

**Redegørelse
fra
Retssikkerhedsudvalget**

SKATTEMINISTERIET

Juni 1997

REDEGØRELSE FRA RETSSIKKERHEDSUDVALGET

Udgiver: Skatteministeriet
København 1997

Tryk: Notex/København
ISBN 87-601-1905-5

Publikationen kan købes hos
boghandleren eller hos

STATENS INFORMATION
INFOservice
Postbox 1103
1009 København K
Telefon 33 37 92 28 (9-15)
Telefax 33 37 92 99

Pris: 50,- incl. moms

FORORD

Hermed offentliggøres Retssikkerhedsudvalgets væsentligste notater siden den seneste offentliggørelse af udvalgets arbejder i "Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget", februar 1996.

Retssikkerhedsudvalget blev nedsat i 1990 med det formål at rådgive skatteministeren i retssikkerhedsspørgsmål. I starten af 1997 blev Retssikkerhedsudvalget sammenlagt med Skattelovrådet til et nyt permanent, rådgivende organ, Skatteretsrådet.

Retssikkerhedsudvalget har særligt haft til opgave at gøre opmærksom på områder inden for skatte- og afgiftssystemet, hvor der hersker retsuisikkerhed. Det kan for eksempel bestå i tvivl om, hvad der er gældende retstilstand, tvivl om hjemlen for en administrativ praksis eller tvivl om, hvorvidt skatte- og afgiftsmyndighedernes udlægning af en dom eller anden principiel afgørelse er korrekt. Udvalget var sammensat af personer, der i deres daglige virke på den ene eller den anden måde får kendskab til problemer af retssikkerhedsmæssig karakter.

Medlemmerne af udvalget var ikke udpeget som repræsentanter for en organisation m.v., men var udpeget af ministeren blandt personer, der aktivt er engageret i retssikkerhedsspørgsmål.

Udvalget havde ved udgangen af 1996 følgende sammensætning:

kommitteret Jens Rosman (formand)
formand for Ligningsrådet, professor Ole Bjørn
statsautoriseret revisor Søren Rasmussen
registreret revisor Bent Vestergaard
advokat Tommy V. Christiansen
professor Jan Pedersen
kommitteret René Mikkelsen
afdelingschef Jens Drejer
kontorchef Lars Henry Nielsen.

Retssikkerhedsudvalgets hidtidige arbejder har været offentliggjort i "Redegørelse om retssikkerhed", april 1991, "Redegørelse om retssikkerhed", marts 1992, og i "Skattepolitisk Redegørelse", juni 1994 og i "Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget", februar 1996. Alle publikationer er udsendt af Skatteministeriet.

Den foreliggende redegørelse indeholder de væsentligste af de notater, som udvalget har

behandlet i perioden februar 1996 til og med december 1996, og som udvalget har fundet egnet til offentliggørelse.

Datoen på notaterne i publikationen angiver tidspunktet for udvalgets endelige godkendelse af notaterne. Der er således ikke taget højde for ændringer i retstilstanden på det pågældende område efter denne dato.

Notatet om "Skatteretlige praksisændringer" og "Skatteforbehold og omgørelse" har tidligere været offentliggjort i TfS 1996.309 og TfS 1997.298. Det skyldes udvalgets ønske om hurtigere at offentliggøre udvalgsnotater af særlig aktuel interesse.

Indholdsfortegnelse

	Side
1. Skatteretlige praksisændringer.....	5
2. Fradrag for udgifter til oprensning m.v.....	34
3. Skatteforbehold og omgørelse.....	60
4. Realrenteafgift.....	98
5. Takstbødesystemet i skatte- og afgiftsretten.....	121
6. Proceduren ved indberetning og påbegyndelse af administrative sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13 og 16.....	125

Skatteministeriets
Retssikkerhedsudvalg
den 25. september 1995

Skatteretlige praksisændringer

Ved praksisændring tænkes der normalt på, at en myndighed generelt erstatter en lovlig retsopfattelse med en anden. Problemet er navnlig, om myndigheden er bundet af den gældende praksis. Praksisændringen anskues således ud fra myndighedens synsvinkel.

Skatteyderen kan derimod vanskeligt vurdere, om myndighedens fravigelse er generel eller enkeltstående eller lovligheden heraf. Det betyder, at skatteyderen vil være tilbøjelig til at anvende begrebet "praksisændring" i videre forstand end normalt.

For skatteyderen er det en praksisskærkelse, hvis en uformel forhåndsbesked fraviges ved den efterfølgende ligning til ugunst for skatteyderen. Også selv om den uformelle forhåndsbesked må anses for ulovlig.

Ved en uformel forhåndsbesked forstås told- og skattemyndighedernes besvarelse af forespørgsler fra borgerne, uden at lov om bindende forhåndsbesked finder anvendelse.

Skatteyderen oplever det også som en praksisskærkelse, hvis der ved en skatteansættelse f. eks. ikke indrømmes fradrag for en udgift, der ved skatteyderens tidligere indkomstansættelser er blevet godkendt. Også selv om fradraget er givet med urette.

I nærværende notat søges skattemyndighedernes praksisændring anskuet ud fra skattey-

derens bredere forståelse heraf.

Notatet gennemgår for det første de tilfælde, hvor skatteyderen har fået en *uformal forhåndsbesked*, der ved den efterfølgende ligning viser sig at være i strid med den almindelige praksis på området. Efter skattestyrelsesloven binder den uformelle forhåndsbesked ikke skattemyndighederne, medmindre skatteyderens forventning om den meddelte fremtidige skatteansættelse hviler på et særligt kvalificeret grundlag eller i særlig grad er beskyttelsesværdig.

For det andet gennemgås de tilfælde, hvor den almindelige praksis fraviges ved en *skatteansættelse*. Det rejser indledningsvist spørgsmålet, om skattemyndighederne herved tilsidesætter lighedsgrundsætningen eller blot udbygger eller nuancerer hidtidig praksis.

Iøvrigt sondres mellem afvigelser på grund af retlige vildfarelser og ændret retsopfattelse. Korrektion af retlige vildfarelser i en skatteansættelse kan formentlig gennemføres ex nunc uden varsel.

Den omstændighed, at der ved skatteyderens tidligere skatteansættelser er lagt en bestemt retsopfattelse til grund, afskærer ikke skattemyndighederne fra fremover at ændre retsopfattelse. I de offentliggjorte landsretsdomme er der en tendens til at betinge praksisændringen af, at der gives meddelelse herom til skatteyderen, hvis en retsbeskyttet forventning kan anses for aktualiseret ved skatteforvaltningens bedømmelse af de faktiske forhold.

For det tredje behandles den generelle ændring af praksis. I disse tilfælde påberåber skatteyderen sig ikke en uformel forhåndsbesked eller en tidligere skatteansættelse, men blot forvaltningens *tidligere praksis*.

Forvaltningens adgang til at ændre praksis begrænses først og fremmest af regelgrundlaget. Dernæst har retspraksis stillet det formelle krav til praksisændringen, at den skal være offentliggjort. Det gælder i hvert fald en ny praksis, der enten bryder med en gennem en længere årrække fulgt praksis eller griber væsentligt ind i skatteyderens

retsstilling. I disse tilfælde kan en ny praksis ikke tillægges tilbagevirkende kraft overfor en hidtidig ikke åbenbar ulovlig fortolkning.

Notatet har følgende indhold:

1. Indledning.
2. Uformel forhåndsbesked fraviger almindelig praksis.
 - 2.1. Skattestyrelseslovens ændrings- og korrektionsadgang.
 - 2.2. Fravigelse fra skattestyrelsesloven.
3. Skatteansættelse fraviger almindelig praksis.
 - 3.1. Lighedsgrundsætningen.
 - 3.2. Vildfarelse.
 - 3.3. Ændret retsopfattelse.
4. Generel ændring af almindelig praksis.
5. Ændring af allerede trufne afgørelser.
 - 5.1. Fortolkningstvivil.
 - 5.2. Skønsmæssige afgørelser.
6. Sammenfatning.

1. Indledning.

Notatet behandler administrativ praksis' bindende virkning (præjudikatsvirkningen) ud fra en skatteretlig indfaldsvinkel.

Ved administrativ praksis forstås almindeligvis afgørelser truffet af offentlige forvaltningsmyndigheder og disses vejledende udtalelser om retlige spørgsmål til brug for andre myndigheder eller private. Generelle administrative bestemmelser, som har bindende virkning for borgerne, falder derimod uden for, jf. således Jon Andersen, Juridisk Grundbog, 5. udg., side 209.

I *TfS 94.587 HD "Funder Fælleskasse"*, der er nærmere omtalt neden for under 4, har Højesteret angivet betingelserne for, at der foreligger en praksisændring inden for det skatteretlige område.

Der skal for det første foreligge en afgørelse.

I sagen blev det gjort gældende, at et notat fra Statsskattedirektoratet havde ændret praksis. Notatet konkluderede, at fradragsret for renteudgifter i de omtvistede arrangementer kunne nægtes. Notatets indhold beskrives ikke nærmere i dommen, men det har ikke haft en sådan bestemt karakter, at det kunne tages som et udtryk for Statsskattedirektoratets endelige stillingtagen i sagen.

Derimod vil offentliggørelse af ændrede forskrifter i ligningsvejledningen kunne tages til indtægt for, at der er truffet en sådan afgørelse, jf. således den under 5.1 omtalte *U65.399 HD "A/S Dansk Manufaktur Import"*.

Formuleringen af dommen i *TfS 94.587 HD "Funder Fælleskasse"* tillægger det ikke betydning, om afgørelsen fremtræder som en præcisering af en ordlyd eller som et valg mellem flere fortolkninger, der alle kan siges at have støtte i en lovtekst. Dette spørgsmål tillægges derimod betydning ved evt. annullation af allerede trufne afgørelser, jf. nærmere under 5.1.

Afgørelsen skal for det andet være truffet af en overordnet skattemyndighed. Dette vil for skatteadministrationens vedkommende sige Skatteministeriet, Landsskatteretten, Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen.

For det tredje skal afgørelsen foreligge på revisionstidpunktet, hvilket formentlig må indebære, at afgørelsen er offentliggjort på normal måde.

Det antages, at administrativ praksis i lighed med domme fortolkes med henblik på kommende afgørelser. Fortolkningen tager sigte på at bestemme den administrative praksis' bindende virkning eller præjudikatsvirkningen, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog, 3. udg., side 625.

Præjudikatvirkningen er udpræget, hvor samme myndighed med mellemrum træffer afgørelse af samme spørgsmål vedrørende samme personkreds, f. eks. ved den årligt tilbagevendende skatteligning. Har skattemyndighederne for et indkomstår godkendt f.

eks. transportudgifter på grund af to arbejdssteder som fradragsberettigede, foreligger der ikke en afgørelse, som umiddelbart har taget stilling til samme spørgsmål for så vidt angår de følgende indkomstår. Derimod har afgørelsen alt andet lige virkning, som om der en gang for alle er taget stilling med hensyn til de kommende år, så længe de faktiske forhold er uændrede.

Den administrative praksis' bindende virkning er ikke begrænset til de tilfælde, hvor det en gang afgjorte spørgsmål foreligger påny for den myndighed, der afgjorde det i første omgang. Overordnede myndigheders afgørelser rejser spørgsmålet om præjudikatvirkning i forhold til underordnede myndigheder.

Spørgsmålet om administrativ praksis' bindende virkning kan som anført behandles ud fra en organisatorisk synsvinkel. Det kan imidlertid også forsøges anskuet ud fra borgerens eller skatteyderens synsvinkel. Det centrale spørgsmål bliver så, om der som krævet i *TfS 94.587 HD "Funder Fælleskasse"* foreligger en afgørelse fra en overordnet skattemyndighed. Kan skatteyderen med andre ord støtte ret på en uformel forhåndsbesked eller en skatteansættelse, der fraviger skattemyndighedernes almindelige praksis på området? Hvis skatteyderen ikke har opnået en uformel forhåndsbesked hos skattemyndighederne eller der endnu ikke er fundet nogen skatteansættelse sted, bliver det centrale spørgsmål i stedet, om skatteyderen kan støtte ret på den tidligere praksis, der er forskellig fra skattemyndighedernes nugældende almindelige praksis på området.

Der er karakteristisk for disse situationer, at skatteyderen kan opnå en gunstigere retsstilling ved at påberåbe sig den uformelle forhåndsbesked, skatteansættelsen eller den tidligere praksis. Omvendt vil skattemyndighedernes påberåbelse af den almindelige praksis for skatteyderen ofte fremstå som et forsøg på at skærpe praksis.

I notatets afsnit 2 og 3 beskrives fravigelsen fra den almindelige praksis i forhold til den enkelte skatteyder. Denne fravigelse kan enten have form af en uformel forhåndsbesked eller en egentlig skatteansættelse.

I afsnit 4 beskrives den generelle fravigelse fra den almindelige praksis. Der er i disse tilfælde ikke tale om, at praksisændringen fremtræder som en tilkendegivelse rettet til

en bestemt skatteyder.

I afsnit 5 undersøges, om der er begrænsninger i den generelle fravigelse fra den almindelige praksis i form af, at praksisændringen i visse tilfælde ikke kan tillægges tilbagevirkende kraft.

Administrativ praksis' bindende virkning anskuet ud fra skatteyderens synsvinkel kan ikke behandles isoleret fra emner, der tidligere er behandlet af Retssikkerhedsudvalget. Det drejer sig om notaterne om forventningsprincippet og om ligningsvejledningens bindende virkning. Der henvises derfor til disse notater i deres helhed.

2. Uformel forhåndsbesked fraviger almindelig praksis.

I løbet af indkomståret modtager skattemyndighederne mange forespørgsler fra skatteyderne, om en indtægt er skattepligtig eller en udgift er fradragsberettiget o. lign. Ved den efterfølgende skatteansættelse viser det sig undertiden, at skatteyderen under henvisning til skattemyndighedernes besvarelse har haft forventning om en gunstigere skattemæssig behandling end den, som skattemyndighederne nu er indstillet på at indrømme. Eller det kan være, at skatteyderen kan henvise til tidligere begunstigende skatteansættelser, der f. eks. har anset en udgift for fradragsberettiget. Skatteyderen vil naturligt forstå skattemyndighedernes ændrede opfattelse som en praksisskærpelse og protestere herimod under henvisning til den afgivne uformelle forhåndsbesked eller en tidligere skatteansættelse.

I afsnit 2 gennemgås skatteyderens retsstilling i de tilfælde, hvor der er afgivet en uformel forhåndsbesked. I afsnit 3 behandles de tilfælde, hvor skatteyderen påberåber sig en bestemt retsstilling, der er fastslået ved en eller flere tidligere skatteansættelser, og som skattemyndighederne fremover ikke vil lægge til grund.

2.1. Skattestyrelseslovens ændrings- og korrektionsadgang

En skatteyder har mulighed for at opnå en bindende forhåndsbesked efter lov nr. 143 af 13. april 1983 om bindende forhåndsbesked. Efter loven kan en skatteyder mod gebyr og ved skriftlig henvendelse til Ligningsrådet få bindende svar på forespørgsler om den skattemæssige behandling af påtænkte dispositioner.

Bortset herfra har skatteforvaltningens eventuelle tilkendegivelser om en fremtidig skatteansættelse, herunder skatteforvaltningens besvarelse af konkrete spørgsmål vedrørende skatteansættelse, i almindelighed ikke bindende virkning.

Det skyldes, at skattemyndighederne efter udgangen af det indkomstår, som en evt. tilkendegivelse vedrører, kan ændre skatteansættelsen inden for ligningsfristen, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 1, 2. pkt. Ved bekendtgørelse nr. 1176 af 22. december 1994 er de kommunale skattemyndigheder bemyndiget til også at ændre en skatteansættelse efter ligningsfristens udløb og indenfor de frister, der følger af § 35, respektive § 40, stk. 3 i skattestyrelsesloven.

Hertil kommer, at de kompetente tilsyns- og revisionsmyndigheder efter skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, kan ændre en ansættelse, der er foretaget af de lokale skattemyndigheder, hvis de anser ansættelsen for urigtig. Korrektions- og ændringsadgangen begrænses alene af skattestyrelseslovens forældelsesregler, der normalt er 3 år efter udløbet af det indkomstår, som ansættelsen vedrører, jf. lovens § 35, stk. 1.

Da skattestyrelsesloven inden for de nævnte tidsmæssige grænser ikke begrænser de kommunale skattemyndigheders ændringsadgang eller tilsyns- og revisionsmyndighedernes ændrings- eller korrektionsadgang, kan skatteyderen i almindelighed ikke støtte ret på skatteforvaltningens tilkendegivelser om en fremtidig skatteansættelse.

2.2. Fravigelse fra skattestyrelsesloven

Folketingets ombudsmand har i sin beretning for 1993 side 212 anført, at skattestyrelseslovens ændrings- og korrektionsadgang efter teori og praksis kan fraviges, hvis skatteyderens forventning om den meddelte fremtidige skatteansættelse hviler på et særligt kvalificeret grundlag eller i særlig grad er beskyttelsesværdig.

Ombudsmanden opstiller fire betingelser for på trods af skattestyrelseslovens ordning at anerkende en tilkendegivelse om en fremtidig skatteansættelse.

Skatteyderen skal *for det første* dokumentere, at der er skabt en forventning om indholdet af den fremtidige skatteansættelse, og at denne hviler på et objektivt grundlag.

Undertiden formår skatteyderen ikke at føre bevis for, at der er afgivet en tilkendegivelse eller indholdet heraf. Det var tilfældet i *TfS 90.214 HD* "Christiani og Nielsen A/S". Højesteret fandt her, "at det ikke er godtgjort, at skattemyndighederne tidligere havde afgivet nogen tilkendegivelse, der gav appellanten berettiget forventning om at kunne fradrage en til administrationsafgifterne svarende del af tilskuddene i den foreliggende situation." Tilsvarende var det usikkert i *U70.460 HD* "FN-officeren", om der var afgivet nogen tilkendegivelse.

Undertiden ligger det på den anden side fast, at der er afgivet en tilkendegivelse, men under forbehold. Det var tilfældet i *TfS 89.491 HD* "Kautionsstabet på fiskemelsfabrikken". Ved afgørelsen lagde højesteret til grund, "at skatterådet ved den telefoniske meddelelse til revisionskontoret tog forbehold om, at den endelige afgørelse af spørgsmålet om fradragsretten henhørte under de lignende myndigheder med sædvanlig klageadgang. I hvert fald under disse omstændigheder tiltræder Højesteret, at den telefoniske meddelelse ikke kan medføre, at appellanternes påstand tages til følge." I samme retning *U73.18 HD* "Aktieselskabets årsydelse".

I *TfS 93.534 ØLD* (under anke til Højesteret) fandt Østre Landsret tilsvarende, at en underordnet ligningsmyndigheds tilkendegivelse under forbehold ikke kunne tillægges betydning.

Skatteforvaltningens tilkendegivelse skal *for det andet* være afgivet på et fuldstændigt og korrekt faktisk grundlag, som ikke er ændret fra det tidspunkt, hvor tilkendegivelsen er afgivet, og til det tidspunkt, som skatteansættelsen foretages i forhold til.

Som eksempel herpå henviser ombudsmanden til, at en tilkendegivelse om fradrag for en erhvervmæssig udgift ikke vil have betydning, hvis den erhvervmæssige virksomhed i mellemtiden ophører eller afgørende skifter karakter. Dette var tilfældet i *TfS 93.316 HD* "Novasport Aps", hvor fordelingsprocenten mellem privat og erhvervmæssig kørsel i den personlige virksomhed også ønskes anvendt, efter at virksomheden var overdraget til et af skatteyderen ejet anpartsselskab.

For det tredje kræves det, at skatteyderen har foretaget handlinger i tillid til rigtigheden

af skatteforvaltningens tilkendegivelse eller dog indrettet sig herefter og ikke senere har mulighed for at ændre denne handlemåde.

Det er *for det fjerde* en betingelse, at skatteforvaltningens tilkendegivelse ikke er klart uoverensstemmende med skattelovgivningen, således at skatteyderen måtte indse, at tilkendegivelsen var ukorrekt.

Ombudsmanden sammenfatter herefter sin opfattelse på den måde, at kun "i helt ekstraordinære tilfælde vil en forventning om en bestemt fortolkning af skattelovgivningen kunne være retsbeskyttet, idet skatteforvaltningens tilkendegivelser om fortolknings spørgsmål må forstås under den stiltiende forudsætning, at genoptagelses- og revisionsændringer eventuelt kan foretages. En retsbeskyttet forventning vil således især - under iagttagelse af de ovenfor anførte mindstekrav - aktualiseres ved skatteforvaltningens bedømmelse af faktiske forhold. Det drejer sig især om skønsmæssige fordelinger af anskaffelses- og afståelsessummer på en række delaktiver, skønsmæssige fordelinger af udgifter i en privat - henholdsvis erhvervsmæssig andel, ved kvalificering af genstande i relation til den skatteretlige bedømmelse, etc. Alt under den forudsætning, at skatteyderen ved den senere skatteansættelse er afskåret fra at dokumentere rigtigheden af skatteforvaltningens tilkendegivelser, f. eks. fordi de bedømte aktiver er gået til grunde, den skønsmæssige fordeling ikke efterfølgende kan foretages etc."

3. Skatteansættelse fraviger almindelig praksis

3.1. Lighedsgroundsætningen.

I almindelighed anerkender domstolene ikke, at privates forventning om, at en afgørelse vil blive truffet i overensstemmelse med, hvad forvaltningen hidtil har praktiseret, indebærer en begrænsning i adgangen til praksisændring, men derimod snarere en begrænsning i adgangen til enkeltstående fravigelse af praksis, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog, 3. udg., side 661.

Forvaltningsmyndigheden er stærkt bundet af den almindelige praksis på området, når der overvejes en enkeltstående fravigelse herfra. Er der særlige og saglige grunde for særbehandlingen, er der ikke tale om en fravigelse, men om en udbygning eller nuancering af den hidtidige praksis. Foreligger ikke sådanne grunde, vil myndigheden som

følge af den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning normalt være afskåret fra at fravige praksis, jf. Hans Gammeltoft-Hansen, Forvaltningsret, side 36.

Der er på den anden side en grænse for, hvor bindende forvaltningsmyndigheden må opfatte sin egen praksis. Får myndighedens praksis inden for de skønsmæssige afgørelses område en så fast karakter, at myndigheden reelt ophører med at udøve det forudsatte skøn, er fremgangsmåden ulovlig. Der skal dog i praksis ganske meget til, før det fastslås, at en myndighed på denne måde har sat sit "skøn under regel", jf. Hans Gammeltoft-Hansen, Forvaltningsret, side 37.

Inden for det skatteretlige område er den ledende højesteretsdom *U65.648 HD* "Retsmedicinerens kongresrejse", hvor der ikke forelå særlige eller saglige grunde til særbehandling. Højesteret fandt i modsætning til Landsskatteretten, at udgifterne til kongresdeltagelse var fradragsberettigede "som en driftsomkostning eller udgift til embedets bestridelse, jf. statsskattelovens §6, stk. 1 a og b. Dette må i øvrigt også anses for stemmende med de i Landsskatterettens nuværende praksis fulgte retningslinier i lignende sager."

Det blev for Højesteret oplyst, at Landsskatteretten i november 1959 havde skærpet praksis. Ændringen tilstræbte dels generelt en begrænsning af retten til fradrag for kongresudgifter, dels en mere ligelig behandling af de forskellige grupper af erhverv.

I kommentaren til dommen i *U65B.268* fremhæver Spleth, at det må "være klart, at skattemyndighederne ikke vilkårligt til skade for en enkelt skatteyder kan fravige en fast praksis, selv om denne i og for sig har tvivlsom hjemmel, jfr. mindretallet. Afgørelsen må vel ses som udtryk for, at Højesteret ikke - når landsskatteretten er kommet ind på en "smidig" forståelse af § 6, stk. 1 a - er vejet tilbage for at efterprøve skattemyndighedernes konkrete skøn og de kriterier, landsskatteretten har lagt til grund."

På samme måde kan *U65.399 HD* "Dansk Manufaktur Import" ses ud fra den synsvinkel, at lighedsgrundsætningen blev krænket, selv om dette ikke blev gjort gældende som et anbringende under sagen. P. Spleth anfører herom i sin kommentar til dommen i *U65B.250*, at de vejledende anvisninger "var iøvrigt uanfægtet lagt til grund over for

skatteyder, der ikke havde klaget, og det ville medføre en væsentlig ulighed i forhold til en enkelt skatteyder, der havde indgivet en klage, der drejede sig om forståelsen af anvisningerne. En sådan risiko ved at klage kunne han ikke være forberedt på."

I *U70.460 HD* "FN-officeren" formåede skatteyderen ikke at godtgøre, at lighedsgrundsætningen var blevet tilsidesat. Skatteyderen havde i foråret 1964 henvendt sig til sognerådsformanden og fået bekræftet, at hans fulde skattepligt i overensstemmelse med gældende praksis ville blive bragt til ophør ved tiltrædelse af FN-tjenesten i Palæstina.

Skatteyderen og hans familie fraflyttede Danmark omkring den 1. maj 1964. Før fraflytningen havde en ejendomsmægler i foråret 1964 fået i opdrag at fremleje familiens bolig indtil den 1. juli 1966. Huset blev den 9. oktober 1964 fremlejet til den 31. maj 1966.

Skattemyndighederne fandtes af Højesteret i hvert fald indtil begyndelsen af 1963 at have fulgt den praksis at anse en gift skatteyers bopæl her i landet for opgivet, når han i forbindelse med sit og sin families ophold i udlandet udlejede sin bopæl for en fra hans side uopsigelig periode af mindst 1 år. Det blev under sagen anført, at landsskatteretten i en utrykt kendelse af 20. februar 1963 havde skærpet denne praksis.

I marts 1965 fastslog skatterådet, at skatteyderen alligevel havde bevaret sin fulde skattepligt til Danmark.

Under retssagen gjorde skatteyderen bl. a. gældende, at den nævnte praksis ikke uden varsel kunne fraviges til skade for skatteyderen, men fik ikke medhold heri af højesteret.

Højesteret fandt det ikke "godtgjort, at der på det heromhandlede område har foreligget en sådan praksis fra skattemyndighedernes side med hensyn til betydningen af udlejning af bolig, at appellants skatteansættelser kan anses som ubillig forskelsbehandling."

3.2. Vildfarelse

Undertiden fraviger skattemyndighederne på grund af en retlig vildfarelse den almindelige praksis til gunst for skatteyderen (3.2.). Eller skattemyndighederne har truffet skatte-

ansættelser på grund af en tidligere korrekt praksis, der efterfølgende opgives eller skærpes (3.3.). Det er i disse tilfælde karakteristisk, at skatteyderens forventning ikke blot baseres på en uformel forhåndsbesked, men understøttes af en i forhold til skatteyderen tidligere truffet skatteansættelse. Det falder derfor naturligt at behandle disse tilfælde under ét.

Generelle praksisændringer, der ikke har manifesteret sig i tidligere skatteansættelser over for samme skatteyder, behandles derimod under afsnit 4. Generel fravigelse fra almindelig praksis.

Man kan for det første spørge, om der er knyttet *præjudikatvirkninger* til en sådan urigtig skatteansættelse? I hvilket omfang kan skatteyderen kræve, at den urigtige skatteansættelse lægges til grund for den fremtidige ligning?

Udgangspunktet er, at skatteansættelsen vedrører det enkelte indkomstår. Skattemyndighederne kan efter at være blevet klar over vildfarelsen vende tilbage til den almindelige (lovlige) praksis ved fremtidige skatteansættelser.

Fortolkning af skatteansættelsens ordlyd i forhold til adressaten kan dog føre til, at dette udgangspunkt fraviges.

Det er i *U69.108 HD "Udstykningsforetagendet"* fastslået, at afgørelsens generelle begrundelse kan være grundlag for skatteyderen til at kræve den ulovlige skatteansættelse lagt til grund, indtil skattemyndighederne har givet meddelelse om den påtænkte praksisændring.

I dommen havde landsskatteretten i 1952 urigtigt fastslået, at et interessentskab ikke kunne anses for et i drift værende udstykningsforetagende og derfor var skattefrit. I december 1961 ændrede skattemyndighederne opfattelse og forhøjede interessenternes skatteansættelserne 3 år tilbage. Landsskatteretten stadfæstede indkomstforhøjelserne i 1964.

De faktiske forhold var fuldt oplyste, da landsskatteretten traf sin kendelse i 1952, selv

om skattemyndighederne antydede det modsatte. le Maire affejer skattemyndighedernes opfattelse i sin kommentar hertil i U69B.141 med ordene, at man ikke kunne "indrømme overraskelsesmomentet nogen plads ved den skattemæssige bedømmelse af det passerede."

Præmisserne i flertallets afgørelse henviser til formuleringen af Landsskatterettens kendelse. Den var så generelt begrundet, at skatteyderne "med føje (kunne) tilrettelægge deres dispositioner på grundlag af det ved kendelsen fastslåede."

Retsstillingen på området kan herefter sammenfattes således, at der næppe er knyttet præjudikatsvirkninger til en skatteansættelse, der er urigtig på grund af en retlig vildfarelse, medmindre dens generelle begrundelse må anses at "give skatteyderne et virkeligt ståsted, motiverende for deres dispositioner", jfr. le Maires kommentar i U69B.142.

Man kan dernæst spørge, om skattemyndighederne er pligtige til at give *meddelelse* eller varsel, før de ændrer praksis på grund af en vildfarelse. Der kan være tale om, at samme forvaltningsmyndighed ændrer praksis eller at en klageinstans ændrer den underordnede forvaltningsmyndigheds urigtige afgørelse.

Der kan muligvis henvises til *Tfs 90.214 HD* "Christiani og Nielsen A/S" som eksempel på, at samme skattemyndighed kan ændre praksis uden at give skatteyderen lejlighed til at indrette sig herpå.

I sagen havde det danske moderselskab bl.a. indtægter i form af administrationsafgifter fra udenlandske datterselskaber. I slutningen af 1960'erne havde skattemyndighederne godkendt fradrag for tab på vareleverancer til det franske datterselskab. Desuden blev godkendt fradrag for beløb svarende til administrationsafgift og tekniske ydelser, som var bogført, men ikke indgået.

Moderselskabet ydede senere dets svenske datterselskab et driftstilskud. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretog moderselskabet i driftstilskuddet fradrag for tidligere indtægtsførte, men ikke betalte administrationsafgifter m.v.

I slutningen af 1970'erne blev det tyske datterselskab underskudsgivende. Administrationsafgiften fra det tyske selskab blev ikke betalt. Moderselskabet besluttede at yde et driftstilskud, der nogenlunde svarede til den skyldige administrationsafgift, som det tidligere havde gjort i forhold til det tyske og danske datterselskab.

Under retssagen gjorde moderselskabet bl.a. gældende, at det havde disponeret i henhold til tidligere tilkendegivelser fra skattemyndighederne, og at de ikke kan ændre praksis uden at give selskabet lejlighed til at indrette sig herpå.

Højesteret fastslog, "at det ikke er godtgjort, at skattemyndighederne tidligere havde afgivet nogen tilkendegivelse, der gav appellanten berettiget forventning om at kunne fradrage en til administrationsafgifterne svarende del af tilskuddene i den foreliggende situation."

Der kan heller ikke stilles krav om varsel, når klageinstansen tilsidesætter en ansættelse, der er blevet urigtig på grund af de underordnede myndigheders fejlagtige retsanvendelse, uden at spørgsmålet om ændring med tilbagevirkende kraft opstår. Spørgsmålet forelå i *TfS 89.196 HD "Gymnasielærerens avishold"*. De lokale skattemyndigheder havde i årene 1973-79 godkendt lærerens udgifter til bl.a. avishold. For indkomståret 1980 nægtede skatterådet at godkende fradraget. Skatterådets ansættelse blev senere stadfæstet af landsskatteretten. Landsretten fastslog, "at de lokale skattemyndigheders afgørelse af de omtvistede spørgsmål for tidligere indkomstår ikke kan tillægges betydning for afgørelsen." Højesteret stadfæstede dommen i henhold til dens grunde. Tilsvarende afgørelser i *TfS 93.420 VLD* og *TfS 94.131 VLD*.

I *U50.511 HD "Salgskuskene"* havde to salgskuske i en længere årrække fået godkendt et fradrag for driftsudgifter på 25% uden nærmere dokumentation. Landsskatteretten nedsatte fradraget til 15%. De samlede driftsudgifter fandtes ikke forøgede i et sådant omfang, at det uden regnskabsmæssig dokumentation var berettiget at fravige den af Landsskatteretten hidtil fulgte praksis på området, der kun godkendte et beløb svarende til 15% af bruttoindtægten som fradragsberettiget til dækning af samtlige driftsudgifter.

Højesteret fandt, at skattemyndighederne uden forudgående meddelelse til skatteyderne

kunne nedsætte et skønsmæssigt fradrag fra 25% til 15% i mangel af dokumentation for, at driftsudgifterne havde andraget et større beløb. Det blev ikke tillagt betydning, at skattemyndighederne i en længere årrække havde godkendt fradraget med 25% uden nærmere dokumentation.

I omtalen af dommen i U69B.141 bemærker le Maire, at Jørgen Mathiassen i Juridisk Grundbog gør opmærksom på, "at afgørelsen, der var med dissens, næppe kan tages som noget sikkert præjudikat."

Retsstillingen er formentlig, at korrektion af i hvert fald klare retlige vildfarelser kan gennemføres ex nunc uden varsel. Det gælder hvad enten samme forvaltningsmyndighed ændrer praksis eller en klageinstans ændrer den underordnede forvaltningsmyndigheds urigtige afgørelse.

3.3. Ændret retsopfattelse

Fravigelse af den almindelige praksis i forhold til den samme skatteyder skyldes ikke nødvendigvis en retlig vildfarelse hos skattemyndighederne. Det kan også være, at skattemyndighederne i en årrække har anvendt den rigtige praksis over for skatteyderen, hvorefter skattemyndighederne ændrer retsopfattelse.

I *U73.18 HD "Aktieselskabets årsydelser"* forelå spørgsmålet, om der kunne knyttes præjudikatsvirkninger til de tidligere truffne korrekte skatteansættelser, så skattemyndighederne blev afskåret fra at gennemføre en praksisændring.

I sagen overgik en af to ingeniører drevet forretning i 1959 til et af dem stiftet aktieselskab. Der blev ikke ydet vederlag for goodwill, men selskabet skulle til hver af de to stiftere, respektive deres ægtefæller og livsarvinger, udrede en nærmere angivet årlig ydelse. På forespørgsel erklærede Ligningsdirektoratet inden stiftelsen, at ydelsen efter direktoratets formening kunne fradrages ved opgørelsen af selskabets indkomst. Efter at sådant fradrag var sket i en årrække, erklærede Ligningsdirektoratet i 1966 under henvisning til en landsskatteretskendelse fra 1965, at ydelserne fremtidig ikke kunne fradrages. Den i 1959 gældende praksis om fradrag af sådanne årlige ydelser, uden at det vurderes, om selskabet modtog tilsvarende modydelser, fandtes som ikke tilstrækkeligt

begrundet at have kunnet ændres som sket med virkning også for selskaber, der uden indsigelse havde nydt godt af den. Der fandtes endvidere ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes vurdering, hvorefter den i 1959 bestående goodwill fuldt ud var dækket gennem de allerede erlagte ydelser.

Det blev for Højesteret oplyst, at Ligningsdirektoratets praksis indtil 1965 gik ud på, at løbende ydelser kunne fradrages uden hensyn til størrelse eller vederlag for aktiver, hvis de var reguleret i selve stiftelsesoverenskomsten. Ydelserne blev så betragtet som et vilkår for selskabets stiftelse. I modsat fald kunne de kun fradrages, hvis de stod i rimeligt forhold til modydelsens værdi.

I 1965 ændredes praksis, så fradragsretten for løbende ydelser i stiftelsesoverenskomsten også blev gjort betinget af, at de stod i rimeligt forhold til modydelsen.

Baggrunden for praksisændringen var, at de løbende ydelser også blev aftalt, når selvstændige erhvervsdrivende overdrog virksomheden til et af dem oprettet selskab med begrænset hæftelse (virksomhedsomdannelse). I virkeligheden var der tale om en slags selvkontrahering, og man kunne ikke lægge vægt på "vilkår", man havde stillet sig selv. Det var derfor nødvendigt at undersøge, om de pålagte ydelser kunne anses som et rimeligt vederlag for de værdier, der var overdraget til selskabet, være sig goodwill, overførsel af aktiver eller lignende.

Dommen godkendte myndighedernes skærpelse af praksis. Der var ikke tale om, at skattemyndighederne begærede praksisændringen tillagt tilbagevirkende kraft.

Uden for disse tilfælde falder *TfS 93.316 HD "Novasport Aps"*, hvor fordelingsprocenten mellem privat og erhvervsmæssig kørsel i den personlige virksomhed også ønskes anvendt, efter at virksomheden var overdraget til et af skatteyderen ejet anpartsselskab. I dommen var der truffet rigtig ansættelse efter de gældende regler for selvstændigt erhvervsdrivende. Disse kunne naturligvis ikke fortsat anvendes efter, at skatteyderen var blevet ansat som lønmodtager i sit eget anpartsselskab.

Retsstillingen er herefter, at der ikke knyttes præjudikatvirkninger til tidligere truffne korrekte skatteansættelser, så skattemyndighederne herved afskæres fra at ændre retsop-

fattelse og gennemføre velbegrundede praksisændringer.

Det er derimod naturligt at kræve, at skattemyndighedernes ændrede retsopfattelse *meddeles* skatteyderen.

Der ses ikke at foreligge højesteretsafgørelser til belysning af spørgsmålet. Derimod er der afsagt landsretsdomme, der gør praksisændringen betinget af, at skatteyderen underrettes herom.

I Østre Landsrets dom af 14/11 1969, der er omtalt i *SO 1969.247* havde ligningsmyndighederne i en længere årrække anset udkommandotillæg til flyvevåbnets officerer for skattefri efter statskattelovens § 5 d. Ligningsmyndighederne ønskede denne praksis bragt til ophør med virkning fra 1961 og udstedte for skatteåret 1962/63 en vejledende anvisning herom. En oberst ved flyvevåbnet fik medhold i, at denne ændring ikke kunne tillægges virkning for ham allerede fra skatteåret 1962/63.

Landsretten fandt, at skattemyndighederne havde været berettigede til at ændre praksis.

Landsretten fandt endvidere, at det ikke burde komme obersten til skade, at ændringen af den hidtidige ordning, som er opstået på grundlag af misforståelser mellem forsvars- og finansministeriet, først er blevet meddelt ved cirkulære af 29. juni 1962, hvorved obersten må anses for at være blevet forhindret i at dokumentere sine fradragsberettigede udgifter i 1961.

I Vestre Landsrets dom af 29. april 1976, der er omtalt i *SO 1976.257*, havde en apoteker i overensstemmelse med en 40-årig branchekutyme opgjort varelageret primo og ultimo skønsomt på grundlag af nogle særlige taksatorers opgørelse, men ikke ved fysisk optælling.

Apotekeren, der ikke fra skattemyndighederne havde fået underretning om, at man fremtidig af ham ville kræve fysisk optælling, fandtes af landsretten at have været berettiget til at gå ud fra, at han kunne opgøre sit lager i overensstemmelse med de hidtil i branchen fulgte retningslinier.

I *SKM 81.275 ØLD* havde en advokat i perioden 1946 - 1957 fratrukket 75 pct. af kørselsudgifterne som erhvervsmæssige, men resten ansås at vedrøre privat kørsel. I perioden 1958 - 1974 blev kun 60 pct. fratrukket som erhvervsmæssige. Advokaten førte ikke kilometerregnskab. Uden forudgående meddelelse godkendte skattemyndighederne for indkomståret 1975 kun 40 pct. af kørselsudgifterne som erhvervsmæssige i overensstemmelse med hvad der gjaldt for byens øvrige advokater.

Advokaten gjorde gældende, at skattemyndighederne havde været uberettigede til uden varsel og med tilbagevirkende kraft ensidigt at ændre en langvarig fulgt og iøvrigt på særlig aftale med ham baseret praksis med hensyn til fordelingen af kørselsudgifterne.

Østre Landsret lagde til grund, at advokaten 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, og at han derfor ikke behøvede at føre et egentligt kørselsregnskab. Herefter og efter det om behandlingen af hans selvangivelse foreliggende fandtes skattemyndighederne at have været uberettiget til uden forudgående underretning at ændre den procentmæssige fordeling af hans kørselsudgifter for indkomståret 1975.

Landsretsdommene adskiller sig fra den under 3.2. anførte dom *U50.511 HD "Salgsskuskene"* derved, at der ikke forelå nogen retsvildfarelser fra skattemyndighedernes side. Myndighederne var for så vidt fuldt berettigede til at ændre praksis.

Dommene giver grundlag for at antage, at skattemyndighedernes ændrede retsopfattelse i forhold til den enkelte skatteyder ikke kan gennemføres, hvis skatteyderen som følge af ukendskab til praksisændringen sættes ude af stand til at tilvejebringe den ændrede dokumentation, der er nødvendig efter praksisændringen.

Det er formentlig i overensstemmelse med ombudsmandens udtalelse i beretning 1993 side 212, hvor det anføres, at en retsbeskyttet forventning især aktualiseres ved skatteforvaltningens bedømmelse af faktiske forhold. Udtalelsen er nærmere omtalt ovenfor under 2.2.

I sin beretning for 1990 side 80 går ombudsmanden formentlig et skridt videre end den beskrevne landsretspraksis, idet også en hidtil fulgt registreringspraksis kan anses for at skabe særlige forventninger om, at praksis vil blive fulgt med den virkning, at praksisændringen bør kundgøres.

I sagen havde klageren som advokat gennem flere år fået registreret såkaldte "skuffeselskaber" med henblik på videresalg. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen registrerede anmeldelserne uanset selskabstype i den rækkefølge, de indgik til styrelsen. I begyndelsen af april 1990 ændrede styrelsen sin registreringspraksis, så registreringen af "egentlige selskaber" blev prioriteret forud for "skuffeselskaber". Den ændrede praksis var bl. a. begrundet i, at de "egentlige selskabers" erhvervsaktiviteter indtil registreringen blev drevet på stifternes personlige ansvar. Ændringen vedrørte også allerede modtagne anmeldelser.

Ombudsmanden fandt, at nedprioriteringen var lovlig. Derimod fandt han det kritisabelt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indførte den nye registreringspraksis i april 1990 med virkning også for selskaber, som allerede var indleveret til registrering, uden at dette på nogen måde var blevet kundgjort over for den - formentlig ret snævre - kreds, som blev berørt af ændringen.

I den i *SO 1976.119* refererede afgørelse ansås skatteyderen derimod at have fået underretning om praksisændringen. Skatteyderen kunne derfor ikke støtte ret på den hidtidig gældende lempeligere praksis.

Retsstillingen kan herefter formentlig sammenfattes således, at der som udgangspunkt ikke knyttes præjudikatvirkninger til tidligere truffede skatteansættelser med den virkning, at skattemyndighederne herved afskæres fra at ændre retsopfattelse. I de offentliggjorte landsretsdomme er der imidlertid en klar tendens til at betinge praksisændringen af, at der gives meddelelse herom til skatteyderen, hvis en retsbeskyttet forventning kan anses for aktualiseret ved skatteforvaltningens bedømmelse af de faktiske forhold.

4. Generel ændring af almindelig praksis

Det står forvaltningsmyndigheden frit for at foretage generelle ændringer og omlægning

af praksis for fremtiden, når retsgrundlaget, som det fremgår af øvrige, overordnede retskilder, tillader det, jf. Hans Gammeltoft-Hansen, Forvaltningsret, side 36.

Som eksempel herpå kan nævnes *TfS 93.345 VLD* "Flyttegodtgørelse ved uansøgt forflyttelse". I sagen skærpede Statsskattedirektoratet den skattemæssige behandling af offentligt ansattes supplerende flyttegodtgørelse og godtgørelse af udgifter til advokat- og ejendomsmæglersalærer m.v. Skærpelsen skete for indkomståret 1983 og blev offentliggjort i SD-cirkulære nr. 26 af 24. september 1982. Da Ligningsrådets beslutning havde hjemmel i ligningslovens § 9, og da der ved cirkulæret var sket behørig bekendtgørelse af praksisændringen, inden denne trådte i kraft, fandt landsretten, at der ikke kunne støttes ret på den tidligere gældende praksis.

Særligt om ligningsvejledningens bindende virkning for skattemyndighederne og skatteydernes mulighed for at støtte ret herpå kan der henvises til Retsikkerhedsudvalgets redegørelse herom, der er offentliggjort i *TfS 94.660*. Det konkluderes heri, at det får "selvstændig betydning, at skatteydernes forventninger til Ligningsvejledningens indhold og praksis nyder en vis retsbeskyttelse, fordi der som udgangspunkt gælder en formodning om, at Ligningsvejledningens beskrivelse er udtryk for gældende administrativ praksis. Denne retsbeskyttelse består i, at en skatteyder som udgangspunkt kan støtte ret på entydige forbeholdsløse udsagn i Ligningsvejledningen, indtil grundlaget for udsagnet måtte blive ændret ved lov eller fortolkning i cirkulærer og principielle domme og administrative afgørelser, der er offentliggjort på relevant måde, typisk i Tidsskrift for Skatter og Afgifter."

Såvel indvundne erfaringer i forbindelse med gennemførelsen af et principielt fortolkningssynspunkt som mere almindelige udviklinger i samfundet kan foranledige administrationen til at ændre praksis, jf. Jørgen Mathiassen, *Juridisk Grundbog*, 3. udg., side 652.

Når indvundne erfaringer synes at vise, at en hidtil anlagt fortolkning er u hensigtsmæssig, får dette oftest mindre betydning over for lovbestemmelser, der efter deres affattelse giver ringe spillerum for afvigende fortolkningsmuligheder. På skønsområdet er der i vid udstrækning mulighed for at følge udviklingslinier og nye erfarings synspunkter op, jf.

eksempelvis den tidligere under afsnit 3.3. omtalte *U73.18 HD "Aktieselskabets årsydelser"*.

Retsgrundlaget kan udelukke praksisændring. En i praksis anlagt fortolkning af en bestemt vending i lovgivningen, som siden har vundet tilslutning af prøvelsesmyndighederne, kan ikke fraviges. Det samme gælder andre tilfælde, hvor retskildefaktorer med højere prioritet end praksis, f. eks. forarbejderne til loven entydigt peger på et bestemt resultat, jf. Jon Andersen, *Juridisk Grundbog*, 5. udg., side 220. Det vil være en støtte for at anse praksis for stadfæstet af lovgivningsmagten, om loven er revideret, efter at praksis er blevet kendt, uden at det har givet anledning til en ændret affattelse af loven, jf. *U65B.251*.

Et anbringende om uhjemlet praksisændring indebærer, at skatteyderen kan sandsynliggøre, at en ændring af praksis faktisk har fundet sted. Det forudsætter, at der på revisionstidspunktet foreligger en afgørelse fra de overordnede myndigheder om spørgsmålet.

I *TfS 94.587 HD "Funder Fælleskasse"* havde skatteyderen i 1979 i Funder Fælleskasse opnået et lån på 200.000 kr. Lånebeløbet blev indsat på en indlånskonto i fælleskassen og pantsat til sikkerhed for lånet. Indskuddet blev ikke forrentet, men skatteyderen fik til gengæld mulighed for at optage rentefrie lån. De lokale ligningsmyndigheder godkendte skatteyderens selvangivelser for indkomstårene 1979-81. I 1983 lavede Statsskatteinspektariatet et notat om denne særlige lånetype, der konkluderede, at fradragsret for renteudgifter vil kunne nægtes. Skatteyderen gjorde under sagen gældende, at notatet havde ændret praksis med hensyn til spørgsmålet om rentefradragsret på indskudslån, hvilket ikke kan ske med tilbagevirkende kraft for skatteyderen.

Landsretten bemærkede følgende hertil: "Allerede fordi der ikke på tidspunktet for skattemyndighedernes revision af sagsøgerens skattemæssige forhold ses at have foreligget en afgørelse fra de overordnede skattemyndigheder vedrørende den omhandlede problemstilling, foreligger der ikke en sådan praksisændring, at det af den grund skulle være udelukket at ændre sagsøgerens indkomstansættelser for årene 1979-81. Idet den omstændighed, at de lokale ligningsmyndigheder oprindeligt havde godkendt sagsø-

gerens selvangivelser for de anførte indkomstår, ikke kan føre til et andet resultat, tager landsretten herefter sagsøgtes frifindelsepåstand til følge."

Disse præmisser blev stadfæstet af Højesteret.

I *U70.460 HD "FN-officeren"* gjorde skatteyderen gældende, at praksis var skærpet, og at skattemyndighederne ikke uden varsel kunne fravige praksis til skade for skatteyderen.

Højesteret tog ikke stilling hertil, da retten ikke fandt, at skatteyderen havde godtgjort den påberåbte praksis, og at der i forhold hertil var sket en ubillig forskelsbehandling.

5. Ændring af allerede truffede afgørelser

Spørgsmålet om tilbagevirkende kraft vedrører allerede afgjorte sager, men derimod ikke verserende sager.

Det er den almindelige forvaltningsretlige opfattelse, at indførelse af en nyordning, hvorved der opstilles strengere betingelser for imødekommelse af ansøgninger - hvis ikke andet særligt er bestemt - finder anvendelse på alle sager, der afgøres efter nyordningens ikrafttræden, selv om ansøgning er indgivet på et tidligere tidspunkt, jf. ombudsmandens beretning for 1976 side 363.

Forventninger vedrørende verserende sager kan dog i visse tilfælde begrænse forvaltningsmyndighedens frie adgang til at ændre praksis.

I ombudsmandens beretning for 1976 side 358 er gengivet en udtalelse i anledning af, at adoptionsnævnet den 28. oktober 1976 anmodede adoptionsrådene om at anvende skærpede vejledende retningslinier med virkning fra den 1. november 1976. De nye retningslinier gjorde det noget vanskeligere at blive godkendt som adoptivforældre end de retningslinier, der hidtil havde været lagt til grund.

Ombudsmanden fandt, at adoptionsnævnet var berettiget til at fastsætte nye vejledende retningslinier. Han fandt tillige, at nyordningen havde et proceduremæssigt aspekt, der

talte for en lempelig overgangsordning. Den omstændighed, at en adoptionssøgende ikke opfylder et af de generelle krav, har typisk den virkning, at der ikke i øvrigt bliver iværksat nogen nærmere undersøgelse af den pågældendes forudsætninger for at være adoptant. De generelle krav kan kun have, hvad der kan betegnes som en høj grad af "typerigtighed", og der kan ikke bortses fra, at en person, der ikke opfylder et af de generelle krav og derfor typisk får et afslag, ved nærmere undersøgelse vil vise sig at burde godkendes.

På denne baggrund fandt ombudsmanden, at hensynet til de personer, der i forbindelse med ansøgning indgivet før den 1. november 1976 har haft en kvalificeret forventning om at blive godkendt, kan tale for en proceduremæssig begunstiging i disse overgangssager.

Forventningen kan også vedrøre sagsbehandlingstiden for verserende sager. Ombudsmanden fandt det i beretningen for 1990 side 80 for beklageligt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indførte en ny registreringspraksis i april 1990 med virkning også for selskaber, som allerede var indleveret til registrering, uden at dette var bekendtgjort over for den formentlig ret snævre kreds, som blev berørt af ændringen.

Verserende sager afgøres efter de regler, der er gældende på afgørelsestidspunktet, medmindre der undtagelsesvist bør tages hensyn til privates forventninger i form af en særlig overgangsordning eller meddelelse herom til den private.

5.1. Fortolkningstvivi

Der vil ofte kunne være et vist spillerum for flere opfattelser med støtte i lovteksten, selv om der efter almindelige fortolkningssynspunkter kun kan blive tale om at anerkende én forståelse af loven som den rigtige.

Praksisændring inden for dette spillerum antages kun at kunne medføre annullation af allerede trufne afgørelser, hvis den hidtidige fortolkning har været åbenbart ulovlig, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog 3. udg., side 656. Det antages at gælde, hvad enten forvaltningsafgørelsen er begunstigende eller bebyrdende. Som begrundelse for dette resultat er peget på, at forvaltningsmyndighedens genoptagelsesadgang bør

begrænses ud fra hensyn, der er beslægtede med hensynene bag læren om dommes retskraft, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog 3. udg., side 204.

Undertiden anvender myndighederne et såkaldt "bevisskøn" på områder, der ikke i egentlig forstand er skønsmæssige, f. eks. fordi et faktum er bevismæssigt usikkert. Også i disse tilfælde antages det, at tidligere truffne afgørelser ikke kan annulleres med tilbagevirkende kraft, medmindre hidtidig praksis har været åbenbar ulovlig, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog 3. udg., side 660.

U87.80 HD "Skjoldhøjkollegiet" er formentlig den vigtigste dom til belysning af spørgsmålet, om manglende *kundgørelse* begrænser adgangen til at gennemføre en praksisændring. I denne sag forpligtede de tilsynsførende arkitekter og ingeniører sig ved forlig til at betale erstatning og moms heraf for fejlprojektering til bygherren. Det fremgår af akterne for Nævnet vedrørende Merværdiafgift m.v., at betaling fandt sted i juli og august 1983. De erstatningspligtige fradrog momsydelsen i momsregnskabet efter opfordring fra deres ansvarsforsikringselskab, der henviste til meddelelse nr. 187 fra Nævnet vedrørende Merværdiafgift, offentliggjort i juli 1968 af Tolddepartementet.

Nævnet vedrørende Merværdiafgift ændrede praksis i 1983 ved meddelelse nr. 861, der blev offentliggjort i marts 1984. Det fremgår heraf, at "efter fast nævnspraksis har en momsregistreret skadevolder, der ikke selv udbedrer skaden, men yder en pengeerstatning, incl. afgift, ikke fradragsret for et beregnet afgiftsbeløb af denne erstatningssum, jfr. herved merværdiafgiftslovens § 16, stk. 1." Nævnet fandt herefter, at de erstatningspligtige arkitekter og ingeniører ikke kunne fradrage momsydelsen.

Af sagsfremstillingen for Højesteret fremgik det, at meddelelse nr. 187 havde "fået en ordlyd, som kan forstås således, at en arkitekt eller ingeniør, som ved en fejlprojektering har pådraget sig et erstatningsansvar, altid kan medregne afgiften af reparationsomkostningerne til den indgåede afgift." De erstatningspligtiges ansvarsforsikringselskab oplyste tillige ubestridt for Højesteret, at meddelelse nr. 187 i tiden efter 1968 var blevet forstået på denne måde af de lokale momsmyndigheder i de godt 100 sager, som forsikringselskabet havde om året af denne type.

Højesteret fandt, "at bestemmelserne i momslovens §§ 15 og 16 må forstås således, at et rådgivende arkitekt- eller ingeniørfirma, som på grund af fejl ved dets projektering eller tilsyn er ansvarligt for skader eller mangler ved et byggeri for en bygherre, der ikke er momsregistreret, kan fratække afgiften på reparationsudgiften, når faktura på denne bliver tilstillet firmaet eller dets forsikringsselskab til betaling.

Denne fremgangsmåde ses ikke at have været anvendt i denne sag. Under hensyn til, at der gennem en længere årrække på grundlag af meddelelse nr. 187 er blevet givet fradragsret også i tilfælde som det foreliggende, findes momsmyndighederne imidlertid ikke at kunne ændre praksis uden forudgående meddelelse herom."

Højesteret betingede meddelelsen om praksisændringen af, at den hidtidige praksis har været fulgt "gennem en længere årrække". Denne betingelse var også opfyldt i det andet præjudikat på området *U65.399 HD "A/S Dansk Manufaktur Import"*. I denne dom ansås Landsskatteretten for uberettiget til at anvende en i 1962-63 gennemført skærpet praksis om fradrag for driftsomkostninger på selskabets selvangivelse for skatteåret 1957-58.

Baggrunden for sagen var, at selskabet for skatteåret 1957-58 fradrog 18.770 kr. for omkostninger i forbindelse med en konfiskations- og bødesag som driftsomkostning efter statsskattelovens § 6, stk. 1 a. Omkostningsbeløbet vedrørte honorar til revisor, advokat og translatør.

Selskabet havde i 1956 indenretligt vedtaget bøde på 20.000 kr. Det oprindeligt fremsatte konfiskationskrav på ca. 300.000 blev i retten nedsat til 48.302,53 kr.

I årene 1950-56 og 1958-60 var der udsendt i det væsentlige enslydende anvisninger fra Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet om udgifter til sagfører- og revisorbistand "i prissager, i værnemager- og revisionsudvalgssager, i valutasager samt i told- og skattesager". Herefter indrømmes fradrag for en så stor del af udgifterne, som svarer til forholdet mellem på den ene side konfiskationstilsvaret og på den anden side det samlede tilsvarende, inclusive bøden, hvis der foruden konfiskation idømmes bøde.

I 1962 blev afsnittet om udgift til advokat- og revisorbistand ændret. Herefter kan sådanne udgifter "bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelsen af udgifter, som kan fradrages, ved indkomstopgørelsen.....I skattesager og andre sager vedrørende fradragsberettigede afgifter til det offentlige kan fratrækkes den del af bistandsudgifterne, der må anses at have relation til selve skattebetalingen m.v., hvori- mod den del, der har relation til ikendelse af bøder eller anden straf, ikke kan fradrages."

I 1963 afsagde Landsskatteretten kendelse, der fastslog, at selskabets advokat- og revisoromkostninger var afholdt for at begrænse retsfølgerne af en af selskabet ved dets ansvarlige organer foretaget strafbar handling, og at ingen del af de afholdte omkostninger derfor var fradragsberettigede.

Hovedspørgsmålet under retssagen blev, om der skulle indrømmes fradrag på grundlag af en fordeling i overensstemmelse med retningslinierne i de tidligere gældende anvisninger, eller om fradraget skulle nægtes.

Højesteret fandt, at Landsskatteretten ikke til skade for selskabet havde været beføjet til at fravige de i vejledningen indeholdte regler om fradragsret for sådanne udgifter. Det skyldes, at anvisningerne er bindende for de lignende myndigheder og må anses for vejledende også for skatteyderne. Selskabet fik derfor fradragsret.

Både i *U87.80 HD "Skjoldhøjkollegiet"* og i *U65.399 HD "A/S Dansk Manufaktur Import"* lå praksisændringen inden for det spillerum, som fortolkningen af lovbestemmelserne muliggjorde. I begge domme havde skattemyndighederne gennem en længere årrække fulgt en bestemt praksis. I så fald er skattemyndighederne bundet af denne praksis, indtil den giver meddelelse om ændring heraf.

I *U83.8 HD "Kommanditistcirkulæret"* fastslog Højesteret endvidere, at en praksis-skærpelse kan ændre den skatteretlige stilling så væsentligt, at den ikke bør kunne gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Efter afskaffelse af kommanditselskabers selvstændige skattepligt bestemte skattedepar-

temetet i et cirkulære, at kommanditselskaber i skattemæssig henseende skulle ligestilles med interessentskaber.

I januar 1974 afsagde Landskatteretten en kendelse, der begrænsede kommanditisters fradragsret. Den 17. december 1976 udsendte statsskattedirektoratet i samråd med skattedepartementet et cirkulære, der begrænsede kommanditisters fradragsret. Cirkulæret havde virkning for 1973. Cirkulæret fastsatte også en overgangsordning, idet kommanditister indtil den 1. juli 1976 kunne gennemføre vedtægtsændringer, så der også kunne opnås mulighed for fradrag efter de nye regler.

Den 22. november 1976 meddelte skatterådet, at det agtede at forhøje skatteyderens indkomst for 1973-75 i henhold til den skærpede praksis.

Landsretten fandt bl.a., at der under "hensyn til den i cirkulærets overgangsregel fastsatte frist den 1. juli 1976 for gennemførsel af ændringer i kommanditselskabets vedtægter og til, at cirkulæret inden den nævnte frists udløb var blevet offentliggjort ved ligningsrådets foranstaltning og aftrykt i skatteretlige tidsskrifter, findes der at være givet sagsøgeren og dennes revisor en sådan rimelig mulighed for at have kunnet indrettet sig efter skattemyndighedernes ændrede praksis, at cirkulæret trods den hidtidige langvarige praksis med rette er lagt til grund ved ansættelsen af sagsøgerens skattepligtige indkomst for årene 1973-75."

Højesteret fastslog, at praksisændringen ikke findes "at gå ud over, hvad der i så henseende kunne anses for beføjet. Dette cirkulæres bestemmelser findes imidlertid at ændre kommanditisters skatteretlige stilling så væsentligt, at bestemmelserne ikke bør kunne gennemføres også med virkning for skatteårene 1973, 1974 og 1975."

I lighed med *U87.80 HD "Skjoldhøjkollegiet"* og *U65.399 HD "A/S Dansk Manufaktur Import"* fandt Højesteret også i *U83.8 HD "Kommanditistcirkulæret"*, at den nye praksis var beføjet. Praksisskærpelsen var i ingen af tilfældene i åbenbar uoverensstemmelse med den hidtidig gældende praksis.

Højesteretsdommene viser, at en ny praksis, der enten bryder med en gennem en længere

årrække fulgt praksis eller griber væsentligt ind i skatteyderens retsstilling, ikke tillægges tilbagevirkende kraft overfor en hidtidig ikke åbenbar ulovlig fortolkning.

Administrativ praksis er formentlig gået et skridt videre, så enhver praksisændring med tilbagevirkende kraft anses for udelukket. Skatteministeren har således i et svar til Folketingets Skatteudvalg, der er offentliggjort i Tfs 94.317 oplyst følgende: "Det er klart, at man ikke kan foretage en praksisændring med tilbagevirkende kraft. Hvorvidt den ændrede formulering af ligningsvejledningen er et udtryk for en praksisændring, der kun kan ske med fremtidig virkning, henhører i sidste instans under domstolene, og der verserer for øjeblikket sager herom. Det bemærkes, at der ikke er tale om en praksisændring, hvis praksis hidtil ikke har været nærmere fastlagt."

5.2. Skønsmæssige afgørelser

Det antages, at allerede trufne afgørelser ikke kan annulleres, selv om praksis på skønssområdet ændres så gennemgribende ud fra nye retlige synspunkter, at der foreligger en åbenbar uoverensstemmelse i forhold til tidligere praksis. Forvaltningsmyndigheden har naturligvis frihed til at prøve sig frem på skønssområdet, uden at den endeligt fastlagte praksis af den grund udgør et retligt bedømmelsesgrundlag for allerede trufne afgørelser, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog 3. udg., side 659. Det samme må antages at gælde, hvor fortolkning ligefrem indgår i forvaltningens skøn.

Der ses ikke at foreligge højesteretsafgørelser inden for det skattemæssige område, der nærmere belyser disse tilfælde.

6. Sammenfatning

En skatteyder, der har fået en uformel forhåndsbesked, der fraviger almindelig praksis, kan kun undtagelsesvist påberåbe sig, at den har bindende virkning. Det er tilfældet, hvis der er en objektivt baseret forventning om indholdet af den fremtidige skatteansættelse, og tilkendegivelsen hviler på et uændret fuldstændigt og korrekt faktisk grundlag. Endvidere kræves det, at skatteyderen har indrettet sig efter tilkendegivelsen. Endelig må tilkendegivelsen ikke være i klar uoverensstemmelse med skattelovgivningen, så skatteyderen har måttet indse, at den var ukorrekt.

En skatteyder, der ønsker at påberåbe sig en skatteansættelse, der fraviger fra almindelig praksis, står også over for betydelige vanskeligheder. Det er svært at påvise, at almindelig praksis overhovedet er blevet fraveget af myndighederne. Dette bevis er nødvendigt, for at praksisændringen kan tilsidesættes ud fra lighedsgrundsætningen.

Selv om skattemyndighederne ved skatteansættelsen under indflydelse af en retsvildfarelse har fraveget almindelig praksis, kan skatteyderen som hovedregel ikke kræve, at den fejlagtige retsopfattelse lægges til grund for fremtiden. Undtagelsesvist kan dog en fortolkning af skatteansættelsens ordlyd i forhold til adressaten føre til, at den fejlagtige skatteansættelse kan kræves lagt til grund, indtil skattemyndighederne har givet meddelelse om praksisændringen.

Skattemyndighederne lægger undertiden først en bestemt retsopfattelse til grund ved ansættelsen af skatteyderens skat og ændrer derefter retsopfattelse, uden at ændringen er udtryk for en korrektion af en retsvildfarelse. Der er ikke knyttet præjudikatvirkninger til de tidligere truffne skatteansættelser, så disse i sig selv afskærer skattemyndighederne fra at ændre retsopfattelse og gennemføre velbegrundede praksisændringer. Landsretspraksis synes i disse situationer at betinge praksisændringen af, at der gives meddelelse herom til skatteyderen. Det gælder navnlig, hvis en retsbeskyttet forventning kan anses for aktualiseret ved skattemyndighedernes bedømmelse af de faktiske forhold.

Retsgrundlaget kan for det første udelukke skattemyndighedernes adgang til generelt at ændre praksis. For det andet har retspraksis stillet det formelle krav til praksisændringen, at den skal være offentliggjort. Det gælder i hvert fald en ny praksis, der enten bryder med en gennem en længere årrække fulgt praksis eller griber væsentligt ind i skatteyderens retsstilling. I disse tilfælde kan en ny praksis ikke tillægges tilbagevirkende kraft overfor en hidtidig ikke åbenbar ulovlig fortolkning.

Højesteretsdommer le Maire fremhævede i sin kommentar i U69B.142, at "Skatteydere kan i det hele sjældent være alt for trygge." Uanset le Maire formentlig gengiver en udbredt fornemmelse blandt skatteydere, betyder forventningsprincippet og kravet om meddelelse om praksisændring alligevel, at skatteyderen anno 1995 kan føle sig lidt tryggere.

Skatteministeriets

Retssikkerhedsudvalg

den 8. august 1996

Fradrag for udgifter til oprensning m.v. af forurening.

1. Indledning og problemstilling

De senere års udvikling i miljølovgivningen har aktualiseret behovet for en afklaring af den skattemæssige behandling af udgifter m.v., der afholdes i tilknytning til forurening.

Et spørgsmål, der i praksis har vist sig at give anledning til særlig tvivl, er, om og i hvilket omfang, der er fradrag for udgifter til oprensning m.v. efter indtrådte miljøskader. Det er denne problemstilling, der vil blive behandlet nærmere i dette notat.

Problemstillingen relaterer sig ikke blot til den grundlæggende sondring mellem driftsudgifter og etableringsudgifter, men også til spørgsmålet om den tidsmæssige placering af driftsudgifter. Periodiseringsspørgsmålet vil få stadig større betydning i forbindelse med miljøkrav, herunder særlig det bærende princip i miljølovgivningen, hvorefter forureneren skal betale for oprensning af den forurenede ejendom.

Det bemærkes i den forbindelse, at spørgsmålet om, i hvilket omfang virksomheder, som er retligt forpligtet til på et senere tidspunkt at foretage genopretning af skader eller forurening, indtrådt under virksomhedens løbende drift, har mulighed for at fremskynde fradragstidspunktet i form af fradrag for hensættelser til imødegåelse af sådanne senere forventede miljømæssige reetableringsomkostninger, ikke behandles i dette notat.

Spørgsmålet om fradrag for udgifter til oprensning m.v. efter indtrådte miljøskader er ikke reguleret i særlig lovgivning, hvorfor spørgsmålet må søges besvaret ved en fortolkning af de almindelige skatteretlige regler i statskattelovens § 6 samt en gennemgang af den vigtigste praksis på området.

Den skatteretlige behandling af udgifter til oprensning m.v. af forureningsskader afhænger dels af, om det er den nuværende eller tidligere ejer, der bærer ansvaret for forureningen, dels af, om udgiften i det hele taget kan anses for en driftsomkostning efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller eventuelt en vedligeholdelsesudgift efter § 6, stk. 1, litra e.

I den følgende gennemgang af den rejste problemstilling vil der overordnet blive sondret mellem tilfælde, hvor det er den nuværende ejer, der bærer ansvaret for forureningen, jf. afsnit 2, og tilfælde, hvor det er en tidligere ejer, der bærer ansvaret for forureningen, jf. afsnit 3. Spørgsmålet om fradrag for erstatninger for forureningsskader omtales i afsnit 4.

2. Spørgsmålet om fradrag for udgifter afholdt til oprensning m.v. af forurening forvoldt af den nuværende ejer

Indledningsvist vil der blive givet en omtale af Landsskatterettens kendelse af 23. september 1992, refereret i Tidsskrift for Skatteret 1992.58, idet afgørelsen er af principiel karakter.

Landsskatterettens kendelse vedrører spørgsmålet om, hvorvidt der kan antages at være fradrag for udgifter, der afholdes til oprensning efter en tidligere forurenende aktivitet, nærmere spørgsmålet om fradrag for opsatte driftsomkostninger og opsatte vedligeholdelsesudgifter.

Kendelsen er kommenteret af Jan Pedersen i Regnskab og Revision 1993, SM 35. I kommentaren er rejst en række problemstillinger, som løbende vil blive taget op i den efterfølgende behandling af fradragsspørgsmålet. Kendelsen vil dels blive kommenteret i forhold til den konkrete sag, dels med henblik på at søge at udlede mere generelle retningslinier for i hvilket omfang, der er fradrag for udgifter afholdt til oprensning

m.v. af forureningsskader forvoldt af den nuværende ejer.

2.1. Landsskatterettens kendelse af 23. september 1992

I sagen havde et selskab klaget over, at skattemyndighederne ikke havde godkendt fradrag for udgifter til oprensning af en fabriksgrund af en tidligere stedfunden forurening med kemikalier. Det fremgik af sagen, at selskabet indtil 1986 havde drevet sin virksomhed på ejendommen, og at forureningen var forvoldt i løbet af selskabets besiddelsesperiode som følge af produktionen i virksomheden. I 1986 søgte selskabet ejendommen solgt, hvilket ikke lykkedes på grund af forureningen. Selskabet afholdte herefter udgifter til oprensning, hvorefter ejendommen blev afhændet i 1990. Skattemyndighederne anerkendte ikke fradraget, idet man anså udgiften for en anlægsudgift anvendt til forbedring af ejendommens stand, og følgelig uden en sådan forbindelse til den løbende drift, at der kunne være tale om en fradragsberettiget vedligeholdelsesudgift efter statsskattelovens § 6 e eller en driftsomkostning efter statsskattelovens § 6 a.

Landsskatteretten ændrede afgørelsen og anerkendte fradragsret, idet den bemærkede, at de omhandlede udgifter måtte opfattes som vedrørende miljøforhold, som efter den senere indførte lovgivning på dette område ville have forpligtet selskabet til at sende de pågældende gift- og affaldsstoffer til destruktion under betryggende forhold. Udgiften hertil ville - såfremt nutidige miljøkrav havde været gældende, da forureningen skete - have været en fradragsberettiget driftsudgift. Da forureningen efter det oplyste var indtrådt som udslag af en naturlig risiko i forbindelse med selskabets produktion, ville udgiften til oprensningen kunne fratrækkes enten som en opsat vedligeholdelsesudgift efter statsskattelovens § 6 e eller som en opsat driftsomkostning efter statsskattelovens § 6 a.

2.2. Bemærkninger til Landsskatterettens kendelse samt generelt om Statsskattelovens § 6 a (driftsomkostninger) og § 6 e (vedligeholdelsesudgifter)

Umiddelbart kan det undre, at Landsskatteretten som begrundelse for fradragsretten ikke blot henviser til statsskattelovens § 6, stk 1, litra a, men også statsskattelovens § 6, stk 1, litra e om vedligeholdelsesudgifter, når henses til, at Landsskatteretten lægger til grund, at forureningen var indtrådt som følge af en naturlig risiko i forbindelse med virksomhedens produktion, hvilket kriterium normalt kun har betydning i forhold til §

6, stk. 1, litra a, om driftsomkostninger.

I det følgende vil det derfor også blive søgt vurderet, hvilke forhold, der kan have ført til, at Landsskatteretten vælger at begrunde fradragsretten med henvisning både til § 6, stk. 1, litra a og litra e.

2.2.1. SSL § 6 a - driftsomkostninger

Hjemlen for skattemæssigt fradrag for afholdte driftsomkostninger findes i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Bestemmelsen, som stammer fra århundredets begyndelse, har til stadighed givet anledning til fortolkningstvivl og dermed også et utal af retsafgørelser. En korrekt anvendelse af bestemmelsen medfører, at der på en lang række forskellige faktiske forhold skal anlægges nogle sondringer og trækkes nogle grænser, som til tider er hårfine.

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan der ved opgørelse af den skattepligtige indkomst fratrækkes "Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger."

§ 6, stk. 1, litra a, indeholder langt fra nogen klar afgrænsning af de omkostninger ved indkomsterhvervelsen, der er fradragsberettigede, men angiver alene de kriterier, efter hvilke det skal afgøres, om en konkret omkostning er fradragsberettiget.

Fastlæggelse af driftsomkostningsbegrebet giver anledning til to hovedafgrænsninger, dels over for private udgifter, dels over for anlæg- og etableringsudgifter.

Afgrænsningen overfor ikke fradragsberettigede private udgifter vil næppe volde særlige problemer i relation til udgifter afholdt til oprensning af forureningsskader. Denne problemstilling vil derfor ikke blive behandlet nærmere.

Det relevante spørgsmål er nærmere, om den afholdte udgift til oprensning må anses for en driftsomkostning eller en anlægsudgift (eller eventuelt en i øvrigt "ikke-fradragsberettiget omkostning").

Kernen i driftsomkostningsbegrebet er en forudsætning om, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde en udgift. Det skal være hensynet til den løbende indtjening (driften), der begrunder dispositionen, og ikke hensynet til det underliggende indkomstgrundlag. Hvis der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse, udelukker det på den anden side ikke omkostningsfradrag, at udgiften på længere sigt har betydning for indkomsterhvervelsen, og dermed må siges at have en afledet virkning på indkomstgrundlaget.

Udtrykket "driftsomkostninger" anses normalt for at angive, at det er en betingelse for fradrag, at udgiften er afholdt i tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.

Det er endvidere en betingelse for fradragsret, at udgiften og "Indkomsten" har visse nærmere relationer til hinanden, idet udgiften skal være anvendt til at "erhverve, sikre eller vedligeholde Indkomsten".

Når kravet om, at udgifterne skal være anvendt til at erhverve m.m. "Indkomsten", sammenholdes med udtrykket "Driftsomkostninger" og med § 6, stk. 2, fremgår det, at "Indkomsten" står i modsætning til formue og privatforbrug, hvorfor fradragsret for udgifter til at erhverve, sikre og vedligeholde *formue* og *privatforbrug* må udelukkes.

Heraf må også følge, at udgifter til at vedligeholde aktiver, f. eks. fast ejendom, ikke kan fradrages med støtte i § 6, stk. 1, litra a. Denne fortolkning støttes af det faktum, at udgifter til vedligeholdelse af visse "Ejendele" er gjort fradragsberettigede i medfør af statskattelovens § 6, stk. 1, litra e, hvilket synes at være overflødigt, hvis sådanne udgifter var driftsomkostninger omfattet af litra a, jf. Jens Olav Engholm Jacobsen, m. fl. "Skatteretten 2", 1995, p. 86.

2.2.2. SSL § 6 e - vedligeholdelsesudgifter

For så vidt angår § 6, stk. 1, litra e, skal det bemærkes, at fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter efter denne bestemmelse normalt antages at være sådanne udgifter, der er en følge af almindelig slid og ælde i ejertiden. Udgifter til oprensning m.v. af indtrådte forureningskader kan næppe karakteriseres som udgifter afholdt som følge af almin-

delig slid og ælde. Der foreligger dog eksempler på, at praksis i visse tilfælde har anerkendt, at der som vedligeholdelse kan fradrages udgifter til udbedring af skader indtrådt i ejerens besiddelsestid, jf. herom Ligningsvejledningen 1995, E.K. 2.4.

I øvrigt kan henvises til Jens Olav Engholm Jacobsen m. fl., "Skatteretten 2", 1995, p. 123 i afsnittet om driftstab på bygninger og installationer heri:

“ Kan skaden udbedres ved "normal vedligeholdelse", skal afskrivningsgrundlaget ikke reduceres, og udbedres skaden faktisk, vil udgiften hertil være fradragsberettiget efter SL § 6, stk. 1, litra e. Det fremgår heraf, at "almindelig vedligeholdelse" også omfatter udbedring af skader ud over de, der er fremkaldt ved almindelig slid og ælde.”

For så vidt angår fradrag for vedligeholdelsesudgifter til udbedring af skade, fremkaldt af andet end slid og ælde, må formentlig gælde, at skaden skal være opstået som udslag af en almindelig driftsrisiko som led i erhvervsmæssig virksomhed, jf. nærmere herom i afsnit 2.3.1.

Kun udgifter til *vedligeholdelse* er fradragsberettigede efter § 6, stk. 1, litra e, hvorimod udgifter til *forbedring* ikke kan fratækkes. Vedligeholdelsen bedømmes i forhold til grundens tilstand på erhvervelsestidspunktet, jf. UfR 1958.1173 H. I det omfang oprensningen m. m. bringer grunden i en bedre stand, end den var på erhvervelsestidspunktet, vil den del af udgiften, der kan henføres til forbedring, ikke være fradragsberettiget.

I forhold til forureningsskader vil denne sondring næppe have egentlig relevans, hvis grunden ikke var forurenede på erhvervelsestidspunktet, idet det vel kun yderst sjældent vil forekomme, at en oprensning af forureningsskader fører til, at grunden sættes i bedre stand end den tidligere ikke-forurenede stand. Sondringen kan dog have betydning, hvis grunden allerede på erhvervelsestidspunktet var forurenede. I disse tilfælde må der foretages et skøn over, hvor stor en del af forureningen, der kan henføres til den nuværende ejers virksomhed, idet det i givet fald kun vil være udgifter til oprensningen af denne del af forurening, der skattemæssigt kan betragtes som vedligeholdelsesudgifter. For så vidt angår en sådan skønsmæssig opgørelse henvises der til afsnit 3.3. om forurening, der er

sket både under den nuværende og tidligere ejer.

Selv om ejeren ikke løbende foretager vedligeholdelse, men først iværksætter en sådan efter mange års forfald er udgifterne til en sådan opsat vedligeholdelse normalt fradragsberettigede. Selv meromkostninger ved, at vedligeholdelsen er opsat, er i almindelighed fradragsberettigede, jf. Jens Olav Engholm Jacobsen m. fl. "Skatteretten 2", 1995, p. 118.

2.2.3. Opsatte driftsomkostninger/vedligeholdelsesudgifter - Landsskatterettens henvisning til nutidige miljøregler - retlig forpligtelse til at afholde udgiften Opsatte driftsomkostninger/vedligeholdelsesudgifter - anvendelsen af nutidige miljøregler.

Både for såvel angår driftsomkostninger efter § 6, stk. 1, litra a, som vedligeholdelsesudgifter efter § 6, stk. 1, litra e, er det i praksis anerkendt, at der kan ske opsætning/udskydelse af disse udgifters afholdelse, uden at fradragsretten fortabes. Det må dog normalt anses for en betingelse, at udgiften alternativt ville have været fradragsberettiget på dette forudgående tidspunkt.

Det er derfor også som påpeget i Jan Pedersens nævnte kommentar til kendelsen interessant, at Landsskatteretten ved afgørelse af, om de materielle betingelser for fradragsret er opfyldt, lægger vægt på de miljøretnlige regler, der er gældende på udgiftstidspunktet og ikke på selve forureningstidspunktet.

Umiddelbart burde det afgørende for fradragsret have været, at der alternativt ville have været fradragsret, såfremt udgiften i stedet have været afholdt umiddelbart efter forureningen. Det skal dog bemærkes, at der i den konkrete sag næppe er tvivl om, at udgiften til oprensning m.v., hvis den var blevet afholdt allerede på forureningstidspunktet, ville have været fradragsberettiget som en driftsomkostning, idet det samtidig bemærkes, at det ikke kan anses for en betingelse for fradragsret, at virksomheden efter den dagældende miljølovgivning eller på andet grundlag ville have været retligt forpligtet til at foretage oprensningen m.v.

Betydningen af, at der foreligger en "retlig forpligtelse" til at afholde udgiften.

I det følgende vil der blive søgt redegjort for betydningen af, om der foreligger en retlig forpligtelse eller ej til at afholde en udgift, idet det bemærkes at det anførte ikke kun relaterer sig til opsatte driftsomkostninger/vedligeholdelsesudgifter.

Ole Bjørn m. fl., "Lærebog om indkomstskat", bind 1, 1994, p. 294:

"Omkostningsbegrebet præges af traditionen. Visse udgifter er så typiske og sædvanlige, at fradraget accepteres uden diskussion af udgiftens konkrete nødvendighed eller størrelse. Det gælder f. eks. lønninger, husleje og telefon. For så vidt kan der ikke stilles krav om, at udgiften er nødvendig eller sædvanlig, ligesom man ikke kan frakende udgifter omkostningskarakter, fordi skatteyderen ikke har været retligt forpligtet til at afholde dem.....

.... Den nærmere afgrænsning må foretages ved en bedømmelse af udgiften i relation til den virksomhed, det drejer sig om. Jo mere usædvanlig og unødvendig udgiften er, des strengere krav må der stilles til skatteyderens sandsynliggørelse af, at der ikke foreligger driftsfremmede formål, hvilket igen afhænger af virksomhedens struktur. På denne måde kommer udgiftens nødvendighed og sædvanlighed til at virke som hjælpeskriterier i grænsetilfælde, d.v.s. begreber der i marginale situationer tillægges betydning uden i øvrigt at være generelle forudsætninger for, at fradragsret indrømmes."

Om samme emne fremgår af Ligningsvejledningen 1995, E.A.2.1.2. i afsnittet om "driftsmæssig begrundelse":

... Der kan ikke lægges afgørende vægt på, om en udgift er nødvendig. Nødvendighed, f. eks. i form af et lovkrav om at afholde udgiften, kan dog i visse tilfælde være af betydning for bevisbedømmelsen af, om der foreligger en driftsmæssig begrundelse." (fremhævninger i det ovenfor refererede er foretaget her)

Fradragsret for udgifter til oprensning m.v. af indtrådte forureningsskader kan således ikke siges generelt at være betinget af, at der foreligger en retlig forpligtelse for virksomheden til at foretage oprensningen m. v. af forureningsskaden.

Det er opfattelsen, at der givetvis vil kunne indrømmes fradrag, hvis virksomheden,

uden i øvrigt at have være retligt forpligtet til at foretage oprensning af forureningen, f. eks. kan sandsynliggøre, at dens omsætning vil falde (på grund af dårlig miljøomtale), hvis den ikke foretager oprensning. Udgiften kan i denne situation siges at være *nødvendig* for at erhverve, sikre, vedligeholde virksomhedens indkomst.

Til støtte for dette synspunkt taler højesterets dom Tfs 1984,5 hvor det godkendtes, at et selskab fratrag et beløb, som var betalt til et samarbejdende selskabs kreditorer for at skaffe den fornødne ro om samarbejdspartnerens virke. Det antoges, at der under de i sagen foreliggende omstændigheder havde været den fornødne tilknytning til det betalende selskabs løbende drift til, at betalingen kunne anses for en driftsomkostning.

Dommen illustrerer, at den høje grad af nødvendighed, der karakteriserede betalingen, var tilstrækkelig til at sikre fradragsretten til trods for betalingens usædvanlige karakter, idet der ikke bestod en retlig forpligtelse til at betale.

Den omstændighed, at udgiften til oprensning af den pågældende forureningsskade anses for en *sædvanlig* udgift for virksomheder af den pågældende art, vil tilsvarende også kunne være et hjælpeskriterium, der taler for fradragsret.

Betydningen af, at virksomheden er *retligt forpligtet* til at afholde udgiften f. eks. i medfør af miljølovgivningens bestemmelser, vil - selv om det som nævnt ikke kan anses for en betingelse for fradragsret - formentlig være, at der er en stærk indikator for at anse udgiften for en fradragsberettiget driftsomkostning.

Det skal dog afslutningsvist atter understreges, at hverken det faktum, at udgiften anses for nødvendig/sædvanlig, eller det faktum, at virksomheden er retlig forpligtet til at foretage oprensningen, i sig selv er tilstrækkelig til at begrunde fradragsret, jf. også nærmere herom i afsnit 2.3.1. om kriteriet "almindelig driftsrisiko".

Sammenfatning i relation til Landsskatterettens kendelse.

På baggrund af det ovenfor anførte er det opfattelsen, at det må anses for tvivlsomt, om der af Landsskatterettens kendelse, hvor der ved afgørelse af, om de materielle betingelser for fradragsret er opfyldt, lægges vægt på de miljømæssige reguleringer, der er

gældende på udgiftstidspunktet, kan udledes, at det generelt i tilsvarende sager om opsatte udgifter vil være afgørende, om der er fradragsret for udgiften på udgiftstidspunktet uden hensyntagen til, om der alternativt ville have været fradragsret på forureningsstidspunktet.

Det er som nævnt opfattelsen, at det faktisk, at en virksomhed efter den på udgiftstidspunktet gældende miljølovgivning er forpligtet til at foretage oprensningen, ikke i sig selv kan siges at være hverken tilstrækkeligt eller nødvendigt for at kunne indrømme fradrag, ligesom det omvendt heller ikke kan være en betingelse for fradragsret. Tilsvarende er det opfattelsen, at det i forbindelse med opsatte vedligeholdelsesudgifter eller opsatte driftsomkostninger heller ikke kan siges at være en betingelse for fradragsret, at virksomheden på forureningsstidspunktet efter de dagældende miljøkrav var retligt forpligtet til at foretage oprensning.

At der foreligger et lovkrav om at afholde udgiften kan derimod være et hjælpekræterium, der ved bevisbedømmelsen taler for at anse udgiften for fradragsberettiget.

I forhold til fradragsretten for opsatte driftsomkostninger/vedligeholdelsesudgifter kan det ikke afvises, at de på udgiftstidspunktet gældende miljøkrav kan tillægges en særlig betydning, specielt i de tilfælde, hvor der generelt er uklarhed om, hvorvidt udgiften på forureningsstidspunktet ville have været fradragsberettiget, f. eks. fordi det er tvivlsomt, hvilke miljøstandarder, der var gældende på forureningsstidspunktet, eller fordi det må anses for uvist, om udgiften på forureningsstidspunktet ville have haft den fornødne tilknytning til driften. I sådanne tvivlstilfælde kan man forestille sig, at praksis vil lade de nugældende miljøregler indgå i den samlede bevisbedømmelse og dermed som oftest komme skatteyderen til gode.

Det skal dog samtidig understreges, at det er opfattelsen, at der ikke vil kunne indrømmes fradragsret for afholdte udgifter til forureningsoprensning i de situationer, hvor det er *utvivlsomt*, at de afholdte udgifter ikke ville være blevet anerkendt som fradragsberettigede, såfremt de var blevet afholdt på forureningsstidspunktet. Dette må formentlig gælde uanset, at der efter nutidige miljøkrav foreligger en forpligtelse for virksomheden til at foretage oprensningen.

2.2.4. Hvorfor henviser Landsskatteretten både til § 6 a og § 6 e?

I de situationer, hvor oprensning m.v. af forureningsskader sker længere tid (evt. mange år) efter forureningstidspunktet, kan det i praksis givetvis være vanskeligt at vurdere, om der er tale om opsatte udgifter til vedligeholdelse af et aktiv (grunden), jf., § 6, stk. 1, litra e, eller om der er tale om opsatte udgifter til sikring af den løbende indkomsterhvervelse, d.v.s. opsatte driftsomkostninger, jf., § 6, stk. 1, litra a. Formentlig er der tale om en glidende overgang fra, hvornår en opsat driftsomkostning eventuelt skifter karakter fra at være en opsat driftsomkostning til at blive en opsat vedligeholdelsesudgift, hvilken grænsedragning antageligvis bliver vanskeligere og vanskeligere at foretage i takt med den tid, der går fra forureningstidspunktet til oprensningstidspunktet. Det skal dog bemærkes, at der ikke ses at være noget til hinder for, at en opsat udgift på en og samme gang kan betragtes både som en driftsomkostning og som en vedligeholdelsesudgift.

Den glidende overgang kan sandsynligvis være baggrunden for, at Landsskatteretten som begrundelse for sin afgørelse vælger at henvide til, at udgiften enten er fradragsberettiget som en opsat vedligeholdelsesudgift, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e, eller som en opsat driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det faktum, at Landsskatteretten lægger til grund, at forureningen var indtrådt som følge af en naturlig risiko i forbindelse med virksomhedens produktion, må derfor også antages særlig at hænge sammen med, at én begrundelse for fradragsret er, at udgiften *kan* anses for en driftsomkostning omfattet af § 6, stk. 1, litra a. Hvis fradragsretten udelukkende var begrundet i § 6, stk. 1, litra e, vedligeholdelsesudgifter, kunne denne konstatering synes uforholdsmæssig. Som anført ovenfor i afsnit 2.2.2. må det dog antages, at der som vedligeholdelse også kan fradrages udgifter til udbedring af skader, fremkaldt ved andet end slid og ælde, med den begrænsning, at der i disse tilfælde formentlig må gælde, at skaden skal være opstået som udslag af en almindelig driftsrisiko som led i erhvervsmæssig virksomhed. Dette synspunkt vil kunne begrunde, at Landsskatteretten lægger til grund, at forureningen var indtrådt som følge af en naturlig risiko i forbindelse med virksomhedens produktion, også for så vidt angår § 6, stk. 1, litra e.

2.3. Hvad kan der generelt udledes vedrørende driftsomkostningsbegrebet i SSL § 6 a i relation til forureningsudgifter?

I dette afsnit vil der bl.a. på baggrund af de ovenfor anførte synspunkter blive anført

nogle mere generelle betragtninger i relation til nogle af de vigtigste kriterier i driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

2.3.1. Kravet om at forureningen skal være opstået som led i erhvervmæssig virksomhed og som udslag af en almindelig driftsrisiko

Som det fremgår lægger Landsskatteretten vægt på, at forureningen på forureningstidspunktet kan anses for at være et udslag af en almindelig driftsrisiko opstået som led i virksomhedens produktion. Disse betingelser må siges at være udtryk for, hvad der følger af den almindelige driftsomkostningslære. Spørgsmålet er, hvad der nærmere kan udledes heraf i relation til forureningssager.

“Almindelig driftsrisiko”

Af Landskatterettens udtalelse må modsætningsvist kunne udledes, at der i praksis normalt ikke vil blive anerkendt fradragsret, hvis forureningen er usædvanlig og ikke i overensstemmelse med normal drift på forureningstidspunktet.

Som følge heraf vil der formentlig ikke kunne indrømmes fradragsret, hvis den pågældende virksomheds forurening som følge af helt uansvarlig adfærd er direkte ansvarspådragende - d.v.s. hvis forureningen er forvoldt ved bevidste eller groft uagtsomme udledninger -, idet sådanne udgifter næppe kan siges at være en naturlig eller nødvendig omkostning, der er forbundet med driften (udslag af almindelig driftsrisiko). Ved afgørelse af, om forureningen er en følge af en uansvarlig handle måde, bør der lægges vægt på den miljøpraksis, der var gældende på tidspunktet for den forurenende handling.

En sådan forståelse af kriteriet “naturlig driftsrisiko” svarer nøje til de betragtninger, der i praksis er anlagt i relation til erstatningsområdet, hvor kriteriet “naturlig driftsrisiko” har en særlig relevant betydning.

Efter ligningsvejledningen 1995, E.B. 3.9. kan udgifter til erstatninger fradrages i det omfang, erstatningsansvaret er pådraget i forbindelse med drift af erhvervsaktivitet og er et udslag af en normal driftsrisiko ved udøvelsen af den pågældende erhvervsaktivitet. Ved forståelsen af kriteriet normal driftsrisiko er der efter praksis derfor som regel ikke fradrag for erstatningsydelse, der udbetales på grundlag af indehaverens

forsætlige eller groft uagtsomme erstatningspådragende handlinger. Denne afvejning har særlig betydning, hvor erstatningsansvaret er pådraget ved en strafbar handling.

Der kan også henvises til Skattelovrådets nævnte betænkning 1221/1991, side 116:

“ Bedømmelsen af om ansvar for retsbrud, der pådrages under den løbende drift, kan anses for udslag af en naturlig driftsrisiko synes i væsentlig grad at være præget af moralske overvejelser omkring, hvordan man bør drive virksomhed, og hvilke risici, der sædvanligvis løbes, når man bærer sig fornuftigt ad. Som almindelig regel gælder, at fradragsmuligheden er dalende med stigende grad af skyld (dadelværdighed), gående fra hændelighed til fortsæt.”

Det kan dog ikke afvises, at der netop for så vidt angår opsatte driftsomkostninger til oprensning m.v. af indtrådte forureningsskader i praksis vil blive anlagt en mere lempe- lig fortolkning af kriteriet “udgifter, opstået som udslag af en naturlig driftsrisiko” end på andre områder.

Dette skal formentlig ses i sammenhæng med, at afgrænsningen af, hvilke handlinger, der må betegnes som uansvarlige, forandrer sig i takt med, at man får ny viden på miljø- området. Særlig de senere år er denne miljømæssige udvikling gået stærkt. I mange tilfælde vil det formentlig være vanskeligt at vurdere, om en handlemåde, der ligger f. eks. 10 år tilbage i tiden, efter datidens miljøstandarder/-viden kan karakteriseres som uansvarlig adfærd.

I vurderingen af, om forureningen er forvoldt ved en forsvarlig/almindelig handlemåde, er det opfattelsen, at der ikke i forbindelse med udgifter afholdt til oprensning af tidli- gere forvoldte forureningsskader bør lægges vægt på nuværende miljøstandarder, idet dette dels ikke vil være i overensstemmelse med praksis på området, dels normalt altid vil være en betragtning, der vil være i skatteyderens disfavør.

Som det allerede er nævnt i afsnit 2.2.3. er det faktum, at der foreligger en retlig forplig- telse for virksomheden til at udbedre forureningen ikke i sig selv tilstrækkelig til at anse udgiften for fradragsberettiget. Det må fortsat kræves, at forpligtelsen til at udbedre

forureningsskaden er pådraget i forbindelse med en handlemåde, der falder ind under kriteriet naturlig driftsrisiko.

“Erhvervsmæssig virksomhed”

Kravet om, at forureningen skal være opstået som led i en erhvervsmæssig virksomhed, medfører for det første, at udgifter afholdt til oprensning m.v af forurening, der stammer fra en privat husholdning, f. eks. udslip fra privates olietanke og ikke-erhvervsmæssig udledninger af giftstoffer, ikke er fradragsberettigede.

I det omfang der er tale om en “blandet” forurening, opstået dels som led i erhvervsmæssig virksomhed, dels som led i privat husholdning, og det ikke er muligt at vurdere, hvor stor en del af forurening, der har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed, må der udøves et skøn over hvor stor en del af udgifterne til oprensning m.v., der kan henføres til den erhvervsmæssige oprensning m.v. efter samme retningslinier som omtalt nedenfor i afsnit 3.3. om forurening opstået både under den nuværende og tidligere ejer.

“Igangværende” erhvervsmæssig virksomhed - ophør af erhvervsmæssig virksomhed.

Endvidere er skattemæssig fradragsret for driftsomkostninger generelt betinget af, at udgifterne afholdes af en igangværende erhvervsmæssig virksomhed. Omkostninger, der relaterer sig til en ophørt virksomhed kan således ikke fradrages, selv om udgiften som sådan har *karakter* af en driftsomkostning.

I praksis anerkendes dog, at virksomheder kan fradrage udgifter, der er afholdt i umiddelbar tilknytning til ophør af virksomhed, når udgiften har driftsmæssig forbindelse med den nu ophørte virksomhed.

Dette tidsmæssige krav for fradragsret for afholdte udgifter, er særlig aktuelt ved oprensning efter forureningsskader, idet udgifterne hertil ofte vil blive afholdt i forbindelse med eller efter ophør af den erhvervsmæssige virksomhed.

Fra praksis kan særlig henvises til Højesterets dom af 19. januar 1979, UfR 1979.122
H:

I sagen havde A den 1. november 1971 overdraget sin virksomhed med varelager til B for 156.167 kr., og medtaget beløbet ved beregning af sin skattepligtige indtægt for året 1971. Det fremgår af sagen, at A i forbindelse med overdragelsen af varelageret havde påtaget sig en efter forholdene rimelig forpligtelse til at holde B skadesløs for eventuelt indkomst- og formuetab. Af hensyn til opfyldelsen af denne forpligtelse måtte A senere nedskrive sit tilgodehavende hos B med 23.737 kr. Højesteret fandt, at dette beløb fandtes at stå i en sådan forbindelse med A's erhvervsvirksomhed, at A ikke burde være afskåret fra at fradrage det ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, uanset at han ikke længere havde løbende indtægter af virksomheden. Idet omfanget af forpligtelsen blev fastslået ved udløbet af indkomståret 1972, burde fradraget ske i indkomsten for dette år.

Om problemstillingens behandling i den skatteretlige litteratur kan henvises til:

Jens Olav Engholm Jacobsen m. fl., "Skatteretten 2", 1995, p. 103 om omkostninger ved eller efter virksomhedens afvikling:

"Efter en virksomheds drift er ophørt eller afhændet, vil udgifter til f. eks. husleje, vedligeholdelse eller forsikring af ikke længere erhvervsmæssigt anvendt driftsinventar eller tomme driftsbygninger i almindelighed ikke længere være fradragsberettigede efter SL § 6. Dog kan visse udgifter, der har relation til den nu ophørte drift, fortsat fratrækkes som driftsomkostninger hos den tidligere ejer...."

Ole Bjørn m. fl., "Lærebog om indkomstskat" 1994, bind 1, p. 296:

"Det kan også give anledning til vanskeligheder at konstatere, hvornår en erhvervsvirksomhed er ophørt, således at omkostningerne ikke mere vedrører en igangværende virksomhed...."

.....Et særligt problem udgør den situation, at der efter ophøret af driften af erhvervsvirksomhed, konstateres udgifter, der relaterer sig til den tidligere drift. I sådanne situationer synes praksis at anerkende fradragsret, jf. U 1979.122 H og LSR 1979.133. Det gælder dog næppe, hvor udgiften i forbindelse med erhvervsophøret skifter karakter, jf. LSR 1976.148,"

Endvidere kan henvises til Jan Pedersens kommentar i Revision og Regnskabsvæsen 1993, nr. 2, SM 35:

“I almindelighed er fradrag for driftsomkostninger betinget af en igangværende erhvervmæssig virksomhed, således at omkostninger, der relaterer sig til en nu ophørt virksomhed, ikke kan fradrages, selv om udgiftens karakter tilsiger dette. Det anerkendes dog i praksis, at udgifter, som har en nogenlunde tæt tidsmæssig og driftsmæssig forbindelse med den nu ophørte virksomhed, kan fradrages, jf. UFR 1979.122 H og J. O. Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Sigaard: Skatteretten 1 p. 200. Det må således antages, at udgifter, der afholdes i tilknytning til afviklingen af en virksomhed, vil kunne fradrages. Tilsvarende vil gælde, hvis udgiften afholdes i forbindelse med salg af en forurenede driftsejendom, hvis ejendommen indenfor en kortere tidshorisont har været grundlaget for den erhvervmæssige virksomhed.”

Artikel i Skattepolitisk Oversigt 1995, nr. 2 om den skattemæssige behandling af miljøudgifter, af Asger Høj Thomsen, KPMG C Jespersen:

“...Efter praksis er der således fradrag for udgifter til foreningsbekæmpelse afholdt i tilknytning til afviklingen af en virksomhed eller i forbindelse med salg af en driftsejendom. Det er dog en betingelse, at foreningen kan henføres til den periode, hvor der har været drevet erhvervmæssig virksomhed.

Det er væsentligt at være opmærksom på, at det er uden betydning, hvornår udgiften konstateres, forudsat udgiften kan henføres direkte eller accessorisk til en tidligere stedfunden (fradragsberettiget) forurening. Dette fremgår bl.a. af en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse vedrørende udgifter til undersøgelse af foreningens omfang, hvor virksomheden fik fradrag for udgifter, der var afholdt flere år efter salget af grunden og oprensningen. Det fremgår ikke af kendelsen, om forholdet var kendt på salgstidspunktet; men det må forudsættes, at det i salgsaftalen var en betingelse, at sælger havde pligt til at aflevere grunden i oprenset stand.”

Det skal bemærkes, at den af Asger Høj Thomsen omtalte ikke offentliggjorte landsskatteretskendelse og hans deraf udledte synspunkter, synes ret vidtgående, men at der, idet der ikke foreligger nærmere oplysninger om den konkrete sag, ikke vil blive forsøgt udledt noget generelt heraf. Det er dog formentlig ikke korrekt, at det generelt er uden

betydning, hvornår udgiften konstateres, når blot udgiften står i forbindelse med den tidligere erhvervsvirksomhed. Den ovenfor refererede Højesterets dom af 19. januar 1979 udtaler sig ganske vist ikke direkte om det tidsmæssige aspekt. Det må dog formentlig anses for tvivlsomt, om Højesteret ville have indrømmet fradragsret, hvis udgiften til den påtagne forpligtelse først var blevet aktuel mange år efter ophøret af virksomheden. I givet fald måtte en sådan fravigelse af det almindelige krav om nær tidsmæssig tilknytning til virksomhedsophøret, være begrundet i den i forbindelse med salget påtagne forpligtelse overfor køber, idet det bemærkes at forpligtelsen i øvrigt er anset for rimelig. Det må derfor også, som påpeget af Asger Høj Thomsen, anses for at have været en forudsætning i den konkrete sag, at det i salgsaftalen var en betingelse, at sælger havde pligt til at aflevere grunden i oprenset stand. Endvidere må det have været en forudsætning, at en sådan påtagen forpligtelse måtte anses for rimelig.

Det synes vanskeligt - udover det ovenfor anførte - at give en yderligere positiv afgrænsning af, hvornår udgifter til oprensning m.v. af foreningsskader, må anses for afholdt i umiddelbar tilknytning til ophør af virksomhed, idet dette i sidste ende må bero på en afvejning af forskellige omstændigheder i den konkrete sag. Som nævnt kan der dog være en tendens til i praksis at se med lempelige øjne på det tidsmæssige aspekt i forbindelse med salgssituationer, hvor sælger påtager sig en rimelig forpligtelse overfor sælgeren, herunder en forpligtelse til at grunden på overdragelsestidspunktet skal være oprenset. Uden for sådanne "garanti-tilfælde" må det almindelige udgangspunkt om, at udgiften skal være afholdt i umiddelbar tilknytning til ophør af virksomhed, forstås restriktivt, således at udgiften skal være afholdt meget kort tid efter virksomhedsophøret.

Det skal understreges, at fradragsretten ikke kun er knyttet til ejerforholdet, idet udgiften tillige skal kunne henføres til den aktuelle virksomheds drift.

Hvis f. eks. ejeren er ophørt med den virksomhed, der forårsagede foreningen, og påbegyndt ny virksomhed, vil ejeren normalt ikke kunne fradrage udgiften til oprensning m.v. af forening opstået under den tidligere udøvede virksomhed. Det skyldes, at fradragsretten for udgiften, skal være forbundet med den aktuelle virksomheds drift.

For så vidt angår de situationer, hvor den tidligere forenerer pålægges at afholde udgif-

ten til oprensning i form af en erstatning til den nuværende grundejer, henvises der til afsnit 4.1. nedenfor.

Sammenfattende kan konkluderes, at det er af væsentlig skattemæssig betydning for forureneren, at oprensning m.v. sker inden eller i umiddelbar tilslutning til ophør af den erhvervmæssige virksomhed.

3. Spørgsmål om fradragsret for udgifter til oprensning m.v., når forureningen er forvoldt af en anden end den nuværende ejer

Ovenfor i afsnit 2 er omtalt de tilfælde, hvor forureningen er forvoldt af den nuværende ejer selv som led i dennes erhvervsvirksomhed.

I dette afsnit behandles de i praksis talrige tilfælde, hvor forureningen er forvoldt af en tidligere ejer af ejendommen.

Som udgangspunkt vil den nuværende ejer i disse situationer heller ikke være forpligtet til at foretage oprensning af den forurenede grund, idet udgangspunktet i miljølovgivningen er, at det er forureneren, der hæfter for udbedring af miljøskaden. Forurenerens hæftelse er dog tidsmæssigt begrænset af den 20-årige forældelsesfrist i Danske lov 5-14-4, regnet fra forureningstidspunktet, jf. "Cheminova-dommen" UfR 1992.575 H. Dertil kommer, at det kan være vanskelig at bevise, hvem den ansvarlige forurener er. I praksis er det således ikke altid muligt at gøre ansvar gældende overfor forureneren.

Ganske vist påhviler der bl.a. efter affaldsdepotloven også det offentlige en forpligtelse til i et vist omfang at afværge forureningsskader, men loven er udformet således, at grundejeren ikke har et retligt krav på udbedring. Det offentliges oprensning sker i stedet ud fra myndighedernes generelle prioritering, hvorfor en offentligt bekostet oprensning i visse tilfælde kan have lange udsigter eller aldrig bliver aktuel. Hvis grundejeren selv bekoster en oprensning, vil denne ikke have et regreskrav mod det offentlige, idet affaldsdepotlovens hensyn er, at grundejeren ikke ved selv at iværksætte udbedringsforanstaltninger skal kunne have indflydelse på miljømyndighedernes prioritering.

Efter den gældende miljølovgivningen må det anses for tvivlsomt, om miljømyndighederne kan påbyde grundejeren oprensning af den forurenede grund, hvis denne ikke er forurenere. Praksis har vist sig meget tilbageholdende med at pålægge grundejere, der ikke er forurenere, endeligt at afholde udgifterne til oprensning m.v., jf. "Rockwooldommen", UfR 1991.647 H, hvoraf det følger, at grundejeren i de situationer, hvor oprensningen er sket efter påbud fra miljømyndighederne, kan have et regreskrav mod det offentlige, når grundejeren er uden ansvar for forureningen, i god tro og ude af stand til at opnå regres hos forurenere.

Selvom en grundejer, der ikke er forurenere, således efter praksis kun i meget begrænset omfang kan være retligt forpligtet til at afholde udgifter til oprensning m.v., vil det imidlertid ikke sjældent forekomme, at en grundejer *føler* sig forpligtet/nødsaget til at afholde oprensningsudgiften, f. eks. for at kunne afhænde grunden.

3.1. Forurening sket under den tidligere ejer eller virksomhed - den skatteretlige hovedregel

I de tilfælde, hvor grundejeren bekoster oprensning af en forurening, som denne ikke selv har forvoldt, vil der i almindelighed ikke være fradrag for udgiften, hverken som driftsomkostning eller som vedligeholdelsesudgift. Dette skyldes, at udgiften - selv om den eventuelt er nødvendig for den løbende drift - må anses for værende en anlægsudgift, idet den dels ikke har sammenhæng med skatteyderens virksomhed, dels i skattemæssig henseende anses for en forbedring af ejendommen.

Dette gælder også, når forureningen er knyttet til en virksomhed (produktion m.v.), der blot skifter ejer, idet det er et grundlæggende princip ved indkomstopgørelsen, at der ikke gives fradrag for udgifter, som det påhviler andre at betale.

Hvis ejeren er ophørt med den virksomhed, der forårsagede forureningen og påbegyndt ny virksomhed, kan ejeren formentlig heller ikke fradrage udgiften til oprensning m.v. Det skyldes, at fradragsretten for udgiften, skal være forbundet med den aktuelle virksomheds drift. Fradragsretten er således ikke kun knyttet til ejerforholdet, idet udgiften tillige skal kunne henføres til den pågældende virksomheds drift, jf. nærmere herom i afsnit 2.3.1. ovenfor vedrørende kravet om "igangværende erhvervsaktivitet".

3.2. Modifikationer til hovedreglen - tilfælde, hvor fradragsret kan blive aktuelt
Uanset at fradragsret for udgifter til oprensning m.v. af foreningsskader, som grundejeren ikke selv har forvoldt, som altovervejende hovedregel må nægtes, vil der dog kunne forekomme tilfælde, hvor fradragsret må anerkendes.

F. eks. må den nye ejer i visse tilfælde undtagelsesvist kunne opnå fradragsret for udgifter til oprensning af forening, der er sket hos den tidligere ejer, hvis virksomheden, herunder den forenede grund, er overdraget ved succession. Dette må sandsynligvis gælde i forbindelse med omdannelse af personligt ejet virksomhed til selskab efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Mere tvivlsomt er det formentlig om noget tilsvarende gælder ved overdragelse af virksomheden som arv eller gave, f. eks. som led i et generationsskifte, idet overdragelsen i disse tilfælde - uanset succession - indebærer et reelt ejerskifte.

Der vil formentlig også kunne opnås fradragsret for foreningsudgifter, hvis det er den ny ejer af grunden, der - som tidligere lejer af grunden - bærer ansvaret for foreningen. En betingelse må dog være, at foreningen også kan henføres til den nuværende virksomheds drift, d.v.s., at den nuværende virksomhed er den samme virksomhed, der blev udøvet under lejeperioden.

I tilfælde, hvor den nuværende ejer driver næring ved handel med fast ejendom m.v., og de afholdte udgifter til oprensning m.v. kan henføres til denne næringsvirksomhed, vil udgifterne blive betraget som en del af ejendommens anskaffelsessum og dermed opnå fradragsvirkning i kraft af, at en eventuel skattepligtig avance ved afhændelse vil blive reduceret med oprensningsudgiften. Såfremt oprensningen m.v. ikke genopretter markedsprisen (hvorved her forstås den pris til hvilken ejendommen er erhvervet), vil et ved afhændelse konstateret tab være fradragsberettiget.

3.3. Forening sket både under den nuværende ejer og tidligere ejer

Forening af en grund sker typisk over en årrække. I denne tid kan en grund nå at skifte ejer flere gange. Det kan derfor forekomme, at der er mere end en ansvarlig for foreningen.

Er der tale om forurening, der både kan henføres til en tidligere og nuværende ejer, vil der for den nuværende ejer kun kunne godkendes fradrag for den del af udgiften, der kan henføres til den periode, hvor den nuværende ejer, har stået for virksomhedens drift, forudsat af øvrige betingelser for fradragsret er opfyldt. Da det vil være vanskeligt at henføre en forurening til en bestemt periode, må den fradragsberettigede andel af udgifterne formentlig ansættes efter et skøn.

Der foreligger ikke offentliggjort praksis vedrørende fastsættelse af et sådant skøn, men det må antages, at der ved skønnet især bør henses til den enkelte ejers besiddelsestid, samt oplysninger om virksomhedens drift og forurening i den enkelte ejers besiddelsestid.

Til støtte for, at der i disse situationer kun gives fradrag for den del af udgifterne, der efter et skøn kan henføres til den nuværende ejers ejertid henvises til praksis omtalt i Ligningsvejledningen 1995, E.A.2.1.3. om udskudte driftsomkostninger. Heraf fremgår bl.a., at Ligningsrådet i en ikke-offentliggjort bindende forhåndsbesked har udtalt, at et selskab kunne fratække udgifter til undersøgelse og afrensning af et forurenede areal med den del, der kunne henføres til forurening opstået efter virksomhedens erhvervelse af arealet. Af samme afsnit i Ligningsvejledningen fremgår, at Landsskatteretten ved kendelse af 23. september 1992 har indrømmet et selskab fradrag for udgiften til oprensning af en grund, der var forurenede i selskabet besiddelsestid.

For så vidt angår den tidligere ejer, vil denne normalt ikke have fradragsret for udgifter, han bliver pålagt at betale for en del af oprensningen m.v., idet udgiften ikke kan anses for afholdt i tilknytning til igangværende erhvervsmæssig virksomhed. Udgiften vil skattemæssigt blive anset for en udgift, der vedrører formuen.

3.4. Etableringsomkostninger

I de situationer, hvor forureningen er forvoldt af en tidligere ejer, og hvor den nuværende ejers udgifter til oprensning m.v., ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning (evt. vedligeholdelsesomkostning), kan udgiften i visse tilfælde - uden for næring - skattemæssigt anses som en etableringsomkostning (udgift til forbedring af grunden m.v.), der kan lægges til anskaffelsestallet for grunden m.v., efter bestem-

melsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2.

3.5. Afskrivningsmuligheder

3.5.1. Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a

Det er muligt, at udgifterne anvendt til oprensning af forurening m.v. i visse tilfælde udenfor næring vil kunne afskrives efter den almindelige hjemmel til afskrivning af ordinære driftsudgifter i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Området herfor må dog anses for meget begrænset og i øvrigt svært definerbart.

Begrundelsen for, i det hele taget at overveje om en sådan afskrivningsmulighed kan blive aktuel i forbindelse med forureningssager, er bl.a. den praksis, der følger af "Nordsøværftsdommen", TfS 1985,6 H. Dommen, som kort er omtalt nedenfor, er udtryk for, at der i enkelte tilfælde, hvor en skatteyder afholder betydelige udgifter med en rent erhvervsmæssig tilknytning til virksomheden og med en varighed over flere år, uden at der dog erhverves et afskrivningsberettiget aktiv, kan afskrive de afholdte udgifter med hjemmel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

For at få etableret en gennemsejlingsssluse fra Ringkøbing Fjord måtte Nordsøværftet betale ca. 800.000 kr. til Ringkøbing Kommune som tilskud til slusens etablering. Værftet skulle herefter leje slusen, der var afgørende for værftets mulighed for at bygge skibe af en sådan størrelse, at de kunne sælges. Værftet skulle også bekoste slusens nedrivning og levere grunden tilbage i ryddeliggjort stand. Selv om det må lægges til grund, at udgiften udelukkende var en erhvervsmæssig udgift, der tjente til at sikre værftets fremtidige indkomst, havde den ikke en sådan karakter, at den som driftsomkostning kunne fradrages fuldt ud i indkomsten. Efter det om slusens opførelse og værftets forpligtelser med hensyn til den drift og eventuelle nedrivning oplyste, fandt Højesteret imidlertid, at udgiften havde en sådan forbindelse med værftets fremtidige indtægtserhvervelse, at værftet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kunne aktivere udgiften og afskrive den. Det var uden betydning, at værftet ikke var ejer af slusen.

På grundlag af "Nordsøværftsdommen" har praksis også anerkendt, at erhvervsdrivendes bidrag til anlæg af offentlige gågader og parkeringspladser kan anses for afskrivningsberettigede efter statsskattelovens § 6 a.

Der kan i øvrigt henvises til Jens Olav Engholm Jacobsen m. fl., "Skatteretten 2", 1995, p. 257 ff.:

"Udgifter, der ikke kan betegnes som drifts- eller etableringsomkostninger, og som ikke har aflejret sig i et aktiv, som kan afskrives efter afskrivningslovens eller andre regler, men ved hvis afholdelse, der erhverves en ret eller fordel, der har driftsmæssig betydning for en flerårig, men dog ikke ubegrænset periode, kan undertiden gøres til genstand for afskrivning efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a."

Det må således være en betingelse for at opnå afskrivningsadgang, at udgifterne til oprensning m.v. anses for nødvendige for virksomhedens fortsatte drift og som sådan har en tæt økonomisk og virksomhedsmæssig tilknytning til den igangværende erhvervsvirksomhed. Derudover vil det være en betingelse, at oprensningsudgiften ikke kan karakteriseres som en drifts- eller etableringsomkostning, og at udgiften ikke aflejrer sig i aktiv, der er afskrivningsberettiget efter særlig lovgivning.

I forhold til oprensning af foreningsskader kan afskrivning efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, muligvis tænkes aktuelt i de situationer, hvor en erhvervsdrivende f. eks. har en forpagtningsret til en fiskesø (d.v.s. en anden ejer grunden/søen). Hvis forening af søen ikke stammer fra den aktuelle forpagters virksomhed, er det muligt at principperne fra Nordsøværftsdommen kan overføres, sådan at forpagterens tilskud til oprensning af foreningen eventuelt kan anses for afskrivningsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Når henses til at "Nordsøværftsdommen" er konkret begrundet og sagens omstændigheder ikke fuldstændig kan overføres på det ovenfor beskrevne eksempel på foreningsområdet, er det dog opfattelsen, at mulighederne for afskrivninger efter § 6, stk. 1, litra a, må anses for meget usikre. Mindre tvivlende heroverfor står dog formentlig Jan Pedersen i sin nævnte kommentar i Revision og Regnskabsvæsen nr. 2 1995, SM 37, 2. spalte.

3.5.2. Afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra c

Afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra c, hjemler adgang til at afskrive bygninger og

bygningsdele, som isoleret set ikke er afskrivningsberettigede, hvis de har en særlig tilknytning - accessorisk - til en afskrivningsberettiget bygning. Det er en betingelse, at de er beliggende i eller i umiddelbar tilknytning til en afskrivningsberettiget bygning, og at de skal tjene driften af den virksomhed, hvortil den afskrivningsberettigede bygning anvendes.

På udgifter til udgravninger, veje, gårdspladser, parkeringspladser, hegn og lignende giver § 18, stk. 1, litra c, adgang til afskrivning under samme betingelser som for accessoriske lokaler.

Afskrivning efter denne regel er bl.a. tilladt ved Landsskatterettens kendelse, lsr. 1971.41, hvor Landsskatteretten gav klageren, som bl.a. drev dambrug, medhold i, at han kunne foretage afskrivning af udgifter til jordarbejde m.v. ved etablering af damme og kanaler. En lignende afgørelse ses i lsr. 1973.131, hvor Landsskatteretten gav klageren medhold i, at udgifter afholdt til forbedring af damme kunne afskrives.

De refererede afgørelser vedrører ikke specifikt opgravning af forurenede jord, men principperne vil formentlig kunne overføres på forureningstilfældene, således at der i et vist omfang i medfør af afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra c, vil være adgang til at afskrive udgifter til opgravning af forurenede jord i forbindelse med dambrug og lignende. Det bemærkes, at de almindelige betingelser om beliggenhed og funktion, som nævnt ovenfor, naturligvis skal være opfyldt.

4. Fradrag for erstatninger for forureningsskader

4.1. Erstatninger til en senere ejer

I det omfang forureneren efter afhændelse af ejendommen (og virksomheden) bliver pålagt at afholde udgiften til oprensning m.v. som en erstatning/forholdsmæssigt afslag i købesummen til køberen eller en senere erhverver af ejendommen, vil der som udgangspunkt ikke kunne opnås fradrag, idet udbedringsudgiften ikke vil være afholdt som led i den igangværende virksomhed.

I det omfang den erhvervsmæssige virksomhed ikke afstås/ophører ved afståelse af den forurenede ejendom, kan det principielt overvejes, om erstatning for jordforurening i

nogle tilfælde kan have karakter af et fradragsberettiget driftstab, der skattemæssigt skal periodiseres til det indkomstår, hvor forpligtelsen fastslås. Det vil i givet fald være en betingelse, at den erstatningspådragende handling kan anses for udslag af en naturlig driftsrisiko. Denne betingelse kan imidlertid næppe tænkes opfyldt i disse tilfælde, hvorfor det i praksis næppe vil være muligt at karakterisere erstatningen som et fradragsberettiget driftstab.

Det er derfor relevant at overveje mulighederne for, om forpligtelsen til at udrede erstatning kan medføre et nedslag i den tidligere opgjorte avanceopgørelse. Det må antages, at reglerne i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, om ekstraordinær genoptagelse efter omstændighederne kan finde anvendelse på de nævnte tilfælde, i det omfang der ikke kan ske genoptagelse inden for den almindelige 3-årsfrist i skattestyrelseslovens § 4, stk. 1. Hvis afståelsesbeskatningen vedrører et indkomstår, der ligger mere end 3 år tilbage, kan der således efter omstændighederne være grundlag for at benytte den ekstraordinære genoptagelsesmulighed i skattestyrelseslovens § 4, stk. 2..

4.2. Fradrag for erstatninger for forurening på tredjemands jord

Spørgsmålet om i hvilket omfang, der er fradrag for erstatninger ydet til tredjemand som følge af forureningsskader, har været behandlet i Landsskatterettens kendelse af 7. juli 1993, refereret i TFS 1993,451. Spørgsmålet var nærmere, om den erstatningspådragende handling kunne anses for pådraget som udslag af en normal driftsrisiko ved udøvelse af den pågældende erhvervsvirksomhed.

I sagen havde en gårdmand klaget over, at skattemyndighederne ikke havde godkendt fradrag for betalt erstatning for grundvandsforurening. Det fremgik af sagen, at gårdmanden drev landbrug med kreaturbesætning, fra hvilken han i november 1985 og januar 1986 havde udkørt gylle på en ham tilhørende mark. i forbindelse med regnvejr i marts 1986 blev gyllen bl.a. skyllet ind på tredjemands ejendom med forurening af grundvand på ejendommen til følge.

Det fremgår videre af sagen, at gårdmanden var blevet frifundet for en af anklagemyndigheden rejst straffesag om overtrædelse af § 11 i miljøbeskyttelsesloven, medens gårdmanden, under et af ejeren af den tilstødende forureningsramte ejendom anlagt

erstatningssøgsmål, blev kendt erstatningsansvarlig for et nærmere angivent beløb. i denne dom var bl.a. anført, at:

“Sagsøgte findes at have handlet uagtsomt ved at lade gyllen sprede på den skrånede mark på et tidspunkt, da jorden var frossen og hård, og den skete forurening har været en påregnelig følge. Sagsøgte har således pådraget sig erstatningsansvar over for sagsøgeren.”

Gårdmanden betalte erstatningen i indkomståret 1990.

Skatteankenævnet nægtede gårdmanden fradrag for den betalte erstatning, idet nævnet ikke havde anset den for værende udslag af en med udøvelse af gårdmandens erhvervsvirksomhed forbundet normal driftsrisiko. Ankenævnet anførte herved, at erstatningsansvaret måtte anses for opstået på grund af manglende agtpågivenhed, og at følgen havde været påregnelig.

Landsskatteretten ændrede afgørelsen og anerkendte fradragsret, idet den bemærkede at håndtering af gylle, herunder opbevaring, transport og spredning, måtte anses for et sædvanligt og naturligt led i driften af et landbrug med kreaturbesætning. Retten kunne endvidere tiltræde, at der i forbindelse med de nævnte procedurer bestod en latent risiko for, at gyllen kom i kontakt med områder, hvor den kunne forårsage skader på grundvand eller lign. Denne risiko var således knyttet til den af gårdmanden udøvede erhvervsvirksomhed, og retten fandt herefter - idet omstændighederne ved det af gårdmanden udviste erstatningspådragende forhold ikke skønnedes at kunne føre til andet resultat - at der måtte indrømmes ham fradrag for den udrede erstatning.

Ved spørgsmålet om fradrag for erstatninger for forurening ydet til tredjemand, vil det således være afgørende om den erstatningspådragende handling (f. eks. udledningen af giftstoffer) kan anses for et udslag af en normal driftsrisiko ved udøvelse af den pågældende erhvervsvirksomhed. For så vidt angår det nærmere indhold af disse kriterier henvises der til afsnit 2.3.1.

Skatteministeriets

Retssikkerhedsudvalg

den 26. september 1996

Skatteforbehold og omgørelse

1. **Indledning**
2. **Skatteforbehold**
 - 2.1. Aftaleretlige regler om betingede retshandler
 - 2.2. Skatteretlige regler om betingede retshandler
 - 2.2.1. Betingede vedvarende skyldforhold
 - 2.2.2. Betingede gensidig bebyrdende overdragelser
 - 2.2.3. Betingede ensidig bebyrdende retshandler
 - 2.3. Retsvirkninger af betingede retshandler
 - 2.4. Skatteforbehold som betinget retshandel
 - 2.5. Den strafferetlige betydning af skatteforbehold
3. **Omgørelse**
 - 3.1. Omgørelse og legalitetsprincippet
 - 3.2. Administrativ praksis om omgørelse
 - 3.2.1. God tro
 - 3.2.2. Oprindelig aftale lagt klart frem
 - 3.2.3. Enkel og overskuelig ændringsaftale
 - 3.3. Tidsfrister for omgørelse
 - 3.4. Retspolitiske hensyn bag reglerne om omgørelse

1. Indledning

Det er normalt ikke vanskeligt at afgrænse de indkomsterhvervelser, der indgår i indkomstopgørelsen for et skatteår. Det vigtigste kriterium til periodisering af indtægter er, at de medtages, når skatteyderen har opfyldt sin forpligtelse ifølge en gensidig bebyrdende kontrakt, så der er erhvervet et endeligt og ubetinget krav på modydelsen.

Det kan derimod være vanskeligere at afgøre, hvornår indkomsterhvervelser, hvortil der er knyttet betingelser af den ene eller anden art, skal medtages på selvangivelsen.

Der kan være tale om retshandler, hvor der er knyttet betingelser til erhvervelsen af selve modydelsen. Erhvervelsen af modydelsen er således normalt betinget af, at overdragerens ydelse opfyldes kontraktsmæssigt. Eller kan være betinget af andre forhold som f. eks., at vederlaget ikke beskattes eller beskattes på en særlig lempelig måde (skatteforbehold).

Betingelser kan imidlertid også vedrøre retshandler, hvor der er erhvervet endelig ret til indkomsten. Aftaleparterne kan være enige om at tilbageføre de aftalte ydelser eller i øvrigt ændre den oprindelige aftale på betingelse af, at de skattemæssige virkninger bortfalder og erstattes af de skattemæssige virkninger, der følger af den ændrede aftale. En sådan omgørelse ændrer således retserhvervelsestidspunktet. Den kan gennemføres, med mindre retserhvervelsestidspunktet for den oprindelige aftale fastlægges af præceptive regler.

Der er to muligheder, hvis en af aftaleparterne fortryder en overdragelsesaftales skattemæssige konsekvenser. Det er klart, at en anderledes skattemæssig behandling af vederlaget end forudsat af overdrageren ikke kan gøres gældende med den virkning, at overdrageren i forhold til erhververen kan træde tilbage fra den indgåede aftale. Overdrageren kan ikke træde tilbage fra den påtagne forpligtelse under henvisning til forudsætningslæren. Der er derfor kun to muligheder. Enten kan parterne indgå en ny aftale, der tilbagefører de udvekslede ydelser. Der er knyttet nye selvstændige skattemæssige virkninger til en sådan aftale; de oprindelige skattemæssige konsekvenser ændres ikke. Eller parterne kan i ændringsaftalen bestemme, at tilbageførelsen betinges af, at skattemyndighederne omgør eller modificerer den oprindelige overdragelsesaftales skattemæs-

sige virkninger.

Reglerne om skatteforbehold og omgørelse har derfor det fælles kendetegn, at der er tale om betingede retshandler. Ved skatteforbehold er overdragelsesaftalen betinget af, at vederlaget ikke beskattes eller beskattes på en særlig lempelig måde. Ved omgørelse er overdragelsesaftalen ubetinget, mens den efterfølgende ændringsaftale er betinget af skattemyndighedernes omgørelse.

Betingede retshandler kan give anledning til genoptagelse af skatteansættelsen, idet betingelsens indtræden kan være en sådan ny oplysning, som begrundet en ændret skatteansættelse, jf. skattestyrelseslovens § 4.

Da spørgsmålet om betingede retshandler i almindelighed og i særdeleshed skatteforbehold og omgørelse har givet anledning til en vis usikkerhed i praksis, har retssikkerhedsudvalget derfor fundet, at emnerne bør belyses samlet.

-oo0oo-

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst baseres bl.a. på den skattepligtiges retshandler i løbet af indkomståret.

Ingen lov fastlægger generelt kriteriet for, hvornår retshandlen skal medtages ved indkomstopgørelsen. Heller ikke statsskattelovens § 4, der alene bestemmer, at den skattepligtiges samlede årsindtægter skal medtages, jf. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst, s.137m. Det fremgår samme sted, at der formentlig af ordet "anvendt" i statsskattelovens § 6 for så vidt angår driftsomkostninger kan udledes, at der ikke kan lægges vægt på forfaldstidspunktet eller udbetalingstidspunktet. Det konkluderes herefter, at de udfyldende periodiseringsregler eller administrativ praksis herom må baseres på almindelige obligationsretlige principper. Det gælder først og fremmest aftaleloven og købeloven, men også på andre ulovgivne områder inden for obligationsretten, således som retstilstanden her er etableret i teori og praksis.

Den periodiseringsmæssige hovedregel er retserhvervelsesprincippet. Herefter medtages indtægten, når skatteyderen har opfyldt sin forpligtelse ifølge en gensidig bebyrdende

kontrakt. På dette tidspunkt er der mod medkontrahenten erhvervet et endeligt og ubetinget krav på en modydelse, der kan opgøres i penge eller penges værdi, jf. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst, s.138 ø.

De almindelige, udfyldende periodiseringsprincipper, herunder først og fremmest retserhvervsprincippet, gælder også *betingede retshandler*. Skatteretten følger de obligationsretlige regler for resolute og suspensive betingelser, jf. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst, s.147 m.

Ved resolutivt betingede retshandler indtræder retsvirkningen med det samme ved aftalens indgåelse eller dog senest ved levering. Ved suspensivt betingede retshandler er kravet på en ydelse suspenderet, indtil betingelsen er opfyldt, jf. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst, s.147 m.

Betingelsen kan angå aftalens forudsætninger som f. eks. vederlagsforudsætningen eller forhold uden for aftalen som f. eks. en bestemt skattemæssig behandling af retshandleren.

Skatteforbeholdet er et praktisk vigtigt eksempel på en betinget retshandel. Forbeholdet betyder, at parternes aftale fortolkes eller udfyldes således, at overdragelsen betinges af, at bestemte skattemæssige forhold opfyldes.

Den periodiseringsmæssige hovedregel kan modificeres på forskellig vis. Periodisering sker undertiden efter forfaldstidspunktet. Det gælder bl.a. normalt renteindtægter og renteutgifter samt ejendomsskatter. Andre periodiseringsprincipper anvendes også, jf. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst, s.138 m.

Også skattemyndighedernes *omgørelse* kan modificere de almindelige, udfyldende periodiseringsprincipper. Omgørelse indebærer, at en allerede gennemført retshandel efter ansøgning tillades ændret, så de skattemæssige virkninger bortfalder og erstattes af de skattemæssige virkninger, der følger af den ændrede aftale.

Omgørelse indebærer for det første, at aftaleparterne efterfølgende enes om at træde tilbage fra den indgåede aftale på betingelse af, at hverken den oprindelige eller efterfølgende aftale udløser skattemæssige konsekvenser. For det andet at skattemyndighederne

opfylder betingelsen. Omgørelse kan følgelig opfattes som en særlig gruppe af de betingede retshandler, der sammenfattes under betegnelsen skatteforbehold. Jan Pedersen er inde på denne tankegang i TfS 1993.72, side 210, hvor han anfører, at omgørelse kan betegnes som et stiltiende skatteforbehold.

Omgørelse kan også omfatte det mindre, at den oprindelige aftale blot modificeres.

Omgørelsestilfældene adskiller sig fra skatteforbeholdet ved tillige at inddrage det forvaltningsretlige grundlag for, at skattemyndighederne kan opfylde parternes betingelse.

Notatet tilsigter at belyse gældende ret om de betingede retshandler, skatteforbehold og omgørelse og at undersøge behovet for en ændring heraf.

Notatet behandler ikke omdisponering af selvangivelser, dvs. omgørelse af selvangivelsesdispositioner, der ikke indebærer en ændring af et gensidigt bebyrdende retsforhold. Det kan dreje sig om ændring af- og nedskrivninger, efterfølgende anvendelse af virksomhedsordningen eller som i TfS 1988.690 ændring af overførsel til medarbejdende ægtefælle m.v.

Notatet behandler heller ikke genoptagelse af skatteansættelsen, fordi den skattepligtige ønsker at korrigere en fejlagtig opgjort indkomst. Det kan skyldes fejl eller forglemmelser fra skatteyderens side eller ændring af praksis. Om retsstillingen i sidstnævnte situation kan der henvises til Retssikkerhedsudvalgets tidligere udarbejdede notat om skatteretlige praksisændringer.

-oo0oo-

Notatet gennemgår først reglerne om skatteforbehold under afsnit 2 og derefter reglerne om omgørelse under afsnit 3.

Afsnittet om skatteforbehold beskriver indledningsvis de obligationsretlige regler om betingede retshandler i pkt. 2.1. Derefter gennemgås den skatteretlige afgrænsning mel-

lem på den ene side endelige og betingede retshandler og på den anden side suspensivt og resolutivt betingede retshandler inden for vedvarende skyldforhold, gensidigt bebyrdende overdragelsesretshandler og ensidigt bebyrdende retshandler i pkt. 2.2. Retsvirkningerne af resolute og suspensive betingelser omtales under pkt. 2.3. Under pkt. 2.4. vurderes det, om der er grund til at udsondre visse betingelser af overvejende skattemæssig karakter og underkaste dem en anderledes skatteretlig behandling. Skatteforbeholdets strafferetlige betydning omtales afslutningsvis under pkt. 2.5.

I pkt. 3.1. omtales hjemlen for omgørelse. Pkt. 3.2. gennemgår retningslinierne for omgørelse af hovedaktionærdispositioner og den dermed udviklede offentliggjorte praksis. Pkt. 3.3. vurderer behovet for en ændring af reglerne for omgørelse.

2. Skatteforbehold

2.1. Aftaleretlige regler om betingede retshandler

En retshandel kaldes betinget, når den vilkårlig gør sin retsvirkning afhængig af en uvis kendsgernings indtræden, jf. Ussing Aftaler s. 445.

Det karakteristiske ved betingede retshandler er, at de skaber en uvishedstilstand. Så længe det er uvist, om betingelsen vil indtræde, er det også uvist, hvilken retsvirkning den vil afføde. Når deres virkning nærmere skal belyses, må der sondres mellem de opsættende (suspensive) og opløsende (resolutive) betingelser. Ved de første går retshandlen ud på, at en vis retsvirkning skal indtræde, hvis betingelsen indtræder; ved de sidste på, at en vis retsvirkning skal indtræde, men atter ophøre, hvis betingelsen indtræder, jf. Ussing Aftaler s. 447.

Retsvirkningen af en betinget retshandel afhænger af betingelsens karakter (suspensiv eller resolutiv) og dens indtræden.

Det forudsættes, at betingelsen ikke indtræder. Retshandlens retsvirkninger indtræder i så fald ikke, hvis betingelsen er suspensiv. Ved en resolutiv betingelse gælder omvendt, at den engang indtrådte virkning nu ikke mere trues af ophør ved betingelsens indtræden; retshandlen virker derfor fremtidig som en ubetinget retshandel.

Det modsatte gælder, hvis betingelsen indtræder. Den suspensivt betingede retshandel får den fulde ubetingede virkning. Ved resolutive betingelser falder den betingede virkning derimod bort. Retsvirkningerne kan skematisk fremstilles på følgende måde:

	Suspensiv betingelse.	Resolutiv betingelse.
Betingelsen indtræder ikke	bortfald	ubetinget
Betingelsen indtræder	ubetinget	bortfald

De betingede retshandler kan iøvrigt udformes på forskellige måder. i almindelighed tænkes kun på de simple tilfælde, hvor betingelsens indtræden eller svigten medfører enten, at den betinget tilsagte ret bliver ubetinget, eller at retten falder helt bort. Det kan imidlertid også aftales, at en betingelses indtræden eller svigt skal give en part beføjelse til at træde tilbage fra en aftale, hvis han ønsker det, eller at den skal medføre en anden omdannelse af det indgåede retsforhold. Praktiske eksempler herpå er aftaler, hvorefter den ene parts vederlag skal forhøjes eller nedsættes under visse betingelser, f. eks. når visse omkostninger eller pristallet stiger eller falder, jf. Ussing Aftaler s. 450.

2.2. Skatteretlige regler om betingede retshandler

Som nævnt i indledningen er retserhvervelsestidspunktet for betingede retshandler ikke lovreguleret.

Det antages for det første, at skatteretten følger de obligationsretlige regler om resolutive og suspensive betingelser. For det andet, at der inden for skatteretten gælder en almindelig formodning for, at indføjede betingelser alene er resolutive, med mindre der foreligger ganske særlige omstændigheder, jf. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst, s.147.

Formodningsreglen indebærer, at vederlaget for en betinget retshandel skatteretligt anses for erhvervet allerede på tidspunktet for aftalens indgåelse eller senest ved levering. Den praktiske virkning er, at parternes forpligtelser er opfyldt allerede på dette tids-

punkt, medmindre de formår at løfte bevisbyrden for, at betingelsen alligevel ikke opfyldes eller er opfyldt.

Det har normalt ingen større praktisk betydning, om en retshandel er *endelig eller resolutiv* betinget. Beskatningen indtræder på samme tidspunkt, uanset om en retshandel er endelig (ubetinget) eller en resolutiv betingelse ikke indtræder. Retsvirkningerne af endelig retshandel falder derimod ikke sammen med en resolutiv betinget retshandel, hvor betingelsen indtræder.

Så vidt ses har problemet kun foreligget i Tfs 1993.332, dog uden at Landsskatteretten tog stilling hertil. Sagen drejede sig om erhvervestidspunktet for aktietegningsret til selskabets medarbejdere. Medarbejdere, der havde været ansat mindst 3 år i selskabet, fik ret til at tegne aktier inden 5 år efter udstedelsen. Medarbejderne forpligtede sig til at tilbagelevere aktietegningsretten ved fratræden inden 5 år efter udstedelsestidspunktet. Inden for samme tidsrum kunne aktietegningsretten heller ikke pantsættes eller overdrages.

Selskabets advokat gjorde principalt gældende, at medarbejderen erhvervede endelig ret til aktietegningsretten ved udstedelsen. Der henvistes til, at aktietegningsretten tildeltes medarbejderne uden modydelse. Tildeling af aktietegningsret var en ensidig bebyrdende retshandel. Retserhvervelse for sådanne retshandler skete ved afgivelse af løftet over for den begunstigede part.

Subsidiært blev det gjort gældende, at der forelå en resolutiv betinget erhvervelse, fordi betingelsen tilsigtede at opløse en allerede indtrådt rettighedsovergang.

Landsskatteretten fastslog, at der ikke forelå en egentlig retserhvervelse forud for det tidspunkt, hvor det kunne konstateres, at de fastsatte betingelser var opfyldt. Det blev herved fastslået, at betingelserne var suspensive, uden at der blev taget stilling til de af advokaten fremførte anbringender.

Uenigheden mellem selskabets advokat og Landsskatteretten kan skyldes en forskellig opfattelse af tegningsrettens karakter. Selskabets advokat er formentlig gået ud fra, at

tildelingen af tegningsretten og udøvelsen heraf er to forskellige civilretlige dispositioner, der hver især udløser forskellige skattemæssige konsekvenser. Landsskatteretten satte sig uden begrundelse ud over dette synspunkt og betragtede tildelingen af tegningsretten og udøvelsen heraf i skattemæssig henseende som én disposition.

Det beror på almindelige principper om fortolkning og udfyldning af aftaler, om en betingelse er *resolutiv eller suspensiv*. Det kan belyses af LSM 1974.12 ("Porcelænsagentens provisionsindtægter"). Sagen drejede sig om tidspunktet for indtægtsføring af provision. Skattemyndighederne fandt, at agenten havde erhvervet endelig ret til provisionen ved ordreoptagelsen. Agenten anså retserhvervelsen for suspensivt betinget af, at den formidlede handel faktisk blev gennemført. Agenten indtægtsførte derfor først provisionen, når bevis herfor i form af kopi af ordrebekræftelse eller provisionsopgørelse fra agenturgiveren forelå.

Landsskatteretten fandt efter det således oplyste at måtte "nære betænkelighed ved at anse klagerens erhvervelse af provisionsindtægter for endelig ved ordreoptagelsen".

Denne fortolkning af aftalen er i overensstemmelse med de udfyldende regler om agentforhold. Provisionskravet erhverves ikke ved ordreoptagelsen, men først ved rigtig opfyldelse af den formidlede aftale, jf. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning, side 366 m.

Fortolkning og udfyldning af aftalen kan omvendt føre til, at provisionskravet erhverves resolutivt betinget, jf. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning, side 366 m og LSM 1979.63 ("Assurandørens provisionsindtægter").

Assurandørens kontrakt bestemte, at provision først kunne anses for optjent, når forsikringspræmien for den refusionspligtige tid på to år var betalt. Forskudsprovisionen skulle refunderes i forhold til den del af den refusionspligtige tid, som der ikke var betalt præmie for. Efter kontraktens udformning var retserhvervelsen derfor suspensivt betinget ("provision optjenes, hvis præmierne betales").

I praksis fungerede ordningen således, at udbetalt provision for forsikringer, som blev ophævet inden for et år efter tegningen, tilbageførtes fuldt ud til selskabet. Ophævelser af forsikringer mellem et og to år efter tegningen bevirkede tilbageførsel af halvdelen af provisionen.

Assurandøren henviste til, at provisionskravene var suspensivt betingede, idet han ikke med sikkerhed kunne vide, hvor stor en del af den udbetalte provision, der endelig blev hans.

Landsskatteretten fandt "efter de i sagen foreliggende oplysninger [at] måtte ... lægge til grund, at klagerens provisionsindtægter var resolutivt betingede". Landsskatteretten har muligvis lagt afgørende vægt på udbetalingstidspunktet og arrangementets praktiske udformning, der havde et vist resolutiv betinget præg ("provision tilbagebetales, hvis præmien ikke betales").

Kendelsen belyser, at betingede retshandler først og fremmest er et periodiseringsspørgsmål. Beskatning bortfalder nemlig, hvad enten en suspensiv betingelse ikke indtræder (assurandøren erhverver ingen provision, hvis præmieindbetalingen udebliver) eller en resolutiv betingelse indtræder (provisionen erhverves ved tegningen, medmindre forsikringspræmien ikke betales i de følgende to år). I de modsatte situationer beskattes indkomsterhvervelsen. Da retserhvervestidspunktet ikke er sammenfaldende ved resolutivt og suspensivt betingede retshandler, kan beskatning finde sted i forskellige indkomstår. Mulighederne kan skematisk gengives på følgende måde:

	Den suspensive betingelse er, at præmien betales.	Den resolutive betingelse er, at præmien ikke betales.
Betingelsen indtræder ikke	Præmien udebliver. Den fulde provision erhverves ikke.	Præmien betales. Den erhvervede provision bliver ubetinget.
Betingelsen indtræder	Præmien betales. Provisionen bliver ubetinget, når betingelsen konstateres opfyldt.	Præmien udebliver. Den erhvervede provision skal tilbagebetales.

Drejer m. fl. i Skat Personer, side 193 finder, at sondringen mellem resolutive og suspensive betingelser ofte er vanskelig at anvende i praksis,

"og det er et spørgsmål, om den ikke efter omstændighederne fraviges til fordel for det mere pragmatiske og relevante spørgsmål, om det er rimeligt at beskatte skatteyderen allerede nu, eller om der er en sådan begrundet tvivl om det videre sagsforløb, at beskatningstidspunktet bør udskydes."

I samme retning Skatteretten 1, side 150, hvorefter betingelsernes skattemæssige betydning må

"afgøres efter en vurdering af deres konkrete betydning i det enkelte retsforhold. I denne vurdering må inddrages samtlige faktiske og retlige momenter, der har betydning for retsforholdet. Der må således f. eks. ved overdragelser primært lægges vægt på, hvem af parterne i den betingede aftale, der, medens betingelsen er svævende, nærmest repræsenterer den typiske ejerinteresse, herunder har rådigheden over den overdragne genstand eller bærer risikoen for dennes hændelige undergang eller forringelse."

Uanset forskel i formulering synes der ikke være nogen væsentlig praktisk forskel mellem den opfattelse, der gives udtryk for hos Helkett og hos de andre citerede forfattere.

Efter Helkett's opfattelse skal en indkomst i mangel af udtrykkelige lovbestemmelser beskattes hos overdrageren af et formuegode efter retserhvervelsesprincippet. Herefter beskattes indkomsten, når overdrageren efter de obligationsretlige regler har opfyldt sin forpligtelse ifølge en gensidig bebyrdende kontrakt, så der mod medkontrahtenten er erhvervet et endeligt og ubetinget krav på modydelsen. Det må altså først afgøres, om overdrageren obligationsretligt har erhvervet krav på modydelsen. Det sker normalt først, når overdrageren har præsteret sin egen ydelse. Dette tidspunkt er tillige afgørende for, om indkomsten (kravet på modydelsen) skal medregnes ved opgørelsen af overdragerens skattepligtige indkomst.

Helkett's opfattelse kan illustreres med følgende eksempler.

Eks. 1: En køber betinger sig den 1. november 1995, at sælgeren leverer et skib den 10. januar 1996.

Eks. 2: Sælger betinger sig over for køber den 1. november 1995, at han selv modtager skibet fra værftet den 10. januar 1996.

Når skibet ikke leveres den 10. januar 1996, har sælgeren misligholdt sin forpligtelse i eks. 1. Køberen må så vælge, om han vil fastholde eller hæve købet. Sælgeren af skibet bliver skattepligtig af modydelsen, hvis køberen fastholder aftalen. Hæver køberen derimod aftalen, kan sælgerens vederlag ikke beskattes, da der ikke er erhvervet ret hertil.

I eks. 2. har sælgeren derimod ikke misligholdt sin forpligtelse, hvis skibet ikke leveres den 10. januar 1996. Da sælgerens leveringspligt ikke er indtrådt, er der ikke erhvervet ret til modydelsen. Der er derfor heller ikke opstået noget skattekrav.

Der stiftes til gengæld et skattekrav, hvis skibet leveres inden den 10. januar 1996. Dette skattekrav er ikke undergivet parternes rådighed.

Princippet gælder også betingede retshandler. Det beror på almindelige aftaleretlige regler om fortolkning og udfyldning, hvornår retserhvervelsen finder sted. Betragtninger om ejendomsrettens overgang tillægges derimod ingen betydning.

Fortolkning og udfyldning af aftalen kan føre til, at modydelsen anses for endeligt og ubetinget erhvervet, selv om aftalen fremtræder betinget, jf. eksempelvis den tidligere omtalte LSM 1979.63 ("Assurandørens provisionsindtægter"). Det gælder, selv om retserhvervelsen efter kontraktens ordlyd måtte anses for udskudt.

Fortolkning af en aftale baseres på dennes konkrete omstændigheder. Der er derfor formentlig ingen indholdsmæssig forskel på at fortolke en aftales bestemmelse om betingelser og afgøre betingelsers skattemæssige betydning "efter en vurdering af deres konkrete betydning i det enkelte retsforhold".

2.2.1 Betingede vedvarende skyldforhold

I vedvarende skyldforhold har flere landsskatteretskendelser fortolket visse betingelser som suspensive. I LSM 1957.102 ("Salgschefens biltilskud") ydede arbejdsgiveren i 1954 et tilskud til salgschefens køb af bil. Tilskuddet var betinget af, at en forholdsmæssig del heraf skulle tilbagebetales ved salgschefens fratreden inden tre år efter den 4. maj 1954. Kommunen anså betingelsen for resolutiv, fordi det var usandsynligt, at betingelsen blev realiseret. Landsskatteretten fandt derimod, at betingelsen var suspensiv og gav salgschefen medhold i, at der for hvert indkomstår kun skulle indtægtsføres den del af tilskuddet, som han havde erhvervet endelig ret til.

Også i LSM 1960.115 ("Flyverløjtnantens hjemsendelsespenge") anså Landsskatteretten erhvervelsen af hjemsendelsespenge for suspensivt betinget. I denne sag havde flyverløjtnanten krav på 5.000 kr. i hjemsendelsespenge, hvis der blev forrettet et fuldt års frivillig tjeneste. Flyverløjtnanten blev efter et fuldt års frivillig tjeneste hjemsendt den 4. januar 1958. Amtsskatterådet fandt, at flyverløjtnanten havde erhvervet endelig ret hertil i 1957, da kontraktperioden - bortset fra fire dage - faldt sammen med 1958.

Landsskatteretten fandt, at retserhvervelsen var suspensiv, da flyverløjtnanten havde erhvervet endelig og ubetinget ret til hjemsendelsespengene i 1958.

Løn er hovedydelsen eller vederlaget for arbejdstagerens arbejdsforpligtelse. Kendelserne vedrører ikke erhvervestidspunktet for hovedydelsen, men derimod for tillæggydelser fra arbejdsgiveren. Kendelserne kan muligvis tages til indtægt for, at tillæggydelser i vedvarende retsforhold er suspensivt betingede. Denne formodning understøttes af landsskatteretskendelsen i TfS 1993.332, der fastslog, at medarbejderes erhvervelse af aktietegningsretter var suspensivt betingede.

I LSM 1978.203 ("Fodboldspillerens overgangssum") gik Landsskatteretten et skridt videre og fastslog, at også hovedydelsen i vedvarende skyldforhold kan være suspensiv betinget. Kendelsen fastslog, at en fodboldspillers krav på overgangssum var suspensivt betinget af, at han stillede sig til rådighed for klubben, at han tog bopæl med familie i Schweiz, og at han blev lægeundersøgt. Retten til overgangssummen var derfor ikke endeligt erhvervet ved kontraktens indgåelse den 26. oktober 1970.

2.2.2. Betingede gensidig bebyrdende overdragelser

Gensidig bebyrdende betingede overdragelser af *løsøre* giver ikke anledning til større problemer i praksis. Det skyldes formentlig, at retserhvervestidspunktet deklaratorisk fremgår af købeloven.

Spørgsmålet om betingede retshandler har derimod været rejst flere gange i forbindelse med gensidig bebyrdende overdragelser af *fast ejendom*.

Overdragelse af fast ejendom anses for sket på det tidspunkt, hvor der mellem køber og sælger er indgået en endelig og bindende aftale, dvs. ved slutsedlens underskrift.

Aftaletidspunktet er også afgørende, hvis aftalen er betinget. De betingelser, der forekommer i forbindelse med aftaler om overdragelse af fast ejendom, vil som regel være resolute, jf. Ligningsvejledningen 95, E.J.1.2. Det gælder dog ikke, hvis der på aftaletidspunktet er en sådan grad af usikkerhed om det videre kontraktsforløb, at køberen

først kan anses at have erhvervet ejendommen på et senere tidspunkt, jf. TfS 1996.469 H ("Isoleringsfirmaets købepligt"). I denne sag havde køberen af en isoleringsvirksomhed i 1979 samtidig indgået en lejekontrakt, der gav ret til at købe den faste ejendom, hvorfra isoleringsfirmaet blev drevet, og pligt til at gøre dette senest den 1. november 1986. Virksomhedskøberen overtog den faste ejendom den 30. maj 1984 og videresolgte den ved skøde af 15. november 1985. Ved opgørelsen af avancen efter ejendomsbeskatningsloven ønskede virksomhedskøberen at blive stillet, som om ejendommen var erhvervet i 1979. Heri fik han ikke medhold af Højesteret. Ved usikkerhedsbedømmelsen tillagde Højesteret det vægt, at det stod køberen frit gennem syv år at udøve køberetten, at det måtte fremstå som uvist, om køberen til sin tid ville kunne opfylde kontraktens vilkår for overtagelse af ejendommen samt usikkerhed om konsekvenserne af en misligholdelse af lejekontrakten eller kreditorforfølgning mod ejendommen.

Overdragelse af fast ejendom kan berigtiges ved et ubetinget skøde. Sælgeren forudsætter, at overdragelse af den faste ejendom er betinget af, at køberen betaler *købesummen*. Sælgerens beføjelse til at hæve på grund af køberens manglende erlæggelse af købesummen bortfalder, når han stiller det endelige skøde til køberens disposition, jf. Anders Vinding Kruse, Ejendoms køb s. 327.

Sælgeren af en fast ejendom ved ubetinget skøde kan indtil dette tidspunkt hæve aftalen, hvis køberen ikke opfylder forudsætningen om at erlægge vederlaget. Overdragelsesaftalen kan indtil dette tidspunkt derfor anses for at være resolutiv betinget af, at vederlaget erlægges. Hæver sælgeren, fordi den resolute betingelse indtræder inden dette tidspunkt, dvs. vederlaget ikke erlægges, bortfalder både sælgerens krav på modydelsen og køberens krav på den faste ejendom. Overdragelsen har derfor ingen skatteretlige virkninger.

Efter skødets udlevering kan sælgeren ikke hæve, selv om den resolute betingelse indtræder, dvs. selv om købesummen ikke erlægges. Sælgerens krav på modydelsen, dvs. købesummen, er derfor endeligt. Både obligationsretligt og skatteretligt har sælgeren fra dette tidspunkt erhvervet endelig ret til modydelsen.

Det kræver derfor en ny aftale, hvis parterne under disse omstændigheder f. eks. enes om, at den oprindelige aftale alligevel ikke skal gennemføres. Den nye aftale behandles i skatteretlig henseende som en ny overdragelse.

Vederlagsforudsætningens svigten i det gensidigt bebyrdende retsforhold har altså skattemæssigt ingen betydning, efter at det endelige skøde er stillet til køberens disposition. Sælgeren kan derimod få ejendommen tilbage fra køberen eller dennes kreditorer uanset tinglyst ubetinget skøde til køberen, hvis aftalen er ugyldig, jf. Anders Vinding Kruse, *Ejendoms køb*, s. 327. Det samme må antages at gælde et udtrykkeligt skatteforbehold.

Situationen er anderledes, hvis overdragelsen gennemføres ved et betinget skøde, der virker som et salgsdokument med ejendomsforbehold. Det kan f. eks. skyldes, at overdragelsen er betinget af købesummens erlæggelse.

Sælgeren kan vælge at fastholde den indgåede aftale eller hæve handlen, hvis køberen misligholder sin vederlagsforpligtelse. Overdragelsen anses for ikke indgået, hvis en resolutiv betingelse om købesummens manglende betaling indtræder, og sælgeren vælger at hæve, jf. Ligningsvejledningen 95, E.J.1.1. Det antages samme sted, at "dette gælder dog ikke, hvis der er givet udsættelse med den kontante udbetaling i længere tid, normalt over 1 år." Det er tvivlsomt, om der er fornøden hjemmel til diskretionært at fastsætte nogen tidsfrist overhovedet.

Tilsvarende gælder ved *andre betingelser* i forbindelse med overdragelse af fast ejendom ved betinget skøde. Der kan være tale om overdragelse betinget af, at f. eks. amtsrådets godkendelse foreligger, eller at udstykningstilladelse opnås. I UfR 1973, side 651 H ("Julianelyst") fandt Højesteret, at endelig og bindende aftale om salget af ejendommen uanset en betingelse om amtsrådets samtykke var indgået ved slutsedlen af november 1966, selv om samtykket først blev meddelt den 6. januar 1967. Overdragelsen var derfor resolutiv betinget. Samme resultat var Landsskatteretten kommet til i lsr. 68.11 og 71.120, der ligeledes vedrørte betydningen af amtets godkendelse af kommuners køb af fast ejendom.

I lsr. 69.94 anså Landsskatteretten derimod offentlige erhvervelser i medfør af naturfredningslovens § 37 for suspensivt betingede. I medfør af loven kunne ministeren for kulturelle anliggender erhverve arealer. Ministeriet rådede ikke over særskilt bevilling på finansloven til gennemførelse af disse erhvervelser og måtte i hvert enkelt tilfælde søge finansudvalgets godkendelse heraf. Sælgeren erhvervede derfor først endelig og ubetinget ret til vederlaget ved finansudvalgets godkendelse af handlen.

Også i SKAT 1987.11.799 fandt Landsskatteretten, at overdragelse af fast ejendom var suspensivt betinget. Betinget skøde blev underskrevet i juni 1981. Handlen var bl.a. betinget af udstykningsapprobation, tilladelse til at nedlægge landbruget samt tilladelse til grusafgravning. Sidstnævnte tilladelse forelå først den 25. april 1983. Først på dette tidspunkt ansås retserhvervelsen for endelig.

Sælgeren kan træde tilbage fra handlen, hvis betingelsen ikke indtræder. Også i skattemæssig henseende anses aftalen for en nullitet, jf. Ligningsvejledningen 95, E.J.1.1.

Administrativ praksis er i overensstemmelse hermed. I en afgørelse fra 1977 offentliggjort i Meddelelser fra Skattedepartementet, hæfte 42, side 171, blev Skattedepartementet spurgt om retsvirkningen af betingede ejendomsoverdragelser. Spørgsmålet var, om en betingelse om, at fortjenesten senere ville blive beskattet som forudsat i aftalen, også ville have skatteretlig virkning, så handlen ved en anderledes beskatning kunne tilbageføres i skattemæssig henseende med virkning for det år, hvor handlen oprindeligt blev indgået.

Departementet henholdte sig til en udtalelse fra Statsskattedirektoratet, hvorefter

"bedømmelsen af en handels skattemæssige virkning må foretages på grundlag af de ved aftalens indgåelse gældende retsregler. På dette tidspunkt er det objektivt konstaterbart, hvad den skattemæssige virkning er.

Statsskattedirektoratet er derfor af den opfattelse, at hvis en betingelse i aftalen som anført senere viser sig ikke at være opfyldt, må aftalen mellem parterne også i skattemæssig henseende anses for at være en nullitet.

Såfremt betingelsen opfyldes, anser Statsskattedirektoratet aftalen for at have skattemæssig virkning fra indgåelsen".

Retsstillingen med hensyn til gensidigt bebyrdende overdragelser af fast ejendom kan herefter formentlig sammenfattes således, at betingelser er resolutive, medmindre andet klart fremgår af aftalen. Betingelser kan kun gøres gældende, indtil endeligt skøde er stillet til disposition for køberen.

2.2.3. Betingede ensidig bebyrdende retshandler

Betingelser forekommer også i forbindelse med ensidig bebyrdende overdragelser (gaver). Herom anføres følgende i Ligningsvejledningen 1995, afsnit A.B.7.1.9 :

"Såfremt en gaveoverdragelse af aktier er sket under forudsætning af, at told- og skatteregionen godkender den i gaveanmeldelsen anførte aktiekurs, anses gaven i skattemæssig henseende for ydet på et tidspunkt, hvor modtageren af gaven er underrettet om gaven, uanset om de pågældende vilkår først opfyldes på et senere tidspunkt. Gavedispositionen vil kunne annulleres med skattemæssig virkning fra gavetidspunktet, såfremt told- og skatteregionen fastsætter en højere værdi af aktierne, idet en afgørende forudsætning fra giverens side er bristet. Det må dog være en forudsætning, at gaven annulleres i umiddelbar forbindelse med den endelige afgørelse af aktiernes værdi til gaveafgiftsberegningen, skd 16.48."

Den citerede udtalelse fra Departementet er fra 1970, og indeholdt udover det i Ligningsvejledningen anførte en passus om, at den omstændighed, at gaven ydes i et indkomstår, men først annulleres i et senere indkomstår, ikke fandtes at medføre ændringer i besvarelsen.

Bristede forudsætninger om en gaves skattemæssige behandling kan således efter ligningsvejledningen være relevante, selv om der ikke i forbindelse med gavetilsagnet udtrykkeligt er taget stilling hertil. Skriftlige gaveløfter kræver ikke accept. Omvendt er forudsætningssvigt oftere relevante ved gaver end ved gensidigt bebyrdende retshandler. Det er derfor i god overensstemmelse med de aftaleretlige regler, at gaver heller ikke

i skatteretlig forstand er endeligt erhvervede, hvis en for gavegiver relevant forudsætning om den skattemæssige behandling af gaven svigter.

2.3. Retsvirkninger af betingede retshandler

Retsvirkningerne af resolute og suspensive betingelser er berørt flere gange i de foregående afsnit.

Indræden af en suspensiv betingelse medfører, at retserhvervelsen først sker på dette tidspunkt. Retshandlen har derfor indtil dette tidspunkt ingen skattemæssige virkninger.

Indræden af en resolutiv betingelse medfører derimod, at retshandlen som hovedregel også i skattemæssig henseende anses for en nullitet, jf. Skattedepartementets ovenfor gengivne svar i Meddelelser fra Skattedepartementet 1977, hæfte 42, side 171. Skattemyndigheden kan i så fald begære skatteansættelsen genoptaget efter reglerne i skattestyrelseslovens § 4.

For så vidt angår resolutivt betingede gensidigt bebyrdende overdragelsesretshandler med delvis tilbagebetalingspligt, er det dog i LSM 66.22 ("Patentrettighederne") antaget, at genoptagelse er overflødig, fordi tilbagebetalinger kan udgiftsføres i tilbagebetalingsåret.

2.4. Skatteforbehold som betinget retshandel

Skatteforbehold betegner retshandler, der er betinget af skattemæssige forhold. Det kan være en overdragelse, der f. eks. er betinget af, at skattemyndighederne godkender en vis kurs, eller at en overdragelse ikke udløser skattemæssige konsekvenser for overdragere. Begrebet er ikke nærmere defineret i lovgivningen og anskues bedst som et dagligdags udtryk for visse udtrykkelige betingelser af overvejende skattemæssig karakter.

Skatteforbehold kan naturligvis kun gøres gældende mellem aftaleparterne, jf. TfS 1993.310.

Gennemgangen af praksis om betingede retshandler i pkt. 2.2. viser, at det beror på almindelige fortolknings- og udfyldningsregler, om betingelser vedrørende kontraktens ydelser er resolutive eller suspensive. Praksis tillægger sådanne betingelser skattemæssig betydning.

Man kan rejse det spørgsmål, om der er grund til at udsondre visse betingelser af overvejende skattemæssig karakter og underkaste dem en anderledes skatteretlig behandling.

Til støtte for en sådan antagelse har det været anført, at en fuldstændig blank anerkendelse af ethvert skatteforbehold medfører ubillige forhold. Udbydere af skattearrangementer og kreativ skattetænkning kan så at sige "fredes" for skattemæssige korrektioner fra skattemyndighedernes side ved konsekvent at indføre skatteforbehold i aftalerne.

Indvendingen er næppe holdbar for så vidt angår overdragelser mellem parter med modstående interesser. For det første har udbydere af projekter med betydeligt islæt af konstruktiv anvendelse af skattereglerne ingen interesse i at gøre overdragelsen betinget. Overdragere i almindelighed og udbydere af skattearrangementer i særdeleshed tilstræber, at overdragelsen er endelig, så fortjenesten kan konstateres og indtægtsføres.

Overdragernes kommercielle interesse i snarlig indtægtsføring af fortjenesten fører for det andet til, at udbydere af skattearrangementer højst vil acceptere, at overdragelsen er resolutiv betinget. Det indebærer, at overdragere og erhververe med modstående interesser skal løfte bevisbyrden over for skattemyndighederne for, at den resolutive betingelse faktisk er indtrådt. Kun i så fald er aftalen en nullitet og kan således befri parterne for de tidligere indtrådte skattemæssige konsekvenser, jf. den tidligere omtalte afgørelse fra 1977 offentliggjort i Meddelelser fra Skattedepartementet, hæfte 42, s. 171.

For det tredje er spørgsmålet om betingelser kun et periodiseringsmæssig problem, når retsvirkningen - som anerkendt i administrativ praksis - er nullitet ved indtræden af en resolutiv betingelse. Dette er i overensstemmelse med Thøger Nielsens synspunkt i Indkomstbeskatning, side 366 nederst:

"Man har således drøftet det tilfælde, at en sælger af en ejendom betinger sig ret til at kræve handlens tilbagegang, hvis det senere viser sig, at fortjenesten må anses som skattepligtig indkomst. Tilfælde af denne art er beslægtet med spørgsmålet om virkningen af, at en retshandel senere viser sig at være uforbindende f. eks. på grund af ugyldighed. Hvis det i et sådant tilfælde antages, at skatteyderen kan kræve omligning af en afsluttet indkomstperiode, bliver spørgsmålet af mindre betydning."

Anvendelsen af såkaldte skatteforbehold ved overdragelser mellem interesseforbundne parter rejser heller ingen væsentlige betænkeligheder. Der vil ofte være et vist gaveelement forbundet med sådanne overdragelser. På gaveområdet har administrativ praksis anerkendt, at giverens bristede forudsætninger om skattemyndighedernes værdiansættelse af gaven selv uden udtrykkeligt skatteforbehold indebærer, at overdragelsen er resolutivt betinget. Det kan næppe i sig selv begrunde en ændret skatteretlig vurdering, at en forudsætning gøres til en udtrykkelig betingelse i overdragelsesaftalen.

Man kan herefter sammenfatte de anførte betragtninger således, at betingelser om kontraktsydelse tillægges skattemæssig betydning, og at der ikke synes at være afgørende betænkeligheder ved at behandle betingelser om den skattemæssige behandling af kontraktsydelse på samme måde. I samme retning Skatteretten 1, 2. udgave, side 152, hvor det antages, at

"Ligningspraksis synes at anerkende skatteforbehold, hvis de bl. a. er knyttet til klart konstaterbare omstændigheder og har klart aftalte konsekvenser, som aftalens parter fører ud i livet umiddelbart efter, at de fra skattemyndighederne erfarer, at de af forbeholdet omfattede betingelser svigter."

2.5. Den strafferetlige betydning af skatteforbehold

Skatteforbehold kan få betydning ved den strafferetlige vurdering efter skattekontrollovens § 13, stk. 2, om groft uagtsomt afgivne urigtige oplysninger til brug for afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning. TfS 1992.80 VL ("Udviklingsomkostningerne") tillagde imidlertid ikke en forbeholdserklæring betydning ved den strafferetlige vurdering, fordi "den ikke blev indsendt sammen med selvangivelserne eller var omtalt heri, men først kom til skattemyndighedernes kendskab, da udsøgning var sket."

3. Omgørelse

3.1. Omgørelse og legalitetsprincippet

Ved omgørelse forstås, at en allerede gennemført disposition efter ansøgning tillades ændret med den virkning, at også de skattemæssige virkninger bortfalder og erstattes af de skattemæssige virkninger, der følger af den ændrede aftale.

Omgørelse forudsætter, at parterne er enige om at ændre den oprindeligt indgåede aftale. Omgørelse forekommer som oftest i sager, hvor parterne er interesseforbundne, f.eks. ved overdragelser mellem koncernforbundne selskaber eller mellem personer, der er i familie med hinanden. Parterne har ikke et retskrav på at få deres disposition omgjort, jf. UfR 1977.405 ØL ("Internationalt Patent-Bureau Aktieselskab"). I denne sag havde skatteyderne nedlagt selvstændig påstand om, at skattemyndighederne tilpligtedes at anerkende, at de var berettigede til ændre overdragelsesaftalen. Påstanden blev afvist af landsretten. Synspunktet søgtes forgæves gentaget i TfS 1995.210 VL ("Automobilfirmaets datterselskab"). Landsretten fastslog, at der "er ingen almindelig adgang for parterne, skatteadministrationen eller domstolene til at omgå dispositioner, der er foretaget, og der er ikke oplyst omstændigheder i denne sag, som taler for, at sagsøgerne skal have ret til at omgøre aftalen om rentefrihed, som er holdt skjult for skattemyndighederne."

Omgørelse kan ikke begrundes med læren om bristede forudsætninger, der giver en løftegiver mulighed for at frigøre sig fra sit løfte, hvis en bestemmende, kendelig og relevant forudsætning brister. Læren omfatter kun aftaleparternes indbyrdes forhold og ikke forholdet til skattemyndighederne, jf. UfR 1977.405 ØL ("Internationalt Patent-Bureau Aktieselskab"). I øvrigt vil forudsætninger om en bestemt skattemæssig behandling i mange tilfælde hverken være kendelig eller relevant. Ussing anfører således i Aftaler, side 469, at man jævnligt må erklære en forudsætning for irrelevant, hvis løftegiveren kan vurdere chancen for forudsætnings svigten væsentlig sikrere end den anden part, og det kan han som oftest, hvis forudsætningen nærmest angår hans egne forhold. Heraf følger også, at man normalt må frakende forudsætningen relevans, hvis løftegiveren uden rimeligt besvær kunne have skaffet sig at vide, om forudsætningen var rigtig.

Reglerne om omgørelse er derimod snarere et udtryk for, at de centrale skattemyndigheder kan dispensere fra offentligretligt dispositive regler om retserhvervelsestidspunktet. Der kan naturligvis ikke dispenseres fra retserhvervelsestidspunktet, hvis det er fastlagt ved præceptive lovregler.

En forvaltningsakt må ikke udfærdiges med et indhold, der er i strid med loven. Det beror på en fortolkning af lovgrundlaget, om det er tvingende eller dispositivt. Sondringen er ikke umiddelbart sammenfaldende med aftalerettens sondring mellem præceptive og deklaratoriske regler. En regel, der er dispositiv i den offentlige ret, vil oftest være præceptiv i aftaleretten. Hvis lovens regel er dispositiv, kan forvaltningsakten imidlertid have karakter af en dispensation og dermed ikke stride mod loven, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog 3. udgave, s. 204 ø.

Indkomstopgørelsen baseres som nævnt i indledningen på administrativt fastlagte periodiseringsprincipper, med mindre andet udtrykkeligt fremgår af lovteksten. Administrativt fastlagte periodiseringsprincipper må anses for at være offentligretlige dispositive regler.

Dispensationer, der udgør en særlig kategori af de begunstigende forvaltningsakter, skal i overensstemmelse med princippet om lovmæssig forvaltning have hjemmel, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog 3. udgave, s. 213 m. Det antages dog, at centrale forvaltningsorganer kan dispensere ud fra betragtningen, at der foreligger en underforstået eller stiltiende hjemmel, jf. Jørgen Mathiassen, Juridisk Grundbog 3. udgave, s. 214 m.

Skattemyndighedernes omgørelse af en disposition kan efter dette synspunkt opfattes som udnyttelse af en underforstået hjemmel for de centrale skattemyndigheder til at dispensere fra de offentligretligt dispositive periodiseringsregler, der ville være blevet anvendt på retshandlen.

Denne forståelse kan bidrage til at forklare, at skattemyndighederne rent faktisk altid har anset sig for beføjede til at dispensere og omgøre en skatteydere retshandler.

Omgørelseskompetencen forstået som en dispensation fra offentligretligt dispositive periodiseringsregler fremhæver to forhold. Det første er, at kompetencen tilkommer de centrale skattemyndigheder. Det under pkt. 3.2. nævnte SD-cirkulære 1986-22 om de lokale skattemyndigheders omgørelse af hovedaktionærdispositioner er derfor først og fremmest en delegation af kompetencen til at omgøre visse dispositioner. Cirkulæret er med andre ord ikke en kodifikation af de betingelser, hvorunder de centrale skattemyndigheder kan tænkes at omgøre dispositioner.

Det andet forhold er, at de centrale skattemyndigheders kompetence til at omgøre kun er undergivet den begrænsning, der følger af præceptivt fastsatte regler om retserhvervelsestidspunktet. Det betyder, at de centrale skattemyndigheders omgørelseskompetence under den anførte begrænsning ikke er indskrænket til kun at omfatte hovedaktionærdispositioner.

Tilladelse til omgørelse indebærer en genoptagelse af skatteansættelsen. Det betyder, at omgørelse forudsætter, at de præceptive regler i skattestyrelseslovens § 4 skal overholdes, jf. således TFS 1995.555.

3.2. Administrativ praksis om omgørelse

SD-cirkulære 1986-22 fastsætter retningslinier for de lokale skattemyndigheders omgørelse af hovedaktionærdispositioner.

Cirkulæret definerer ikke hovedaktionærdispositioner. På den ene side omfattes ikke dispositioner med enhver selskabsdeltager og selskabet af bestemmelsen. I TFS 1995.119 anså Ligningsrådet ikke en selskabsdeltagelse på ca. 40 pct. for at være omfattet af begrebet hovedaktionærdisposition. På den anden side ligger der i ordlyden et krav om, at selskabsdeltageren udøver en vis form for bestemmende indflydelse i selskabet. I TFS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill II") tillod Ligningsrådet omgørelse mellem to selskaber, selv om intet selskab var selskabsdeltager i det andet.

Hovedaktionærdispositioner kendetegnes ved, at selskabsdeltageren ønsker at afværgе udbyttebeskatning ved enten at tilbageføre den foretagne disposition uden skattemæssige konsekvenser eller ved at yde eller forhøje vederlaget.

Den praktiske betydning af definitionen af hovedaktionærdispositioner er begrænset, fordi Ligningsrådets SD-cirkulære nr. 22 af 9. juli 1986 først og fremmest er en bemyndigelse for de lokale ligningsmyndigheder til at træffe afgørelser, der henhører under Ligningsrådets kompetence. Cirkulæret begrænser derimod ikke Ligningsrådets kompetence til som centralt forvaltningsorgan at meddele dispensationer fra de offentligt dispositive regler om, hvornår der er erhvervet endelig ret til en ydelse.

Cirkulæret sonderer mellem den oprindelige aftale ("transaktionen") og ændringen heri ("omgørelsesdispositionen").

3.2.1. God tro

Det er for det første en betingelse, at andrageren er i god tro om de beskatningsmæssige konsekvenser af den oprindelige aftale. Det fremgår ikke af cirkulæret, om kravet om god tro også skal være opfyldt af andragerens rådgiver.

Kravet om god tro indebærer, at en retlig eller faktisk vildfarelse godtgøres. Omgørelse er udelukket, hvis der ikke foreligger en vildfarelse. I TfS 1995.72 ("Graveafgiften") nægtede Ligningsrådet omgørelse p.gr.a. manglende god tro. Transaktionen (den manglende opkrævning af graveafgift) blev begrundet med sygdom og bogholderimæssige problemer. I TfS 1995.73 ("Arkitektelskabet") ønskedes en afholdt lønomkostning omgjort til afdrag på gæld. I ingen af disse afgørelser blev det sandsynliggjort, at den oprindelige aftale (opkrævningen af graveafgiften eller afholdelse af lønomkostningen) var truffet under indflydelse af en bestemmende vildfarelse.

Der kan endvidere henvises til TfS 1995.119 ("Det ubetalte udbytte"), hvor selskabet begrundede omgørelsespåstanden med, at udbytte skulle tilbageføres, fordi det endnu ikke var udbetalt, selv om der forelå generalforsamlingsbeslutning herom. En sådan vildfarelse, der intet har med de gældende regler at gøre, kan ikke være bestemmende for at gennemføre dispositionen. Ligningsrådet nægtede da også omgørelse.

Kun bestemmende vildfarelser tillægges betydning. Vildfarelsen er naturligvis ikke bestemmende, hvis skatteyderen først benytter myndighedernes ændrede skatteansættelse til at påberåbe sig en vildfarelse, der ikke forelå på aftaletidspunktet. Skatteyderen har

med andre ord bevisbyrden for, at han for det første handlede under indflydelse af en vildfarelse og for det andet, at den var bestemmende. Det har navnlig betydning ved tilstræbt undervurdering af aktivers værdi. Skattemynderen kalkulerer i disse tilfælde med, at myndighederne ikke er opmærksomme på den tilstræbte undervurdering, og at de skattemæssige konsekvenser i modsat fald kan undgås ved at påberåbe sig en bestemmende vildfarelse.

Problemet belyses ved afgørelserne i RBL 1980.406 ("Ejendomshandlernes pantebreve") og RBL 1980.407 ("Fars aktiegave").

RBL 1980.406 ("Ejendomshandlernes pantebreve") blev ansøgning om omgørelse i et tilfælde af faktisk vildfarelse afslået. To ejendomshandlere overdrog til kurs 25 pantebreve til et selskab, hvori de hver ejede 50 pct. af aktierne. Ligningsrådet forhøjede handelskursen til 50. Omgørelse blev afslået. Der blev lagt vægt på, "at parterne, der drev ejendomshandel og derfor havde kendskab til pantebrevsmarkedet, på overdragelsestidspunktet måtte være klar over, at kurs 25 var væsentligt under pantebrevens virkelige kurs."

RBL 1980.407 ("Fars aktiegave") tillod omgørelse i tilfælde af retsvildfarelse. Det var tvivlsomt, om der ved gaveafgiftsberegning pr. 1. januar 1978 skulle anvendes den seneste skattekurs baseret på selskabets status pr. 30. juni 1976, som skattemynderen havde fået oplyst ved henvendelse til de lokale skattemyndigheder eller den højere skattekurs pr. 30. juni 1977.

Cirkulæret tillægger det alene vægt, om den oprindelige aftale udløser beskatning. Det fremhæves som et eksempel på ond tro, at differencebeløbets størrelse ikke står i rimeligt forhold til overdragelsessummen.

Afgørelsen i TfS 1985.357 ("Revisionselskabets goodwill") synes at være truffet i nøje overensstemmelse med denne formodningsregel. Et anpartsselskab havde solgt inventar og goodwill til anpartshaverne, der drev revisionsvirksomhed i interessentskabsform. Købesummen for goodwill blev aftalt til 850.000 kr. Skattemyndighederne ansatte værdien til 1.400.000 kr. Anpartshavernes skattepligtige indkomst blev forhøjet med dif-

ferencen på 550.000 kr. som udbytte fra selskabet til aktionærerne. Ligningsrådet nægtede omgørelse, så der blev ydet 1,4 mill. kr. som vederlag for goodwill i stedet for udbyttebeskatning af differencebeløbet. Ligningsrådet fandt ikke, at parterne kunne have været i god tro med hensyn til værdiansættelsen, fordi den af skattemyndighederne fastsatte overdragelsessum oversteg den aftalte overdragelsessum for goodwill med 65 pct.

Hændelsesforløbet i sagerne TfS 1992.451 og TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill I og II") kan give anledning til at overveje, om det er rimeligt at tillægge differencebeløbets størrelse særlig vægt ved vurderingen af andragerens gode tro.

I disse sager havde et selskab pr. 31. august 1988 ved udløbet af regnskabsåret 1987/88 solgt sin virksomhed til et søsterselskab. Både det købende og det sælgende selskab var helejede selskaber af samme moderselskab. Kontrakten bestemte, at der ikke skulle beregnes goodwill. Parterne anså ikke værdien for at udgøre noget væsentligt beløb og mente, at der ikke i praksis blev beregnet goodwill ved koncernterne overdragelser. Et revisionsfirma havde på baggrund af de tre årsregnskaber for 1985-87 beregnet goodwill til minus 7,4 mill. kr., idet regnskabet for 1987/88 endnu ikke forelå. Skatteforvaltningen havde på baggrund af en tilsvarende beregning, hvor også regnskabsåret 1987/88 indgik, beregnet goodwillværdien til 17 mill. kr. Det købende selskabs skattepligtige indkomst blev forhøjet med 17 mill. kr., fordi skattemyndighederne anså beløbet som et skattepligtigt tilskud fra det sælgende til det købende selskab.

Ligningsrådet afslog oprindeligt i TfS 1992.451 ("Søsterselskabets goodwill I") en ansøgning om omgørelse. Det købende selskab burde på overdragelsesdagen have været klar over, "dels at goodwill skulle værdiansættes til handelsværdi, dels at denne værdi var betydelig."

Det købende selskab påklagede goodwillansættelsen til skatteankenævnet, der nedsatte goodwillværdien til 7 millioner kroner. Landsskatteretten fandt, at beregninger efter det vejledende cirkulære ikke gav et retvisende billede af goodwillværdien og nedsatte værdien yderligere til 1,5 millioner kroner.

Herefter søgte det købende selskab påny Ligningsrådet om tilladelse til omgørelse, så vederlaget for goodwill blev berigtiget ved betaling.

Ligningsrådet tillod i TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill II") "efter omstændighederne" omgørelse. Herudover blev der henset "til Landsskatterettens kendelse og til, at Ligningsrådet ved sin oprindelige afgørelse bl.a. havde lagt vægt på, at selskabet burde være klar over, at goodwillværdien var betydelig".

Afgørelserne i TfS 1985.357 ("Revisionselskabets goodwill") og TfS 1992.451 og TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill I og II") tyder på, at en rigoristisk anvendelse af formodningsreglen om ond tro kan være betænkelig.

For det første begrænser det væsentligt anvendelsen af reglerne om omgørelse, at ond tro typisk anses at foreligge, hvis differencebeløbets størrelse ikke står i rimeligt forhold til overdragelsessummen. På den ene side er behovet for omgørelse ikke stort ved mindre ændringer i værdiansættelsen. På den anden side formodes ond tro at foreligge ved væsentlige ændringer i værdiansættelsen, hvor der efter skatteyderens opfattelse navnlig er behov for omgørelse.

Hertil kommer *for det andet*, at de værdiansættelser, der ligger til grund for differencebeløbet sjældent entydigt kan fastlægges, når spørgsmålet om omgørelse foreligger. Det begrænser i væsentligt omfang anvendelsen af reglerne om omgørelse, at Ligningsrådet som dispenserende centralt forvaltningsorgan lader dispensationen afhænge af den værdiansættelse, som Landsskatteretten eller eventuelt domstolene senere fastsætter.

I TfS 1992.451 og TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill I og II") fastsatte skatteforvaltningen goodwill til 17 mill. kr., skatteankenævnet til 7 mill. kr., Landsskatteretten til 1,5 mill. kr. og parterne til 0 kr. Hvorfor har det overhovedet nogen betydning ved vurderingen af omgørelsesspørgsmålet, at skatteyderen i forhold til skatteforvaltningen "fejlvurderer" med 17 mill. kr.? Eller at skatteforvaltningen "fejlvurderer" med 15,5 mill. kr. i forhold til Landsskatteretten, mens skatteyderen kun "fejlvurderer" med 1,5 mill. kr.?

Focuseringen på diffebeløbets størrelse kan *for det tredje* føre til en dispensationspraksis, der i et vist omfang bærer præg af tilfældigheder.

I TfS 1992.451 ("Søsterselskabets goodwill I") lagde Ligningsrådet vægt på, at handelsværdien af goodwill var betydelig. Skatteforvaltningen havde anslået den til 17 mill. kr. I TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill II") henviste Ligningsrådet til landsskatteretskendelsen, der fastsatte goodwill til 1,5 mill. kr. og til, at Ligningsrådet ved den tidligere afgørelse havde lagt vægt på, at selskabet burde have været klar over, at goodwillværdien var betydelig. Uanset de formildende omstændigheder i TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill II") er det vanskeligt at forene denne afgørelse med TfS 1985.357 ("Revisionselskabets goodwill"). I TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill II") blev omgørelse tilladt, selv om skatteyderen havde fejlvurderet goodwill med 1,5 mill. kr. i forhold til Landsskatterettens værdiansættelse. I TfS 1985.357 ("Revisionselskabets goodwill") nægtedes omgørelse ved en fejlvurdering på 550.000 kr.

I den sidstnævnte afgørelse begrundede Ligningsrådet afslaget med, at den fastsatte goodwill oversteg den aftalte med 65 pct. Denne relative forskel var også væsentlig mindre end den tilsvarende i TfS 1994.731 ("Søsterselskabets goodwill II"), hvor den fastsatte overdragelsessum var 1,5 mill. kr. og den aftalte 0 kr.

3.2.2. Oprindelig aftale lagt klart frem

Det er for det andet en betingelse, at den oprindelige aftale er lagt klart frem. Det fremhæves i cirkulæret, at andrageren ikke må have forsøgt at skjule den oprindelige aftale for at gøre det vanskeligt for myndighederne at gennemskue forholdet uden dybtgående undersøgelser. Det kan diskuteres, om denne betingelse kvalificerer grundbetingelsen om oprindelig god tro hos andrageren. Derimod er der klart en selvstændig betydning i betingelsen, hvad angår efterfølgende forhold hos andrageren.

ITfS 1993.515 ("Moderselskabets udbytte") svævede moderselskabet i en retsvildfarelse om reglerne i selskabsskatteloven om skattefri udbytte. Det synes efter afgørelsen at være tilstrækkeligt, at selskabet ikke havde forsøgt at skjule transaktionen, men tværtimod selv havde fremlagt forholdet for ligningsmyndigheden, allerede inden aflæggelse af årsregnskab. Ligningsrådet fandt, "at der på baggrund af det oplyste og efter omstæn-

dighederne kunne gives tilladelse til omgørelse imod sædvanlig renteberegning af tilgodehavendet."

Ligningsrådets afgørelse i TfS 1995.285 yder måske et bidrag til forståelsen af kravet om, at forholdet skal være lagt klart frem. Den skattepligtige sambeskatningsindkomst for en koncern bestående af et moderselskab og to datterselskaber blev forhøjet med en fikseret renteindtægt på mellemregningskonti. Hverken i regnskaberne tekst eller i noterne udtrykkes noget konkret om lånene. Anmodning om omgørelse blev fremsat efter skattemyndighedernes forhøjelse af sambeskatningsindkomsten.

Regionen afslog omgørelse, fordi dispositionerne ikke var lagt klart frem. Ligningsrådet fastholdt afslaget, da det ikke fandt "grundlag for at ændre den trufne afgørelse."

Cirkulæret præciserer ikke det relevante tidspunkt for, hvornår andragerens gode tro skal foreligge. Sammenhængen mellem kravet om god tro og at den oprindelige aftale er lagt klart frem tyder dog på, at den gode tro skal foreligge på tidspunktet for aftalens indgåelse. I TfS 1992.451 lagde Ligningsrådet vægt på overdragelsesdagen. Det må formodes, at denne dag er sammenfaldende med tidspunktet for aftalens indgåelse. Der er ingen begrundelse for i omgørelsessager at anvende overdragelsesdagen frem for tidspunktet for aftalens indgåelse, hvor disse tidspunkter ikke er sammenfaldende.

3.2.3. Enkel og overskuelig ændringsaftale

For det tredje kræver cirkulæret, at ændringsaftalen ("omgørelsesdispositionen") skal være enkel og overskuelig for ligningsmyndigheden. Betingelsen eksemplificeres ved, at en hel erhvervsvirksomhed ikke kan tillades tilbageført fra selskab til stifter.

Omgørelse kan ikke ske, hvis ændringsaftalen tilsigter at fravige præceptive regler. Cirkulæret henviser til ligningsvejledningens beskrivelse af omgørelse af hovedaktionærdispositioner. Det fremgår heraf, at det er en forudsætning, at omgørelse er mulig. Omgørelse er ofte umulig, hvis trediemand er involveret eller anden lovgivning forhindrer omgørelse. Skattemæssig omgørelse forudsætter, at den civile disposition kan ændres. Et likvideret selskabs dispositioner kan ikke ændres eller omgøres i skattemæssig henseende. Endvidere accepterer Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke efter-

følgende ændringer af stiftelsesgrundlaget for selskaber. Selskabsretlige regler og hensynet til selskabernes kreditorer hindrer i vidt omfang omgørelse.

Ligningsrådets afgørelser i TfS 1994.112 ("Vognmandsforretningen I") og TfS 1994.694 ("Vognmandsforretningen II") viser, at der er vide grænser for, hvad der er muligt, blot ændringen ikke indebærer fravigelse af præceptive regler.

I TfS 1994.112 ("Vognmandsforretningen I") havde vognmanden omdannet sin personligt ejede vognmandsforretning til et selskab efter afståelsesprincippet pr. 1. januar 1991. Selskabets første regnskabsperiode strakte sig over 18 måneder til den 30. juni 1992. Revisor rådgav om afståelsen uden at gøre vognmanden opmærksom på, at overdragelsen ville udløse en særlig indkomstskat på over 250.000 kr. Vognmanden kunne ikke udrede skatten og ønskede derfor at blive stillet, som om overdragelsen skattemæssigt skulle bedømmes efter lov om virksomhedsomdannelse.

Efter § 3, stk. 2 i virksomhedsomdannelsesloven er det en betingelse, at første regnskabsperiode udgør 12 måneder, medmindre Ligningsrådet dispenserer efter stk. 3.

Ligningsrådet ville imidlertid ikke dispensere i dette tilfælde, fordi der så springes et skatteår over. Omgørelse var derfor umulig.

Ligningsrådets afslag på omgørelse blev begrundet med, at Ligningsrådet ikke ville udnytte dispensationsmuligheden efter lov om virksomhedsomdannelse.

Det burde være tilstrækkelig begrundelse for et afslag på omgørelse, at omgørelse ikke er mulig. Alligevel underbygges afslaget med yderligere henvisninger til, at omgørelsen ikke var enkel og overskuelig, og at det må anses for almindeligt kendt, at fortjeneste ved afståelse af driftsmidler beskattes.

I TfS 1994.694 ("Vognmandsforretningen II") blev samme sag påny forelagt Ligningsrådet. Det blev nu oplyst, at "skatteforvaltningen var positiv over for en omgørelse, hvilket ville medføre, at skatteyderen ikke skulle betale den særlige indkomstskat, når visse krav blev opfyldt."

Denne gang fandt Ligningsrådet, "at anmodningen om omgørelse efter omstændighederne kunne imødekommes. Ligningsrådet henså til, at omgørelsen er mulig at foretage, selvom den fortsat er relativ omfangsrig. Der er ikke tale om, at et selskab tilbageføres til stifter, hvilket ikke tillades efter praksis. I stedet ændres omdannelsen fra at ske efter afståelsesprincip til at være skattefri med en forøget beskatning af selskabet til følge."

Det kan undre, at den nye oplysning om den lokale skatteforvaltnings positive indstilling synes at bevirke, at en omgørelse, der bl.a. "ikke var enkel og overskuelig", jf. ("Vognmandsforretningen I") bliver "mulig at foretage, selvom den fortsat er relativ omfangsrig", jf. ("Vognmandsforretningen II").

Afslag på anmodninger om omgørelser efter cirkulæret kan indbringes for Ligningsrådet.

Efter SD-cirkulære 1982-24 om aktionærlån kan ligningsmyndighederne endvidere frafalde udbyttebeskatning og indrømme hovedaktionæren fradragsret for en til forhøjelsen af selskabet svarende renteudgift, hvis renten indbetales til selskabet eller godskrives over mellemregningskontoen med selskabet.

Der er også uden for cirkulærets anvendelsesområde givet tilladelse til omgørelse af overdragelse af fast ejendom i familieforhold, når skattemyndighederne har afvist de af parterne aftalte overdragelsessummer.

3.3. Tidsfrister for omgørelse

Det må først afklares, om det er muligt at indgå en ændringsaftale betinget af skattemyndighedernes omgørelse, når der opstår uenighed mellem aftaleparterne og skattemyndighederne om et skatteretligt spørgsmål.

Herefter kan der søges om tilladelse til omgørelse. SD-cirkulære 1986-22 om omgørelse af hovedaktionærdispositioner indeholder ingen regler, der begrænser adgangen til at fremsætte en omgørelsesanmodning.

En anmodning om omgørelse indebærer en anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen. Det betyder, at omgørelse skal ske inden for rammerne af de præceptive regler

herom i skattestyrelseslovens § 4. Begæring om genoptagelse skal derfor indgives inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Når forholdene i særlig grad taler derfor, kan skatteministeren tillade, at en genoptagelsesbegæring, der fremsættes efter tre års - fristens udløb, kan imødekommes. Reglerne om ekstraordinær genoptagelse blev indsat i skattestyrelsesloven ved lov nr. 1104 af 20. december 1995. Det fremgår af lovforslagets bemærkninger, at de nye regler i det store og hele følger Skattelovrådets anbefalinger i dets udtalelse af 6. november 1996.

Bemærkningerne til lovforslaget opregner forskellige tilfældegrupper, hvor ekstraordinær genoptagelse kan komme på tale. Det fremhæves endvidere, at

“Bemyndigelsen vil også omfatte genoptagelse som følge af at et vilkår om skatteforbehold i en privatretlig aftale, der ligger til grund for skatteansættelsen, bliver aktuelt.

Bemyndigelsen vil også omfatte genoptagelse som følge af at en omgørelse af en privatretlig disposition, der ligger til grund for skatteansættelsen, tillægges skattemæssig virkning. Ekstraordinær genoptagelse tillades kun, hvis den skattepligtige dokumenterer, at den privatretlige disposition omgøres uden unødigt ophold, og at den sene omgørelse ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

.....

I alle tilfælde er det en forudsætning for ekstraordinær genoptagelse, at den skattepligtige uden unødigt ophold fremsætter anmodning om genoptagelse, når den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrunde genoptagelsen.”

Retsstillingen på området er herefter, at ordinær genoptagelse kun begrænses af tre års-reglen. Ekstraordinær genoptagelse kan kun ske, når forholdene i særlig grad taler derfor. Det vil eksempelvis være tilfældet, hvis der gives tilladelse til omgørelse og den skattepligtige uden unødigt ophold fremsætter anmodning herom efter at være blevet opmærksom på det forhold, der giver anledning til genoptagelse.

Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse udelukker ikke, at en skatteyder først søger en skatteansættelse prøvet, før omgørelse søges; men omgørelse skal i givet fald søges

uden ugrundet ophold efter den endelige afgørelse. Det må dog efter Ligningsrådets praksis antages, at muligheden for at opnå tilladelse til omgørelse kan blive påvirket af, om ansøgning herom vedrører år, der ligger langt tilbage.

Bestemmelsen er omtalt i pkt. 5.3. i cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 om skattemyndighedernes skatteansættelsespligter efter skattestyrelsesloven. Det antages bl.a. heri, at ekstraordinær genoptagelse i almindelighed forudsætter, at ansættelsesændringen er af en vis størrelse. Dette krav må anses at være opfyldt ved indkomståndringer på i alt 3.000 kr. eller mere for et indkomstår. Det fremgår endvidere af cirkulæret, at der formelt ingen grænser er for, hvor gamle indkomstår kan genoptages ekstraordinært. Dog kan ekstraordinær genoptagelse ikke foretages, hvis den skattepligtiges krav på tilbage-søgning af den for meget betalt skat er forældet efter 1908-loven.

Skatteministeren har kompetencen til at imødekomme genoptagelsesanmodninger, der indgives tre år eller mere efter udløbet af det pågældende indkomstår. Der tilsigtes ikke hermed at bryde med det almindelige princip om, at skatteministeren ikke har kompetence til at foretage en skatteansættelse. Loven tillægger alene skatteministeren kompetence til at afgøre, om der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse, men skatteministeren kan ikke foretage skatteansættelsen eller i øvrigt bestemme dens indhold.

Kompetencen til at træffe afgørelse om ekstraordinær genoptagelse er ved § 7A i bekendtgørelse nr. 527 af 17. juni 1996 om sagsudlægning delegeret til Ligningsrådet. Hermed er kompetencen til omgørelse og kompetencen til genoptagelse samlet hos Ligningsrådet for så vidt angår ekstraordinære genoptagelsessituationer.

Kompetencen efter sagsudlægningsbekendtgørelsens § 7A omfatter de tilfælde, hvor genoptagelsen udspringer af en tilladelse til omgørelse af en underliggende civilretlig aftale, uden at omgørelsen hviler på et egentligt aftalt skatteforbehold. I alle andre tilfælde er kompetencen til at tillade ekstraordinær genoptagelse henlagt til den lokale told- og skatteregion med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.

Ligningsrådet afgør spørgsmålet om omgørelse, mens det overlades til den kommunale skattemyndighed at gennemføre den afledte ændring af skatteansættelsen. Ligningsrådet

kan i tilladelsen fastsætte de skattemæssige retsvirkninger af omgørelsen. Den afledte skatteansættelse vil i øvrigt kunne påklages efter de almindelige klageregler i skat-testyrelsesloven.

Ved SD-cirkulære 1986-22 har Ligningsrådet udlagt kompetencen til at omgøre visse hovedaktionærdispositioner til de lokale ligningsmyndigheder, dvs. til den kommunale skattemyndighed eller til told- og skatteregionen med adgang til at påklage afslag på en omgørelsesanmodning til Ligningsrådet.

3.4. Retspolitiske hensyn bag reglerne om omgørelse

Jan Pedersen stiller i sin artikel "Omgørelse - et debatoplæg" spørgsmålstejn ved, om betingelserne for omgørelse, således som de er udtrykt i SD-cirkulære 1986-22, afspejler de betingelser, der bør være udslagsgivende set i forhold til de retspolitiske hensyn bag omgørelsesreglerne.

Jan Pedersen anfører, at omgørelsesadgangen navnlig aktualiseres, hvis skatteyderen ved sin disposition havde haft andre legale alternativer til rådighed til opnåelse af samme eller tilsvarende resultat og ville have valgt dette, hvis han havde været klar over dets eksistens. Dette gælder også, hvis det må antages, at skatteyderen ville have afstået helt fra at disponere, om han ikke havde været i en vildfarelse.

For at undgå en underminering af beskatningen må det dog være en betingelse, at risikoen for såvel vildfarelsen som den uønskede beskatning ikke kan henføres til skatteyderen. Jan Pedersen finder, at risikoen kan henføres til skatteyderen, hvis forskellen i beskatning ved omgørelsen er af begrænset størrelse eller ved spekulative arrangementer, hvor omgørelsesinstituttet søges anvendt som sikkerhedsventil ved skattemyndighedernes tilsidesættelse af arrangementet.

Der bør endvidere efter Jan Pedersens opfattelse ikke gælde nogen restriktioner med hensyn til, at selve omgørelsesdispositionen skal være enkel og overskuelig for ligningsmyndighederne, da dette krav kan virke ubegrundet.

På baggrund heraf foreslår Jan Pedersen, at der bør gælde følgende betingelser for omgørelse:

1. Skatteyderen har befundet sig i en betydelig vildfarelse om de skattemæssige konsekvenser af en foretagen disposition, og vildfarelsen kan ikke tilregnes skatteyderen som forsætlig eller groft uagtsomt.
2. Vildfarelsen skal have bevirket en urimelig, uforudseelig eller uforholdsmæssig høj beskatning, som afviger væsentlig fra den beskatning, der er resultatet af den omgjorte disposition.
3. Den urimelige, uforudseelige eller uforholdsmæssigt høje beskatning må ikke kunne henføres til skatteyderens forhold, men må være resultatet af en for skatteyderne upåregnelig skatteansættelse.
4. Omgørelsesanmodningen skal fremsættes umiddelbart efter vildfarelsens konstatering, og skatteyderne må kun i begrænset omfang have indrettet sig på den disposition, der ønskes omgjort.

Det er tvivlsomt, om de foreslåede betingelser er mere fyldestgørende end de gældende. Pkt. 1 og 3 svarer stort set til det gældende kriterier om god tro, dvs. at skatteyderen hverken vidste eller burde vide, at transaktionen ville udløse beskatning af den omhandlede art. De anførte betragtninger præciserer heller ikke, hvornår vildfarelsen i praksis kan tilregnes skatteyderen, eller risikoen for den utilsigtede beskatning kan henføres til skatteyderens forhold. Det anføres i beskrivelsen af hensynene bag omgørelsesreglerne, at risikoen for den uforudsete beskatning bør henføres til skatteyderen, hvis denne har begået skattesvig eller har deltaget i omgørelser eller omgørelseslignende arrangementer. Synspunktet kan dog ikke udledes af de foreslåede betingelser.

Tilsvarende fremgår det ikke af den foreslåede tekst, at forholdet skal være lagt klart frem for ligningsmyndighederne. Dette krav om en loyal fremgangsmåde må fortsat være en udtrykkelig betingelse for omgørelse.

Der bør derimod ikke lægges vægt på, om selve omgørelsesdispositionen er enkel og overskuelig for ligningsmyndigheden. Jo mere komplicerede transaktionerne bliver, jo mere stiger muligheden for at begå fejl, og dermed øges også behovet for at have mulighed for omgørelse. At der er flere forhold, der skal korrigeres på én gang, kan næppe begrunde, at omgørelse nægtes, såfremt tilbageførsel i øvrigt er civilretlig mulig.

Som foreslået af Jan Pedersen forekommer det rimeligt, at skatteyderen i umiddelbar forbindelse med konstateringen af vildfarelsen (typisk ved en agterskrivelse) skal fremsætte ansøgning om omgørelse.

Det vanskeligste spørgsmål drejer sig om skatteydernes eller deres rådgiveres gode tro om beskatningen af dispositionen.

Hans Severin Hansen har i Skattepolitisk Oversigt 1992.299 kritiseret Ligningsrådets anvendelse af uagtsom ond tro i sagen TfS 1992.451 ("Søsterselskabets goodwill i"). Det skyldes først og fremmest, at den transaktion, som ønskedes omgjort, ikke kunne have været skattemæssigt begrundet, og i hvert fald ikke var egnet til at give koncernen en utilbørlig skattemæssig fordel. En direkte formueoverførsel mellem selskaberne var næppe tilsigtet. Overførslen kunne have været skattefrit, hvis den var foretaget indirekte i form af et skattefrit udbytte til moderselskabet efterfulgt af en kapitalforhøjelse i det andet selskab. Afslaget på skattemæssig omgørelse af den utilsigtede direkte formueoverførsel kan synes at medføre en urimelig og vilkårlig beskatning.

Hans Severin Hansen konkluderer, at ond tro's begrebet i omgørelsessager bør forbeholdes de tilfælde, hvor der ved transaktionen er tilsigtet en uberettiget skattemæssig fordel, eller hvor transaktionen i det mindste er egnet til at opnå en sådan fordel. Dette bør i hvert fald gælde, når skatteyderen klart har lagt problemet frem for skattemyndighederne, og når den korrigerede ansættelse fører til et åbenbart urimeligt resultat.

Denne beskrivelse stemmer overens med Jan Pedersens beskrivelse af, hvornår risikoen for den skattemæssige vildfarelse bør henregnes til skatteyderen med den virkning, at omgørelse ikke kan tillades.

Det kunne derfor overvejes at gøre dette kriterium til en udtrykkelig del af betingelserne for omgørelse som en form for objektivisering af god/ond tro's begrebet

Herefter kunne hovedbetingelserne for omgørelse være, at dispositionen

- ▶ har utilsigtede skattemæssige virkninger,
- ▶ er lagt loyalt frem for ligningsmyndighederne,
- ▶ ikke kan antages at have haft til formål eller må anses for at være egnet til at opnå en uberettiget skattemæssig fordel, og
- ▶ efter skattemyndighedernes korrektion medfører en væsentlig højere beskatning end beskatningen af alternative transaktioner, eller en så høj beskatning, at man typisk vil undlade at gennemføre transaktionen.

Der er tale om skønspregede vurderinger. Omgørelse bør derfor fortsat behandles som et bevillingsmæssigt spørgsmål.

Rådgiveres skattemæssige indsigt har herefter ingen betydning. Det eneste afgørende er, at der handles loyalt over for skattemyndighederne, og at den utilsigtede beskatning efter en helhedsbedømmelse kan karakteriseres som urimelig.

Det kunne overvejes at indarbejde reglerne herom i forbindelse med en kommende revision af skattestyrelsesloven. Herved opnås, hvad der ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel må anses for at være gavnligt, at der findes udtrykkelige lovbestemmelser om adgangen til på forhånd at få en tilkendegivelse om sin skattemæssige disposition (bindende forhåndsbesked), om adgang til at korrigere senere konstaterede fejl i skatteansættelsen (genoptagelse) og om adgangen til i et vist omfang skattemæssigt at kunne fortryde dispositioner, der viser sig at få andre konsekvenser end forventet (omgørelse).

Skatteministeriets

Retssikkerhedsudvalg

den 4. december 1996

Realrenteafgift

Realrenteafgiftspligtige

Realrenteafgiftspligt påhviler livsforsikringsselskaber, pensionskasser, LD, ATP samt Den Sociale Pensionsfond m. fl. Endvidere påhviler afgiftspligten indehavere af pensionsopsparinger i pengeinstitutter.

Ved forsikringsselskaber og pensionskasser er det direkte selskaberne, der pålignes realrenteafgiften. Det er derfor også disse, der selv selvangiver og beregner deres afgift. Den enkelte forsikringstagers henholdsvis det enkelte pensionskassemedlems realrenteafgift beregnes således ikke. Når f. eks. et medlem af en pensionskasse indbetaler bidrag til en pensionsordning, er en vis procentdel af bidraget et såkaldt risikobidrag, der benyttes til den solidariske del af pensionsordningen (invaliditet og dødsfald). Størstedelen af bidraget er det egentlige opsparingsbidrag, der benyttes til sikring af alderspensionen. En mindre del af bidraget dækker selvfølgelig administrationsomkostningerne.

Det omtalte opsparingsbidrag lægges i en bidragsreserve, der forrentes med en garanteret rente. Pensionsopsparingen øges herudover ved en bonusreserve, hvor medlemmets andel i pensionskassens overskud, der opstår ved udbetalte pensioner og investeringsafkast, indgår. Også bonusreserven forrentes. Inden pensionskassens overskud fordeles, betales blandt andet realrenteafgift. Den årlige bonussats skal godkendes af Finanstilsynet.

Pensionsopsparing i pengeinstitutter skal indskydes på indlånskonti, det være sig som en kontantkonto, særskilt depot eller puljepension. Kontantkonti forrentes med den til enhver tid gældende rente for kontantindskud. Ved særskilt depot bestemmer pensionsopspareren selv i hvilke værdipapirer, der skal spares op i. Tilskrivningen på kontoen består af afkastet fra disse værdipapirer. Ved puljepension deltager pensionsopspareren sammen med en række andre opsparende i en pensionspulje. Værdipapirerne tilhører banken, men midlerne, der investeres for, stammer fra opsparendes kontante indlånskonto, hvor alle indbetalinger indgår. Tilskrivningen på kontoen afspejler værdien og forrentningen af de papirer, som banken har investeret i. Pensionspuljernes aktiver holdes adskilt fra pengeinstituttets øvrige aktiver.

Det opsparede beløb i pengeinstitutter tilhører kontohaveren. Opgørelsen, opkrævningen og indbetalingen af afgiften foretages dog af pengeinstituttet.

Realrenteafgiftspligtigt afkast

Der er i realrenteafgiftsloven foretaget udførlige opremsninger af afgiftspligtigt og afgiftsfrit afkast. Som udgangspunkt kan man sige, at alt afkast af aktiver ejet af danske livsforsikringselskaber, pensionskasser, ATP og LD m. fl., samt afkast af pensionsopsparing i pengeinstitutter er realrenteafgiftspligtigt, jf. realrenteafgiftslovens §§ 2 og 3.

Til dette udgangspunkt er knyttet en række modifikationer. Dels er der en del af det afgiftspligtige afkast, der er friholdt for realrenteafgift, fordi det stammer fra opsparing før 1983, jf. realrenteafgiftslovens § 8, dels er afkast af en del aktiver fritaget for realrenteafgift, så som aktieafkast og afkast af indeksobligationer udstedt af realkreditinstitutter m.v. Endelig beregnes der et nedslag i realrenteafgiften for ikke-fradragsberettigede forsikringer i pensionsbeskatningslovens § 53 A.

Beregning af realrenteafgiften

Afgiften beregnes som en procentdel af den afgiftspligtige del af afgiftsgrundlaget. Alene afkastet ud over kapitalens værdiforringelse som følge af inflationen er inddraget under afgiften. Der gives herudover pensionsopsparerne mulighed for at opnå et afgiftsfrit afkast på 3½ %. Afgiftsprocenten beregnes hvert år af Told- og Skattestyrelsen ud

fra inflationen og en gennemsnitlig afkastprocent for livsforsikringsselskaber og pensionskasser.

Afgiftsgrundlaget omfatter formueafkastet i afgiftsåret. Afgiftsåret for livsforsikringsselskaber og pensionskasser er kalenderåret. For skattepligtige livsforsikringsselskabers vedkommende betales der udover realrenteafgift også selskabsskat af formueafkast. Det, at forsikringsselskaberne er organiserede som aktieselskaber, indebærer, at ikke hele kapitalafkastet tilfalder de forsikrede, men en del medgår som forrentning af egenkapitalen. Det er alene denne forrentning, der skal svares selskabsskat af. Realrenteafgiften er ikke tænkt som en særlig afgift på livsforsikringsvirksomhed, men er en afgift på pensionsopsparernes renteafkast. For at undgå at realrenteafgiften pålægges afkast af livsforsikringsselskabernes egenkapital, gives der derfor efter realrenteafgiftslovens § 6 fradrag i afgiftsgrundlaget for livsforsikringsselskabets selskabsskattepligtige indkomst.

Omvendt er henlæggelser til præmiereserver, bonus- og sikkerhedsfonde fradragsberettigede i den selskabsskattepligtige indkomst, således at selskabsskatten alene hviler på formueafkast, der ikke anvendes til forsikringsformål.

Frdraget for livsforsikringsselskabets selskabsskattepligtige indkomst i realrenteafgiftsgrundlaget sker efter realrenteafgiftslovens § 6 med en procentdel af den selskabsskattepligtige indkomst. Det er således ikke hele den selskabsskattepligtige indkomst, der kan fradrages i realrenteafgiftsgrundlaget efter realrenteafgiftslovens § 6. En del af frdraget skal henføres til det afgiftsfrie afkast, og kun det resterende beløb kan fradrages i afgiftsgrundlaget.

Skatteministeriet overvejer ved en lovændring at præcisere sammenhængen mellem opgørelsen af realrenteafgift og selskabsskattepligtig indkomst.

For pengeinstitutternes vedkommende er afgiftsåret forskudt en måned bagud i forhold til kalenderåret, og omfatter perioden 1. december til 30. november. Pengeinstitutterne skal senest den 15. december umiddelbart efter afgiftsårets udløb indgive en endelig opgørelse over afgiftsgrundlaget og den afgiftspligtige del heraf samt over afgiften for hver af de forskellige opsparingsformer i pengeinstituttet. Af hensyn til pengeinstitutternes administration hæves afgiften i pengeinstitutter fra pensionsopsparerens konto en

uge før sidste rettidige betalingsdag. Pengeinstituttet skal senest 8 uger efter afgiftens betaling underrette den afgiftspligtige om afgiftsbeløbet. Pengeinstituttet skal indbetale afgiften til Told- og Skattestyrelsen senest den 15. december. Samtidig udfyldes et skema, P 31, der er udarbejdet af Told- og Skatteregion Maribo, og som indeholder specifikationer over afgiftsgrundlag, overgangsfradrag og afgiftstilsvær.

Livsforsikringsselskaber og pensionskasser skal senest den 15. december indgive en opgørelse over det forventede afgiftsgrundlag og den afgiftspligtige del heraf samt en opgørelse af afgiften. Afgiften indbetales a conto. Senest den 15. juli i året efter afgiftsåret skal den endelige opgørelse over afgiftsgrundlaget og den afgiftspligtige del heraf samt af afgiften for afgiftsåret indgives. Eventuelle skyldige afgiftsbeløb med tillæg af renter skal indbetales samtidig med indsendelsen af denne endelige opgørelse. Er der derimod tale om et overskydende afgiftsbeløb, tilbagebetales dette med tillæg af renter.

Kontrol

Told- og Skattestyrelsen kontrollerer pensionsinstitutternes indsendte opgørelser og afgiftsberegningerne. Ændringer til de indsendte realrenteafgiftsopgørelser sker såvel i form af forhøjelser som i form af nedsættelser af afgiftsgrundlaget, hvilket indebærer både efteropkrævninger og tilbagebetalinger af realrenteafgift.

Dette gør sig gældende, hvad enten det er ændringer efter anmodning fra de afgiftspligtige selv eller ændringer som følge af Told- og Skattestyrelsens kontrol.

Den meget komplicerede lovgivning med vanskelige beregninger og de store afgiftsbeløb, understreger nødvendigheden af en målrettet kontrol.

Kontrollen er dels opdelt efter, hvem der er den afgiftspligtige, det vil sige om det er forsikringsselskaber og pensionskasser eller kunder med pensionsopsparing i pengeinstitutter. Herudover opdeles kontrollen i to elementer, dels kontrol af tidligere års realrenteafgift, dels vurdering af kontrolområder ved ny lovgivning herunder fastlæggelse af fremtidigt kontrolgrundlag.

Kontrollen af tidligere års realrenteafgift hos de store institutioner, det vil sige livsforsikringselskaberne og de tværgående pensionskasser har været målrettet mod specifikke områder som:

- * opgørelsen af overgangsfradraget efter lovens § 8 til og med afgiftsåret 1994,
- * begrænsning af fradrag vedrørende selskabsskat for nystartede livsforsikringselskaber,
- * fordeling af realisationssaldo ved overdragelse af forsikringsbestande til datterselskaber,
- * gennemgang af øvrige forhold ved overdragelse af forsikringsbestande mellem selskaber samt ved et selskabs overtagelse af firmapensionskasser,
- * kurtage samt
- * indfrielsesavancer ved massekonvertering af store obligationsbeholdninger i 1993 og 1994.

Specielt vedrørende opgørelse af overgangsfradraget bemærkes, at kontrollen af dette område har dannet udgangspunkt for gennemførelse af ændrede regler for beregningen heraf med virkning fra 1995.

Styrelsens kontrol fra 1993 til dags dato af de store institutioner har givet anledning til ændring af 10 afgiftspligtige institutioners realrenteafgiftsgrundlag. Ændringerne omfatter kun en del af ovennævnte problemstillinger, og for en række af institutionerne har ændringerne omfattet afgiftsgrundlaget for flere afgiftsår.

Vedrørende de små institutioner, det vil sige de mindre firmapensionskasser, hjælpe- og understøttelsesfonde o. a. har Told- og Skattestyrelsens kontrol været koncentreret om opgørelsen af realrenteafgiftsgrundlaget og afgiften i forbindelse med, at institutionens afgiftspligt ophører.

Siden 1991 er der foretaget kontrol af opgørelserne for 156 mindre institutioner, hvis pligt til at betale realrenteafgift er ophørt fra 1989 og til i dag. Af disse er 16 institutioners afgiftsgrundlag blevet ændret ved kendelse i Ligningsrådet og 20 institutioners afgiftsgrundlag er for tiden under revisionsmæssig behandling.

Foruden den egentlige revisionsmæssige gennemgang af afgiftsgrundlaget i ophørsåret, omfatter kontrollen også en vurdering af, om pligten til at betale realrenteafgift rent faktisk kan ophøre. Af ophørsårsager kan nævnes: overdragelse af mindre firmapensionskasser til livsforsikringselskaber, overgang til fondsbeskatning samt fusioner med andre realrenteafgiftspligtige pensionskasser o. a.

I 1995 foretog Told- og Skattestyrelsen en delrevision af Den Sociale Pensionsfond for årene 1984-1994. Finansministeriet havde opdaget en systemfejl i Bankernes EDB-Central, som siden 1984 havde medført, at fondens obligationsbeholdninger ikke var blevet matematisk kursreguleret ved udgangen af hvert afgiftsår.

Finansministeriet havde oprindeligt anmodet Told- og Skattestyrelsen om tilbagebetaling af 1.012,3 mio. kr. i realrenteafgift for årene 1984-1994 inkl. Imidlertid medførte 1908-lovens 5-årige forældelsesbestemmelse, at 61,3 mio. kr. af det oprindelige tilbagebetalingskrav var forældet, da sagen blev rejst overfor Told- og Skattestyrelsen.

Med henvisning til størrelsen af Finansministeriets resterende efterbetalingskrav (951,0 mio. kr.) foretog Told- og Skattestyrelsen en revisionsmæssig gennemgang af bevægelserne i fondens obligationsbeholdning for årene 1984 til 1994 inkl., hvilket resulterede i en yderligere realrenteafgiftsbetaling til fonden på 180,8 mio. kr.

For årene 1989 til og med 1994 har Den Sociale Pensionsfond fået tilbagebetalt 1.131,8 mio. kr. i realrenteafgift og 346,6 mio. kr. i renter af afgiftsbeløbene. En samlet tilbagebetaling på i alt 1.478,4 mio. kr.

Med hensyn til kontrollen af pengeinstitutternes afregning af realrenteafgift for de afgiftspligtige pensionsordninger, sker denne som en integreret del af Told- og Skattestyrelsens kontrol af den finansielle sektors dataleverancer (Dataleverandørprojektet). Et projekt hvis formål er at kontrollere de data/oplysninger, der leveres til Told*Skats edb-systemer fra bl.a. pengeinstitutter.

Vedrørende realrenteafgiften har kontrollen omfattet såvel pengeinstituttets interne arbejdsgange som pengeinstituttets afgiftsberegning for løbende pensionsordninger og for ophævede pensionsordninger.

Kontrollen af de enkelte pensionsordninger sker ved stikprøver og omfatter foruden afgiftsgrundlag, overgangsfradraget efter lovens § 8 samt afgiftsberegningen. I de større pengeinstitutter, som har oprettet puljeordninger for deres pensionskunder kontrolleres puljeregnskaberne.

Endvidere kontrolleres pengeinstituttets edb-systemer, idet systemfejl kan have væsentlig betydning for kunderne. For de pengeinstitutter, som er tilsluttet en fælles EDB-central, omfatter kontrollen tillige en vurdering af disse EDB-centralers systemer.

Der er indtil nu kontrolleret realrenteafgift i 26 pengeinstitutter, og der pågår i øjeblikket revision i yderligere 18 pengeinstitutter.

Med hensyn til hvor ofte der sker dels tilbagebetaling dels efteropkrævninger af realrenteafgift, kan der udover det ovenfor nævnte oplyses, at Told- og Skattestyrelsen i 1994 foruden de sager, der har været forelagt Ligningsrådet, har foretaget tekniske korrektioner af 48 afgiftspligtige livsforsikringselskaber, pensionskasser m. fl. ud af i alt 369 afgiftspligtige institutioner.

Dette er enten sket efter anmodning fra den afgiftspligtige selv eller som følge af, at de indlagte edb-kontroller i Told- og Skattestyrelsens realrenteafgiftssystem har afvist opgørelsen som fejlbehæftet. I 1994 indsendte 241 pengeinstitutter realrenteafgiftsopgørelser for pensionsordninger. Til disse opgørelser er der anmodet om efterfølgende ændring af ca. 10.000 pensionsopsparingskonti.

Bindende forhåndsbesked

Realrenteafgiftsloven er ikke omfattet af lov om bindende forhåndsbesked. I stedet er selskaber m.v. henvist til at rette henvendelse til myndighederne og herigennem få et svar på givne spørgsmål.

De afgiftspligtige rejser ofte spørgsmål af principiel karakter overfor skattemyndighederne vedrørende påtænkte dispositioner. Endvidere indeholder en række sager om bindende forhåndsbesked ofte tillige spørgsmål om realrenteafgift. Ligningsrådet kan i disse sager ikke besvare den del, der vedrører realrenteafgift og kan derfor kun give en delvis besvarelse af sagen som sådan.

I Skatteministeriet er der derfor et lovforslag under udarbejdelse, hvorefter der også skal kunne afgives bindende forhåndsbesked vedrørende realrenteafgift.

Økonomiske interesser

Som tidligere beskrevet er det pengeinstitutterne, der foretager beregningen af realrenteafgift for deres kunder. Livsforsikringsselskaberne og pensionskasserne pålignes derimod selv afgiften, men i realiteten kan man vel sige, at de betaler afgiften på pensionsopsparernes vegne.

Den enkelte person, det vil sige bankkunden, forsikringstageren eller pensionskassemedlemmet, vil selvfølgelig være interesseret i at få det størst mulige afkast for sine indskud på pensionsopsparingen og samtidig have en vis risikospredning for at sikre, at opsparingen ikke pludselig svinder ind. Der findes i forsikrings- og banklovgivningen regler om risikospredning netop for pensionsopsparinger. Grundet de hårde konkurrenceforhold på forsikrings- og pensionsområdet, vil pengeinstitutterne og forsikringsselskaberne derfor under iagttagelse af disse regler søge at skaffe pensionsopsparerne det størst mulige afkast. Samme mål må pensionskasserne antages at have, idet deres forrentning af pensionskapital løbende sammenlignes med de øvrige pensionskassers, pengeinstitutternes og forsikringsselskabernes evne til at forrente kapitalen.

Grundet realrenteafgiftspostens store betydning for den enkelte pensionsopsparing, vil et af midlerne til sikring af det størst mulige afkast være at minimere realrenteafgiften. Pengeinstitutterne må således formodes at søge afgiften minimeret for den enkelte kunde, og tilsvarende må forsikringsselskaberne og pensionskasserne formodes at minimere deres realrenteafgift og dermed kundens. Som beskrevet under afsnittet ovenfor om de afgiftspligtige har pensionskassernes betaling af realrenteafgift betydning for institutionens overskud og dermed medlemmets bonus.

En afledet begrundelse for forsikringsselskaberne og pengeinstitutterne til at søge realrenteafgiften minimeret er, at man alt andet lige dels kan fastholde sine kunder og dels tiltrække nye midler, når man skaber sig den bedst mulige position på markedet, som det blandt andet vil være at kunne tilbyde højere pensionsafkast end andre pensionsinstitutter.

At pensionsinstitutterne til stadighed søger at minimere realrenteafgiften for pensionsopsparene kan da også ses ved, at der ind imellem opstår behov for ændring af realrenteafgiftsloven for at undgå spekulationsmuligheder. For eksempel kan nævnes spekulationsmulighederne i realrenteafgiftsbesparelse ved placering af invalideforsikringer i skadesforsikringsselskaber, der ikke er realrenteafgiftspligtige. For pensionskassernes vedkommende var der tale om forsikringsselskaber oprettede til lejligheden.

Man var her nødsaget til at gå ind og ændre i fradragsreglerne for indbetalinger til invalideforsikringer, således at fradrag fremover kun gives for indbetalinger til invalideforsikringer tegnet i livsforsikringsselskaber, for dermed at gøre invalideforsikringerne i skadesforsikringsselskaber mindre attraktive i forhold til realrenteafgiftsspekulation.

Et andet eksempel er, at man måtte ændre realrenteafgiftsloven som følge af, at der var spekulationsmuligheder for livsforsikringsselskaber og pensionskasser i at indlægge obligationer i aktieselskaber, hvorved afgiftspligtigt obligationsudbytte kunne omdannes til afgiftsfrit aktieudbytte, således at pensionsopsparene sparede realrenteafgift.

Det må formodes, at pensionsinstitutterne vil fortsætte med at gøre deres for, at realrenteafgiftsopkrævningerne er korrekte, det tilsiger konkurrencen og sammenlignende undersøgelser på området. Pensionsopsparereren har således indirekte en sikring for at pensionsinstituttet gør deres for at realrenteafgiften er så korrekt og lille som mulig.

Informationssystem/oplysningspligt

Der er ikke i realrenteafgiftsloven fastsat regler for, hvorledes et pensionsinstitut skal informere kunden/medlemmet/forsikringstageren om den beregnede realrenteafgift. Inden 8 uger efter betalingen af realrenteafgiften skal pengeinstitutter dog "underrette den afgiftspligtige om afgiftsbeløbet". Der er ikke nærmere regler for underretningens indhold m.v., men pengeinstituttet giver på anfordring kunden en specifikation af afgiftens beregning.

Finanstilsynet har overfor Skatteministeriet ved brev af 5. september 1996 oplyst, at der ikke findes regler, der særskilt regulerer pengeinstitutternes m.v. oplysningsforpligtelse over for deres kunder.

Tilsynslovene, lov om forsikringsvirksomhed, lov om banker og sparekasser m.v. og lov om fondsmæglerselskaber, indeholder alle generalklausuler, der foreskriver, at virksomheder omfattet af de pågældende love er forpligtet til at handle i overensstemmelse med god pengeinstituttpraksis/-skik, forsikringspraksis/-skik m.v.

Det nærmere indhold af disse generalklausuler er ikke angivet i loven. Fortolkningen af bestemmelseernes rækkevidde beror således på Finanstilsynets og de private ankenævns praksis. De private ankenævn er Pengeinstitutankenævnet og Ankenævnet for Forsikring. Ankenævnet for Forsikring oplyser, at de ikke ser klager, der primært vedrører realrenteafgift. Det er ikke selve udregningen af realrenteafgiften og formidlingen heraf, der volder forsikringstagerne problemer, men snarere det, at de ikke modtager den forventede bonus. I tidernes morgen, da forsikringerne blev tegnet, er forsikringstagerne blevet stillet en højere bonus i udsigt, end de i realiteten får i dag, blandt andet grundet realrenteafgiften, der jo fragår i overskuddet, inden det fordeles som bonus. Forsikringstagerne klager derfor over det "dårlige afkast", og søger begrundelser herfor.

Finanstilsynets afgørelser i henhold til generalklausulerne fremgår i anonymiseret form af tilsynets årlige beretninger. Finanstilsynet oplyser, at Erhvervsministeriet har nedsat et udvalg, der skal kortlægge de danske regler og praksis for rådgiveransvar og komme med eventuelle forslag til regulering på området. Udvalgets formand er professor dr. jur.

Eva Schmidt. Medlemmerne i udvalget er repræsentanter fra brancheorganisationer og berørte ministerier. Skatteministeriet er ikke repræsenteret i udvalget.

For puljepensioner i pengeinstitutter er der ved Finanstilsynets bekendtgørelse nr. 879 af 28. oktober 1992 om puljepension m.v., fastsat nærmere regler for administration af puljer og kundeinformation. Kunden skal herefter skriftligt informeres om de generelle regler for puljeordninger, herunder at puljeaktiverne tilhører pengeinstituttet, at afkastet baseres på en beregning af de bagvedliggende aktiver og derfor kan være både positivt og negativt, samt hvorvidt aktiverne er realrenteafgiftspligtige.

Af bekendtgørelsen fremgår videre, at pengeinstituttet mindst en gang hvert kvartal og ved årets udløb skal oplyse kunden om de i perioden opnåede afkast for de enkelte pensionspuljer. For hver enkelt pulje skal oplysning ske om det samlede procentvise afkast, det procentvise realrenteafgiftsfrie afkast og det procentvise realrenteafgiftspligtige afkast. Ultimo afgiftsperioden skal fordelingen af aktivsammensætningen på forskellige typer værdipapirer oplyses.

Ved udgangen af hvert år skal kunden endvidere modtage oplysninger om afholdte administrationsomkostninger. Det herefter fremkomne nominelle afkast skal oplyses for kunden tillige med det hertil svarende procentvise afkast af pensionskontoens gennemsnitlige indestående. Overtrædelse af informationsbestemmelserne i bekendtgørelsen straffes med bøde.

For puljepensionernes vedkommende er der således et omfangsrigt informationssystem. Det kunne overvejes at indføre regler om specifikationskrav over for pensionsopsparene i pengeinstitutter med særligt depot eller kontantkonto, således at pensionsopsparerens klart kan se, hvoraf afgiften tages. For pengeinstitutternes vedkommende ses således en del henvendelser til myndighederne, der skyldes, at kunden ikke kan se sammenhængen mellem årets afkast og den opkrævede realrenteafgift. Man kunne derfor overveje på oplysningen at specificere, at afgiften tages af afkastet fra 1. december året før til 30. november i det pågældende år. Herudover kunne det specificeres, hvad man havde haft af realrenteafgiftspligtigt og realrenteafgiftsfrit afkast i afgiftsperioden.

Det kan diskuteres, om specificationskravet i realiteten ikke følger af generalklausulerne om god pengeinstitut- eller forsikringsskik. Skal specificationskravet sikres iagttaget, vil det formentlig skulle indføres direkte i realrenteafgiftsloven, da det næppe kan siges at være omfattet af lovens § 28, hvorefter ministeren kan fastsætte de nærmere regler for lovens administration.

Idet det på forsikringssekskabernes og pensionskassernes område er institutionerne, der svarer realrenteafgiften, og det må formodes, at disse søger afgiften minimeret blandt andet under hensyn til risikospredning, vil det være spørgsmålet, om der er et behov for forsikringstageren henholdsvis pensionskassemedlemmet for at få oplyst, hvad institutionerne har haft af afgiftspligtigt afkast og størrelsen af årets afgift. Det har selvfølgelig indirekte betydning for den enkelte, idet opsparingsafkastet påvirkes heraf. Men spørgsmålet er, om det ikke fremgår tilstrækkeligt af institutionernes offentliggjorte regnskaber, hvorledes overskud, realrenteafgiftsstørrelsen og dermed bonusfordelingerne fremkommer.

Skulle der indføres et specificationskrav til denne del af branchen, kunne det i givet fald ske i forbindelse med de årlige oplysninger til forsikringstagerne henholdsvis pensionskassemedlemmerne om pensionsopsparingernes størrelse, der vistnok udsendes. Det vil imidlertid blive svært at indkredse, hvad der bør specificeres om pensionsinstituttets betalte realrenteafgift, således at det får den ønskede informative virkning.

Det skal også nævnes, at et eventuelt oplysningskrav henholdsvis specificationskrav vil regulere forholdet mellem pensionsinstitut og opsparer, der måske allerede i dag kunne indfortolkes i generalklausulerne om god pengeinstitut- henholdsvis forsikringsskik, således at der i virkeligheden er tale om et forbrugerpolitisk spørgsmål. Det af Erhvervsministeriet nedsatte udvalg, der skal kortlægge de danske regler og praksis for rådgiveransvar, kan således formodes også at komme ind på rådgivers informationspligt om realrenteafgift.

Af hensyn til den enkelte pensionskundes informationsbehov om realrenteafgift kunne skattemyndighederne udarbejde en almen vejledning om realrenteafgiftssystemets opbygning. Af vejledningen kunne fremgå, hvem der svarer realrenteafgift, hvilke typer

afkast der er afgiftspligtige, hvorledes afgiften beregnes og indbetales, samt hvorledes den kontrolleres. Af vejledningen bør også fremgå, hvilke klagemuligheder pensionsopspareren har.

Vejledningen vil formentlig kunne medvirke til, at antallet af forespørgsler om pengeinstitutternes realrenteafgiftsberegning nedbringes. Det er som beskrevet bl.a. pengeinstitutternes forskudte afgiftsår i forhold til kalenderåret, der giver anledning til en del tvivl hos pensionsopsparerne, da de ikke umiddelbart kan se sammenhængen mellem årets afkast og den beregnede realrenteafgift.

Klagesystem

Idet det ved forsikringsselskaber og pensionskasser er direkte selskaberne, der pålignes realrenteafgiften, er det derfor også disse, der selv angiver og beregner deres afgift. Den enkelte forsikringstager har ingen klageret.

Den enkelte forsikringstager og det enkelte pensionskassemedlem har ingen klageret, eftersom de ikke er de afgiftspligtige efter loven. De afgiftspligtige er her forsikringsselskaberne og pensionskasserne. For disse pensionsinstitutters vedkommende, er pensionsopspareren således afhængig af, at Told- og Skattestyrelsen kontrollerer opgørelserne og afgiftsberegningerne. Hvis der gives forsikringstageren/pensionskassemedlemmet klageadgang, vil der i realiteten blive tale om, at tredje mand får klageadgang. Situationen kan sammenlignes med, at forsikringstageren heller ingen klageadgang har, for så vidt angår forsikringsselskabets beregning af selskabsskat.

Man kan ikke henføre bestemte aktiver i forsikringsselskabet til den enkelte forsikringstager, og den enkelte forsikringstagers reelle andel i forsikringsselskabets realrenteafgift kan ikke opgøres. Hvis den enkelte forsikringstager eller det enkelte pensionskassemedlem skal gives ret til at klage, må denne ret derfor omfatte selskabets realrenteafgiftspligt som sådan, herunder tillægsrealrenteafgift i datterselskaber m.v.

Ved pengeinstitutter påhviler afgiften den enkelte pensionskunde, men det er pengeinstituttet, der beregner, indeholder og afregner realrenteafgiften. Ifølge realrenteafgiftslovens § 13 foretager pengeinstituttet således opgørelse af beregningsgrundlaget og bereg-

ner og afregner afgiften, der hæves fra den enkeltes konto. Mener kontohaveren, at beregningen er urigtig, kan spørgsmålet indbringes af denne for Landsskatteretten inden 12 uger efter betalingstidspunktet (15. december), jf. lovens § 18, stk. 3.

Told- og Skattestyrelsen kontrollerer pensionsinstitutternes opgørelse og afgiftsberegning for institutionerne henholdsvis de enkelte kunder. Findes beregningerne at være urigtige, kan Told- og Skattestyrelsen indbringe sagen for Ligningsrådet, der kan ændre opgørelsen og beregningen. Det pågældende pensionsinstitut skal forinden have mulighed for at udtale sig, jf. realrenteafgiftslovens § 18. Ændrer Ligningsrådet en opgørelse fra et pengeinstitut, skal pengeinstituttet underrette de berørte kontohavere inden 4 uger, efter at pengeinstituttet selv har modtaget meddelelse om afgiftsændringen. Både pensionstituttet som den enkelte kontohaver kan indklage Ligningsrådets afgørelse til Landsskatteretten, efter at klageren har fået underretning om afgørelsen. Klagen har ingen opsættende virkning med hensyn til betaling af afgiftsbeløbet.

Ligningsrådet kan efter realrenteafgiftslovens § 18 af egen drift eller på begæring fra den, der har indsendt opgørelsen, tage en tidligere af Ligningsrådet foretagne ansættelse op til fornyet behandling og eventuel ændring, medmindre Landskatteretten har taget stilling til ansættelsen. Forinden rådet foretager en ændring af en ansættelse, skal der gives den, der har indsendt opgørelsen, lejlighed til at ytre sig.

Medfører en ændring, at der skal foretages en yderligere afgiftsindbetaling, skal indbetaling ske inden 6 uger fra meddelelsen herom. I pengeinstitutordninger hæver pengeinstituttet den yderligere afgift på kontohaverens pensionskonto og underretter kontohaveren herom. Dette følger af realrenteafgiftslovens § 18, stk. 5, jf. § 13, stk. 2. Det kunne overvejes at indsætte en udtrykkelig bestemmelse i realrenteafgiftsloven vedrørende pengeinstituttets mulighed for i stedet at lægge ud for kontohaveren. Problemstillingen er mere generel og vil derfor ikke blive behandlet yderligere i nærværende notat. Situationen svarer således til problemstillingen om, hvorvidt en arbejdsgiver, der har tilbageholdt for lidt skat hos en lønmodtager, efter ønske kan betale differencen uden skattemæssige konsekvenser for lønmodtageren.

For så vidt angår pengeinstitutordningerne, har den enkelte pensionskunde som nævnt ovenfor direkte klageadgang til Landsskatteretten inden 12 uger efter betalingstidspunktet. Der er ifølge Told- og Skattestyrelsens oplysninger ganske få klager årligt.

Af andre telefoniske og skriftlige henvendelser fra personer med pengeinstitutordninger behandler Told- og Skattestyrelsen ca. 100 sager på årsbasis. I disse sager er afgiftsberegningen i langt de fleste tilfælde foretaget korrekt, men det har været vanskeligt for kunderne at gennemskue afgiftsberegningerne.

Told- og Skattestyrelsen har indtil dato ingen klagesager vedrørende realrenteafgiftsberegningen herunder afgiftsforhøjelser i institutionerne.

Herudover verserer der 3 klager ved Landsskatteretten af principiel karakter om bl.a. spørgsmålet om en institutions afgiftspligt.

Cirkulære/praksis

Der findes to cirkulærer til enkeltbestemmelser i realrenteafgiftsloven. Cirkulæerne vedrører vedtagne lovændringer, der også involverer realrenteafgiftsloven: cirkulære nr. 237 fra 1987 om ændring af forskellige skattelove (skatteflugt) vedrører realrenteafgiftslovens § 5, og cirkulære nr. 227 fra 1987 om skibsværftsaførelsen m.v. vedrører realrenteafgiftslovens § 3, stk. 3, nr. 2. Der er ikke et cirkulære om loven som sådan.

Antallet af offentliggjorte afgørelser inden for realrenteafgiftsloven er begrænset. Der skulle p. t. være 36 offentliggjorte afgørelser og domme. Det er således svært for de professionelle aktører at danne sig et overblik over praksis på området, hvilket kunne tale for, at der laves et cirkulære. På den anden side kan antallet af offentliggjorte afgørelser også indicere, at der ikke i praksis opstår de store fortolkningsspørgsmål, uden at disse kan afklares gennem kontakt til myndighederne.

De få offentliggjorte afgørelser kunne umiddelbart indicere, at pensionsinstitutterne undlader at rejse tvivlsspørgsmål, idet de har mulighed for "blot" at overvælte afgiftsudgiften på kunderne. Men som beskrevet ovenfor under afsnittet om økonomiske interesser, tilsiger pensionsinstitutternes indbyrdes konkurrenceforhold, at de enkelte pen-

sionsinstitutter søger at mindske realrenteafgiften for dermed at kunne tilbyde det bedst mulige afkast.

Af hensyn til aktørerne på området, og under henvisning til at der er relativt få offentlige afgørelser inden for realrenteafgiftsloven, samt at der er tale om en meget kompliceret lovgivning med vanskelige beregninger og store afgiftsbeløb, bør der dog udarbejdes et cirkulære til realrenteafgiftsloven. Et cirkulære vil være med til at sikre, at den enkelte pensionskunde kan kontakte en professionel og få efterregnet sin/pensionsinstituttets realrenteafgift. Revisorer og andre aktører vil med et cirkulære formentlig bedre kunne rådgive/kontrollere selskabernes afgiftsberegning.

I det følgende gives en kort oversigt over de udtalelser, afgørelser og domme, der har været på realrenteafgiftsområdet:

Ad § 1: TfS 1984.194. Indehavere af kapitalpensionsordninger kan ikke under påberåbelse af indførelse af realrenteafgiften nedsætte eller standse de aftalte bidragsbetalinger uden skattemæssige konsekvenser.

TfS 1987.357. Efter en ændring af realrenteafgiftsloven er der sat loft over afgiftsatsen som fra 1988 ikke kan overstige 56 %. Under forudsætning af en inflations-takt på 5 % p.a. skønnes lovændringen at medføre et merprovenu i 1989 og 1990 og provenuneutralitet i 1991 i forhold til den hidtil gældende lovgivning.

TfS 1988.120. Realrenteafgiften kan opretholdes uændret ved en vedtagelse af EF-kommissionens forslag til kapitaldirektiv.

TfS 1993.97. L 216 strider ikke mod EF-retten.

Ad § 2: TfS 1989.97. En selv pensioneringskonto og en indeksordning i en dansk bank var omfattet af realrenteafgiftspligten, selvom opsparereren var bosat i Grønland.

TfS 1990.290. Hvis statsanstalten for Livsforsikring opretter et livsforsikringsselskab i udlandet, er dette ikke realrenteafgiftspligtigt. Danske kunder har ikke fradrag for indbetalinger til pensionsordninger i det udenlandske selskab. Indbetalingerne er derimod omfattet af præmieafgiften efter pensionsbeskatningslovens § 50.

Overførsel af pensionsmidler til et udenlandsk selskab betragtes som en ophævelse i utide, så der betales afgift og indkomstskat af de overførte midler.

TFS 1991.40. Tjenestemandspension er ikke knyttet til en kapital eller et kapitalafkast og er derfor ikke realrenteafgiftspligtig.

TFS 1992.468. Fra og med udløbet af realrenteafgiftsåret 1992 ophører realrenteafgiftspligten for hjælpe- og understøttelsesfonde, der ikke udelukkende har pensionslignende formål. De omfattes i stedet af fondsbeskatningsloven, hvis de er omfattet af fondslovene. Der er tale om en praksisændring. Afgørelserne i TFS 1984.186 og TFS 1989.501 er herefter bortfaldet.

Ad § 3: TFS 1984.185. Midlerne fra en pensionsopsparingskonto, der er tilknyttet puljeordninger, kan ikke investeres i fast ejendom med den virkning, at den til ejendommens overskud svarende del af puljeafkastet bliver afgiftsfrit i medfør af realrenteafgiftslovens § 3, stk. 3, nr. 10.

TFS 1984.195. Ejerskiftegebyr på pantebreve anses for realrenteafgiftspligtigt formueafkast.

TFS 1984.389. Kapitalpensions- og selvpensioneringskonti kan placeres i samme puljeordning.

TFS 1984.390. Kurtage er en ikke-fradragsberettiget omkostning til formueadministrationen.

TFS 1985.426. Præmier og kursgevinster-/tab på statens præmieobligationer medregnes i afgiftsgrundlaget.

TFS 1986.330. En pensionskasse havde før 12. marts 1986 indgået bindende aftale om en udlejning af en projekteret bygning. Da pensionskassen før skæringsdagen havde forpligtet sig til at opføre bygningen, skulle der ikke betales realrenteafgift af afkastet, jf. § 2, stk. 2, i lov nr. 136 af 19. marts 1986 om ændring af lov om realrenteafgift m.v. (fast ejendom). Denne bestemmelse er nu erstattet af § 3, stk. 3, nr. 10, i realrenteafgiftsloven.

TFS 1989.290. Pensionsopsparing kan anbringes på indlånskonti i udenlandsk valuta. Afgiftsgrundlaget omfatter urealiserede og realiserede valutakursgevinster og -tab.

TfS 1993.266. Selvpensioneringsmidler kan placeres på gevinstopsparings-konti. Gevinster skal indsættes på kontoen og behandles som rentetilskrivninger.

Ad § 3b: TfS 1987.632. Køber en afgiftspligtig en allerede opført erhvervsjendom, er vilkårene for den afgiftsfri kvote ikke overtrådt. Kvoten skal dog reduceres med et beløb, der svarer til købesummen, og der skal betales realrenteafgift af investeringens afkast.

TfS 1988.599. Ministeren redegør nærmere for kvoteordningen.

TfS 1989.29. Uudnyttede kvoter kan kun overdrages og anvendes i det år, der følger efter det år, som kvoten vedrører, jf. § 7 i bekendtgørelse nr. 663 af 29. september 1986. Ved fusion kan en uudnyttet kvote hos den ophørende institution benyttes af den fortsættende institution allerede i fusionsåret.

TfS 1989.76. Den samlede entreprisum kunne medtages i kvoten for 1988, selv om byggeriet af ejendommen strakte sig over flere år (1988 og 1989), jf. § 4, stk. 5, i bekendtgørelse nr. 663 af 29. september 1986. Det var oplyst, at den endelige entreprisum forfaldt og blev betalt i 1988.

TfS 1989.334. Byggeri i udlandet er omfattet af kvoteordningen for realrenteafgiftsfrit byggeri.

Ad § 6: TfS 1984.417. Der redegøres for, hvordan den skattepligtige indkomst skal opgøres under hensyn til eventuelt underskud fra tidligere år eller fra sambeskattede selskaber, når fradraget i afgiftsgrundlaget skal beregnes.

TfS 1994.512. Nedslagsreglen omfattede alene livsforsikringselskaber, der var skattepligtige efter selskabsskatteloven. Reglen omfattede således ikke Statsanstalten for Livsforsikring (nu Danica) for afgiftsårene 1984-1987 inkl., hvor Statsanstalten var skattepligtig af overskud af fast ejendom efter § 8 i den kommunale indkomstskattelov. Dommen erstatter afgørelsen i TfS 1992.318.

TfS 1994.729. Fradragsbegrænsningsreglen i stk. 3 fandt ikke anvendelse på et nystartet forsikringselskab.

Ad § 8: TfS 1984.415. Livrenter uden bonus, der har fået tildelt ekstraordinær bonus, er omfattet af friholdelsesbrøken.

TfS 1985.427. Aktuelle reserver skal opgøres med tillæg af en forholdsmæssig andel af ufordelte reserver, når aktuelle reserver skal indgå i friholdelsesbrøken tæller ved udgangen af afgiftsåret.

TfS 1986.95. Afgiftsgrundlaget for realrenteafgiften og overgangsfradraget beregnes i pengeinstitutter efter forfaldsprincippet. Ved opgørelsen af brøken tæller og nævner skulle der ikke tages hensyn til påløbne, endnu ikke forfaldne renter.

TfS 1987.307. Ved beregningen af en indeksskontos realrenteafgiftspligtige værdi pr. 30. november 1985 skulle årsindskuddet for 1985 medregnes, selvom indskuddet lovligt kunne være indbetalt så sent som 31. december 1986.

TfS 1989.653. Ministeren redegør for det teoretiske provenutab, hvis alle realrenteafgiftspligtige institutioner opdeler sig i et selskab med afgiftspligtige aktiver og et andet selskab med afgiftsfrie aktiver, og hele overgangsfradraget beholdes i selskabet med de afgiftspligtige aktiver.

TfS 1991.373. Der findes ikke specielle regler for værdiansættelse af aktier og fast ejendom ved opgørelse af friholdelsesbrøken. De realrenteafgiftspligtige kan selv regulere værdien af deres aktiebeholdning og derfor selv påvirke friholdelsesbrøken.

TfS 1992.94. Værdiansættelsen af aktier i en kapitalpension, hvor handelen på Fondsbørsen var suspenderet på grund af selskabets konkurs, måtte ske til den reelle handelsværdi.

Ad § 8a: TfS 1995.668. Et livsforsikringselskab overdrog en livsforsikringsbestand til et andet forsikringselskab under anvendelse af successionsreglerne i § 8a. Den fortsættende institution indtrådte i samtlige rettigheder og pligter i realrenteafgiftsmæssig henseende, herunder en forholdsmæssig del af saldoen på realisationskontoen. Livsforsikringshensættelserne blev anvendt som fordelingsnøgle.

Ad § 9: TfS 1984.187. Det negative afgiftsgrundlag på en konto i et pengeinstitut skal inden fremførsel til modregning i positivt afgiftsgrundlag reduceres med overgangsbrøken for det år, hvori det negative afgiftsgrundlag opstår.

Sammenfatning

Realrenteafgiftspligt påhviler livsforsikringsselskaber, pensionskasser, LD, ATP samt Den Sociale Pensionsfond m. fl. Endvidere påhviler afgiftspligten indehavere af pensionsopsparinger i pengeinstitutter.

Ved forsikringsselskaber og pensionskasser er det direkte selskaberne, der pålignes realrenteafgiften. Det er derfor også disse, der selv selvangiver og beregner deres afgift. I pengeinstitutter tilhører det opsparede beløb kontohaveren, men opgørelsen, opkrævningen og indbetalingen af afgiften foretages af pengeinstituttet.

For pengeinstitutternes vedkommende er afgiftsåret forskudt en måned bagud i forhold til kalenderåret, og omfatter perioden 1. december til 30. november. Dette har givet anledning til en del tvivl hos pensionsopsparene, da de ikke umiddelbart kan se sammenhængen mellem årets afkast og den beregnede realrenteafgift.

Told- og Skattestyrelsen kontrollerer pensionsinstitutternes indsendte opgørelser og afgiftsberegningerne. Ændringer til de indsendte realrenteafgiftsopgørelser sker såvel i form af forhøjelser som i form af nedsættelser af afgiftsgrundlaget, hvilket indebærer både efteropkrævninger og tilbagebetalinger af realrenteafgift.

Vedrørende realrenteafgiften har kontrollen af pengeinstitutterne omfattet såvel pengeinstituttets interne arbejdsgange som pengeinstituttets afgiftsberegning for løbende pensionsordninger og for ophævede pensionsordninger.

Kontrollen af de enkelte pensionsordninger sker ved stikprøver og omfatter foruden afgiftsgrundlag, overgangsfradraget efter lovens § 8 samt afgiftsberegningen. I de større pengeinstitutter, som har oprettet puljeordninger for deres pensionskunder kontrolleres puljeregnskaberne. Endvidere kontrolleres pengeinstituttets edb-systemer, idet systemfejl kan have væsentlig betydning for kunderne.

Grundet de hårde konkurrenceforhold m.v. på forsikrings- og pensionsområdet, må pengeinstitutterne, pensionskasserne og forsikringsselskaberne under iagttagelse af

regler om risikospredning antages at ville søge at skaffe pensionsopsparerne det størst mulige afkast.

Det må formodes, at pensionsinstitutterne vil fortsætte med at gøre deres for, at realrenteafgiftsopkrævningerne er korrekte, det tilsiger konkurrencen på området. Pensionsopspareren har således indirekte en sikring for at pensionsinstituttet gør deres for at realrenteafgiften er så korrekt og lille som mulig.

Der er ikke i realrenteafgiftsloven fastsat regler for, hvorledes et pensionsinstitut skal informere kunden/medlemmet/forsikringstageren om den beregnede realrenteafgift. Inden 8 uger efter betalingen af realrenteafgiften skal pengeinstitutter dog "underrette den afgiftspligtige om afgiftsbeløbet". Der er ikke nærmere regler for underretningens indhold m.v., men pengeinstituttet giver på anfordring kunden en specifikation af afgiftens beregning. For puljepensionernes vedkommende er der dog et omfangsrigt informationssystem.

Det kunne overvejes at indføre regler om specifikationskrav over for pensionsopsparere i pengeinstitutter med særligt depot eller kontantkonto, således at pensionsopspareren klart kan se, hvoraf afgiften tages. Man kunne overveje på oplysningen at specificere, at afgiften tages af afkastet fra 1. december året før til 30. november i det pågældende år. Herudover kunne det specificeres, hvad man havde haft af realrenteafgiftspligtigt og realrenteafgiftsfrit afkast i afgiftsperioden.

Det kan dog diskuteres, om specifikationskravet i realiteten ikke følger af generalklausulerne om god pengeinstitut- eller forsikringsskik.

Idet det på forsikringsselskabernes og pensionskassernes område er institutionerne, der svarer realrenteafgiften, og det må formodes, at disse søger afgiften minimeret blandt andet under hensyn til risikospredning, vil det være spørgsmålet, om der er et behov for forsikringstageren henholdsvis pensionskassemedlemmet for at få oplyst, hvad institutionerne har haft af afgiftspligtigt afkast og størrelsen af årets afgift. Det har selvfølgelig indirekte betydning for den enkelte, idet opsparingsafkastet påvirkes heraf. Men af

institutionernes offentliggjorte regnskaber fremgår, hvorledes overskud, realrenteafgiftsstørrelsen og dermed bonusfordelingerne fremkommer.

Af hensyn til den enkelte pensionskundes informationsbehov om realrenteafgift kunne skattemyndighederne udarbejde en vejledning om realrenteafgiftssystemets opbygning. Af vejledningen kunne fremgå, hvem der svarer realrenteafgift, hvilke typer afkast der er afgiftspligtige, hvorledes afgiften beregnes og indbetales, samt hvorledes den kontrolleres. Af vejledningen bør også fremgå, hvilke klagemuligheder pensionsopspareren har.

Vejledningen vil formentlig kunne medvirke til, at antallet af forespørgsler omkring pengeinstitutternes realrenteafgiftsberegning nedbringes. Det er bl.a. pengeinstitutternes forskudte afgiftsår i forhold til kalenderåret, der giver anledning til en del tvivl hos pensionsopsparerne, da de ikke umiddelbart kan se sammenhængen mellem årets afkast og den beregnede realrenteafgift.

Der findes ikke et cirkulære om realrenteafgiftsloven som sådan. Samtidig er antallet af offentliggjorte afgørelser inden for realrenteafgiftsloven begrænset. Der skulle p. t. være 36 offentliggjorte afgørelser og domme. Det er således svært for de professionelle aktører at danne sig et overblik over praksis på området.

Disse forhold taler således alle for, at der udarbejdes en vejledning om realrenteafgiftssystemet. En vejledning vil i øvrigt også kunne være med til at sikre, at den enkelte pensionskunde, som står med et reelt problem på området, får kontaktet en professionel rådgiver og får efterregnet sin/pensionsinstituttets realrenteafgift.

Den enkelte forsikringstager og det enkelte pensionskassemedlem har ingen klageret. Skal der indføres en klageadgang for forsikringstagere og pensionskassemedlemmer, må klageadgangen vedrøre forsikringsselskabets/pensionskassens samlede realrenteafgift.

Mener en pensionsopsparer i et pengeinstitut, at beregningen af realrenteafgiften er urigtig, kan spørgsmålet indbringes af denne for Landsskatteretten inden 12 uger efter betalingstidspunktet. Der er ifølge Told- og Skattestyrelsens oplysninger ganske få klager årligt.

Told- og Skattestyrelsen kontrollerer pensionsinstitutternes opgørelse og afgiftsberegning for institutionerne henholdsvis de enkelte kunder. Findes beregningerne at være urigtige, kan Told- og Skattestyrelsen indbringe sagen for Ligningsrådet, der kan ændre opgørelsen og beregningen. Både pensionstituttet som den enkelte kontohaver kan indklage Ligningsrådets afgørelse til Landsskatteretten, efter at klageren har fået underretning om afgørelsen.

Realrenteafgiftsloven er ikke omfattet af lov om bindende forhåndsbesked. i stedet er selskaber m.v. henvist til at rette henvendelse til myndighederne og herigennem få et svar på givne spørgsmål. Der er nu et lovforslag under udarbejdelse, hvorefter der også skal kunne afgives bindende forhåndsbesked vedrørende realrenteafgift.

Skatteministeriets
Retssikkerhedsudvalg
den 4. december 1996

Takstbødesystemet i skatte- og afgiftsretten

Retssikkerhedsudvalget har drøftet Skatteministeriets retningslinier for bødeudmåling og herunder vurderet reglernes udformning og rimelighed. Udvalget besluttede på mødet den 26. september 1996 at udarbejde et notat om takstbødesystemet, som indeholder en række anbefalinger til forbedring af retningslinierne.

1. Ved overtrædelser af skattekontrollovens §§ 13 og 16 kan der alt efter forseelsens strafværdighed ifaldes bøde-, hæfte-, eller fængselsstraf. Ved udmåling af administrative bøder anvendes et takstbødesystem, jf. TOLD- OG SKATTESTYRELSEN-cirkulære nr. 32 af 1. oktober 1990 (takstbødecirkulæret). For så vidt angår kildeskatteloven (§§ 74 og 75) og momsloven (§§ 81 og 82), hvor der tilsvarende er fastsat straffebestemmelser for overtrædelser, foreligger der ikke offentliggjorte retningslinier for udmåling af administrative bøder. I tilfælde af bødestraf for overtrædelser af de to sidstnævnte love følges interne retningslinier for bødefastsættelse.

2. Ifølge takstbødecirkulæret er det kun overtrædelser af skattekontrollovens §§ 13 og 16, der kan tilregnes skatteyderen som forsætlige eller groft uagtsomme, der er strafbare.

Normalbøden for forsætlige overtrædelser af skattekontrollovens § 13 (afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger for at unddrage det offentlige skat) fastsættes som udgangspunkt som 2 gange den unddragne skat. Foreligger der kun grov uagtsomhed er bøden 1 gang den unddragne skat. For de første 30.000 kr. af unddragelsen sker der

bødenedsættelse. Der er desuden retningslinier for beregning af bøden i tilfælde af overtrædelser, hvor der både er forsætlige og groft uagtsomme forhold, hvor der er flere arter af differencer og hvor der er forskydningsdifferencer.

Skattekontrolloven § 16 regulerer to forsætsformer. Efter § 16, stk. 2, jf. stk. 1, kan der ifaldes bødestraf for forsætlig eller groft uagtsom undladelse af at korrigere sin skatteansættelse inden 4 uger fra meddelelsen om ansættelsen. I medfør af § 16, stk. 3, er der tillige fastsat straf af hæfte eller fængsel, hvis undladelsen af at korrigere skatteansættelsen er begrundet i forsæt til at unddrage det offentlige skat.

Ved forsætlige overtrædelser af skattekontrollovens § 16, stk. 3, d.v.s. undladelse af at oplyse skattemyndighederne om en for lav skatteansættelse med forsæt til at unddrage det offentlige skat i de tilfælde, hvor skattemyndighederne har foretaget en skønsmæssig ansættelse som følge af manglende selvangivelse, beregnes bøden efter samme retningslinier som ved forsætlige overtrædelser af skattekontrollovens § 13. Kan myndighederne ikke bevise, at undladelsen af at korrigere skatteansættelsen er begrundet i forsæt til at unddrage det offentlige skat således, at forholdet alene falder ind under skattekontrollovens § 16, stk. 2, udmåles bødens størrelse afhængig af indkomstdifferencens størrelse og forseelsens karakter af forsæt eller grov uagtsomhed.

Der er fastsat bestemmelser om bødens udmåling i tilfælde af forsøg, medvirken og gentagelse, samt om hvornår skatteyderen blot skal have en advarsel.

Ved fastsættelse af bøder kan der endvidere tages hensyn til en del af de i straffeloven angivne nedsættelsesgrunde. Herudover kan bøden nedsættes ved let konstaterbare differencer, ved medskyld hos en rådgiver, hvis overtrædelserne vedrører gamle forhold og hvis skatteyderen har medvirket ved sagens opklaring.

3. Ved overtrædelser af kildeskattelovens §§ 74 og 75 er der fastsat interne retningslinier for udmåling af bødestørrelse. Bestemmelserne vedrører bl.a. arbejdsgiveres pligt til at indeholde A-skat og lønmodtageres pligt til ikke at modtage A-indkomst, hvis der foreligger positiv viden om, at der ikke er indeholdt A-skat.

Bøderne fastsættes som en vis procentdel af ikke indholdte A-skatter eller restancer. Der er mulighed for nedsættelse af bøderne afhængig af restancens størrelse og forseelsens grovhed. Herudover er der fastsat bestemmelser for, hvornår en overtrædelse kun skal munde ud i en advarsel, samt hvornår der kan ske forhøjelse af bøden - eksempelvis ved forsæt og gentagelser.

4. Ved momslovsovertrædelser anvendes takstbødesystemet som udgangspunkt ved udmåling af bødestørrelserne. Der kan således også ske nedsættelse af bøden af samme grunde som nævnt i takstbødecirkulæret.

Herudover kan der blive tale om bødenedsættelse ved groft uagtsomme overtrædelser i særligt komplicerede områder af momsloven og ved enkeltstående tilfælde af negativ momsangivelser.

Takstbødesystemet fraviges i sager, hvor der forekommer negative beløb, som skal modregnes ved opgørelsen af nettounddragelsen eksempelvis ved manglende godtgørelse af energiafgifter og i sager med "uberettiget kredit", når det må anses for utvivlsomt, at senere regulering ville være sket.

5. Retssikkerhedsudvalget finder det uheldigt, at der for så vidt angår bødeudmåling ved overtrædelser af kildeskatteloven og momsloven ikke findes offentliggjorte retningslinier. Brugen af interne retningslinier er retssikkerhedsmæssig betænkeligt og nedsætter borgernes tillid til myndighederne, hvorfor Retssikkerhedsudvalget finder det af væsentlig betydning, at der sker en offentliggørelse af retningslinierne for administrativ bødefastsættelse på hele skatte- og afgiftsområdet.

Som et led i integrationen af behandlingen af overtrædelsessager vedrørende told- og afgifts- og skattelovgivning iværksattes i 1990 en harmonisering af retningslinierne for bødeudmåling på de nævnte områder. Harmoniseringen er dog ikke gennemført fuldstændigt. På både moms- og skatteområdet er der i forhold til normalbøder en 30.000 kr.'s grænse - for den del af unddragelserne, som ikke overstiger 30.000 kr., sker der bødenedsættelse. Ved overtrædelser, der indeholder såvel forsætlige som groft

uagtsomme forhold sker bødeudmålingen lempeligere på momsområdet. i momssager anvendes 30.000 kr.'s grænsen til nedsættelse af bøden for både de forsætlige og de groft uagtsomme forhold, hvorimod grænsen kun kan anvendes én gang til nedsættelse af bøden på skatteområdet. Det er Retssikkerhedsudvalgets opfattelse, at der ikke findes en begrundelse for at moms- og skattekontrollovsovertrædelser skal behandles forskelligt.

Endelig finder Retssikkerhedsudvalget, at der bør være mulighed for fravigelse af takstbødesystemet ved groft uagtsomme overtrædelser, hvor det undtagne beløb er af betydelig størrelse og unddragelsen vedrører éngangsindtægter. i denne situation tager takstbødesystemet ikke højde for, at der bør være en balance mellem bødens størrelse, som jo beregnes af størrelsen af de undtagne skatter/afgifter, og strafværdigheden af handlingen/overtrædelserne.

6. Retssikkerhedsudvalget **anbefaler** derfor, at:

- ▶ der sker en offentliggørelse af de retningslinier, som gælder for udmåling af administrative bøder på hele skatte- og afgiftsområdet. Retningslinierne bør have en logisk opbygning og være formuleret i et klart og letlæseligt sprog.
- ▶ der foretages en harmonisering af skatte- og afgiftsområdet for så vidt angår den såkaldte 30.000 kr.'s grænse, samt at der iøvrigt fastsættes ensartede retningslinier på de omtalte områder, hvis der findes tilsvarende harmoniseringsegne områder.
- ▶ der i de offentliggjorte retningslinier fastsættes nedsættelsesgrunde, der inddrager hensyn til, at der er balance mellem bødens størrelse og overtrædelsens strafværdighed, jf. sidste afsnit under punkt 5.

Skatteministeriets

Retssikkerhedsudvalg

den 4. december 1996

Proceduren ved indberetning og påbegyndelse af administrative sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13 og 16.

1. Problemstilling - skattemyndighedernes dilemma
2. Gældende regler
3. Fremgangsmåden ved kommunernes indberetning til told- og skatteregionerne med henblik på behandling af spørgsmålet om straf for urigtig selvangivelse
4. Afgrænsning af anvendelsesområdet for de skattemæssige kontrolbeføjelser og de straffeprocessuelle regler
 - a. Betænkning 1039/85 om tvangsindgreb uden for strafferetsplejen
 - b. Kontrolbeføjelsernes anvendelse over for "sigtede"
 - c. Kontrolbeføjelsernes anvendelse over for tredjemand
5. Betydningen af at de straffeprocessuelle regler ikke iagttages
6. Forvaltningslovens regler
7. Vurdering af den foreliggende procedure
8. Sammenfatning

1. Problemstilling - skattemyndighedernes dilemma

Strafferetsplejen indeholder en række straffeprocessuelle regler, som ved opklaringen af forbrydelser skal give det enkelte individ nogle retsgarantier i forhold til statsmagten. Der er f.eks. fastsat regler om, at en sigtet i en straffesag ikke har pligt til at medvirke til sagens oplysning, og regler om, under hvilke betingelser der kan foretages tvangsindgreb som f.eks. ransagning og beslaglæggelse. Enkelte af Retsplejelovens retsgarantier er endvidere lovfæstet i skattekontrolloven og finder dermed også uden videre anvendelse under en administrativ straffesag.

Ved siden af de straffeprocessuelle regler har skattemyndighederne en række kontrolbeføjelser, som i det ligningsmæssige arbejde giver mulighed for at foretage tilsvarende indgreb - som et led i kontrol eller som oplysningsmiddel - men hvor skatteyderen ikke har de samme retsgarantier.

Den forskel, der er mellem de to regelsæt, vil ofte kunne bringe skattemyndighederne i et dilemma. Skal myndighederne, når det i forbindelse med ligningen viser sig, at skatteyderen sandsynligvis har begået et strafbart forhold, anvende de straffeprocessuelle regler med den virkning, at det ligningsmæssige arbejde besværliggøres eller i visse tilfælde umuliggøres? Eller kan myndighederne fortsat vælge at anvende de skattemæssige kontrolbeføjelser med den virkning, at skatteyderen mister nogle retsgarantier?

Nærværende notat forsøger dels at tage stilling til dette spørgsmål, dels at tage stilling til spørgsmålet om, fra hvilket tidspunkt de straffeprocessuelle regler i givet fald skal finde anvendelse. Der foretages demæst en vurdering af den procedure, der i dag anvendes af skattemyndighederne. I den forbindelse stilles nogle forslag til, hvorledes proceduren kan forbedres.

2. Gældende regler

Som tidligere nævnt findes der en lang række straffeprocessuelle regler, som ved opklaringen af forbrydelser skal give det enkelte individ nogle retsgarantier i forhold til statsmagten. Disse regler er primært fastlagt i Retsplejeloven, men enkelte af reglerne gælder også i forbindelse med straffesager på skatteområdet i kraft af skattekontrollovens udtrykkelige henvisning til Retsplejelovens bestemmelser.

I Retsplejeloven er der fastsat nærmere betingelser for, under hvilke omstændigheder der kan foretages tvangsindgreb i forbindelse med varetægtsfængsling, ransagning eller beslaglæggelse m.v. Disse indgreb er som hovedregel undergivet domstolenes kontrol, hvilket betyder, at indgrebene kun kan gennemføres efter forudgående retskendelse. Udgangspunktet om retskendelse fraviges dog, hvis øjemedet derved vil blive forspildt. For så vidt angår ransagning bestemmer skattekontrollovens § 19, stk. 2, at ransagninger i sager om overtrædelse af bestemmelser i skattekontrolloven kan ske i overensstemmelse med regler i Retsplejeloven i sager, hvor der efter skattekontrolloven kan blive tale om frihedsstraf.

Retsplejeloven giver dernæst en person, som er sigtet i en straffesag, og som dermed er genstand for strafforfølgingen, en række beføjelser.

Den sigtede er således efter Retsplejelovens § 729 "part" i sagen. Partsbeføjelserne kan sammenfattes i tre grupper: Retten til at overvære retsmøder m.v. (indenretlig partsoffentlighed), retten til få kendskab til sagens dokumenter m.v. (aktindsigt) og retten til at udtale sig under sagen (kontradiktion). Under en administrativ straffesag finder forvaltningslovens regler om bl.a. vejledningspligt, partshøring, aktindsigt og begrundelse anvendelse.

Den sigtede må endvidere ikke afhøres uden først udtrykkeligt at være blevet gjort bekendt med sigtelsen samt med retten til at nægte at udtale sig, jf. Retsplejelovens § 752, stk. 1. Ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, kildeskatteloven, ligningsloven og vurderingsloven, blev der indsat en bestemmelse i skattekontrollovens § 19, stk. 1, hvorefter Retsplejelovens § 752, stk. 1, skal finde tilsvarende anvendelse i administrative straffesager om overtrædelse af skattekontrollovens § 13-16.

Den sigtede har endvidere krav på beskikkelse af en forsvarer, jf. Retsplejelovens § 731 og 32. I henhold til forsvarerbistandslovens § 1, stk. 1, har en skatteyder i administrative straffesager krav på beskikkelse af en forsvarer, når det efter sagens beskaffenhed, skatteyderens person eller omstændighederne i øvrigt må anses for ønskeligt.

Ved siden af disse regler findes der i skattekontrollens regler, der skal gøre det muligt for skattemyndighederne at gennemføre de nødvendige kontrolforanstaltninger i forbindelse med gennemførelsen af skatteansættelsen.

Hovedbestemmelsen om skatteyderens oplysningspligt findes i skattekontrollovens § 1, stk. 1, der fastslår, at enhver, der er skattepligtig hertil landet, skal selvangive sin indkomst og formue over for skattemyndighederne.

Skattekontrollovens § 1, stk. 1, suppleres bl.a. af skattekontrollovens § 6, stk. 1-3, der bestemmer, at enhver erhvervsdrivende på begæring af skattemyndighederne er forpligtet til at indsende regnskabsmateriale, bilag og andre dokumenter, som kan have betydning for skatteligningen. Imødekommes anmodningen ikke rettidigt kan forholdet sanktioneres med bøde, jf. lovens 14, stk. 2. Pligtens efterkommelse kan om fornødent fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, jf. skattekontrollovens § 9.

Efter skattekontrollovens § 6, stk. 4 og 5, er enhver erhvervsdrivende endvidere pligtig til at give skattemyndighederne adgang til på stedet at gennemgå regnskabsmateriale, bilag og andre dokumenter, som kan have betydning for skatteligningen, og at foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdning, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel, når der er rimelig grund hertil. Politiet kan uden forudgående indhentelse af retskendelse bistå myndighederne med at tiltvinge sig adgang til virksomheden til gennemførelsen af undersøgelserne efter regler, der aftales mellem skatteministeren og justitsministeren, jf. bestemmelsens stk. 6. Sådanne regler er ikke fastsat.

Skattekontrollovens § 6, stk. 4-5, giver alene adgang til foretage kontrolbesøg hos erhvervsdrivende. I det omfang regnskabsmateriale befinder sig i den private bolig, må bestemmelsen antages at give mulighed for, at skattemyndighederne kan tiltvinge sig adgang med politiets bistand uden retskendelse til et særskilt kontor, men mere tvivlsomt til resten af villaen, jf. den kommenterede skattekontrollov ved Michael Hjort og Søren Vilhelmsen, 1984, s. 79. Ønskes kontrolbesøg iværksat hos en ikke-erhvervsdrivende person, må Retsplejelovens regler om retskendelse m.v. derimod iagttages.

I skattekontrollovens §§ 8 B-J er fastlagt en lang række regler, der pålægger tredjemand en særlig oplysningspligt. Som eksempel herpå kan nævnes skattekontrollovens § 8 C, der bl.a. pålægger enhver erhvervsdrivende at give skattemyndighederne oplysninger om den omsætning, som vedkommende har haft med eller formidlet for andre navngivne erhvervsdrivende.

3. Fremgangsmåden ved kommunernes indberetning til told- og skatteregionerne med henblik på behandling af spørgsmålet om straf for urigtig selvangivelse

Efter skattekontrollovens § 20, stk. 1, kan Ligningsrådet, hvis det skønnes, at en overtrædelse ikke vil medføre højere straf end bøde, træffe afgørelse om, at sagen afgøres uden retslig forfølgning, såfremt den pågældende vedtager et bødeforlæg. Bødeforlægget skal indholdsmæssigt opfylde Retsplejelovens betingelser om indholdet af anklageskriftet i politisager, jf. skattekontrollovens § 20, stk. 2.

Ligningsrådet har i medfør af TS-cirkulære 1992-8 om kompetencen til at træffe afgørelse i skattestraffesager efter skattekontrolloven som udgangspunkt delegeret afgørelseskompetencen til told- og skatteregionerne eller i København og Frederiksberg kommuner til de pågældende skattedirektorater. Af samme cirkulære fremgår, at kompetencen i en række sager af særlig karakter ligger hos henholdsvis Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen. Det kan således nævnes, at kompetencen til at træffe afgørelse i sager, som har betydelig offentlig interesse eller som frembyder tvivlsomme eller kontroversielle spørgsmål, henhører under Ligningsrådet. Kompetencen i sager, der vedrører rådgivere (advokater, revisorer og regnskabskonsulenter), henhører under Told- og Skattestyrelsen. Uanset hvilken myndighed kompetencen tilkommer, har skatteyderen altid adgang til at begære personligt foretræde for Ligningsrådet.

De ligningsmæssige beføjelser varetages som hovedregel af de kommunale skattemyndigheder. De kommunale skattemyndigheder foretager normalt ikke en særskilt undersøgelse af, om der i en konkret sag foreligger et strafbart forhold, men skal alene påse, at der foretages indberetning til told- og skatteregionen i de sager, hvori der under den ligningsmæssige behandling skønnes at kunne blive tale om straf.

Grundlaget for udtagelse af sådanne sager findes i TS-cirkulære 1990-32 om administrative bødefastsættelser ved overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13 og 16, som indeholder nogle minimumsgrænser for, hvornår der skal rejses krav om straf. Bortset fra disse minimumsgrænser vil en eventuel indberetning til regionen med henblik på strafansvar afhænge af en vurdering af, om skatteyderen har handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Der er ikke af de statslige skattemyndigheder udarbejdet generel skriftlig vejledning til de kommunale skattemyndigheder om disse tilregnelseskriterier eller om pligten til at foretage indberetning til regionen. Det må dog antages, at de kommunale skattemyndigheder altid er forpligtet til at indberette en sag, hvor der i henhold til TS-cirkulære 1990-32 skønnes at være grundlag for strafansvar.

For at sikre at kommunerne i praksis indberetter de sager, hvor der kan blive tale om strafansvar, gennemfører Told- og Skattestyrelsen instruktionskurser for kommunerne vedrørende grundlaget for strafansvar.

Vælger kommunen at indberette en sag med henblik på behandling af strafansvar, meddeles dette til skatteyderen senest i forbindelse med den endelige afgørelse om forhøjelse af skatteansættelsen.

Skatteyderen vil dog ofte på et tidligere tidspunkt være gjort opmærksom på, at spørgsmålet om et eventuelt strafansvar efter bestemmelserne i skattekontrolloven vil blive forelagt told- og skatteregionen. En af Told- og Skattestyrelsen foretaget stikprøveundersøgelse i 6 tilfældigt valgte regioner viser således, at skatteyderen som hovedregel allerede ved agterskrivelsen orienteres herom og i nogle tilfælde endda på et tidligere tidspunkt.

Det følger af Told- og Skattestyrelsens cirkulæreskrivelse 1993-15, om "kvitteringsskrivelser", at told- og skatteregionen straks ved modtagelsen af en strafindberetning skal underrette skatteyderen om, at der er mistanke om et strafbart forhold. Af underretningen skal endvidere fremgå, hvornår sagen kan forventes afsluttet, samt at skatteyderen kan forventes at blive indkaldt til en ansvarsforhandling i told- og skatteregionen. Under-

retning kan dog undlades, hvis told- og skatteregionen umiddelbart opgiver sagen, eller skatteyderen straks indkaldes til ansvarsforhandling.

Finder regionen, at der er grundlag for et strafansvar, indkaldes skatteyderen til en ansvarsforhandling. Efter fast praksis opfordres skatteyderen i indkaldelsesskrivelsen til eventuelt at give møde med revisor eller advokat, således at denne kan bistå med at uddybe de relevante forhold.

Told- og Skattestyrelsen har i juli 1992 til told- og skatteregionerne udsendt en intern vejledning om fremgangsmåden ved behandlingen af sager om overtrædelse af skattekontrolloven og om overtrædelse af såvel skattekontrolloven som afgiftslovgivningen (fællessager). Heraf fremgår bl.a., at skatteyderen ved ansvarsforhandlingens påbegyndelse skal underrettes om sigtelsen og retten til at nægte at udtale sig samt om adgangen til forsvarerbeskikkelse. I sager, hvor det tidligt i undersøgelserne står klart eller er overvejende sandsynligt, at spørgsmålet om strafansvar vil komme på tale, skal vejledningen dog gives, allerede når den pågældende udspørges om forhold, som kan have betydning for afgørelsen af ansvarsspørgsmålet.

De nærmere regler om adgangen til forsvarerbeskikkelse er fastlagt i bekendtgørelse nr. 976 af 2/12 1994 om vejledning om forsvarerbeskikkelse under en administrativ skatte- eller afgiftsstraffesag. Heraf fremgår bl.a., at den myndighed, som vejledningspligten påhviler, skal drage omsorg for, at en eventuel begæring fra skatteyderen om forsvarerbeskikkelse indbringes for byretten.

4. Afgrænsning af anvendelsesområdet for de skattemæssige kontrolbeføjelser og de straffeprocessuelle regler

a. Betænkning 1039/85 om tvangsindgreb uden for strafferetsplejen

Spørgsmålet om, fra hvilket tidspunkt de straffeprocessuelle regler skal finde anvendelse, er indgående behandlet i betænkning 1039/85 om tvangsindgreb uden for strafferetsplejen, afgivet af udvalget vedrørende visse forvaltningsretlige spørgsmål.

Udvalget opstiller flere løsningsmodeller for, hvorledes problemet kan løses i fremtidig lovgivning. En løsning kunne være at lade de straffeprocessuelle regler gælde fra det

tidspunkt, hvor en mistanke har en sådan styrke, at der må foreligge en sigtelse i straffeprocessuel henseende. En anden mulighed kunne være at lade de straffeprocessuelle regler gælde fra det tidspunkt, hvor der efter forvaltningsmyndighedernes/-tilsynsmyndighedernes opfattelse er konstateret en lovovertrædelse. Det kunne også overvejes at lade de straffeprocessuelle regler være gældende fra det tidspunkt, hvor der indledes en politimæssig efterforskning eller indgives politianmeldelse. Endelig kunne man forestille sig, at de ikke-straffeprocessuelle indgreb kan anvendes, uanset at der foreligger en sigtelse eller er indgivet politianmeldelse m.v., dvs., at der er valgfrihed mellem regelsættene.

Udvalget konkluderer følgende om spørgsmålet i relation til, hvorledes lovgivningen efter udvalgets opfattelse for fremtiden bør indrettes (betænkningens s. 153 ff):

“Udvalgets resultat er derfor, at hvis en tilsynsmyndighed har en begrundet mistanke om et strafbart forhold, og forholdet er anmeldt til politiet, bør udgangspunktet i fremtidig lovgivning være, at de ikke-straffeprocessuelle indgreb ikke længere kan anvendes vedrørende det anmeldte forhold. Der er derimod intet til hinder for, at myndighederne fortsat anvender beføjelserne med hensyn til varetagelsen af tilsynet i øvrigt over for den pågældende. De tilsynsmæssige beføjelser udelukkes således kun i det forhold, som der er indgivet anmeldelse om. De tilsynsmæssige beføjelser udelukkes endvidere ikke, hvis man fortsat ønsker at anvende beføjelserne, men således at det er med henblik på at opnå en anden retsfølge end straf. Hvis der således søges gennemført en straffesag for overtrædelse af et vilkår i henhold til miljølovgivningen, kan de tilsynsmæssige beføjelser fortsat anvendes i det samme forhold f.eks. med henblik på eventuel fastsættelse af nye vilkår. Ligeledes kan skattemyndighederne anvende beføjelserne efter skattekontrolløven med henblik på den løbende skattemæssige ligning, uanset om den strafferetlige forfølgning for et bestemt forhold er indledt.

Udgangspunktet - anmeldelse til politiet udelukker anvendelsen af de materielle beføjelser - bør dog efter omstændighederne kunne fraviges af lovgivningsmagten. Efter udvalgets opfattelse kan der navnlig være grund til at fravige udgangspunktet i sager, hvor en manglende mulighed for anvendelse af materielle beføjelser vil kunne medføre, at der opstår **fareliggende** situationer f.eks. udbredelse af smittefarlige sygdomme, spredning af sundhedsfarlige levnedsmidler, miljøforurening, altannedsstyrninger etc. Udgangspunktet burde endvidere kunne fraviges af res-

sourcemæssige årsager. Inden for særlovgivningen er forholdet ofte det, at tilsynsmyndighederne har en særlig sagkundskab, som politiet ikke har mulighed for at være i besiddelse af. I mange tilfælde ville det være urimeligt ressourcekrævende, hvis tilsynsmyndighederne, selvom anmeldelse er indgivet, ikke på egen hånd skulle kunne indhente yderligere oplysninger til brug for den politimæssige efterforskning.

Fraviges det nævnte udgangspunkt, bør det alt afhængig af indgrebets karakter overvejes at overføre nogle af strafferetsplejens regler til tilsynslovgivningen, f.eks. adgang til forsvarerbeskikkelse.

Som det fremgår af beskrivelsen af gældende ret i afsnit 4.1.1., er de beføjelser, der er tillagt tilsynsmyndighederne, af meget forskellig karakter - spændende fra meddelelse af oplysninger til brud på post og telegraf- og telefonhemmeligheden. Udvalget finder ikke i øvrigt at kunne give en entydig beskrivelse af, hvornår man bør undlade at anvende de almindelige tilsynsbeføjelser, når en strafferetlig forfølgning er under opsejling eller eventuelt påbegyndt. Man kan dog supplerende pege på, at anvendelsen af beføjelserne skal være nødvendig af hensyn til kontrollen med at gældende bestemmelser overholdes. Beføjelserne må således ikke anvendes i videre omfang end "nødvendigt", og heri må ihvertfald kunne indlægges, at en omgåelse af strafferetsplejens regler ikke må forekomme. De beføjelser, hvor sådanne problemer formentlig især vil kunne opstå, er meddelelse af oplysninger, jf. afsnit 4.1.1.1. (Selvinkriminering) og undersøgelse af regnskaber, forretningsbøger og korrespondance m.v., jf. afsnit 4.1.1.3. Disse problemer opstår især i skatte- og toldsager, hvor de oplysninger, der indhentes med henblik på lignings- og afgiftsmæssige afgørelser, normalt er de samme, der bør danne grundlag for vurderingen af, om der bør rejses strafferetlig tiltale. Ved de øvrige indgreb er problemet næppe stort.

Det må således være udelukket at omgå de straffeprocessuelle regler og anvende de almindelige tilsynsregler i tilfælde, hvor man rent faktisk har forsøgt at anvende straffeprocessuelle indgreb, men ikke har kunnet opnå rettens tilladelse hertil. En omgåelse vil endvidere kunne forekomme i tilfælde, hvor de faktiske forhold ligger klart, men hvor problemet alene er, om en handling kan tilregnes den pågældende som strafbar. Det vil i et sådant tilfælde således være uantageligt, hvis man f.eks. anvender særlovgivningens regler om pligt til at meddele oplysninger til at søge fremskaffet en forklaring fra en senere tiltalt, der efter straffeprocessuelle regler ikke har pligt til at udtale sig.

Som nævnt bør udgangspunktet efter udvalgets opfattelse være, at tilsynsbeføjelserne ikke længere kan anvendes, når der er indgivet anmeldelse til politiet. Man kan efter udvalgets opfattelse sammenfatte "nødvendigheds"- og omgåelsessynspunkterne på denne måde: Tilsynsmyndigheden må på den ene side ikke udskyde indgivelse af anmeldelse til politiet, når man er klar over, at sagen ønskes strafforfulgt. På den anden side behøver tilsynsmyndigheden ikke at anmelde et strafbart forhold, hvis den skønner, at anvendelse af andre retsmidler er tilstrækkelige. Det kan f.eks. tænkes, at man i stedet udsteder et påbud om berigtigelse af et ulovligt forhold, jf. f.eks. kommuneplanlovens § 54, stk. 2. I skatte- og told sager kan det tænkes, at myndighederne søger sagerne afgjort med et administrativ bødeforlæg. I begge de nævnte tilfælde må det i lovgivningen anses for forudsat, at anmeldelse til politiet af strafbare forhold ikke nødvendigvis behøver at ske, selv om der foreligger en stærkt begrundet mistanke om et strafbart forhold.

Udvalget har som nævnt overvejet, om der burde foreslås generelle regler om spørgsmålet. Man har imidlertid ikke fundet at kunne foreslå regler, der skal kunne anvendes i forhold til hele tilsynslovgivningen. Der er som tidligere fremhævet tale om en uhyre omfattende lovgivning, der regulerer vidt forskellige af samfundslivets forhold. En regel om, at man ikke har pligt til at meddele oplysninger fra et bestemt fastsat tidspunkt er måske rimelig i nogle tilfælde, men urimelig i andre, men udgangspunktet bør dog som nævnt være, at fra anmeldelsestidspunktet overgår sagen til behandling efter strafprocessuelle regler.

Udvalget finder, at de nævnte problemer bør overvejes i forbindelse med det enkelte lovkompleks, når det bliver aktuelt at ændre lovene"

For så vidt angår gældende ret konkluderer udvalget, s. 156, følgende:

Der kan formentlig påvises tilfælde, hvor en fortolkning af reglerne fører til, at begge sæt regler kan anvendes samtidig, og der kan påvises tilfælde, hvor dette ikke kan antages. F.eks. kan der ikke være forskel på toldvæsenets adgang til at efterse bagage afhængig af, om man har en mistanke om, at ulovlige varer medbringes. På den anden side må det f.eks. antages, at der ikke kan straffes for at nægte at afgive oplysninger, hvis den pågældende må anses for at være sigtet i straffeprocessuel henseende."

b. Kontrolbeføjelsernes anvendelse over for "sigtede"

Folketingets Ombudsmand har i en række afgørelser udtalt sig om afgrænsningen af anvendelsesområdet for myndighedernes kontrolbeføjelser og de straffeprocessuelle regler. Som et eksempel fra skatteområdet kan nævnes følgende afgørelse:

FOB 1988.168. Afgørelsen vedrørte en konkret sag om indhentelse af oplysninger fra sygeforsikringer i henhold til skattekontrollovens § 8 D, hvor skattemyndighederne tidligere havde overvejet at rejse straffesag, og i et notat havde anført: " at sagen for..., bortset fra skattepligtsspørgsmålet, som må anses af overordnet betydning, indeholder mange andre forhold, der giver anledning til, at der rejses skattekontrolsag såvel for... som for visse af de ansatte...", samt til revisorens afsluttende bemærkninger i marts 1986, side 13:

" ...En afklaring af spørgsmålet om eventuel rejsning af ansvarssag bør under denne synsvinkel fremmes mest muligt....

... Det kunne måske i denne forbindelse bringes i forslag, at retssagsafdelingen blev forespurgt med hensyn til spørgsmålet om rejsning af eventuel ansvarssag..."

Ombudsmanden udtalte med henvisning til bet. 1039/85 om tvangsindgreb uden for strafferetsplejen, s. 154-155, at de beføjelser, som skattekontrolloven hjemler de skattelignende myndigheder med hensyn til fremskaffelse af oplysninger, ikke er i overensstemmelse med Retsplejelovens retsgarantier, og henledte herefter Skatteministeriets opmærksomhed på, at de rejste spørgsmål ville kunne indgå i det forslag til en skatteforvaltningslov, som den daværende regering agtede at fremsætte.

Ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, kildeskatteloven, ligningsloven og vurderingsloven, blev der i skattekontrollovens § 19, stk.1, indsat en bestemmelse, hvorefter Retsplejelovens § 752, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse i administrative straffesager om overtrædelse af skattekontrollovens § 13-16. Ved samme lejlighed blev der indføjet en tilsvarende bestemmelse i kildeskattelovens § 78, stk. 1.

Spørgsmålet om, hvornår skattemyndighederne i administrative straffesager efter skattekontrollovens §§ 13 og 16, skal iagttage de straffeprocessuelle regler, adskiller sig fra typesituationen, som er grundlaget for konklusionerne i betænkning 1039/85 om tvangsindgreb uden for strafferetsplejen.

Betænkningen tager udgangspunkt i det traditionelle system, hvor det er politiet, som forfølger strafferetlige overtrædelser, og som under efterforskningen skal iagttage de straffeprocessuelle regler i Retsplejeloven. I betænkningen konkluderes, at de straffeprocessuelle regler almindeligvist først skal iagttages fra det tidspunkt, hvor sagen er overgået til politiet.

På skatteområdet er forholdet imidlertid det, at nogle væsentlige straffeprocessuelle retsgarantier - i kraft af udtrykkelig lovhjemmel - finder anvendelse under behandlingen af en administrativ straffesag. Det gælder således reglen i Retsplejelovens § 752, stk. 1 om, at den sigtede skal gøres bekendt med sigtelsen og retten til at nægte at udtale sig, og reglerne i forsvarerbistandsloven om forsvarerbeskikkelse.

Henvisningen i skattekontrollovens § 19, stk. 1, til Retsplejelovens § 752, stk. 1, betyder at den, der er sigtet i en administrativ straffesag, skal gøres bekendt med sigtelsen og retten til at nægte at udtale sig.

Der findes ikke i Retsplejeloven eller lovgivningen i øvrigt udtrykkelige kriterier for, hvornår en person skal anses for sigtet i en straffesag. Spørgsmålet afgøres ud fra en skønsmæssig vurdering af mistankes styrke. Som fremhævet af Koktvedgaard og Gammeltoft-Hansen i Lærebog i Strafferetspleje, DJØF 1978, s. 143, vanskeliggøres vurderingen af, at der for den pågældende person selv knytter sig modsatrettede interesser til begrebets fastlæggelse. På den ene side medfører sigtelsen en række beføjelser og retsgarantier, medens den på den anden side indebærer en art officiel konstatering af, at der er et vist hold i mistanken, hvilket i omverdenens øjne også kan nærme sig en egentlig formodning om hans skyld. Det konkluderes derfor, at der i tvivlstilfælde er grund til at anlægge en mere nuanceret fortolkning af begrebet "sigtelse", men hvis der i relation til retsgarantierne er tvivl om, hvorvidt en person er sigtet, bør formodningen være herfor.

Hertil kan føjes, at det ved vurderingen bør tillægges betydning, at det forhold, at der rejses en sigtelse tidligt i sagsforløbet, som senere viser sig at være grundløs, kan indebære, at skatteyderen kan føle sig unødigt presset til at acceptere en ligningsmæssig ansættelse.

Formålet med Skattekontrollovens henvisning til Retsplejelovens § 752, stk. 1, er dels, at den pågældende person - i og med vedkommende bliver gjort bekendt med sigtelsen - får mulighed for at varetage sine interesser, og dels at orientere om, at der ikke for den pågældende foreligger pligt til at bidrage til sagens oplysning.

Det forhold, at skatteyderen ikke har pligt til at bidrage til sagens oplysning, må formentlig antages at have den afledede virkning, at en erhvervsdrivende fra det tidspunkt, hvor han må anses for at være sigtet, ikke kan pålægges at fremkomme med regnskabsmateriale eller andre dokumenter i medfør af skattekontrollovens § 6, stk. 1-2, eller i øvrigt pålægges bøde efter skattekontrollovens §§ 9 og 14, stk. 2, for ikke at imødekomme anmodningen. Det gælder uanset, at den pågældende altid har muligheden for at lade sagen overgå til strafferetlig behandling ved anklagemyndigheden og domstolene med den virkning, at de straffeprocessuelle regler finder anvendelse. Det skyldes, at der ofte ikke vil foreligge nogen reel valgmulighed, idet den højere grad af offentlighed, som behandling af sagen ved anklagemyndigheden og domstolene indebærer, kan have negative konsekvenser i form af negativ presseomtale m.v.

Det kan diskuteres, om skattemyndighederne - selvom der er en mistanke om et strafbart forhold - alligevel kan anvende kontrolbeføjelserne i skattekontrollovens § 6, stk. 1 og 2, når blot dette sker med henblik på at tilvejebringe et korrekt talmæssigt grundlag til brug for skatteansættelsen. Da det talmæssige grundlag også vil have betydning i relation til omfanget af kriminaliteten, bør de straffeprocessuelle regler formentlig også iagttages i disse tilfælde.

I forarbejderne til skattekontrollovens § 19, stk. 1, FT 1994/95, tillæg A, sp. 517, anføres, at den foreslåede bestemmelse lovfæster den gældende administrative praksis på skatteområdet, hvorefter den skattepligtige ved administrative sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13-16 vejledes om, at den pågældende, som muligt strafansvarlig, ikke har pligt til at udtale sig om dette forhold. Endvidere anføres, at bestemmelsen ikke begrænser den skattepligtiges selvangivelsespligt, jf. skattekontrollovens §§ 1 og 2, herunder pligten til efter anmodning at sandsynliggøre det selvangivne.

Manglende overholdelse af selvangivelsespligten er ikke sanktioneret ved straf. Motivudtalelsen må derfor forstås således, at det i relation til skatteansættelsen kan tillægges processuel skadevirkning, herunder i form af en skønsmæssig skatteansættelse efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, hvis den pågældende nægter at sandsynliggøre det selvangivne.

Myndighedernes forpligtelse til at overholde grundlæggende straffeprocessuelle regler kan endvidere følge af internationale forpligtelser, herunder særligt reglerne i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, som ved lov nr. 285 af 29. april 1992 blev inkorporeret i dansk ret, og som dermed kan påberåbes direkte ved de danske domstole.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har ved dom af 25. februar 1993 i sagen **Funke mod Frankrig** (256-A), bl.a. taget stilling til det franske toldvæsens vidtgående kontrolbeføjelser såvel i henseende til at fordre udlevering af dokumenter som til at foretage kontrolbesøg uden forudgående indhentelse af retskendelse.

Sagens omstændigheder var følgende: Det franske toldvæsen havde en mistanke om, at Funke, som var tysk statsborger, havde overtrådt de gældende regler om handel med udenlandsk valuta. Toldvæsenet mødte derfor op på Funks bopæl assisteret af det franske politi. Funke oplyste, at han ikke på sin bopæl var i besiddelse af kontouttog, checkhæfte eller lignende til de udenlandske konti, hvorefter der gennemførtes en ransagning af bopælen af en varighed af ca. 4 ½ time. Efterfølgende blev Funke anmodet om at fremskaffe kontouttog m.v. for de udenlandske konti. Funke indvilgede først heri, men afslog senere begæringen uden særskilt begrundelse. På baggrund heraf indbragte toldvæsenet sagen for de franske domstole, som pålagde Funke dels en bøde på 1200 FRF for tilsidesættelse af oplysningspligten og dels tvangsbøder på 50 FRF pr. dag oplysningerne udeblev. Sagsforløbet gav ikke anledning til, at der overfor Funke blev rejst tiltale for overtrædelse af reglerne for handel med udenlandsk valuta.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol fastslog, at konventionens artikel 6, stk. 1, om retten til en "fair trial" var overtrådt, idet Funke ved pålæg af bøder var blevet pålagt at fremlægge de omhandlede dokumenter, hvorved der var sket en krænkelse af den ret, som en person, der må betragtes som sigtet for en strafbar handling, har til ikke at inkriminere sig selv.

Domstolen fastslog endvidere, at det franske toldvæsens vide beføjelser til at foretage kontrolbesøg uden forudgående indhentelse af retskendelse krævede Den Europæiske Menneskeretskonventions art. 8, som bestemmer, at enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin korrespondance, og at ingen offentlig myndighed må gøre indgreb heri, medmindre det er nødvendigt i et demokratisk samfund af hensyn til den nationale sikkerhed, den offentlige tryghed eller landets økonomiske velfærd. Domstolen udtalte, at man er opmærksom på, at der i sager om skatteunddragelse og ulovlig kapitaludførsel er særlige problemer vedrørende mulighederne for en effektiv kontrol. Domstolen anerkender på den baggrund, at der kan være et behov for at kunne gribe til foranstaltninger som ransagninger og beslaglæggelser. Den gældende lovgivning må imidlertid sikre tilstrækkelig effektiv beskyttelse mod overgreb. Domstolen fandt, at den franske lovgivning ikke levede op til disse krav, idet der ikke var et krav om retskendelse, ligesom toldmyndighederne kunne træffe afgørelse om antallet af ransagninger og deres udstrækning.

Domstolen pålagde som følge heraf den franske stat at betale en erstatning til Funke på 50.000 FRF for tort.

Der henvises endvidere til Den Europæiske Menneskeretsdomstols afgørelse af samme dato i sagen **Cremieux mod Frankrig** (A 256 B) samt domstolens afgørelse af 23. februar 1993 i sagen **Miaihle mod Frankrig** (A 256 C). I Sidstnævnte afgørelse, der ligeledes vedrørte de franske toldmyndigheders adgang til at foretage kontrolbesøg, fandt domstolen, at beskyttelsen i Menneskeretskonventionens art. 8 også er relevant i relation til forretningslokaler. Domstolen fandt under henvisning til afgørelsen af 16. december 1992 i sagen **Niemitz mod Tyskland** (A 251-B), at det var uden betydning om lokaliteterne kunne anses som sagsøgers bolig, idet det var tilstrækkeligt for at statuere en overtrædelse af Menneskeretskonventionens art. 8, at der var sket et indgreb i sagsøgers privatliv og korrespondance.

Justitsministeriet har ved brev af 2. marts 1995 besvaret en forespørgsel fra Skatteministeriets Departement om Den Europæiske Menneskeretskonventions betydning for skattemyndighedernes adgang til at foretage kontrolbesøg mv. Justitsministeriet udtalte (citater): "at det er af afgørende betydning, at skattemyndighederne til stadighed gør sig klart, om der i en given situation tale om almindelig forudgående eller efterfølgende kontrolvirksomhed, eller om man fra skattemyndighedernes side har mistanke om, at der foreligger en strafbar handling. I sidstnævnte situation skal skattemyndighederne gå frem efter strafferetsplejens regler. Der kan i denne forbin-

delse henvises til Betænkning 1039/85 om tvangsindgreb uden for strafferetsplejen s. 143-157"

Til illustration af problemstillingen om skattemyndighedernes adgang til at foretage kontrolbesøg uden forudgående indhentelse af retskendelse kan endvidere nævnes en kendelse fra Vestre Landsret:

TfS 1989.304. X-Kommunes skattevæsen meddelte ved skrivelse af 2/1 1989 K, at der den 4. s.m. ville blive foretaget kontrolbesøg i henhold til skattekontrollovens paragraf 6, stk. 5, på den pågældendes staldlokalitet. K protesterede mod kontrolbesøget på grund af smittefare (for dyrene) og K's advokat krævede, at kontrolbesøget blev udsat bl.a. med henblik på forudgående retskendelse. X-kommune fastholdt at ville skaffe sig adgang til lokalerne med politiets bistand, og kontrolbesøget blev herefter gennemført den 19/1 1989, efter at politiet uden retskendelse havde skaffet de skattelignende myndigheder adgang til staldlokaliteterne hos K.

K's advokat ønskede rettens stillingtagen til, hvorvidt Løgstør politi havde været beføjet til at skaffe de skattelignende myndigheder adgang til staldlokaliteterne hos K uden forudgående retskendelse, når der ikke som det kræves efter Retsplejelovens regler var fare for, at øjemedet derved ville blive forspildt. Retten i Nibe fandt, at der efter det anførte ikke har været tale om ransagning som omhandlet i Retsplejelovens paragraf 794 - 800, men om et tvangsindgreb uden for strafferetsplejen, som var hjemlet af kontrolhensyn eller som oplysningsmiddel. Når henses hertil og til det i skattekontrollovens paragraf 6, stk. 6, anførte om politiets bistand, findes kontrolbesøget at kunne gennemtvinges ved politiet uden retskendelse.

Kendelsen blev kæret til Vestre Landsret, som afviste at behandle sagen, idet det gennemførte eftersyn var en administrativ foranstaltning uden for strafferetsplejen, og da reglerne i Retsplejelovens kapitel 73 - herunder paragraf 797 - alene vedrører tvangsindgreb inden for strafferetsplejen. Landsretten henviste derefter K til at opnå domstolens stillingtagen til det rejste spørgsmål ved et søgsmål i 1. instans, jf. grundlovens § 63, stk. 1.

Da der i sagen alene var tale om en rutinemæssig stikprøvekontrol, hvor der ikke var konkret mistanke om et strafbart forhold, blev spørgsmålet, om de skattemæssige kontrolbeføjelser over for de strafprocessuelle regler, ikke sat på spidsen.

Er mistanken mod skatteyderen så stærk, at vedkommende må anses for sigtet i relation til skattekontrollovens § 19, stk. 1, må det formentlig anses for mest naturligt, at sigtelsen får virkning i forhold til alle tvangsindgrebene. Ønsker skattemyndighederne at foretage et kontrolbesøg som omhandlet i skattekontrollovens § 6, stk. 4 og 5, bør de straffeprocessuelle regler derfor iagttages. Problemet kan dog ikke anses for stort, idet skattemyndighederne i praksis normalt indhenter retskendelse, hvis skatteyderen modsætter sig kontrolbesøget.

Det forhold, at der er rejst sigtelse vedrørende et bestemt strafbart forhold, udelukker næppe, at skattemyndighederne kan anvende kontrolbeføjelserne til at kontrollere indkomstopgørelsen på punkter, som ikke har sammenhæng med straffesagen. Ligeledes vil det forhold, at der i medfør af skattekontrollovens § 13 er rejst straffesag for urigtig selvangivelse over for en erhvervsdrivende, næppe heller udelukke, at arbejdsgiverkontrollen med hjemmel i kildeskattelovens § 86, stk. 1-3, kan indhente regnskabsmateriale eller foretage kontrolbesøg med henblik på at kontrollere, om reglerne om indeholdelse af A-skat overholdes. Tilsvarende må skattemyndighederne efter, at der er rejst straffesag for f.eks. indkomstårene 1993 og 1994, og hvor det formodes, at det strafbare forhold er bragt til ophør, fuldt ud kunne anvende kontrolbeføjelserne på efterfølgende indkomstår. De straffeprocessuelle regler bør dog iagttages, når det på forhånd skønnes, at der under f.eks. et kontrolbesøg vil kunne fremkomme oplysninger, der kan få væsentlig betydning ved afgørelsen af strafspørgsmålet.

For at beskyttelsen kan virke effektivt i praksis, må det kræves, at skattemyndighederne underretter skatteyderen om sigtelsen og retten til at nægte at udtale sig, så snart det vurderes, at der er grundlag for et strafansvar. Skattemyndighederne bør derfor løbende foretage en vurdering af, om betingelserne for at rejse sigtelse er opfyldt.

I de tilfælde, hvor de ligningsmæssige beføjelser og den strafferetlige kompetence er fordelt på forskellige myndigheder, må forpligtelsen formentlig indebære, at den lignende myndighed foretager indberetning, så snart det vurderes, at der er grundlag for et strafansvar. Det gælder også i de tilfælde, hvor den ligningsmæssige beføjelse tilkommer de kommunale skattemyndigheder. På den anden side foretager de kommunale skatte-

myndigheder som tidligere nævnt ikke en særskilt undersøgelse af, om der i en konkret sag foreligger et strafbart forhold.

Afslutningsvis kan rejses spørgsmålet, om de kommunale skattemyndigheders indberetning til told- og skatteregionen betyder, at kommunen allerede fra dette tidspunkt er afskåret fra at anvende kontrolbeføjelserne, eller om dette tidspunkt først indtræder, når told- og skatteregionen har truffet afgørelse om at rejse sigtelse. Det forhold, at skatteyderen bør have en sigtets retstilling på et så tidligt tidspunkt som muligt i sagsforløbet, taler for, at de kommunale skattemyndigheder er afskåret fra at anvende kontrolbeføjelserne allerede fra tidspunktet for indberetningen.

c. Kontrolbeføjelsernes anvendelse over for tredjemand

Spørgsmålet er dernæst i hvilket omfang, de skattemæssige kontrolbeføjelser kan anvendes overfor tredjemand for at tilvejebringe oplysninger til brug for en skattesag.

Rigsadvokaten udtalte i et svar til Statskattedirektoratet af 6. november 1981 vedrørende afgrænsningen mellem skattemyndighedernes og politiets kompetence i sager, der behandles efter skattekontrollovens kapitel III, at det efter hans opfattelse måtte anses for tvivlsomt, om gennemtvungelse og strafansvar efter skattekontrolloven kan bringes i anvendelse overfor en tredjemand for at fremskaffe oplysninger til brug for en sag, der er overgivet til politiet og anklagemyndigheden. Rigsadvokaten udtalte endvidere, at der ikke var noget til hinder for, at skattemyndighederne på frivilligt grundlag - uden trussel om straf - søger sådanne oplysninger tilvejebragt. Rigsadvokatens synspunkt er formentlig begrundet i det forhold, at en direkte fremtvungelig pligt til at afgive forklaring har - som hovedregel - kun personer, der afhøres i retten som vidner eller som syns- og skøns mænd. Om politiets afhøringer gælder derimod, at der ikke er pligt til at udtale sig, jf. Retsplejelovens § 750, hvorfor der så meget desto mindre ikke må være pligt til at udtale sig til den øvrige forvaltning, herunder skattemyndighederne.

Af Rigsadvokatens svar synes det modsat at være opfattelsen, at der ikke er nogen begrænsninger i skattemyndighedernes adgang til at kræve oplysninger af tredjemand, sålænge sagen alene verserer i administrativt regi. Skattemyndighederne vil således som udgangspunkt kunne anvende skattekontrollovens § 6 samt de øvrige bestemmelser i skattekontrolloven, der giver adgang til at indhente oplysninger hos tredjemand. Som

eksempel herpå kan nævnes skattekontrollovens § 8 C om selvstændigt erhvervsdrivendes pligt til at meddele oplysninger om omsætning, som den pågældende har haft med andre navngivne erhvervsdrivende, og skattekontrollovens § 8 D om bestyrelses og de øverste ledelsers pligt til at meddele skattemyndighederne alle oplysninger af væsentlig betydning for skatteligningen. Endelig kan nævnes skattekontrollovens § 8 G om pligten for vekselere, advokater og andre personligt erhvervsdrivende, der forvalter midler eller udlåner penge, til at afgive oplysninger af væsentlig betydning for skatteligningen.

Skattemyndighederne kan formentlig ikke anvende oplysningsmidlerne overfor en tredjemand, som tillige må anses for sigtet i straffesagen. Hvis f.eks. en arbejdstager efter aftale med arbejdsgiveren har udført sort arbejde, kan arbejdsgiverkontrollen i en straffesag mod arbejdsgiveren om manglende indeholdelse af A-skat næppe i medfør af kildeskattelovens § 86, stk. 4, indhente oplysninger hos den ansatte til brug for kontrollen med indeholdelserne, idet de fremkomne oplysninger tillige vil kunne udsætte den ansatte selv for straf. Dette gælder formentlig uanset, om der i forhold til den ansatte er rejst en formel sigtelse.

Skattemyndighederne bør også i forhold til tredjemand løbende foretage en vurdering af, om der er grundlag for et strafansvar, og dermed om den pågældende person skal have en sigtets retstilling.

En af de situationer, hvor skattemyndighederne synes at skulle være særligt opmærksomme på, om der i forhold til tredjemand kan være tale om et strafansvar, er i forhold til rådgiverkredsen. Revisorere, advokater og andre, der har bistået skatteyderen i forbindelse med skatteansættelsen, er ofte dem, der har været længst inde i de regnskabsmæssige problemstillinger. Det er derfor nærliggende, at der i forhold til denne personkreds kan opstå spørgsmål om strafforfølgning. Skattemyndighederne bør derfor allerede på sagens indledende stadie vurdere, om der kan være grundlag for at gøre et strafansvar gældende mod rådgiveren, og i bekræftende fald indrømme den pågældende en sigtets retstilling. Bistår rådgiveren også skatteyderen under ansvarsforhandlingen, og viser det sig, at der i forhold til rådgiveren kan blive tale om at gøre et strafansvar gældende, bør rådgiveren straks indrømmes en sigtets retstilling. Herved undgås bl.a., at rådgiveren - som i den pågældende situation primært skal varetage klientens interesser - bringes i en

uheldig loyalitetskonflikt. Det bør samtidig overvejes, om forholdet giver grundlag for, at der beskikkes en forsvarer for skatteyderen.

Det må anses for tvivlsomt, i hvilket omfang skattemyndighedernes adgang til at kræve oplysninger af tredjemand i øvrigt begrænses af principperne bag de særlige vidnefritagelses- og vidneudelukkelsesregler i Retsplejelovens §169-172, herunder reglen i § 171 om, at et vidne, medmindre retten under hensyn til sagens betydning og forklaringens betydning for sagens udfald træffer anden afgørelse, er fritaget for at afgive forklaring, hvis forklaringen kan påføre de nærmeste pårørende straf, tab af velfærd eller anden væsentlig skade.

Retsplejelovens § 170 bestemmer, at mod dens ønske som har krav på hemmeligholdelse, må vidneforklaring ikke afkræves af præster i folkekirken eller anerkendte trossamfund, læger, forsvarere og advokater om det, der er kommet til kundskab ved udøvelsen af deres virksomhed. Retten kan dog pålægge læger og advokater, bortset fra forsvarere, at afgive vidneforklaring, hvis sagen er betydningsfuld og forklaringen er af afgørende betydning for dens udfald.

Højesteret traf i **UFR 81.106** afgørelse om, at Retsplejelovens § 170 ikke begrænser skattemyndighedernes adgang til efter skattekontrollovens § 6 at kræve en advokats regnskabsmateriale udleveret og adgang til gennemsyn deraf med henblik på advokatens skatteansættelse, uanset at der herved fremkom oplysninger vedrørende advokatens klienters skatteforhold. Oplysningerne kunne også anvendes ved kontrollen af klienternes ansættelser. Forholdet er nu nærmere reguleret i cirkulære nr. 74 af 2/7 1986 om retningslinier for advokaters indsendelse/udlevering af regnskabsmateriale, som tager hensyn til det særlige fortrolighedsforhold mellem advokat og klient, og som bl.a. fastslår, at skattekontrollovens § 6 som udgangspunkt bryder advokatens tavshedspligt, men at korrespondance mellem en forsvarer og en sigtet ikke kan kræves udleveret.

Retschef hos Folketingets Ombudsmand, Jens Møller, konkluderede i en artikel bragt i Lov og Ret i maj 1994, at myndighedernes dilemma - på trods af, at spørgsmålet har været indgående drøftet fra politisk side - fortsat eksisterer, idet der mange steder i særlovgivningen fortsat er lovhjemmel til at efterforske lovovertrædelser uden at over-

holde grundlæggende straffeprocessuelle regler. Jens Møller fandt endvidere, at der specielt er et problem i relation til skattekontrollovens usædvanligt vidtgående kontrolbeføjelser, og at det især er inden for dette område, at retstilstanden kan undre. Efter lovfæstelsen af skattemyndighedernes pligt til i administrative straffesager at underrette skatteyderen om sigtelsen og om retten til at nægte at udtale sig, må det antages, at betænelighederne er væsentlig mindre.

5. Betydningen af at de straffeprocessuelle regler ikke iagttages

Den danske strafferetspleje bygger på princippet om den materielle sandhed, dvs. at den skal værne mod at uskyldige dømmes, men samtidig sikre at de skyldige drages til ansvar. I et system, der bygger på dette princip, bliver overholdelsen af formelle regler af mindre betydning i relation til om et bevis kan tillægges betydning. De straffeprocessuelle reglers overholdelse sikres i stedet ved tjenstlige sanktioner, f.eks. disciplinær påtale af politiet.

Problemet om manglende overholdelse af formelle regler opstår bl.a. i relation til spørgsmålet om ulovligt tilvejebragte bevismidler, f.eks. hvis skattemyndighederne i forbindelse med ransagning ikke har iagttaget et krav om retskendelse. Hvorvidt det ulovligt tilvejebragte bevis kan tillægges betydning ved bevisvurderingen afgøres ud fra en konkret afvejning, hvori indgår myndighedernes handlemåde (hvor groft et retsbrud) samt sagens alvor (hvilken kriminalitet og forventet straf) og bevismidlets betydning. Er sagen tilstrækkelig alvorlig, vil den materielle sandheds princip ofte få fortrinnet, idet domstolene traditionelt har anlagt en pragmatisk holdning til anvendelsen af disse bevismidler.

Som et eksempel fra straffelovens område kan nævnes UfR 1991.881 Ø, hvor politiet overtrådte reglerne for agentvirksomhed, jf. Retsplejelovens § 754 a-e. Beviset blev imidlertid tilladt ført, idet det blev overladt nævningene i forbindelse med skyldspørgsmålet at afgøre, hvilken betydning overtrædelsen af reglerne skulle have for tiltalen.

Som et eksempel på, at domstolene nåede det modsatte resultat, kan nævnes UfR 1970.901 V, der vedrørte en overtrædelse af straffelovens § 244, stk. 4, om vold mod sagesløs. Landsretten lagde i sagen til grund, at en politiafhøring af tiltalte ikke kunne

anvendes som bevis til skade for den pågældende person, idet tiltalte ikke var blevet gjort opmærksom på sin ret til at nægte at udtale sig.

I de senere år har Menneskeretskonventionen fået større og større betydning i relation til den danske strafferetspleje. Det må derfor forventes, at de danske domstole fremover er meget opmærksomme på forpligtelserne i henhold til konventionen. Det må derfor også forventes, at domstolene vil gøre meget for at undgå, at de nationale regler bringes på kollisionskurs med konventionen og domstolens praksis.

Alt i alt må det dog fortsat være opfattelsen, at de danske domstole er meget tilbageholdende med at udelukke ulovligt tilvejebragte bevismidler fra en straffesag. Dette forhold synes dog ikke at kunne tillægges afgørende betydning ved vurderingen af, hvornår de straffeprocessuelle regler i en administrativ straffesag bør finde anvendelse. Afgørende herfor synes alene at være, hvornår myndighederne har pligt til at anvende reglerne, jf. ovenfor under pkt. 5.

6. Forvaltningslovens regler

Forvaltningslovens regler gælder for alle dele af den offentlige forvaltning, jf. lovens § 1, stk. 1.

Efter forvaltningslovens § 2, stk. 1, er anvendelse af loven begrænset til sager, hvori der er eller vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed. I forarbejderne til forvaltningsloven anføres det, at afgørelsessager sigter til sådanne sager, i hvilke der skal udfærdiges retsakter, dvs. udtalelser, der går ud på at fastslå, hvad der skal være ret i et foreliggende tilfælde. Herved har man knyttet afgørelsessagerne tæt til det klassiske begreb "forvaltningsakter", hvorved forstås beslutninger, der træffes af forvaltningsorganer, og som i forhold til den enkelte eller en bestemt flerhed af borgere (eller juridiske personer) tilsigter at fastslå retstilstanden i den konkrete tilfælde. Forvaltningsakter er således en parallel til retsplejens dom i den forstand, at forvaltningsakter i modsætning til beslutninger om sagens behandling undervejs normalt fremtræder som afslutningen på sagen.

En myndigheds beslutning om, at en sag skal tages under behandling, eller at en sag skal sendes til høring eller oversendes til anden myndighed med henblik på, at denne træffer afgørelse, og andre tilsvarende beslutninger, der alene er af processuel karakter, er ikke afgørelser i lovens forstand. Lovens bestemmelser i kapitel 3-7 om bl.a. vejledningspligten, parterers adgang til aktindsigt, partshøring og begrundelse finder derfor ikke anvendelse i disse tilfælde, jf. Forvaltningsloven med kommentarer af John Vogter, DJØF's forlag 1992, s. 52.

Det betyder, at forvaltningslovens regler ikke finder anvendelse, når en kommune beslutter at oversende en sagen til en told- og skatteregion med henblik på strafferetlig behandling, eller regionen beslutter at forfølge sagen.

Det kan dernæst diskuteres, om forvaltningslovens finder anvendelse, når skattemyndighederne træffer afgørelse om, hvorvidt skatteyderen skal have en sigtets retstilling efter skattekontrollovens § 19, stk. 1.

Beslutninger, der træffes vedrørende sagsbehandlingen, vil som udgangspunkt være undtaget fra forvaltningslovens område. Der kan dog i visse tilfælde være tale om processuelle beslutninger af en så indgribende karakter, at der er tale om en afgørelse i forvaltningslovens forstand. Som et eksempel herpå kan nævnes en utrykt ombudsmandsafgørelse:

Ombudsmandens sag j. nr. 1986-1537-220: I forbindelse med en skattekontrolundersøgelse i Belgien vedrørende et belgisk selskab havde Statsskattedirektoratet her i landet modtaget en forespørgsel fra de belgiske skattemyndigheder. Forespørgslen vedrørte et dansk selskab, der havde en vis forbindelse med det belgiske selskab. Det formodedes, at de begærede oplysninger kunne bidrage til at kaste lys over det belgiske selskabs transaktioner. Statsskattedirektoratet meddelte de ønskede oplysninger - der til dels var indhentet tvangsmæssigt efter skattekontrollovens § 6 - i henhold til den dansk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst samt EF-direktiv af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området af direkte skatter. Det danske selskab anmodede herefter Statsskattedirektoratet om aktindsigt i den korrespondance, der havde været ført med de belgiske myndigheder vedrørende selskabet. Direktoratet og siden Skattedepartementet afslog begæringen i henhold til den tidligere offentlighedslovs

§ 10, stk. 1, 2. pkt., og fastholdt siden afslaget i henhold til FVL § 15, stk.1, herunder bestemmelsens nr. 4.

I vurderingen måtte der tages stilling til, hvorvidt de danske myndigheders tilvejebringelse af oplysningerne til de belgiske myndigheder kunne anses for en afgørelse i forvaltningslovens forstand. Forløbet var et klart udtryk for myndighedsudøvelse af besluttende karakter. Samtidig havde klageren godtgjort en rimelig interesse i sagen og dens udfald, og aktindsigt måtte anses for et egnet middel til varetagelse af disse interesser. Herefter lagde ombudsmanden til grund, at der var tale om en afgørelse. Myndighedernes vurdering af, at hensynet til det offentliges kontrolvirksomhed (og det internationale kontrolsamarbejde som et led heri) måtte have overvægt i forhold til klagerens interesse i at opnå aktindsigt, gav ikke ombudsmanden anledning til at udtale kritik.

Da afgørelsen af, om skatteyderen skal have en sigtets retstilling under en administrativ straffesag, i hovedsagen er et spørgsmål om, hvorvidt skatteyderen skal have nogle særlige retsgarantier, er der næppe tale om en afgørelse i forvaltningslovens forstand, hvorfor forvaltningslovens regler ikke finder anvendelse.

7. Vurdering af den foreliggende procedure

Som det fremgår af beskrivelsen under pkt. 3, eksisterer der ingen skriftlige retningslinier for, hvornår de kommunale skattemyndigheder skal indberette sager om strafansvar til regionerne.

Da det må antages, at der foreligger en egentlig forpligtelse for de kommunale skattemyndigheder til at indbringe en sag for told- og skatteregionerne, når der foreligger en konkret mistanke om et strafbart forhold, vil det være hensigtsmæssigt, at der udstikkes nærmere retningslinier herfor. Herved vil man for det første kunne opnå, at de sager, der bør indbringes for regionen, rent faktisk bliver det, og for det andet ville det kunne bidrage til, at der skabes en ensartet praksis.

Retningslinierne kunne tage udgangspunkt i konklusionen under pkt. 4 om, at skattemyndighederne ikke bør udskyde spørgsmålet om at rejse en administrativ straffesag, når der er grundlag for at rejse en sigtelse. I denne forbindelse kan præciseres, at regionerne bør træffe afgørelse om at indlede straffesag så hurtigt som muligt efter en modta-

gen indberetning. Dette vil dels bevirke, at skatteyderen får en sigtets retstilling på et så tidligt tidspunkt som muligt, og dels bevirke, at de kommunale skattemyndigheder kan få en hurtig tilbagemelding om, hvorvidt der skønnes at være grundlag for et strafansvar. Der bør endvidere fastsættes nærmere retningslinier for skattemyndighedernes forpligtelse til at meddele tredjemand en sigtets retstilling. Det gælder bl.a. i forhold til rådgiverkredsen, hvor det forhold, at rådgiverens primære opgave er at varetage klientens interesser, vil kunne medføre en loyalitetskonflikt.

Som nævnt under pkt. 3 viser den af Told- og Skattestyrelsen foretagne stikprøveundersøgelse, at skatteyderen som hovedregel allerede ved agterskrivelsen orienteres om, at de kommunale skattemyndigheder vil forelægge spørgsmålet om et eventuelt strafansvar for regionerne. I de tilfælde, hvor regionerne vælger at opgive sagen, vil orienteringen kunne have skabt en unødigt ængstelse hos skatteyderen. Det bør derfor overvejes at fastsætte regler om, at kommunerne normalt ikke bør orientere skatteyderen herom, således at den strafferetlige vurdering i forhold til skatteyderen fuldt ud overlades til regionen. Da beslutningen om at oversende sagen til regionen ikke er en afgørelse i forvaltningslovens forstand, har den kommunale skattemyndighed ikke pligt til at underrette eller partshøre skatteyderen i forbindelse med afgørelsen, og en sådan ændring vil derfor kunne foretages inden for forvaltningslovens rammer, jf. ovenfor under pkt. 6.

En ordning kunne i denne forbindelse være, at skatteyderen ved en standardformulering i agterskrivelsen orienteres om, at forholdet - også selvom skatteyderen vælger at lade forhøjelsen passere - eventuelt kan have strafferetlige konsekvenser. Da det alene er i et fåtal af sagerne om forhøjelse af skatteansættelsen, hvor et strafansvar rent faktisk vil kunne komme på tale, synes en sådan ordning dog umiddelbart også at være egnet til at skabe unødigt ængstelse hos skatteyderen.

For at sikre, at skatteyderen værnes effektivt af de straffeprocessuelle regler, må der endvidere skulle fastsættes regler om, fra hvilket tidspunkt skattemyndighederne er udelukket fra at anvende de skattemæssige kontrolbeføjelser og oplysningsmidler. I denne forbindelse er det et spørgsmål, om kontrolbeføjelserne og oplysningsmidlernes anvendelse bortfalder allerede ved kommunens indberetning til told- og skatteregionen, eller om dette først sker, når der er rejst en formel sigtelse. Det forhold, at skatteyderen

bør have en sigtets retstilling på et så tidligt tidspunkt som muligt, taler for, at kontrolbeføjelserne ikke kan anvendes fra tidspunktet for indberetningen. Det bør endvidere overvejes, om der er behov for at fastsætte nærmere retningslinier for kontrolbeføjelsernes anvendelse overfor tredjemand.

Spørgsmålet om, hvorvidt de kommunale ligningsmyndigheders indberetning af sagen til strafferetlig behandling ved regionen, skal have den virkning, at skatteansættelsen berostilles, synes at afhænge af sagens konkrete omstændigheder. Giver skatteansættelsen ikke anledning til væsentlig tvivl, idet den i hovedsagen kan foretages på baggrund af de allerede foreliggende oplysninger, synes der ikke at være noget i vejen for, at skatteansættelsen gennemføres. Er der derimod tale om, at der i væsentlig omfang kræves yderligere oplysninger fra skatteyderen, synes det rigtigst, at de straffeprocessuelle regler iagttages. Dette kan f.eks. ske på den måde, at sagsbehandlingen helt eller delvist overgår til regionen og så at sige gøres til en del af selve straffesagen.

I en række situationer er det én og samme skattemyndighed, der er tildelt de skattemæssige kontrolbeføjelser og kompetencen til administrativt at træffe afgørelse om straf for overtrædelse af skattekontrollovens regler. Det er f.eks. tilfældet, når told- og skatteregionen behandler såvel skatteansættelsen som spørgsmålet om straf. Det forhold, at kompetencerne er samlet, synes ikke umiddelbart at kunne tillægges nogen betydning, og de strafprocessuelle regler må derfor anvendes efter samme kriterier, som er afgørende ved de kommunale skattemyndigheders indberetning. For at sikre at retsgarantierne ikke sættes ud af kraft, bør det også i disse tilfælde overvejes at underrette de kommunale skattemyndigheder om sigtelsen, således at de kommunale skattemyndigheder om nødvendigt kan vise tilbageholdenhed med at anvende kontrolbeføjelserne og oplysningsmidlerne.

Som det fremgår af pkt. 3, underretter told- og skatteregionen skatteyderen ved ansvarsforhandlingens påbegyndelse om sigtelsen og retten til at nægte at udtale sig. For at den pågældende kan få en sigtets retstilling så tidligt som muligt, kunne det overvejes at give underretningen allerede i indkaldelsesskrivelsen til ansvarsforhandlingen.

Det bør fra skattemyndighedernes side tilstræbes, at der så hurtigt som muligt efter en foretagen strafindberetning træffes afgørelse om strafspørgsmålet, således at der på et tidligt tidspunkt skabes klarhed om skatteyderens retsstilling. En løsning kunne i denne forbindelse være at opstille en vejledende norm for, hvor lang tid der normalt kan forventes at medgå til sagens behandling. Da sagernes forskelligartethed betyder, at det er vanskeligt at vurdere varigheden af en straffesags respektive faser, er det imidlertid næppe muligt at opstille en vejledende norm, som generelt vil kunne finde anvendelse. For at sikre at sagerne afsluttes inden for rimelig tid, bør det fra centralt hold i stedet overvejes at indskærpe vigtigheden af en hurtig sagsbehandling samt løbende at føre tilsyn med området. Det forudsættes i denne forbindelse, at skatteyderen samtidig med underretningen om en modtagen strafindberetning fortsat oplyses om, hvornår sagen forventes afsluttet, jf. ovenfor under pkt. 3.

8. Sammenfatning

For at sikre, at skatteyderen så tidligt som muligt i sagsforløbet værnes af de retsgarantier, som følger af de straffeprocessuelle regler, kan der være behov for at overveje initiativer på følgende områder:

- ▶ Nærmere retningslinier for skattemyndighedernes forpligtelse til at gøre skatteyderen og tredjemand bekendt med sigtelsen og retten til at nægte at udtale sig.
- ▶ Nærmere retningslinier for skattemyndighederne brug af skattekontrollovens kontrolbeføjelser og oplysningsmidler, når det står klart for myndighederne, at der er grundlag for at rejse sigtelse.
- ▶ At skatteyderen eventuelt allerede i indkaldelsesskrivelsen til ansvarsforhandlingen gøres bekendt med sigtelsen og retten til at nægte at udtale sig.

For at undgå, at der skabes unødige ængstelse hos skatteyderen, kunne der overvejes initiativer på følgende områder:

- ▶ Kommunerne bør normalt undlade at orientere skatteyderen om, at der findes grundlag for at sagen indberettes til told- og skatteregionen. Den strafferetlige vurdering bør i forhold til skatteyderen normalt overlades til regionen.
- ▶ De centrale skattemyndigheder bør innskærpe vigtigheden af en hurtig sagsbehandling samt føre løbende tilsyn med, at der træffes afgørelse om strafspørgsmålet inden for rimelig tid.