

**Redegørelse
fra
Skatteretsrådet**

**Skatteministeriet
Februar 2001**

REDEGØRELSE FRA SKATTERETS RÅDET

Udgiver: Skatteministeriet
København 2001

Tryk: Schultz Grafisk A/S, Albertslund
ISBN 87-90922-09-3
ISBN (elektronisk) 87-90922-10-7

Publikationen kan købes hos
boghandleren eller hos

STATENS INFORMATION

Publikationsafdelingen
Postboks 1103
1009 København K
Telefon 33 37 92 28 (9-16)
Telefax 33 37 92 80
email sp@si.dk

Pris: 75,- incl. moms

Forord

Hermed offentliggøres Skatteretsrådets anden redegørelse.

Skatteretsrådets blev etableret i 1997 ved en sammenlægning af Retssikkerhedsudvalget og Skattelovrådet. Rådets opgave er generelt at gøre opmærksom på emner inden for Skatteministeriets område, hvor regler eller praksis kan give anledning til tvivl eller retsusikkerhed eller kan ændres med henblik på at gøre reglerne samt administrative systemer og rutiner mere enkle, forståelige, sammenhængende eller tidssvarende. Rådet skal tillige være opmærksom på, om samspillet mellem reglerne på Skatteministeriets område og andre retsområder fungerer hensigtsmæssigt.

Skatteretsrådet er sammensat af personer, der er udpeget efter deres personlige og faglige kvalifikationer og ikke som repræsentanter for interessegrupper eller lignende. Rådet er endvidere uafhængigt af skatte- og afgiftsadministrationen, idet kun 4 af de nuværende 12 medlemmer er tilknyttet denne. Synspunkterne i notaterne er derfor ikke nødvendigvis udtryk for Skatteministeriets holdning.

Medlemmerne - bortset fra formanden - beskikkes for en 2-årig periode ad gangen.

I efteråret 2000 undergik rådet et formandsskifte, idet kommitteret Jens Rosman gik af som formand og departementschef Peter Loft indtrådte i hans sted. Det 1. møde i rådet med Peter Loft som formand var således den 1. december 2000.

Rådet har nu følgende sammensætning:

departementschef Peter Loft (formand)
advokat Lida Hulgaard
professor Ole Bjørn
registreret revisor Agnete Dahlmann
professor Aage Michelsen
lektor Margrethe Nørgaard
advokat Erik Overgaard
professor Jan Pedersen
statsautoriseret revisor Søren Rasmussen
direktør Hanne Søgaaard Hansen
afdelingschef Jens Drejer
afdelingschef Preben Underbjerg Poulsen

Denne redegørelse indeholder de notater, rådet har behandlet siden udgivelsen af den første redegørelse i juni 1999.

Datoerne på notaterne i publikationen angiver tidspunktet for udvalgets endelige godkendelse af notaterne. Der er således ikke taget højde for eventuelle ændringer i retstilstanden inden for de berørte områder efter denne dato.

Indholdsfortegnelse

Notat om der lovgives for specifikt og for detaljeret på skatteområdet 5

I notatet undersøges muligheden for at reducere antallet af bestemmelser i skattelovene, så de kom til at bestå af få, letforståelige hovedbestemmelser, hvorefter det overlades til administrationen og domstolene at bestemme indholdet af disse bestemmelser nærmere. Det fastslås, at kravet i grundlovens § 43 sætter meget snævre grænser for, hvor meget lovgiver kan overlade til regulering i administrative forskrifter. Skatteretsrådet vurderer herefter fordele og ulemper med rammelovgivning. Endelig beskrives en række ideelle krav til lovgivningsproceduren, som efter Skatteretsrådets opfattelse kan tjene til at formindske risikoen for en uhensigtsmæssig og kompliceret lovgivning.

Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed x

I notatet redegøres for de principper, der ligger til grund for den ikke-erhvervsmæssige virksomheds skattemæssige indkomstopgørelse. Skatteretsrådet rejser herefter spørgsmål om princippernes hjemmel. Hjemmelspørgsmål om fradrag for driftsomkostninger, omkostninger ved slid på driftsmidler (afskrivninger), fremførsel af underskud og modregning i senere års overskud, genvundne afskrivninger ved salg af aktiver, og endelig at der ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af indtægter fra den ikke-erhvervsmæssige virksomhed fremhæves. Endelig fremlægger Skatteretsrådet en række muligheder til afklaring af hjemmelsspørgsmålene.

Selskabers ophør i forhold til udløsningen af likvidationsbeskatningen af aktionærene m.v. x

I notatet undersøges, om aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, om udlodning af likvidationsprovenu i det år, hvor selskabet opløses, bør justeres set i lyset af de selskabsretlige regler for selskabers ophør. Endvidere behandler notatet spørgsmålet om, i hvilket omfang en skattekvittance er bindende for myndighederne. Endelig behandles spørgsmålet om, hvorledes et selskabs eventuelle fordring på skattemyndighederne behandles skattemæssigt, i et tilfælde, hvor retten til at gennemføre klagesagen er overdraget til én eller flere aktionærer.

**Notat
om
hvorvidt der lovgives for specifikt og for detaljeret på
skatteområdet**

Indhold:

1. Indledning
2. Skattelovgivningens kompleksitet
 - 2.1. Hvorfor er skattelovgivningen så kompleks?
 - 2.2. Er der forskel i reglernes kompleksitet i relation til lønmodtagere/pensionister og erhvervsdrivende?
 - 2.3. Kan detailreglerne nedgraderes til ranglavere retskilder?
3. Grundlovens § 43
 - 3.1. Den statsretlige og skatteretlige teori
 - 3.2. Er der støtte for en videregående delegationsadgang?
4. Erfaringerne fra Norge og Sverige
 - 4.1. Detaljeringsgraden i norsk skattelovgivning
 - 4.2. Detaljeringsgraden i svensk skattelovgivning
5. De forskellige lovgivningsteknikker
 - 5.1. De fire hovedtyper
 - 5.2. Skyldes kompleksiteten skattesystemet selv eller årsager påført udefra?
 - 5.3. Historisk/politisk betingede årsager
 - 5.4. Er specificationsgraden et særkende ved skatteretten - forholdene inden for andre ministerområder?
 - 5.5. Kan problemet med den høje detaljeringsgrad løses ved en omgåelses-klausul?
6. Vurdering af fordele og ulemper ved rammelovgivning
 - 6.1. Begrebet "rammelovgivning"

- 6.2. Kan visse lovbestemmelser erstattes af bekendtgørelse eller cirkulære?
- 6.3. Retssikkerhedsmæssige overvejelser
- 6.4. Domstolenes holdning til rammelovgivning
- 6.5. Er lovregler egnet til at informere om retssystemet?
7. Ideelle krav til lovgivningsproceduren
 - 7.1. Vurdering af skadevirkningerne ved reglernes kompleksitet
 - 7.2. Omvendt lovudarbejdelse (systembeskrivelse)
 - 7.3. Skatteministeriets lovinstruks
 - 7.4. Formålsbeskrivelse
 - 7.5. Overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser
 - 7.6. Ekstern høring af et lovgivningsnævn?
 - 7.7. Ændringsforslag
 - 7.8. Løbende lovrevisioner
8. Sammenfatning

BILAG

1. Tabel over antallet af gennemførte regeringsforslag vedr. skatter 1950-96
2. Notat om grundlovens § 43
 - Underbilag 1: Bestemmelser, der ifølge finansministeren harmonerer med grundlovens § 43
 - Underbilag 2: Bestemmelser, der ifølge Ross harmonerer med grundlovens § 43
 - Underbilag 3: Bestemmelser, der ifølge Ross ikke harmonerer med grundlovens § 43
 - Underbilag 4: Bestemmelser, der ifølge Ross er angribelige, men dog mindre betænkelige
3. Ideelle krav til lovgivningsproceduren
4. Systembeskrivelse af frigørelsesafgiftsordningen
 - 5.1. Omskrivning af frigørelsesafgiftsloven
 - 5.2. Omskrivning af frigørelsesafgiftsloven (rammelovsteknik)
6. Skatteministeriets instruks om kvalitet i lovforslag m.v.
7. Notat om det svenske lovgivningsnævn

1. Indledning

Fra tid til anden rejses der kritik af, at der lovgives for meget og for detaljeret, og at skattelovgivningen dermed svulmer op og bliver uoverskuelig. På den anden side høres det lige så ofte, at loven skal være fyldestgørende og gøre udtømmende op med alle relevante situationer, og at det er lovgivers fornemste opgave at eliminere lovusikkerheden.

Denne redegørelse har til formål at undersøge, hvorvidt der lovgives for specifikt og for detaljeret på skatteområdet, hvad årsagerne hertil i givet fald er samt at undersøge, hvilke muligheder der er for i højere grad at lovgive bredt og generelt gennem rammelovgivning.

Med rammelovgivning forstås i denne forbindelse, at lovgiver alene fastsætter de mest centrale bestemmelser i lovform og i øvrigt overlader det til administrati-
ons og domstolenes udfyldende funktion nærmere at regulere området. Gennemføres rammelovgivning på skatteområdet, vil det kunne reducere antallet af detailbestemmelser, hvorved der vil kunne opnås forenklinger af lovgivningen.

Det skal understreges, at notatet ikke behandler spørgsmålet om, hvorvidt skattelovgivningen kan forenkles, f.eks. gennem ændring af skattebyrdefordelingen eller omlægning af skatteadministrative rutiner. Notatet behandler alene spørgsmålet, om skattelovgivningen - således som den ser ud i dag - kan udtrykkes i færre og mere generelle regler.

2. Skattelovgivningens kompleksitet

Med velfærdsstatens kraftige udvikling i 60'erne og 70'erne blev antallet af adfærdsreguleringer samtidig forøget. Også på skatteområdet skete der efterhånden en markant forøgelse af antallet af gennemførte love.

I **bilag 1** er vist en tabel over antallet af årligt gennemførte skatte- og afgiftslove, fremsat af de forskellige regeringer i perioden 1950-1996.

Som det fremgår af tabellen, ligger det gennemsnitlige antal årligt gennemførte

skattelove for hele perioden på 25. I perioden 1950-1968 ligger gennemsnitstallet på lidt under, nemlig på 18. Fra og med 1969, hvor kildeskattereformen blev gennemført, gennemføres der skattelove i stigende omfang. I perioden 1969-84 er gennemsnitstallet således steget til 27. Perioden 1985-96 er særligt præget af de to skattereformer fra 1986 og 1993, hvor der blev gennemført henholdsvis 58 og 53 love. Gennemsnitstallet for denne periode ligger på 36.

Sammenfattende kan man sige, at tendensen med en stigende regelproduktion, der reelt startede med kildeskattereformens gennemførelse i 1969, har holdt sig lige siden. De to skattereformer fra 1986 og 1993 samt følgelovgivningen hertil har i den forbindelse en ikke uvæsentlig betydning for stigningen i regelproduktionen i de senere år.

2.1. Hvorfor er skattelovgivningen så kompleks?

I det følgende skal nogle af de væsentligste grunde til skattelovgivningens kompleksitet kort ridses op.

At skattelovgivningen med årene er blevet mere kompleks skyldes navnlig, at samfundet i sig selv er blevet mere kompliceret. Velfærdsstaten kræver en anseelig regelproduktion. Skattetrykket er blevet større, og skattebyrden fordeles på flere skatteobjekter, efterhånden som de teknologiske landvindinger gør det muligt i højere grad at differentiere beskatningen.

I den forbindelse kan der være grund til at nævne, at set i et internationalt perspektiv er det ikke noget særsyn, at skattelovgivningen er kompleks. En række andre vestlige lande, som Danmark kan sammenlignes med, har en mindst ligeså kompliceret og detaljeret skattelovgivning som den danske. Dette skyldes især, at skatteområdet er en "masseforvaltning" af særdeles bebyrdende regler, som i sig selv gør det nødvendigt med mange og specifikke regler.

Kompleksiteten i dansk skattelovgivning skyldes også den stigende internationalisering af de økonomiske bevægelser og indførelsen af værnsregler til bekæmpelse af skattespekulative arrangementer og regler med henblik på at opnå neutralitet i beskatningen.

Også presset fra organisationer og enkeltgrupper for at få gennemført særbestemmelser i skattelovgivningen samt det voldsomme tidspres, hvorunder mange skatelofter bliver gennemført, har ført til en stigende kompleksitet i lovgivningen.

Endelig sker det ikke sjældent, at skattelovgivningen tillige skal tjene til adfærdregulering på politikområder, der er fremmede for skattelovgivningen, f.eks. social- og boligområdet.

2.2. Er der forskel i reglernes kompleksitet i relation til lønmodtagere/pensionister og erhvervsdrivende?

Det hævdes ofte, at skattesystemet i virkeligheden ikke er videre komplekst for den helt overvejende del af befolkningen, nemlig for lønmodtagerne og pensionisterne med enkle selvangivelsesforhold (ca. 85 pct. af befolkningen), idet ligningen af disse skatteydere i alt væsentligt hviler på indberetninger fra tredjemand. Når der alligevel høres beklagelser også fra disse grupper, anføres det derfor, at utilfredsheden sikkert nok så meget skyldes skattetrykket som skattesystemets kompleksitet. Dette er nok en sandhed med modifikation. Til eksempel opfattes befordringsfradragreglerne og skatteberegningsreglerne af mange som værende af ganske kompliceret karakter.

Det er hævet over enhver tvivl, at regelsættet for selvstændigt erhvervsdrivende, herunder også for finansieringsområdet, er betydeligt mere komplekst end reglerne for almindelige lønmodtagere m.v., og udviklingen synes at gå i retning af stadig større kompleksitet. Reglerne ændres hyppigt og får en stedse mere nuanceret karakter, og det er derfor også på dette område, at de fleste lovforkløringsproblemer melder sig. Man kan således godt hævde, at det netop er i forhold til de selvstændigt erhvervsdrivende, der i særlig grad er behov for mere overskuelige og forståelige regler.

Imidlertid må man ikke overse, at en del af de ændringer og nydannelser inden for skattesystemet, der er gennemført i de seneste årtier, og som i væsentlig grad har været med til at komplicere skattesystemet og gøre det vanskeligt at overskue, også har haft virkning for lønmodtagere m.v. Det gælder f.eks. de ret indviklede og vanskeligt forståelige regler om beregningen af de forskellige indkomstskatter, og

det gælder en del af reglerne i den såkaldte Pinsepakke.

2.3. Kan detailreglerne nedgraderes til ranglavere retskilder?

Det er Skatteretsrådets opfattelse, at kompleksiteten i skattelovgivning - set under ét - er stor, hvilket ikke mindst skyldes en omfattende detailregulering i de forskellige regelsæt. Der kan herom nærmere henvises til afsnit 5.1. og 5.2, hvor der gives eksempler på forskellige detailbestemmelser.

Spørgsmålet er herefter, om detailreguleringen kan afløses af en lovgivningsteknik med rammelovgivning, som vil muliggøre en reduktion i antallet af komplicerede lovbestemmelser og dermed gøre skattelovene mere overskuelige og skattelovgivningen mindre kompleks.

En løsning på problemet med at få reduceret mængden af detailregler i lovform synes umiddelbart at være at nedgradere en del af lovmængden til ranglavere retskilder - bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger.

Imidlertid er det nødvendigt - inden en sådan løsningsmodel behandles nærmere - at undersøge, hvilke grænser grundlovens § 43 sætter for muligheden for at overflytte skattelovregler til administrative forskrifter.

3. Grundlovens § 43

Som **bilag 2** til denne redegørelse er optrykt et notat, som indeholder en analyse af grundlovens § 43. Nedenfor gengives dette notats hovedkonklusioner.

3.1. Den statsretlige og skatteretlige teori

Efter grundlovens § 43, 1. led, kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.

Bestemmelsen foreskriver, at der ikke kan ske delegation til minister eller administration af beføjelsen til at pålægge, forandre eller ophæve skat. Kompetencen til at pålægge, forandre eller ophæve skatter synes således umiddelbart at være over-

ladt til lovgiver alene. Spørgsmålet er imidlertid, om bestemmelsen på grund af anvendelsen af begrebet “ved lov” fuldstændigt udelukker delegation af lovgivningsbeføjelsen, eller om der kan opstilles visse nærmere betingelser, der gør det acceptabelt, at der i nogle situationer finder en sådan delegation sted.

Hverken ordlyden af bestemmelsen i grundlovens § 43 eller dens forarbejder kan give noget afgørende bidrag til besvarelsen af dette spørgsmål, og en gennemgang af de domstolsafgørelser, der har berørt grundlovens § 43, synes ikke at give belæg for antagelsen af en vis videregående delegationsadgang.

Såvel i den statsretlige teori som i den skatteretlige teori synes det at være den herskende opfattelse, at grundlovens § 43 indeholder et delegationsforbud, der er til hinder for, at Folketinget kan delegere sin magt til at pålægge skatter til skatteministeren eller administrationen. Forbuddet angår kun fastsættelsen af skattebyrden, idet der ikke er noget til hinder for, at skatteministeren bemyndiges til at give administrative bestemmelser om reglernes nærmere forståelse og anvendelse, d.v.s. underordnede iværksættelsesforskrifter.

Den herskende holdning til rækkevidden af grundlovens § 43 har formentlig betydet, at man normalt har fortolket grundlovsbestemmelsen bredt, således at alle spørgsmål, der influerer på skattebyrden - såvel direkte som indirekte - kræves lovfæstet. Muligvis kan man tale om, at der på skatteområdet har udviklet sig en lovgivningstradition for at optage en meget bred vifte af administrativt prægede detailregler i lovene.

På baggrund af den herskende teoretiske holdning til rækkevidden af grundlovens § 43 og den lovgivningstradition, der gennem årene har dannet sig, kan man spørge, om tiden og den voldsomme udvikling af skattesystemet ikke i nogen grad kan siges at være løbet fra den traditionelle opfattelsen af grundlovsbestemmelsen.

3.2. Er der støtte for en videregående delegationsadgang?

Der er da også i den nyere statsretlige teori støtte at hente til at anlægge en mere pragmatisk fortolkning af grundlovens § 43 end den fortolkning, som tidligere statsretlige forfattere har givet udtryk for. Det er således blevet anført, at også tek-

niske, administrative forskrifter om opgørelse af indkomsten, skatteberegningen og opkrævningen må kunne gennemføres uden en egentlig direkte og utvetydig lovhjemmel, ligesom der må tages hensyn til det praktiske behov, der kan være for at give videregående administrative gennemførelsesbemyndigelser.

Delegationsforbuddet i grundlovens § 43 har først og fremmest haft til formål at sikre Folketinget den eksklusive lovgivningskompetence på området. Det kan imidlertid hævdes, at bestemmelsen bør fortolkes i et historisk lys, og at grundlovsbestemmelsen må ses på baggrund af enevældens nærmest ubegrænsede muligheder for at opkræve og råde over statsfinanserne. I dag har oppositionen i Folketinget gennem ministeransvarlighedsloven mulighed for at gribe ind over for uhjemlede tiltag fra skatteministerens eller administrationens side. I den forbindelse må det også erindres, at Folketinget uanset grundlovens § 43 har den fulde kontrol over skatteudskrivningen.

Hertil kommer, at borgere, der måtte være udsat for et sådant ulovhjemlet tiltag, har mulighed for at få spørgsmålet prøvet ved de administrative klageinstanser, ved Folketingets Ombudsmand og ved domstolene.

Endelig kan det anføres, at der blandt de fleste statsretlige forfattere er enighed om, at lovgivningspraksis må tillægges betydning ved vurdering af rækkevidden af grundlovens § 43 - omend det er givet, at sædvaneretlige betragtninger ikke kommer på tale. På skatteområdet kan man finde eksempler på vidtgående delegationsbestemmelser, som ikke på noget tidspunkt er blevet anfægtet.

På den baggrund kunne der måske således være rimelig grund til at undergive bestemmelsen i grundlovens § 43 en vis pragmatisk fortolkning.

Heroverfor står imidlertid det synspunkt, som efter Skatteretsrådets opfattelse tilsyneladende er det herskende i dag, nemlig at skatteopgaven er for vigtig en opgave til, at der overlades regeringen for stor manøvrer mulighed i form af regelfastsættelse i administrative forskrifter. Skatteområdet har en central politisk betydning for styringen af det økonomiske liv, og i øvrigt må det nok antages, at enhver skatteminister for sit vedkommende nok vil foretrække hellere at "gå med både livrem og seler" end risikere at komme i karambolage med grundlovens § 43 og

dermed udsætte sig for et ministeransvar.

Hertil kommer, at mens grundlovens § 43 af tidligere statsretlige forfattere synes at være begrundet i hensynet til folkestyret, synes nyere statsretlige forfattere også at se delegationsforbuddet som en sikring af, at borgerne ikke bliver udsat for uhjemlede overgreb fra skattemyndighedernes side. Når det herefter tages i betragtning, at en række højesteretsdomme fra de senere år har vist, at der ikke i samme omfang som tidligere gives myndighederne råderum til at gennemføre en beskatning, der ikke hviler på klar lovhjemmel, er det næppe sandsynligt, at Højesteret vil anse borgernes retssikkerhed på skatteområdet for tilstrækkeligt varetaget med en henvisning til klagemulighederne. Højesteret kan derfor tænkes at give retssikkerhedshensynet en fremtrædende plads ved fortolkningen af grundlovens § 43 - hvorved lovgivningspraksis i hvert fald ikke kommer til at spille nogen fremtrædende rolle. Disse forhold spiller utvivlsomt også ind på lovgivers holdning til spørgsmålet.

På den baggrund må man efter Skatteretsrådets opfattelse fastholde, at delegationsforbuddet i grundlovens § 43 sætter snævre grænser for administrationens adgang til at fastsætte bestemmelser, der har betydning for skattebyrden, og at domstolene næppe vil finde en udnyttelse af en videregående delegationsadgang for forenelig med grundlovens 43.

4. Erfaringerne fra Norge og Sverige

En bestemmelse stort set svarende til den danske grundlovs § 43 findes såvel i den norske som i den svenske grundlov. Det må således være af interesse at få belyst, hvorledes man i de to lande ser på muligheden af en videregående delegationsadgang af skattespørgsmål.

Fra de norske og svenske finansdepartementer har man derfor indhentet udtalelser om specificationsgraden i de to landes skattelovgivninger samt bedt de respektive departementer om at redegøre for baggrunden for den givne specificationsgrad.

4.1. Detaljeringsgraden i norsk skattelovgivning

Det Kongelige Finans- og Tolldepartement har i en udtalelse af 26. august 1998 oplyst følgende:

“Indledningsvis vil vi bemærke, at der for nylig er fremsat forslag til en ny skattelov (Ot prp nr 86 for 1997-98). Den nye lov er en teknisk revision af gældende skattelovgivning og tilsigter ikke at medføre materielle ændringer. Den nye lov skal efter forslaget træde i kraft den 1. januar 2000. Lovforslaget er vedlagt til Deres orientering.

Norsk skattelovgivning består for det første af bestemmelser af generel karakter. Det gælder for eksempel hovedbestemmelsen om indtægt i den gældende skattelovs § 42 første led og forslagets § 5-1, og hovedbestemmelsen om fradrag for omkostninger i den gældende skattelovs § 44 første led og lovforslagets § 6-1.

For det andet indeholder skattelovgivningen bestemmelser, som er mere specificerede og detaljerede. Eksempelvis indeholder skattelovens §§ 42 og 44 i øvrige led en række bestemmelser som udvider, præciserer eller indskrænker skattepligten i forhold til de omtalte hovedbestemmelser.

For det tredje indeholder skattelovgivningen bestemmelser, som delegerer kompetence til forvaltningen om at udfærdige bestemmelser, som skal udfylde lovgivningen (forskrifter).

Forholdet mellem hvad som reguleres i henholdsvis lov og forskrift blev nærmere vurderet i forbindelse med forslaget til ny skattelov. Vi henviser til nærmere omtale af denne problemstilling på side 16 i vedlagte lovforslag.

Det, som er omtalt foran, gælder for den norske lovgivning om direkte skatter. Også den norske afgiftslovgivning er imidlertid varieret med hensyn til specificationsgraden.”

Af forslaget til ny skattelov fremgår det, at norsk skattelovgivning består af en skattelov med materielle bestemmelser, en ligningslov med forvaltningsretlige regler og en skattebetalingslov med opkrævnings- og inddrivelsesregler. Udover skatteloven, der oprindeligt er fra 1911, findes der omkring 25 særlove, der også indeholder materielle skatteregler. Med forslaget forsøger man i vidt omfang at inkorporere disse materielle bestemmelser i skatteloven.

Som omtalt af Finans- og Tolldepartementet, er der alene tale om en teknisk revision, der bl.a. går ud på at skabe en god overordnet systematik i skatteloven, at modernisere og forenkle lovsproget samt at ophæve forældede bestemmelser.

I forslaget bebuder Finans- og Tolldepartementet, at man vil foretage en nærmere gennemgang af gældende overgangsbestemmelser for at vurdere, hvilke bestemmelser der skal videreføres i tilknytning til den nye skattelov. Dette vil blive lagt frem for Stortinget som et selvstændigt forslag. Endvidere vil man på samme måde fremsætte forslag til egentlige materielle ændringer, som man under den tekni-

ske revision finder behov for at få gennemført.

I det første udkast til lovforslaget var en meget stor mængde forskriftsbestemmelser blevet indarbejdet i loven ud fra den betragtning, at al information om borgernes rettigheder og pligter skulle findes i selve lovteksten. Endvidere var det målet, at gøre lovteksten så forståelig som muligt, således at selv ikke-jurister kunne læse og forstå den. I lovteksten var således medtaget bestemmelser, som ikke havde nogen retlig betydning, men som var medtaget af informative og pædagogiske hensyn eller til hjælp for fortolkningen. Det gjaldt f.eks. praktiske eksempler, gentagelser af bestemmelser, som i forvejen findes i loven, samt definitioner af begreber i lovteksten.

Fra forskelligt hold blev den anvendte lovgivningsteknik kritiseret. I sin udtalelse henviser Finans- og Tolldepartementet til lovforslaget side 16 ff., hvoraf det ses, at kritikken navnlig gik på

- at indarbejdelsen af forskriftsbestemmelserne fik skatteloven til at svulme betragteligt op, hvilket i sig selv mindskede overskueligheden og dermed brugervenligheden,
- at Stortinget - med den anvendte teknik - blev belastet med tekniske ændringer, og
- at principielt vigtige regler let kunne drukne i regler med beskedent eller intet retligt indhold. I den forbindelse blev det fremhævet, at der flere steder i lovforslaget var usikkerhed om grundlæggende hjemler; hvorvidt enkelte bestemmelser i sig selv repræsenterede hjemler eller undtagelser eller bare var af mere oplysende art. Der blev samtidig peget på, at andre kilder end selve lovteksten formentlig var bedre egnede til at give borgerne information om skattereglerne.

Det senere lovudkast indeholder i mindre grad eksempler til illustration og udfyldende detailbestemmelser, ligesom Finans- og Tolldepartementet - som en alternativ løsning i forhold til kritikken med hensyn til indarbejdelsen af forskriftsbestemmelserne i skatteloven - foreslår, at forskrifterne i stedet samles i én forskrift - en hovedforskrift til skatteloven, som genspejler lovens systematik.

Det generelle udgangspunkt er herefter, at større udfyldende og detaljerede tekster med teknisk præg skal gives i forskriftsform, mens forskriftsbestemmelser, som let lader sig indarbejde i lovteksten uden at øge tekstvolumet i særlig grad, er overført til loven.

I lovforslaget er der i overvejende grad givet specifikke fuldmagtsbestemmelser i hver enkelt lovbestemmelse, hvilket - som det anføres - sammenholdt med den foreslåede samlede hovedforskrift vil give Stortinget mulighed for at føre en mere effektiv kontrol med, hvordan forskellige fuldmagtshjemler bliver brugt.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at det efter norsk lov er muligt for Stortinget at give Kongen eller Finans- og Tolldepartementet fuldmagt til at give forskrifter med materielretligt indhold. Udgangspunktet er dog, at alle vigtige materielle skatteregler skal gives af Stortinget, mens tekster af mindre principiel betydning, der er udfyldende og detaljerede eller med et teknisk præg, skal gives i forskriftsform.

I den norske statsretlige teori ligger Johs. Andenæs i "Statsforfatningen i Norge" (1991) formentlig på linie hermed, når han på side 228 anfører:

"I. *Behovet for delegation*. Efter grundlovens § 75 a tilkommer det Stortinget "at give og ophæve Love". Man kan da spørge: Må Stortinget altid selv udøve denne myndighed, eller kan det overlade den til andre, f.eks. til Kongen. En sådan overdragelse bliver gerne kaldt for delegation af myndighed. I grundloven finder man hverken nogen hjemmel for delegation eller noget forbud mod delegation. Man er derfor henvist til at søge løsningen ved friere overvejelser."

På side 249 anføres det:

"VI. *Delegation af beskatningsmyndighed*. Det var tidligere en sædvanlig lære, at skattelove ikke kunne indeholde bestemmelser om delegation. Men man er nu helt på det rene med, at delegation også her kan ske i en vis udstrækning. Toldtariffen plejer således at indeholde forskellige fuldmagter til Kongen. En sådan delegation rammes imidlertid af den samme tidsbegrænsning som skattelovene og må altså gentages for hvert år. Stort set må man sige, at Stortinget har været mere forsigtig med at delegerer myndighed på beskatningens område end inden for anden lovgivning. Behovet er heller ikke det samme."

I afsnittet på side 355 om domstolenes prøvelse af delegationslove siges det:

“Ved delegation gælder det arbejdsfordelingen mellem Stortinget og administrationen. At Stortinget delegerer lovgivningsmyndighed medfører, at det får bedre tid til at behandle sager af en anden karakter. Det er ikke nogen naturlig opgave for domstolene at vurdere, om Stortinget disponerer sin tid på rette måde. Stortingets eget skøn bør her normalt være afgørende. Kun i ekstreme tilfælde, som vanskeligt kan tænkes under normale politiske forhold, bør der kunne blive tale om for domstolene at underkende loven.”

Også på baggrund af en gennemgang af forslaget til den nye skattelov kan det konstateres, at delegationsadgangen nok er bredere end i dansk ret. Som eksempel herpå kan nævnes følgende bestemmelser:

§ 4-2. Efter bestemmelsen skal en række ejendele ikke medregnes til formuen, bl.a. forsikringspolicer, som er tegnet for at opfylde kravet til tvungen indskud i pensionskasse eller enkekasse. Efter bestemmelsens 2. led kan Departementet give forskrift om, at også andre arter af livsforsikringer og pensionsspareprodukter ikke skal tages med i formuen.

§ 5-21 om skattefri kapitalindtægt. Efter bestemmelsens 3. led kan Departementet bestemme, at afkast på indskudskonti med små beløb ikke skal regnes som indtægt og kan fastsætte, hvilke beløb, og hvor mange konti som skattefriheden skal omfatte.

§ 6-20 om fradrag for fagforeningskontingent til landsomfattende lønmodtagerorganisationer. Efter bestemmelsens 2. led kan Departementet bestemme, at kontingenter til enkelte organisationer skal kunne fratrækkes, selv om vedkommende organisation ikke er landsomfattende.

16-1 om forsørgerfradrag. Efter bestemmelsens 6. led kan Departementet give forskrifter til udfyldning af denne bestemmelse. Når særlige hensyn tilsiger det, kan Departementet udvide eller indskrænke kredsen af personer, som har krav på forsørgerfradrag.

Det Kongelige Finans- og Tolldepartement har efterfølgende oplyst, at forslaget til ny skattelov blev gennemført i Stortinget uden væsentlige ændringer den 26. marts 1999.

4.2. Detaljeringsgraden i svensk skattelovgivning

Det svenske Finansdepartement, har i en udtalelse af 5. november 1998 udtalt følgende om spørgsmålet:

“I lighed med dansk lovgivning forskrives det i grundloven (Regeringsformen 2. kap. § 10, 2. stk.), at skat eller statslig afgift ikke bør pålægges i videre omfang end hvad der følger af bestemmelser, som gælder når den omstændighed indtræffer, som udløser skatte - eller afgiftspligten. Hvis Riksdagen finder, at der er særlige grunde, der gør det påkrævet, kan loven foreskrive, at skat eller statslig udgift pålægges, på trods af at loven ikke var trådt i kraft, da omstændigheden indtraf og regeringen eller Riksdagsudskott da ville havde fremsat et forslag herom på Riksdagen. Med et forslag sidestilles en meddelelse i en skrivelse fra regeringen til Riksdagen om, at et sådant forslag er i vente. Riksdagen har også beføjelse til at foreskrive undtagelse på kravet ifølge gældende forskrift, hvis Riksdagen finder det påkrævet af særlige grunde i forbindelse med krig, krigsfare eller alvorlig økonomisk krise. Endvidere er det reguleret i Regeringsreformen, at forskrifter om skat til staten meddeles ved lov.

Bestemmelserne i Regeringsformen indebærer, at lovgivningen må være specificeret for at skat skal kunne pålægges. En undtagelse er, som De nævner, loven om skatteflugt, som er udformet som en generalklausul.”

I svensk skatteret findes der således ikke nogen parallel til ordningen i Norge, hvor Kongen eller Finansdepartementet efter fuldmagt fra Stortinget kan give forskrifter med materielretligt indhold.

Af Regeringsformens (grundloven) 8. kapitel, § 3, fremgår det, at bestemmelser om borgernes pligter alene kan vedtages i lovform. Dette holder man strengt på. Efter § 13 i samme kapitel kan regeringen give “verkställighetsföreskrifter”. Dette omfatter gennemførelsesregler og nærmere forklaringer med hensyn til fortolkningen af lovens ordlyd og anvendelse. Disse bestemmelser hjemler ingen ret eller pligt, som går ud over lovens ordlyd. Regeringen kan også overlade det til underordnede myndigheder at give sådanne forskrifter, og Riksskatteverket har fået myndighed til at give forskrifter på nærmere begrænsede områder.

I betænkningen fra Rättssäkerhetskommittén (SOU 1993:63) om “Rättssäkerheten vid beskattningen” anføres det på side 81 om den materielle skatteret:

“Som nævnt ovenfor hører beskattningen til det såkaldte obligatoriske lovområde (8:3 RF) og forskrifter om skat må derfor meddeles i lovform. Anvendelsesområdet (utrymmet) for de såkaldte v-

erk-ställighetsföreskrifter (8:3 RF) er meget begrænset på indkomstbeskatningens område. Riksskatteverket må hovedsaglig nøjes med - ligesom de skattepligtige - at forsøge at fortolke og anvende loven så godt som muligt og udfærdige rekommandationer (anvisninger).

En afgørelse om skat, som ikke følger af rimelig fortolkning af forskrifter eller endda grunder sig på en sådan, er helt enkelt kompetenceoverskridende (behörighetsöverskridande) for den besluttende myndighed. En fare herved er, at man da gennem meget vage lovbestemmelser udvider et sådant anvendelsesområde (utrymme) for fortolkninger, som i realiteten får samme effekt som en overdragelse af beskatningskompetencen fra den lovstiftende forsamling til de retsfastsættende organer. Forudseeligheden bliver lidende, og det er også en - ud fra et konstitutionelt synspunkt - meget tvivlsom regelgivning af beskatningsmagten.”

Det kan i øvrigt nævnes, at også i Sverige arbejder man i øjeblikket på en større sammenskrivning af de materielle skattelove. Sigtet med sammenskrivningen er at opnå en bedre systematik, således at bestemmelserne bliver nemmere at finde, samt at gøre bestemmelserne mere forståelige gennem sproglige moderniseringer. Der er således alene tale om en teknisk revision, hvor der kun undtagelsesvis vil blive foreslået materielle ændringer, f.eks. som følge af manglende symmetri.

I lovudkastet samles de to hovedlove i svensk skatteret - kommuneskatteloven og lov om statslig indtægtsskat - sammen med en række særlove. Der lægges op til et forslag med et stort antal paragraffer (ca. 1.300), bl.a. fordi målsætningen er korte paragraffer med - normalt - ikke mere end tre stykker. Et lovforslag er så vidt vides endnu ikke blevet fremsat for Riksdagen.

Som det fremgår af ovenstående udtalelse fra Norge, er skatteloven - på samme måde som den danske skattelovgivning - karakteriseret ved nogle ældre, generelle rammebestemmelser bl.a. vedrørende spørgsmålet om, hvad der kan henregnes til den skattepligtige indkomst. Disse bestemmelser - som er fra 1911 - er suppleret med mere detaljerede bestemmelser af nyere dato.

Endvidere er der til en række lovbestemmelser knyttet bemyndigelsesbestemmelser, som i deres anvendelsesområde nok må siges at gå videre end bemyndigelsesbestemmelserne i dansk skattelovgivning. Norsk forfatningsret giver da også mulighed for i et vist omfang at delegere skattepålægsmagt til administrationen.

Angående svensk skattelovgivning følger det af den svenske grundlovs 8. kapitel, § 3, at skat til staten skal fastsættes i lovform. Svensk skattelovgivning er således

karakteriseret ved en høj detaljeringsgrad, og det overlades alene til administrationen at fastsætte tekniske gennemførelsesforskrifter. På denne måde synes svensk ret i relation til spørgsmålet om delegation at ligge tættere på traditionen i dansk skatteret end den norske.

5. De forskellige lovgivningsteknikker

Ved udarbejdelsen af skattelove gennem tiderne har man i Danmark ikke anvendt én bestemt lovgivningsteknik, men flere forskellige - afhængig af, hvornår den pågældende lovgivning er blevet til, og hvilket sigte den havde.

5.1. De fire hovedtyper

De forskellige lovgivningsteknikker, som er blevet anvendt, kan i hovedsagen opdeles i følgende kategorier:

1) Rammelovgivning med selvstændige bestemmelser.

Der kan først og fremmest nævnes de grundlæggende bestemmelser om beskatning af indkomst og formue i statskattelovens §§ 4-6 fra 1922, hvor lovgiver på dette tidspunkt har fundet det betryggende at overlade området for den nærmere fastlæggelse af bestemmelsernes rækkevidde til administrationen og domstolene. Bestemmelserne giver mulighed for en dynamisk tilretning eller justering af retstilstanden. Tilsvarende bredt formulerede bestemmelser ses meget sjældent gennemført i nyere skattelovgivning.

2) Rammelovgivning med bemyndigelsesbestemmelser, d.v.s. hvor loven suppleres af bekendtgørelser og cirkulærer.

Der er typisk tale om, at lovgiver overlader det til administrationen at fastsætte teknisk prægede regler som supplement til beskatningsreglerne i selve loven. Som eksempel herpå kan nævnes det store antal bemyndigelsesbestemmelser i kildeskatteloven om den nærmere fremgangsmåde ved opkrævning af skat.

Endvidere kan nævnes den tidligere gældende bestemmelse i ligningslovens § 28

om opgørelse af privatforbruget fra 1975. Efter bemyndigelsesbestemmelsen i § 28, stk. 4, fastsætter finansministeren de nærmere regler for opgørelsen af privatforbruget. I bestemmelsen i § 28 er der intet nævnt om, hvilke komponenter man henholdsvis skal medtage og se bort fra ved denne opgørelse, men dette fremgår udelukkende af bekendtgørelsen og vejledningen. Endvidere er det alene i cirkulæret foreskrevet, hvorledes begrænsningerne overfor den skattepligtige gennemføres. Man er således på dette område gået meget vidt i delegationsadgangen, uden at dette på noget tidspunkt blev anfægtet.

3) Meget detaljerede og udtømmende regler.

I nyere skattelovgivning er de fleste bestemmelser givet med en meget høj specificationsgrad, hvorfor denne lovgivningsteknik må siges at være den fremherskende.

4) "Haglbøssebestemmelser", hvor lovgiver - navnlig på komplicerede områder - er usikker på, om flere skatteydere end ønsket bliver omfattet af et givent regelsæt, og hvor bestemmelserne derfor forsynes med dispensationsadgang, således at reglerne kan fraviges efter tilladelse fra skatteministeren eller Ligningsrådet.

Nedenfor under afsnit 5.2 er der givet eksempler på sådanne bestemmelser.

5.2. Skyldes kompleksiteten skattesystemet selv eller årsager påført udefra?

Regeltætheden og mængden af komplicerede regler er ikke jævnt fordelt over hele skattesystemets lovgivningsflade, men falder efter Skatteretsrådets opfattelse i det væsentlige i de to hovedgrupper, som er nævnt sidst i afsnit 5.1.

I det følgende gives der eksempler på lovbestemmelser inden for disse to områder. Det undersøges i den forbindelse, hvorvidt reglerne skyldes skattesystemet selv eller årsager påført udefra.

Som eksempler på regler fra den første gruppe, hvor den høje detaljeringsgrad skyldes skattesystemet selv, kan nævnes underskudsfræmførelses- og overførselsreglerne i personskattelovens § 13. Den høje detaljeringsgrad hér hænger forment-

lig især sammen med skatteberegningsreglerne og den skattemæssige binding, der trods alt er mellem de i øvrigt særbeskattede ægtefæller. Under en mere enkel form for skatteberegning kunne man forestille sig, at reglernes kompleksitet kunne reduceres betydeligt.

Som en anden type bestemmelse inden for denne gruppe kan nævnes værnsreglerne. Sådanne regler, der typisk har en høj detaljeringsgrad, er på grund af deres antal en betydelig årsag til skattelovgivningens kompleksitet. Værnsregler til bekæmpelse af skattetækningsarrangementer er gennemført i stigende omfang op gennem 80'erne og 90'erne, så snart en utilsigtet udnyttelse af en skatteregel er blevet konstateret. På skatteområdet taler man ofte om, at der gælder "det rindende vands-princip". Dette betyder, at lovgives der med henblik på at dække et hul i skattelovgivningen, der udnyttes i spekulativ henseende, vil andre bestemmelser blot blive genstand for ny skattespekulativ udnyttelse. Sagt i overført forstand søger vandet (skatteudnyttelsen) derhen, hvor der er plads for friløb. Derfor giver værnsregler, som viser sig at være utilstrækkelige, ikke sjældent anledning til, at nye værnsregler må gennemføres. Som eksempel herpå kan nævnes anpartsindgrebene i 1989 og 1993. Endvidere kan nævnes udlandsbeskatningen, der blev gennemført efter ophævelsen af valuta- og handelsrestriktionerne i forbindelse med kapitalliberaliseringen.

Som eksempler på områder, hvor regelkompleksiteten skyldes årsager påført udefra, kan nævnes mange af reglerne i dødsbøbeskatningsloven. Hér skyldes lovgivningens kompleksitet, at skattesystemet er knyttet tæt op til en anden kompliceret lovgivning, nemlig skiftelovgivningen.

Som et andet område kan nævnes bestemmelserne i kursgevinstloven om finansielle instrumenter, f.eks. futures og options. Hér skyldes kompleksiteten, at de økonomiske foreteelser, der udfolder sig i samfundet, i sig selv betinger mange enkeltregler i skattesystemet.

Også visse værnsregler er begrundet i årsager påført udefra. Det gælder f.eks. regler, som har til formål at værne det danske skattesystem over for den frie bevægelighed af kapital i forhold til udlandet. Som eksempel herpå kan nævnes fraflytningsbestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 13 a.

En anden forklaring på systemkompleksiteten er den ovenfor omtalte lovgivningsteknik - “haglbøsseteknikken” - som særligt er anvendt i de senere år. Teknikken indebærer, at en regel er forsynet med en mulighed for dispensation, hvorefter skatteministeren - eventuelt Ligningsrådet - bemyndiges til at dispensere fra beskatningen i enkelttilfælde. I visse tilfælde søges dispensationsbeføjelsen begrænset ved skitsering af relevante dispensationsmomenter, i andre tilfælde er dispensationsbeføjelsen åben. Som eksempel på sidstnævnte tilfælde kan henvises til de tidligere gældende holding-regler, hvorefter skatteministeren eller den, han bemyndigede hertil, kunne tillade, at holdingreglerne ikke blev anvendt, jf. den tidligere gældende ligningslovs § 16 B, stk. 6. Endvidere kan der henvises til ovennævnte bestemmelse i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 12, hvorefter Ligningsrådet kan dispensere fra anpartsreglerne.

Det er givet, at denne “haglbøsseteknik” ikke er en heldig lovgivningsteknik, da den rummer risiko for forringelse af retssikkerheden, eftersom borgerne ikke har mulighed for at forudberegne deres retsstilling. Endvidere har borgerne kun mulighed for at indbringe et afslag på en dispensation efter den almindelige regel om domstolsprøvelse af forvaltningsafgørelser i medfør af grundlovens § 63, og da dispensationsbestemmelserne er skønsmæssige bestemmelser, er domstolsprøvelsen ikke intensiv. I relation til de skatteydere, der er omfattede af et sådant lovgivningsområde, kræves derfor ikke alene, at de har kendskab til lovens regler, men også, at de har kendskab til, hvorledes skønudøvelsen er blevet udmøntet i praksis. Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 om objektivisering m.v. er en række tilladelsesbestemmelser blevet ophævet, således at betingelserne for at anvende bestemmelserne nu fremgår af loven. Samtidig er Landsskatteretten blevet gjort kompetent til at påkende afslag på tilladelser vedr. skattefri aktieombytning, fusion, spaltning og tilførelse af aktiver, og det præciseres, at skattestyrelseslovens regler skal anvendes på sådanne sager.

5.3. Historisk/politisk betingede årsager

Årsagen til regeltætheden og kompleksiteten på de nævnte områder kan også være historisk-/politisk betinget. Det kan således være, at et givet lovkompleks er kommet til veje lidt efter lidt, efterhånden som lovgiver har indvundet erfaringer med området, uden at man på noget tidspunkt har revurderet hele komplekset i

lyset af de indvundne erfaringer. Opbygningen af sambeskatningssystemet kan i nogen grad ses som et eksempel herpå.

Områdets kompleksitet kan også hænge sammen med tidspresset ved lovforslagenes udformning eller de politiske kompromiser, der er blevet indgået i forbindelse med Folketingets arbejde med forslagene, jf. nærmere herom nedenfor i afsnit 7 om ideelle krav til lovgivningsproceduren.

Årsagsforklaringerne som omtalt ovenfor under 5.2. og i dette afsnit kan give et fingerpeg om, hvor man kan sætte ind, hvis man vil have færre eller enklere regler på de felter, hvor lovgivningen i dag i særlig grad er tyngt af mange og komplicerede regler. Nogle steder vil det være årsagerne eller bindingerne mellem årsag og ophobning af skattereglerne, der kan angribes; en oprindelig god politisk begrundelse for gennemførelsen af en lov kan med årene vise sig at være for spinkel til at kunne danne grundlag for senere ændringer af loven. Ændringerne kan i så faldt være gennemført ud fra andre formål, hvilket kan gøre det vanskeligt at fastlægge det egentlige sigte med lovgivningen. I forbindelse med revision af bestemmelserne bør det derfor undersøges, om de historiske bindinger stadig er aktuelle.

5.4. Er specificationsgraden et særkende for skatteretten - forholdene inden for andre ministerområder?

Spørgsmålet er, om den høje specificationsgrad er et særligt skatteretligt problem som følge af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, eller om det i virkeligheden er et udslag af dansk lovgivningstradition. Hvis lignende forhold også gør sig gældende på andre lovgivningsområder uden for det skatteretlige, kunne det tyde på, at den høje specificationsgrad skyldes dansk lovgivningstradition og således ikke et særkende ved skatteretten.

Til brug for en sådan undersøgelse er der indhentet udtalelser fra Socialministeriet, Bolig- og Byministeriet, Energi- og Miljøministeriet samt Erhvervsministeriet om specificationsgraden på de respektive ressortområder.

Socialministeriet anfører i sin udtalelse af 30. april 1998:

“Socialministeriet finder, at der er en høj specificationsgrad i den del af sociallovgivningen, der vedrører kontante ydelser, mens den øvrige del af lovgivningen har en lav specificationsgrad. Det er ministeriets opfattelse, at det sociale område bedst styres ved rammelovgivning, da området i vidt omfang er underlagt kommunernes selvstyre.

Reglerne i bistandslovens kapitel 9 om kontanthjælp til underhold er således højt specificerede og fastsætter ydelser for de enkelte grupper, bl.a. forsørgere, ægtepar og unge under 25 år, med henvisning til dagpengesatserne i lov om arbejdsløshedsforsikring mv.

På bistandslovens øvrige område, f.eks. om tilbud til ældre og handicappede, er der udelukkende lovgivet ved rammebestemmelser. Som eksempel fra bistandslovens afsnit 7 om institutioner kan nævnes § 79: ”Kommunalbestyrelsen skal sørge for døgntilbud til personer, som af helbredsmæssige grunde har behov for det (..)”.

Når bistandsloven den 1. juli 1998 bliver afløst af ny lovgivning, er mønstret i specificationsgraden af regelsættet uændret.”

Bolig- og Byministeriet anfører i sin udtalelse af 12. maj 1998:

“Det er Bolig- og Byministeriets opfattelse, at specificationsgraden generelt er forholdsvis lav, da hovedparten af ministeriets lovgivning primært består af decentrale love med rammebestemmelser, som det er op til den enkelte kommunalbestyrelse at udfylde i overensstemmelse med kommunens behov og inden for lovens rammer, da det er den enkelte kommune, som har det fornødne lokalkendskab til at udfylde de udstukne rammer med henblik på varetagelse af kommunens opgaver på de enkelte områder bedst muligt. F.eks. indgår loven om almene boliger samt støttede private andelsboliger (det støttede boligbyggeri) som et væsentligt led i kommunernes varetagelse af boligsociale opgaver, og byfornyelsesloven giver kommunerne mulighed for at løse byfornyelsesbehovet i overensstemmelse med det lokale byfornyelsesbehov. Kommunernes revision fører tilsyn med kommunernes forvaltning af lovgivningen, men Bolig- og Byministeriet har en overordnet ulovbestemt tilsynsforpligtelse på sit område.

Et eksempel på en decentral lov med øget grad af rammebestemmelser er den nye lov om byfornyelse, der trådte i kraft den 1.1. 1998.

Bolig- og Byministeriet varetager regelfastsættelsen i henhold til lovens bemyndigelsesbestemmelser og har alene en overordnet ulovbestemt tilsynsforpligtelse. Selve administrationen af loven varetages af den enkelte kommune, idet det er den enkelte kommunalbestyrelse, der på lokalt plan tager initiativ til, planlægger og gennemfører byfornyelse og dermed har beslutningskompetencen og ansvaret for byfornyelsen.

.....

Men der findes dog tillige eksempler på en høj specificationsgrad i lovgivningen på Bolig- og Byministeriets område.

Boligstøttelovgivningen er et eksempel herpå. Lovgivningen er udtryk for en høj grad af detailregulering, der ikke giver kommunerne store muligheder for at udøve et konkret skøn.

Administrationen af lovgivningen har siden indførelsen den 1.4. 1967 været varetaget primært på kommunalt niveau, idet det er kommunalbestyrelserne, der har pligt til at yde boligstøtte. Kommunerne afholder selv de udgifter, der er forbundet med administrationen af reglerne, mens staten refunderer en del af boligstøtten efter nærmere fastsatte regler. Boligstøtteleven indeholder regler og beregning af boligstøtte, regler om udbetaling, om omberegning og efterregulering, om klage og om administration.

.....

Loven om midlertidig regulering af boligforholdene gælder for lejeforhold om beboelseslejligheder i de kommuner, hvor kommunalbestyrelsen har besluttet, at reglerne skal være gældende. Loven gælder forud for lejeloven på de områder, hvor der er sammenfaldende regler.

Lovens specificationsgrad er meget høj. Den indeholder regler om omkostningsbestemt leje, herunder for hvilke udgifter, der kan indgå heri, om vedligeholdelse, herunder konto for udvendig vedligeholdelse, om forbedringer, om huslejerregulering for småejendomme og for enkeltværelser, om huslejenævn og om Grundejernes Investeringsfond. Herudover indeholder loven særlige regler om benyttelse af boliger, der har til formål at sikre den bedste udnyttelse af boligbestanden i kommunen.”

Energi- og Miljøministeriet oplyser følgende i sin udtalelse af 18. august 1998:

“Generelt

Miljø- og Energiministeriets lovgivning består typisk af rammebestemmelser, hvor alene formålet, området og beføjelserne til ministeren angives.

Dette kan illustreres ved, at der er opført 51 hovedlove og 581 bekendtgørelser i Miljø- og Energiministeriets database i Retsinformation. Af disse hovedlove angår de 7 etablering eller nedlæggelse af institutioner e.l. og de 20 forskellige former for etablering af støtteordninger eller fonde. Alene til miljøbeskyttelsesloven er der opført 102 gældende bekendtgørelser.

Det er dog karakteristisk, at specificationsgraden stiger med graden af indgreb, særligt overfor enkeltindivider eller enkeltområder og med involveringen af finansielle muligheder, illustreret ved diverse støtteordninger.

Naturområdet

.....

Lovene er i det store og hele karakteriseret ved at være rammelove, som udfyldes med bekendtgørelser inden for de rammer, loven sætter. Den væsentligste begrundelse herfor er, at reguleringen derved løbende kan tilpasses de ændringer, der sker i “omverdenen”, uden at skulle gennemføre lovændringer.

Undtaget herfra er lov om bygningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer og lov om sommerhuse og camping m.v., der i overvejende grad i selve loven regulerer de respektive områder. Årsagen hertil skal nok søges i den omstændighed, at de to love indeholder en ret tæt, erstatningsfri regulering af anvendelsen af visse former for fast ejendom.

Også skovloven regulerer i overvejende grad området i selve loven, hvilket især hænger sammen

med, at skovdrift har et meget langsigtet perspektiv.

Derudover kan nævnes lov om beskyttelse af de ydre koge i Tøndermarsken, lov nr. 111 af 12. marts 1988 med senere ændringer, der er en fredning af Tøndermarsken gennemført ved lov (i modsætning til normalt ved en fredningsnævnsafgørelse), og som derfor ret detaljeret fastsætter regulering i selve loven.

Miljøområdet

.....

Begrundelsen bag anvendelsen af rammelovgivning på miljøområdet skal nok findes i områdets kompleksitet, foranderlighed, store indhold af meget tekniske og praktiske bestemmelser, samt det store antal af internationale bestemmelser, ikke mindst EU-bestemmelser og disses implementering, som præger området.

Energiområdet

.....

Energiområdets lovgivning består ligesom det øvrige ministerområde for en stor del af rammebestemmelser, hvor det forudsættes at ministeren udformer bekendtgørelser til gennemførelse af lovgivningen, men i sammenligning med miljøområdet er energiområdets lovgivning mere detaljeret. Dette gælder f.eks. for de love, der giver statstilskud for henholdsvis at opnå energibesparelser og fremme brugen af vedvarende energi.

.....”

Erhvervsministeriet, der har hørt sine styrelser over spørgsmålet, oplyser i sin udtalelse af 5. august 1998:

“De love med tilhørende bekendtgørelser, som administreres af Patentdirektoratet har på visse punkter en forholdsvis høj specificationsgrad. Dette har flere årsager. Patentdirektoratet udsteder enerettigheder på baggrund af ansøgninger. Både af hensyn til rettighedshaveren og dennes konkurrent er det af stor betydning, at behandlingen af ansøgninger og udstedelsen af rettighedsbeviser sker på et ensartet og entydigt grundlag. Dette kræver, navnlig på patentområdet, visse steder ganske detaljerede regler. I øvrigt er en lang række af disse regler internationalt fastsat.

Endvidere gælder det for patentloven og varemærkeloven, at de internationale registreringsordninger, der gælder på de to områder, også indgår i lovens bestemmelser. Direktoratet er imidlertid meget opmærksom på regelforenklingskonceptet og holder løbende kontakt med brugerne for at sikre, at specificationsgraden holdes på det nødvendige minimum.

.....

Søfartsstyrelsen oplyser, at specificationsgraden for dele af søfartslovgivningen - reglerne vedrørende konstruktion og bygning af skibe - efter styrelsens opfattelse er høj. En række af disse regler er ikke begrænset til funktionskrav, men indeholder detaljerede regler for, hvorledes skibe skal konstrueres og bygges.

Den detaljerede reguleringsform vedrørende skibes konstruktion og bygning afspejler den internationale regeldannelse inden for området. Den høje detaljeringsgrad indebærer et højt

sikkerhedsniveau. En detaljeret international regelfastsættelse er en forudsætning for den internationalisering, som søfartserhvervet er underlagt....

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen varetager administrationen af 18 lovområder inden for Erhvervsministeriets ressort. Herudover varetages administrationen på enkelte områder i lovgivningen inden for Økonomiministeriets ressort.

Et så bredt område vanskeliggør en samlet vurdering af detaljeringsgraden. Afhængig af sammenligningsgrundlaget vurderes styrelsens lovområde således at spænde fra lav til middel detaljeringsgrad.

....

På baggrund af denne gennemgang af Erhvervsministeriets lovgivning er det ikke muligt generelt at karakterisere specifikationsgraden, da denne er varierende og afhænger af hvilken lovgivning, der er tale om.”

Udtalelserne ovenfor viser, at specifikationsgraden på ovennævnte ressortområder tilsyneladende er høj, når der er tale om bestemmelser, som vedrører borgernes krav på økonomiske ydelser over for det offentlige, f.eks. kontanthjælp, boligstøtte, miljø- og energistøtte eller som vedrører økonomiske ydelser eller økonomiske forhold i relation til tredjemand, f.eks. patentlovgivningen, reglerne om omkostningsbestemt husleje og fredningslovgivning. Endvidere er specifikationsgraden høj, når reglerne vedrører forhold, som berører borgernes sikkerhed, f.eks. reglerne om skibskonstruktion, eller har baggrund i internationale aftaler, jf. eksemplerne på patent- og søfartsområdet.

Sammenfattende kan man sige, at når der i lovgivningen fastsættes regler for borgernes økonomiske rettigheder og pligter - hvilke regler netop udgør hovedsubstansen i skattelovgivningen - er detaljeringsgraden høj. Den høje detaljeringsgrad er således ikke noget særkende ved skatteretten, og det er derfor spørgsmålet, om ikke den høje detaljeringsgrad på skatteområdet i lige så høj grad er en følge af den almindelige lovgivningstradition som den er en følge af grundlovens § 43.

5.5. Kan problemet med den høje detaljeringsgrad løses ved en omgåelsesklausul?

Et andet spørgsmål, som kan rejses, er, hvorvidt en del af problemet med den høje specifikationsgrad på skatteområdet i fremtiden kan undgås, hvis man i det danske skattesystem - ligesom i Sverige - gennemfører en omgåelsesklausul i

lovgivningen. Her sigtes der først og fremmest til de ofte komplicerede værnsregler, der gennemføres for at hindre politisk uønskede dispositioner.

Med omgåelsesklausul menes en bestemmelse, hvorefter arrangementer kan tilsidesættes, hvis de udelukkende eller i det væsentlige er tilrettelagt og foretaget for at opnå en gunstig skattemæssig stilling, og hvor arrangementerne fremtræder som en utilsigtet udnyttelse af de skatteregler, der bringes i anvendelse, hvis de accepteres efter deres indhold.

Højesteretsdomme fra de senere år viser, at Højesteret ikke stiller samme hjemmelskrav i tilfælde, hvor en skatteyder bevidst udnytter de civilretlige kvalifikationer til at opnå et skatteretligt resultat, som vedkommende ellers ikke kunne opnå, hvis den pågældende skattebestemmelse udtrykkelig havde omfattet den pågældende situation.

Som et eksempel herpå kan nævnes Højesterets dom i TfS 1998, 99, hvor en skatteyder ikke fik anerkendt fradrag i den personlige indkomst for renter af et privat lån, som var overført til virksomhedsordningen og udtaget igen senere inden for samme indkomstår udelukkende for at spare skat. I dommen blev der lagt vægt på, at dispositionen klart stred imod lovens formål, og at dispositionen var uden forretningsmæssig begrundelse. Selv om lovtæksten ikke omtalte den omhandlede situation, fandt Højesteret, at myndighederne havde været berettigede til at tilsidesætte dispositionen.

Endvidere kan nævnes Højesterets dom i TfS 1998, 199 om rentefiksering, hvor Højesteret - så vidt vides - for første gang anvender udtrykket "omgåelse", idet retten fastslår, at beskatning hos långiver af en fikseret renteindtægt må forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.

Spørgsmålet er, om der i dansk skatteret allerede gælder en uskreven omgåelsesregel, således at det må antages, at det ikke er nødvendigt at gennemføre værnsregler inden for de forskellige områder af skattelovgivningen. En sådan antagelse er der dog - efter Skatteretsrådets opfattelse - næppe tilstrækkelig belæg for at fastslå ud fra den foreliggende retspraksis.

Spørgsmålet om indførelsen af en omgåelsesklausul har været behandlet i Skatteministeriets redegørelse om retssikkerhed fra april 1991, hvor også de svenske regler på området blev gennemgået. Det følgende indeholder et kort resumé af hovedsynspunkterne i denne redegørelse.

I Sverige indførte man i 1980 en omgåelsesklausul i forbindelse med skatteflugtsloven, hvorefter der ved skatteansættelsen skal ses bort fra en retshandel, hvis denne er et led i en fremgangsmåde, som indebærer, at skattebestemmelser omgås.

I 1983 blev loven skærpet, idet reglerne i de mellemliggende år kun havde været anvendt i meget få tilfælde. Med ændringen blev der gennemført en revisionsklausul, hvis tidsmæssige begrænsning efterfølgende er blevet forlænget gentagne gange.

Senest er loven blevet revideret i overensstemmelse med en betænkning fra marts 1996 (SOU 1996:44), der foreslog en skærpelse af loven (prop. 1996/97:170).

Omgåelsesklausulens gennemførelse i Sverige skal navnlig ses på baggrund af den lovforklningstradition, der hersker i Sverige. Dels anvendes i Sverige en meget formalistisk fortolkningstradition, hvor domstolene i meget høj grad henholder sig til lovens ordlyd, modsat danske domstoles noget friere fortolkningsform, hvor lovens motiver, baggrund og formål indgår. Dels er domstolene i Sverige meget tilbageholdende med at betragte foretagne civile dispositioner som udtryk for noget andet, end de umiddelbart giver sig ud for. Således betragter svenske domstole sammensatte dispositioner led for led - d.v.s. som isolerede enkelt-dispositioner, hvor man i dansk praksis i højere grad ser på den samlede transaktions reelle indhold.

I retssikkerhedsredegørelsen konkluderes det, at retspraksis synes at vise, at der i dansk skatteret kan ske en skattemæssig tilsidesættelse af en civilretlig disposition ud fra et omgåelsessynspunkt, og at en omgåelsesklausul formuleret i en lovtekst næppe vil gå længere, end hvad der allerede følger af retspraksis.

På den baggrund er det Skatteretsrådets opfattelse, at domstolene i nogle sager ville nå frem til samme resultat, hvad enten der var gennemført værneregler på området eller ej. Når der imidlertid er lovgivningstradition for gribe ind med værneregler, kan en undladelse af at gennemføre værneregler af domstolene tænkes at blive taget som udtryk for, at lovgiver har accepteret den pågældende retstilstand på området.

Usikkerheden om domstolenes holdning til en mangelfuld lovgivning gør det derfor i de fleste tilfælde politisk uacceptabelt ikke at gribe ind med værnsregler. Usikkerheden understreges af, at overgangen fra de tilfælde, hvor det er berettiget at tilsidesætte en disposition ud fra omgængelsesbetragtninger, til de tilfælde, hvor dette ikke kan ske, er flydende.

6. Vurdering af fordele og ulemper ved rammelovgivning

6.1. Begrebet “rammelovgivning”

Ved rammelovgivning på skatteområdet forstås, at skattelovene alene indeholder de forskrifter, der er absolut nødvendige for at opfylde kravet i grundlovens § 43, mens normdannelsen i øvrigt overlades til administrationen og til domstolene. Rammelovgivning kan som tidligere nævnt gives i form af selvstændige bestemmelser, eller i form af bestemmelser, der suppleres med bemyndigelsesbestemmelser, jf. afsnit 5.1.

I det følgende er der ikke sondret mellem disse to former for rammebestemmelser, idet fordelene og ulemperne synes at være de samme.

6.2. Kan visse lovbestemmelser erstattes af bekendtgørelse eller cirkulære?

Som det fremgår af afsnit 3, er det den herskende statsretlige og skatteretlige teori, at grundlovens § 43 kun overlader administrationen et meget begrænset område, inden for hvilket der kan fastsættes egentlige skatteregler i administrative forskrifter.

Det er Skatteretsrådets opfattelse, at det ikke er muligt at fastsætte kvalitative standarder til afgrænsningen af et sådant område.

I nyere statsretlig teori antages det, at grundlovens § 43 ikke udelukker en adgang til - hvor der er et praktisk behov herfor - at fastsætte videregående administrative gennemførelsesforskrifter af teknisk karakter, f.eks. om opgørelse af indkomsten, skatteberegningen og opkrævningen. Det er imidlertid hér Skatteretsrådets opfattelse, at navnlig hensynet til borgernes retssikkerhed taler imod en sådan videregående adgang til at delegere regelfastsættelsen til administrationen, jf.

afsnit 3.2. samt bemærkningerne nedenfor under afsnit 6.3 om de retssikkerhedsmæssige overvejelser.

Generelt kan der om rammelovgivningsteknikken anføres, at den næppe i sig selv vil nedbringe antallet af regler - tværtimod. I bedste fald vil skattelovens regler blot blive overflyttet til bekendtgørelser eller cirkulærer, hvorved der umiddelbart ikke vindes meget. I værste fald kan den lette adgang for administrationen til at justere en given retstilstand i sig selv få regelmængden til at vokse og kan resultere i, at regelsættene bliver uoverskuelige.

En anden ulempe ved rammelovgivning er, at der ved fastsættelsen af administrative regler ikke - ligesom ved lovgivningsproceduren - består formelle regler, herunder kravet om 3 folketingsbehandlinger og høringsregler, som er medvirkende til at højne kvaliteten af reglerne. Der er derfor en risiko for, at administrativt fastsatte regler får et indhold, som der ikke er hjemmelsmæssig dækning for.

Endelig er det uheldigt, at denne lovgivningsteknik kan gøre det nødvendigt at ændre rammelovens ordlyd, alene fordi lovgiver fortryder dele af de udsagn, der oprindeligt indgik i rammelovens forarbejder. Dette kan således komme på tale, såfremt lovteksten er bredt formuleret, mens bemærkningerne gør meget detaljeret op med lovbestemmelsens anvendelsesområde. Hvis man har ønsker om at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til nogle forhold, som må anses for at falde ind under bestemmelsens ordlyd, men uden for bemærkningerne, kan det på grund af de bindinger, som bemærkningerne giver, være nødvendigt at ændre den eksisterende lovtekst, selvom dette som nævnt ikke umiddelbart forekommer hjemmelsmæssigt nødvendigt. En sådan problemstilling kendes allerede i dag, men vil blive stærkt aktualiseret ved rammelovgivning, hvor det forudsættes, at lovbemærkningerne er mere fyldige end i dag.

6.3. Retssikkerhedsmæssige overvejelser

Hensynet til borgernes retssikkerhed, herunder kravet om forudberegnelighed i skattelovgivningen og ensartet retsanvendelse, er efter Skatteretsrådets opfattelse en afgørende forudsætning for den almindelige accept af det høje skattetryk i det

danske skattesystem. Kravet om forudberegnelighed tolkes i almindelighed som et ønske om størst mulig specificationsgrad og lovklarhed. Idealet er, at borgerne direkte i loven kan aflæse deres retsstilling, og at man i størst mulig udstrækning bør undgå lovregler med et upræcist indhold, herunder dårligt definerede begreber, og lovregler, der i væsentlig grad lader retsstillingen bero på et skøn fra myndighedernes side.

EF-domstolen synes at ligge tæt op ad denne forståelse af retssikkerhedsbegrebet, når den i sagen C-177/96 Belgische Staat mod Banque Indosuez m.fl. udtaler, at retssikkerhedsprincippet er et grundlæggende fællesskabsretligt princip, som kræver, at en ordning, der pålægger en afgiftspligtig byrde, er klar og utvetydig, for at den afgiftspligtige ikke skal være i tvivl om sine rettigheder og pligter, således at vedkommende kan handle derefter.

I den retssikkerhedsmæssige debat er der enighed om, at det er uheldigt, at en fortolkning af en bred bestemmelse først ligger fast, når - og hvis - Højesteret en gang ud i fremtiden har taget endelig stilling til fortolkningsspørgsmålet. Det kan udtrykkes på den måde, at overlades det til administrationen og domstolene at udfylde lovreglerne, må den enkelte skatteyder i skattesagen nødvendigvis blive offer for udviklingen i praksis. Skatteretsrådet finder i den forbindelse, at der er betydelig risiko for, at en videre anvendelse af rammelovgivningsteknikken vil føre til flere retstvister om den hjemmelsmæssige dækning for en given beskatning end under en lovgivning, hvor specificationsgraden er høj.

På den baggrund er det Skatteretsrådets opfattelse, at ovennævnte retssikkerhedsmæssige hensyn taler afgørende imod anvendelsen af rammelovgivning som et mere udbredt lovgivningsteknisk princip inden for skattelovgivningen.

6.4. Domstolenes holdning til rammelovgivning

Domstolene lægger afgørende vægt på, hvad lovgiver har ønsket med den pågældende lov. Hvis sigtet med loven klart har været at overlade en udfyldende funktion til administrationen og domstolene, er der grund til at forvente, at domstolene vil påtage sig denne opgave og udøve denne regeludfyldende funktion

- medmindre domstolene konkret finder, at dette vil være i strid med grundlovens § 43.

6.5. Er lovregler egnet til at informere om retssystemet?

Lovbestemmelser er ikke videre godt egnede som informationsmiddel, og det er derfor sandsynligt, at der samlet set kan opnås en mere fyldestgørende og mere forståelig information i forhold til borgerne ved at nedgradere en hel del af enkeltreglerne, således at de placeres i bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger i stedet for i lovens paragraffer.

I det omfang antallet af detailregler skæres ned og erstattes af rammebestemmelser kombineret med en kvalitativt bedre retlig information - f.eks. en væsentlig udbygning af Ligningsvejledningen - kan det desuden give en bedre information om skattelovgivningen.

Imidlertid viser denne redegørelses afsnit 3, at det er den overvejende opfattelse i såvel den statsretlige som i den skatteretlige teori, at grundlovens § 43 giver meget snævre grænser for, hvad der kan overlades til administrationen at give i forskriftsform, samt at også hensynet til borgernes retssikkerhed efter Skatteretsrådets opfattelse taler imod en videregående anvendelse af delegationsmuligheden. På den baggrund finder Skatteretsrådet det ikke relevant at gå ind i yderligere overvejelser af fordele og ulemper ved rammelovgivning.

7. Ideelle krav til lovgivningsproceduren

I dette afsnit peges på en række uheldige forhold ved lovgivningsproceduren, som efter Skatteretsrådets opfattelse kan være medvirkende årsag til lovgivningens kompleksitet. I afsnittet giver rådet endvidere nogle bud på, hvorledes enkelte af problemstillingerne kan løses.

I **bilag 3** er Skatteretsrådets samlede forslag kort skitseret.

7.1. Vurdering af skadevirkningerne ved reglernes kompleksitet

Som nævnt i indledningen behandler denne redegørelse ikke spørgsmålet, om skattesystemet kan forenkles, hvis skattebyrdefordelingen ændres eller de skatteadministrative rutiner omlægges. Et spørgsmål forskelligt herfra er, om man som led i lovgivningsprocessen i tilstrækkelig grad gør sig klart, hvilke negative virkninger, herunder forståelsesmæssige vanskeligheder, der vil følge med det lovgivningsprojekt, man ønsker gennemført.

En sådan vurdering bør efter Skatteretsrådets opfattelse principielt foretages, hver gang et nyt kompliceret regelsæt ønskes gennemført. Et eksempel på et kompliceret regelsæt, hvor der efter Skatteretsrådets opfattelse er behov for forenklinger, er skatteberegningsreglerne.

De gældende skatteberegningsregler opererer med en række indkomstgrundlag. Bl.a. kan nævnes skattepligtig indkomst, personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag. Beregningsgrundlagene er forskellige, og skatteprocenterne divergerende.

Det er Skatteretsrådets opfattelse, at befolkningen ikke i almindelighed er i stand til selv at beregne deres skat, og at de fleste knap er i stand til at forstå den skatteberegning, som myndighederne meddeler i forbindelse med årsopgørelsen.

De forståelsesmæssige vanskeligheder, som disse og andre komplicerede regelsæt giver anledning til, svækker borgernes retssikkerhed. Prisen for lovgivningens kompleksitet på dette felt er således nok en bredere - og nogle vil måske også hævde retfærdigere - fordeling af skattebyrden, men indebærer samtidig en beskatning, som den almindelige borger i mange tilfælde ikke kan forstå eller gennemskue. Denne mangel på gennemskuelighed gør borgeren fremmed over for skattesystemet og kan som nævnt svække dennes tillid hertil.

Det er derfor Skatteretsrådets opfattelse, at der er behov for, at man før der tages initiativ til ændringer af skattelovgivningen nøje overvejer skadevirkningerne af kompleksiteten både i den bestående lovgivning på området og i den lovgivning, der vil blive resultatet af de påtænkte ændringer.

7.2. Omvendt lovudarbejdelse (systembeskrivelse)

I forbindelse med Skatteretsrådets overvejelser om, hvordan kvaliteten af lovforslag i skattelovgivning kan forbedres, har rådet fundet det hensigtsmæssigt at foreslå en ændring af den fremgangsmåde, der i dag anvendes ved udarbejdelse af i hvert fald en del af skatte- og afgiftsforslagene. Det er Skatteretsrådets opfattelse, at arbejdsmetoden - som beskrives nedenfor - vil kunne højne kvaliteten af den nævnte del af lovforslagene og samtidig give et bedre grundlag for cirkulæreskrivningen.

Skatteretsrådet anser det for bydende nødvendigt at anvende metoden, såfremt man vælger at gennemføre skattebestemmelser som rammelove, idet lovgivningen kun på denne måde synes at kunne sikres den fornødne kvalitet.

Blandt de lovforslag, som gennemføres uden forudgående udvalgsbehandling, bliver en del forslag i dag til på den måde, at man først udarbejder selve lovbestemmelserne, og derefter dækker man sig ind i bemærkningerne. Når loven så er gennemført i Folketinget, udarbejder man den første samlede systematiserede beskrivelse af ordningen i forbindelse med udsendelsen af et cirkulære eller vejledning.

I modsætning hertil kunne man forestille sig en omvendt arbejdsmetode, hvorefter man altid straks ved lovgivningsarbejdets start udarbejder en samlet systematisk og detaljeret beskrivelse af den ordning, som man ønsker gennemført i lovform. Beskrivelsen bør nøje gøre rede for de formål, der er med ordningen, de regler der skal gælde, begrundelser for enkeltreglerne og de virkninger disse vil have. Ligeledes skal hele det administrative apparat nøje beskrives. Herudfra kan så efterfølgende udarbejdes nogle fyldige bemærkninger til det lovforslag, som opstilles, uden at der derved i egentlig forstand lovgives i bemærkningerne. Formålet bør ikke alene fremgå af de almindelige bemærkninger, men bør også fremgå i indledningen til kapitelinddelingerne under de specielle bemærkninger. Herved er det muligt at se begrundelsen for de mere teknisk prægede forslag i lyset af lovens formål. Før selve formuleringen af lovforslaget, må opgaven i øvrigt gå ud på at fastslå, med hvor få lovbestemmelser man kan gennemføre en hensigtsmæssig og dækkende regulering af området.

I **bilag 4** er som eksempel på ovennævnte arbejdsmetode optrykt en systembeskrivelse af frigørelsesafgiftsordningen.

I **bilag 5.1** er optrykt et forslag til, hvorledes frigørelsesafgiftsloven kan se ud, når den er blevet omskrevet efter ovennævnte principper. I forhold til den gældende frigørelsesafgiftslov (lovbekendtgørelse nr. 151 af 23. februar 1998), der består af 14 paragraffer og 35 stykker, indeholder forslaget i bilag 5.1 samme antal paragraffer, hvorimod antallet af stykker er forøget til 45. Dette skyldes navnlig indsættelsen af en formålsbestemmelse (§ 1) samt en bestemmelse om ansættelse og klage m.v. (§ 6), men skyldes herudover en opdeling af flere paragrafstykker i forbindelse med præciseringer, herunder bl.a. af fremgangsmåden ved beregning af værditabet på bygninger (§ 3, stk. 5). Ændringerne i forhold til den gældende frigørelsesafgiftslov er markeret med fed skrift.

Bilag 5.2 indeholder et forslag til, hvorledes frigørelsesafgiftsloven kan se ud, såfremt teknikken med rammelovgivning anvendes. Antallet af lovparagraffer og paragrafstykker i dette forslag er henholdsvis 9 og 20. Reduktionen i antallet af lovparagraffer og paragrafstykker i forhold til den eksisterende lov skyldes anvendelsen af en bred bemyndigelsesbestemmelse (§ 8), hvis specifikke udmøntning forudsættes nøje fastlagt i bemærkningerne til lovforslaget. Da der i realiteten vil være tale om en bunden udmøntning af bemyndigelsesbestemmelsen, er det ikke sandsynligt, at antallet af lov- og bekendtgørelsesbestemmelser - set under et - vil afvige væsentligt fra det samlede antal bestemmelser i den gældende frigørelsesafgiftslov og - bekendtgørelse.

7.3. Skatteministeriets lovinstruks

Skatteretsrådet er opmærksom på, at Skatteministeriets departement har udarbejdet interne retningslinier, som foreskriver visse procedurer under lovforberedelsen til sikring af lovforslagenes kvalitet. Følges disse retningslinier, vil det kunne løse nogle af de problemer, som Skatteretsrådet peger på i dette hovedafsnit. Afgørende er imidlertid, at retningslinierne bliver fulgt, og Skatteretsrådet finder derfor anledning til at understrege vigtigheden af, at dette sker.

Retningslinierne, der er beskrevet i Departementets instruks af 30. september 1997 med senere ændringer (**bilag 6**), stiller en række formelle krav til lovforslags tekniske tilblivelse og udformning. Der er således fastsat retningslinier for en udbygget obligatorisk høring, for høringsfrister samt om oplysningspligt overfor hørte parter.

Generelt fremhæver instruksens, at det er vigtigt, at lovteksten og især lovforslagets bemærkninger, herunder bemærkninger til ændringsforslag, er udformet i et forståeligt sprog med angivelse af relevante formål, hensigter og problemstillinger.

Omfangsrige ændringsforslag bør ifølge instruksens søges undgået ved nøje forberedelse af initiativet, således at forslaget på fremsættelsestidspunktet med rimelighed kan opfattes som såvel teknisk som politisk færdigarbejdet. Der skal stræbes imod fremsættelse så tidligt på folketingsåret som muligt. Fremsættelse med henblik på genfremsættelse i en følgende folketingssamling er ifølge instruksens en hensigtsmæssig måde at sikre Folketinget bedre arbejdsvilkår.

Ifølge instruksens kan høring af såvel andre ministerier som relevante eksterne parter kun undlades, hvis der er tvingende grunde hertil. Lovforslagene forelægges derudover før fremsættelsen i Folketinget for et testpanel under Erhvervsministeriet med henblik på de administrative konsekvenser, i det omfang en sådan forelæggelse er relevant. Høringsfristerne skal være rimelige og velbegrundede, og bør ikke være under 4 uger, medmindre der er tvingende grunde til at fastsætte en kortere, men fortsat ikke urimelig kort frist.

Lovforslag der sendes til høring gøres tilgængelige på internettet, samtidig med at de sendes til høring, ligesom lovforslaget samtidig sendes til medlemmerne af Folketingets Skatteudvalg til orientering.

Hvis lovinitiativet er udarbejdet af en (ekstern) arbejdsgruppe, vil betænkningen herfra som udgangspunkt skulle offentliggøres.

Det fremgår endvidere af instruksens, at væsentlige - imødekomne eller ikke imødekomne - forslag, der fremkommer under høringsproceduren, skal omtales i

lovforslagets bemærkninger. Eksterne parter, der er blevet hørt, skal have meddelelse om, hvilken beslutning der træffes på grundlag af høringen. Denne meddelelse kan også gives i form af generelle oversigter over indkomne høringssvar og de deraf følgende beslutninger. Oversigterne fremgår af lovforslagets bemærkninger.

Hvis forslaget undergår meget betydelige ændringer efter høringsprocedurens iværksættelse, skal der gennemføres en ny høring. Dette indebærer således, at der skal ske høring i forbindelse med omfattende ændringsforslag, som fremsættes til 2. behandlingen i Folketinget. De tidsmæssige rammer, der udstikkes som led i Folketingets arbejde med forslaget, udgør dog ofte en begrænsende faktor.

Endelig fremgår det af instruksens, at lovforslag fremsættes i perioden fra oktober til december. Lovforslag, der er et resultat af et politisk forlig, kan fremsættes uden for disse frister.

7.4. Formålsbeskrivelse

Når formålet med en lov efterfølgende skal fastlægges, tager man i dag sædvanligvis udgangspunkt i de almindelige bemærkninger til lovforslaget, der som regel i indledningen søger at beskrive formålet med forslaget, ministerens fremsættelsestale, ministerens svar til Folketingets Skatteudvalg og Folketingets forhandlinger. I praksis kan det være vanskeligt at skulle hente bidrag frem f.eks. fra de almindelige bemærkninger og forelæggelsestalen, når det drejer sig om ældre lovgivning, herunder i relation til ændringslove.

Skatteretsrådet har derfor overvejet om det ville være hensigtsmæssigt enten at indsætte en formålsbestemmelse i selve lovteksten eller lade et lovforslags bemærkninger indlede med en slags "præambel", således som man kender det fra tilblivelsen af retsakter fra EU.

Den førstnævnte fremgangsmåde vil utvivlsomt være af stor forståelsesmæssig værdi for såvel borgerne som myndighederne, der ikke umiddelbart har adgang til lovens forarbejder. Dette vil særligt være på sin plads i nye skattelove, der teknisk set ofte er særdeles komplicerede.

Imidlertid mener Skatteretsrådet ikke at kunne anbefale et sådant forslag, eftersom der i dansk lovgivning ikke i almindelighed er nogen tradition for at beskrive formålet med en lovgivning i selve lovteksten. Det følger af de gældende lovtekniske retningslinier, at en lov kun bør indeholde egentlige lovregler, hvoraf konkrete retsvirkninger kan udledes. På miljøområdet har man dog set eksempler på, at der er indarbejdet egentlige formålsbestemmelser i selve lovteksten, men miljølovgivningen er til forskel fra skattelovgivningen netop karakteriseret ved i høj grad at indeholde rammelovsbestemmelser, hvilket i særlig grad begrunder behovet for formålsbestemmelser på dette område.

I øvrigt skal Skatteretsrådet pege på, at der er den ulempe ved anvendelsen af formålsbestemmelser i forbindelse med ændringslove, at det let kan føre til uoverskuelighed, og at formålsbestemmelserne dermed nemt kan blive mere vildledende end vejledende. I konsekvens heraf kan man således forestille sig sager, hvor borgerne vil påberåbe sig et beskatningsresultat, som støttes på en formålsbestemmelse, mens myndighederne påberåber sig et andet beskatningsresultat, som støttes på specialbestemmelserne i loven.

Der er heller ikke dansk tradition for at forsyne lovene med egentlige præambler, sådan som det kendes ved EU-retsakterne. En vigtig funktion ved den præcise, formaliserede formålsfastlæggelse er, at man efterfølgende altid på en nem måde kan gøre sig klart, hvad formålet med loven og ændringerne af loven har været. Skatteretsrådet mener ikke, at man kan anbefale, at skattelovene for fremtiden forsynes med egentlige præambler, men man finder det nærliggende at overveje, hvorvidt man kan opnå de fordele, som en præambel i denne henseende giver, ved at udbygge de almindelige og specielle bemærkninger i lovforslagene.

Forsynes lovforslagenes almindelige og specielle bemærkninger med en mere detaljeret beskrivelse af lovens formål, vil fordelene i relation til lovgivningsprocessen være, at lovgiver i højere grad end i dag tvinges til at tage direkte stilling til, hvad man egentlig vil med loven som sådan og dens enkelte bestemmelser. Ofte "drukner" nemlig formål og holdninger let i diskussionen af og redegørelsen for de mange detaljerede enkeltregler i lovkomplekset. Ved ændringsforslag bliver det desuden nødvendigt for lovgiver ganske nøje at sammenholde formålet bag de foreslåede ændringer med det overordnede formål,

der i sin tid lå til grund for den lov, der nu foreslås ændret.

For borgerne og myndighederne, der ikke umiddelbart har adgang til lovens forarbejder, vil en meget detaljeret beskrivelse af lovens formål i bemærkningerne, skabe en større forståelse for loven, hvis der vel og mærket for disse grupper er en relativ nem adgang til at gøre sig bekendt med lovens formålsbeskrivelse. Dette kan efter Skatteretsrådets opfattelse ske derved, at formålsbeskrivelsen optages i de vejledninger eller cirkulærer, som bliver udsendt efter lovens gennemførelse.

Bemærkningerne bør i øvrigt efter Skatteretsrådets opfattelse altid indeholde en beskrivelse af, hvorledes forslaget forholder sig til andre relevante dele af lovgivningen, f.eks. formueretten, strafferetten, menneskerettighederne o.lign. På den måde vil det hjælpe med til at vise, hvilken sammenhæng der er mellem denne lov og de andre love i det danske skattesystem. Samtidig vil det utvivlsomt medvirke til at begrænse antallet af regelkonflikter mellem skatteretten og anden lovgivning.

7.5. Overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser

Overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser til lovændringer synes også at komplicere lovgivningen unødigt, og gør det vanskeligt at forstå reglerne. De vanskeligt tilgængelige overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser kan ofte tilskrives det tidspres, hvorunder de bliver udarbejdet. Det forhold, at man ofte tillægger lovforslag virkning fra fremsættelsestidspunktet, er formentlig en af årsagerne til de mange ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser.

Det er for det første Skatteretsrådets opfattelse, at fremgangsmåden med at fastsætte virkningstidspunktet for reglerne til fremsættelsen af lovforslaget anvendes i for stort et omfang, idet der i mange tilfælde ikke er noget væsentligt behov, der kan begrunde anvendelsen af denne fremgangsmåde.

For det andet er det Skatteretsrådets opfattelse, at langt størstedelen af lovforslagene på skatteområdet ikke er af hastende karakter.

Skatteretsrådet er opmærksom på, at Departementets ovennævnte instruks foreskriver retningslinier, som - i det omfang de bliver fulgt - vil kunne sikre, at lovgivningen bliver udformet mere velovervejet og formfuldendt i teknisk henseende. Dette må også antages at gælde udformningen af overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser.

Imidlertid vil Skatteretsrådet pege på den forenkling, der kunne ligge i at have en almindelig kodeks for skattelovens ikrafttrædelses- og virkningstidspunkt.

Udenfor skatteområdet er det almindeligt at gennemføre lovene således, at de træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende, hvilket tidspunkt også er lovens virkningstidspunkt.

Inden for skatteområdet anvendes samme ikrafttrædelsesanordning, men her er virkningstidspunktet i dag ofte forskelligt fra bestemmelse til bestemmelse i loven; nogle bestemmelser har virkning fra én dato, andre fra en anden dato, og andre bestemmelser igen har virkning fra et særligt indkomstår. De mange forskellige virkningstidspunkter gør det vanskeligt at skabe sig det fornødne overblik over lovreglernes virkningstidspunkt.

En generel kodeks på dette område kunne derfor gå ud på at fastslå, at alt hvad der vedtages i et folketingsår skal have virkning fra den 1. januar i det efterfølgende år (det førstkomende indkomstår), medmindre der foreligger ekstraordinære omstændigheder, der gør det påkrævet at fastsætte et andet virkningstidspunkt. Efter Skatteretsrådets opfattelse bør kun meget tungtvejende hensyn kunne begrunde en sådan fravigelse af de generelle retningslinier, f.eks. hvis der kan spekuleres i loven eller hvor en beskatning i modsat fald vil blive gennemført med tilbagevirkende kraft.

7.6. Ekstern høring af et lovgivningsnævn?

Skatteretsrådet vil ikke udelukke, at et lovgivningsnævn, således som man har det i Sverige, ville kunne medvirke til at højne kvaliteten af lovgivningen.

I svensk ret har der indtil 1971 været en ordning med obligatorisk høring af et

særligt lovgivningsnævn, som indebar, at der inden fremsættelse af visse lovforslag, bl.a. på skatteområdet, skulle ske en forelæggelse af forslagene for et nævn bestående af dommere fra Højesteret og dommere fra Regeringsretten. Efter en grundlovsændring i 1971 er forelæggelsen for lovgivningsnævnet blevet gjort fakultativ, d.v.s. at det nu er overladt til regeringen at bestemme, om den vil indhente lovgivningsnævnets udtalelse. Sker dette ikke, skal regeringen imidlertid overfor oppositionen redegøre for, hvorfor den ikke har forelagt det pågældende lovforslag for nævnet.

Lovgivningsnævnet vurderer, hvordan lovforslaget forholder sig til den svenske grundlov og gældende svensk ret i øvrigt, hvordan forslagets bestemmelser forholder sig til hverandre og til kravene til retssikkerheden, og hvilke problemer der kan opstå ved gennemførelsen af bestemmelsen. Lovgivningsnævnet skal med andre ord forholde sig til lovforslagets juridiske side og ikke til den almindelige politiske baggrund for forslaget.

Det er de svenske erfaringer, at lovgivningsnævnets virksomhed er af stor værdi for lovgivningen og dens kvalitet i Sverige. Nævnets vurdering af lovforslagets hensigtsmæssighed sikrer på den måde, at lovforslag bliver bedre gennemarbejdet, inden de fremsættes - med færre ændringsforslag til følge.

Som **bilag 7** vedlægges et notat om det svenske lovgivningsnævn, som baserer sig på materiale indhentet fra det svenske Finansdepartement.

Det ligger helt udenfor Skatteretsrådets kompetence at skulle tage stilling til, hvorvidt der burde oprettes et lovgivningsnævn her i Danmark efter svensk forbillede. Rådet er i den forbindelse opmærksom på, at spørgsmålet har været ventileret i forbindelse med Højesterets dom i Tvind-sagen, og at der i de politiske partier alene synes at være meget begrænset tilslutning til tanken om at instituere et lovgivningsnævn her i landet.

Selv om et sådant lovgivningsnævns virke kunne tænkes begrænset til kun at gælde skattelovgivningen, måtte Skatteretsrådet dog nære store betænkeligheder over for ideen.

Særligt er det spørgsmålet, hvad det er et sådant nævn skal påse, og hvilke personer der i givet fald skal udpeges til nævnet. Hvis formålet alene er en lovteknisk gennemgang, vil det efter Skatteretsrådets opfattelse være vanskeligt at finde egnede og villige medlemmer med den fornødne autoritet. Hvis formålet også er en mere indholdsmæssig gennemgang, må kriterierne for nævnets gennemgang ligge fast. I modsat fald kan man frygte, at Folketingets integritet gås for nær.

Selv om Skatteretsrådet således ikke mener at kunne anbefale, at man indfører et lovgivningsnævn i dansk ret - heller ikke specifikt i relation til skattelovgivningen - finder rådet imidlertid anledning til at pege på vigtigheden af de muligheder, som den svenske ordning kan bibringe lovgivningsprocessen.

Enhver velgennearbejdet lovgivning forudsætter tid til grundige undersøgelser og overvejelser om den rette og mest hensigtsmæssige formulering af lovteksten. Sådan som lovprocessen udspiller sig i dag, levnes der alt for ofte ikke tilstrækkelig tid til disse grundige forberedelser, før lovforslaget fremsættes. Tidsfaktoren er således ofte skyld i, at der gennemføres komplicerede ændringsforslag med vanskelige overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser.

Som nævnt ovenfor under afsnit 7.5 er det Skatteretsrådets opfattelse, at de fleste lovforslag på skatteområdet ikke er hastende, og der bør derfor være den fornødne tid til at gennearbejde forslagene, inden de bliver fremsat. Skatteretsrådet finder det i den forbindelse vigtigt, at mere omfattende ændringer af lovgivningen forberedes i udvalg, hvis arbejder som altovervejende hovedregel offentliggøres af hensyn til den demokratiske proces.

Selv om Skatteretsrådet som nævnt må nære store betænkeligheder over for indførelsen af et lovgivningsnævn i Danmark, kan man imidlertid efter rådets opfattelse ikke se bort fra, at eksterne bidrag ofte vil kunne bidrage til en højnelse af kvaliteten i lovforslagene. Den proces, at Skatteministeriet skal forklare sig overfor eksterne, kan formentlig i visse situationer i sig selv føre til et bedre slutprodukt, og sidst men ikke mindst vindes der tid. I praksis virker høringsprocedurerne ofte som en bremse på forhastet lovgivning og et forsinkende element i lovgivningsprocessen, der gør det muligt at få revurderet

hensigtsmæssigheden af et givent lovforslag. Ikke mindst i forbindelse med ændringsforslag ved 2. behandlingen kan høringsregler være en kærkommen lejlighed til at få set på lovforslaget på ny.

Selv om den danske lovgivningsproces ikke på tilsvarende måde som den svenske binder skatteministeren til at forelægge et lovforslag for eksterne parter, er det Skatteretsrådets opfattelse, at man kan opnå tilsvarende resultater som i Sverige i henseende til sikring af den fornødne kvalitet i lovgivningen, hvis de eksisterende danske høringsforskrifter følges.

I dag undergives et lovforslag høringer på forskellige planer:

I Skatteministeriet er der for nylig etableret en organisatorisk enhed, der har til formål at gennemse alle lovforslag, inden de sendes på høring - såvel lovteknisk som indholdsmæssigt. Der er tale om en slags intern kvalitetskontrol, hvori fordelene særligt ligger i, at lovforslaget bliver gennemgået med friske øjne. Denne funktion skønnes at kunne medvirke til at få en bedre og mere helstøbt lovgivning.

Forelæggelsen af lovforslag for Justitsministeriets Lovafdeling til gennemgang har utvivlsomt også medvirket til at øge kvaliteten af lovforslagene. Der er tale om en lovteknisk gennemgang, som det tilstræbes, at alle lovforslag underkastes, inden de bliver fremsat. Undertiden er det sket, at Lovafdelingen er gået særdeles langt ned i det materielle lovgrundlag, og dialogen med Skatteministeriet om materielle spørgsmål har ikke sjældent kunnet højne kvaliteten af lovforslagene. Hvor dybt Lovafdelingens arbejde med lovforslagene stikker, afhænger imidlertid af forslagernes beskaffenhed, de enkelte sagsbehandlere og de tidsfrister, hvorunder lovforslagene gennemgås i Justitsministeriet.

Høringen af Erhvervsministeriets Testpanel kan i nogen grad også ses som en bremseeffekt, der giver mulighed for at vurdere lovforslagenes kvalitet endnu en gang. I det væsentlige fokuseres der her på forslagene administrative konsekvenser for erhvervslivet. Regeringen skal give en egentlig begrundelse, hvis et lovforslag ikke har været forelagt Testpanelet til bedømmelse, og i sig selv må det antages, at kravet om en motiveret fravigelse af retningslinierne vil tilskynde til øget omhyggelighed ved lovforberedelsen. Med gennemførelse af

beslutningsforslag B38 i Folketingsåret 1998/1999 kan Folketinget i øvrigt nu vælge at forelægge et lovforslag for Testpanelet til udtalelse.

Endelig skal peges på de høringsforskrifter, som er nævnt i Skatteministeriets lovinstruks, og som allerede er omtalt i afsnit 7.3. Efter instruksen kan høring af såvel andre ministerier som relevante eksterne parter kun undlades, hvis der er tvingende grunde hertil, og lovforslag, der sendes til høring, gøres tilgængelige på Internettet, samtidig med at de sendes til høring. Det er Skatteretsrådets opfattelse, at iagttagelsen af disse interne forskrifter har overordentlig stor betydning for kvaliteten af lovforslagene, og rådet skal endnu en gang understrege vigtigheden af, at de bliver fulgt.

Skatteretsrådet er i den forbindelse opmærksom på, at Skatteministeriet gennem en lang årrække i vidt omfang har gennemført eksterne høringer over udkast til lovforslag, ligesom ministeriet i forbindelse med udarbejdelsen af betænkninger, redegørelser m.v. fra udvalg og arbejdsgrupper i vidt omfang har indhentet eksterne udtalelser. Også over de færdige udvalgsarbejder m.v. er der gennemført eksterne høringer. Skatteretsrådet er ligeledes bekendt med, at der undertiden er sket uformel høring af særlige sagkyndige i forbindelse med udarbejdelsen af lovforslag. Det er indtrykket, at også disse former for eksterne høringer er og har været af betydelig værdi for ministeriets lovforslag.

7.7. Ændringsforslag

Det har ofte været fremført, at et reelt problem i forbindelse med spørgsmålet om lovgivningens kompleksitet er de mange ændringsforslag, der fremsættes i forbindelse med en lovs vedtagelse. Det er sket, at ændringsforslagene er mere omfattende end selve lovforslaget, hvortil kommer, at der er eksempler på, at der er fremsat ændringsforslag, uden at disse er nævneværdigt beskrevet i forarbejderne til loven. Ændringsforslag bryder ofte med princippet om, at en lov bør opbygges så pædagogisk og systematisk stringent som muligt - kun derved bevares overblikket og forståeligheden - og det har følgelig været fremført, at meget omfattende ændringsforslag bør undgås. I stedet bør lovforslaget genfremsættes i en ændret affattelse.

Ovennævnte kritikpunkter går - som nævnt - først og fremmest på de ændringsforslag, der fremsættes i forbindelse med en lovs vedtagelse. En anden form for ændringsforslag er de selvstændige lovforslag, der fremsættes til ændring af en allerede vedtagen lov. Her kan det også ske, at der fremsættes kritik af, at foreslåede ændringer bryder med den allerede eksisterende lovs systematik.

Det er Skatteretsrådets opfattelse, at følges Skatteministeriets lovinstruks, jf. afsnit 7.5, vil de påpegede skadevirkninger ved ændringsforslag kunne afbødes i vidt omfang.

Skatteretsrådet er opmærksom på, at ændringsforslag ofte kan være udtryk for politiske forlig, som de involverede parter ønsker at få gennemført hurtigst muligt. En løsning på dette problem kan imidlertid være, at man - i stedet for gennemførelsen af et ændringsforslag i hast - giver oppositionen tilsagn om, at man senere vil medvirke til en ændring af loven. Dette kan f.eks. ske i ændringslovforslagets bemærkninger eller i de betænkninger, som skatteudvalget afgiver under folketingsbehandlingen.

7.8. Løbende lovrevisioner

Skatteretsrådet finder det vigtigt, at det til stadighed vurderes, om der er love, dele af love eller enkeltbestemmelser, som retsudviklingen har overflødiggjort eller marginaliseret. En løbende vurdering af dette spørgsmål vil efter Skatteretsrådets opfattelse - i det omfang revisionerne bliver fulgt op og gennemført - bidrage til at mindske kompleksiteten i skattelovgivning og dermed gøre skattesystemet lettere at anvende.

Eksempelvis har den gennemførte revision af kursgevinstloven utvivlsomt bidraget til at skabe enklere og mere forståelige regler på det pågældende område.

Skatteretsrådet vil i den forbindelse gøre opmærksom på, at der er en del områder, hvor der efter rådets opfattelse kan være behov for sådanne revisioner af lovgivningen. Eksempler herpå er

- lov om beskatning af fortjeneste ved førstegangsafståelse af visse ejerlejligheder

m.v. Forudsætningerne for denne lov er ændret ganske afgørende, idet loven var en direkte reaktion på dagældende skattefrihed efter 7-årsreglen. Det er Skatteretsrådets opfattelse, at loven kan ophæves, idet avancer på ejerlejligheder nu beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven,

- aktieavancebeskatningslovens §§ 2 a-2 c, der er værnsregler til den dagældende regel om skattefrihed for værnsaktionærer efter 3 års ejertid. Disse forudsætninger er ændret kraftigt efter bortfaldet af 3-årsreglen i 1993,

- aktieavancebeskatningslovens § 2 c og kursgevinstlovens § 15 om erhvervelse på basis af lånte midler. Spørgsmålet er, om der er behov for disse bestemmelser efter den betydelige nedsættelse af værdien af rentefradragsretten,

- frigørelsesafgiftsloven, hvor tiden vel er løbet fra formålet med loven. Også her er det Skatteretsrådets opfattelse, at loven kan ophæves, idet avancer beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven, ligesom det ejendomsskattemæssigt er blevet dyrere at ligge inde med jord i by-zone

- skatteberegningsreglerne, som ud fra et forståelsesmæssigt synspunkt bør forenkles, jf. nærmere herom afsnit 7.1.

8. Sammenfatning

I afsnit 1 beskrives formålet med redegørelsen. Formålet er at undersøge, om der lovgives for specifikt i skattelovgivningen, hvad begrundelsen i givet fald er for dette, samt at undersøge, om man kan ændre den hidtidige lovgivningstradition med at give skattelovene en høj detaljeringsgrad til fordel for en mere rammeorienteret lovgivning. Ved rammelovgivning muliggøres en reduktion i antallet af detailbestemmelser, hvorved der kan opnås forenklinger af skattelovgivningen.

I afsnit 2 konstateres det på baggrund af **bilag 1** til redegørelsen, der viser en oversigt over de regeringsforslag på skatteområdet, som er blevet gennemført i perioden 1950-1996, at der navnlig i de senere år er sket en væsentlig stigning i regelproduktionen. I afsnittet peges der på en række forhold, der må ses som årsag

til kompleksiteten i skattelovgivningen. Skatteretsrådet er af den opfattelse, at kompleksiteten samlet set er stor - dog i særlig grad i relation til selvstændigt erhvervsdrivende - og finder, at dette navnlig skyldes en høj detaljeringsgrad i regelsættene. Rådet rejser herefter spørgsmålet, om det ikke er muligt at nedgradere detailreglerne til ranglavere retskilder - bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger - for dermed at opnå en mere overskuelig lovgivning.

I afsnit 3 redegøres der for hovedkonklusionerne i den analyse af grundlovens § 43, som er optrykt til redegørelsen som **bilag 2**.

Grundlovens § 43 foreskriver, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Det anføres, at de fleste statsretlige og skatteretlige teoretikere fortolker grundlovsbestemmelsen på den måde, at bestemmelsen fastslår et delegationsforbud, således at det henhører under Folketingets eksklusive lovgivningskompetence at fastsætte regler om skattebyrden, mens administrationen alene kan fastsætte visse underordnede iværksættelsesforskrifter vedrørende lovens forståelse og gennemførelse - forudsat i øvrigt, at der er den fornødne bemyndigelse hjemmel i loven.

Spørgsmålet rejses herefter, om der med støtte i nyere statsretlig teori er belæg for en videregående adgang til at fastsætte administrative forskrifter f.eks. om opgørelse af indkomsten, skatteberegningen og opkrævningen, hvor praktiske behov taler derfor. Skatteretsrådet konkluderer, at selv om en række forhold kan tale for en sådan videregående adgang, vil den næppe blive accepteret af domstolene. Det skyldes bl.a., at Højesteret i de senere år har skærpet hjemmelskravet til skattemyndighedernes afgørelser, og at det på den baggrund er sandsynligt, at domstolene vil give hensynet til borgernes retssikkerhed en særdeles fremtrædende plads ved fortolkningen af grundlovens § 43.

I afsnit 4 beskrives detaljeringsgraden i henholdsvis norsk og svensk skatteret.

Norsk skattelovgivning indeholder - på samme måde som den danske - ældre rammebestemmelser, mens detaljeringsgraden i de nyere bestemmelser er relativ høj. Dog indeholder skattelovgivningen bredere bemyndigelsesbestemmelser end danske skattelove, hvilket skyldes, at det efter den norske grundlov er muligt i et

vist omfang at delegere lovgivningskompetence til regeringen.

Efter den svenske grundlov kan fastsættelsen af materielle skatteregler alene ske i lov. Dette krav om lovform tages strengt, og reglerne i den svenske skattelovgivning har følgelig en høj detaljeringsgrad.

I afsnit 5 beskrives de forskellige lovgivningsteknikker, der igennem tiderne har været anvendt i den hjemlige skattelovgivning. Det drejer sig om rammebestemmelser med selvstændige bestemmelser, rammebestemmelser med bemyndigelsesbestemmelser, meget detaljerede og udtømmende regler samt "haglbøssebestemmelser" (dispensationsbestemmelser), der lovgivningsteknisk set forekommer uheldige. I afsnittet gives der eksempler på lovbestemmelser fra de to sidste grupper og det undersøges, hvorvidt bestemmelsernes gennemførelse skyldes skattesystemet selv eller årsager påført udefra. Herudover peges der i afsnittet på historisk/politisk betingede forhold, politiske kompromiser samt tidspresset, hvorunder lovgivning ofte bliver gennemført, som forhold, der har medvirket til at komplicere regelsættene. Det anføres, at årsagsforklaringerne kan give et fingerpeg om, hvor man kan sætte ind, hvis man vil have færre eller enklere regler.

I afsnittet beskrives endvidere detaljeringsgraden i lovgivningen på en række andre ministerområder. Det konkluderes, at eftersom lovgivningen også på andre ressortområder gives med en høj detaljeringsgrad, når det drejer sig om at regulere det økonomiske forhold mellem myndigheder og borgere eller økonomiske forhold i relation til tredjemand, kan man ikke sige, at den høje detaljeringsgrad er et særkende ved skattelovgivningen. Spørgsmålet rejses, om ikke den høje detaljeringsgrad på skatteområdet i lige så høj grad er en følge af den almindelige lovgivningstradition i dansk ret som den er en følge af grundlovens § 43.

Endelig rejses spørgsmålet, hvorvidt lovfæstelsen af en omgåelsesklausul, således som den kendes fra Sverige, vil overflødiggøre anvendelsen af de ofte meget komplicerede værnsregler. Det konkluderes, at de danske domstole har anerkendt, at civile dispositioner kan tilsidesættes skattemæssigt ud fra et omgåelsessynspunkt, og at det ikke er tænkeligt, at en lovfæstet omgåelsesklausul vil føre til, at domstolene vil anerkende myndighedernes tilsidesættelse af

dispositioner i et videre omfang. Det anføres endvidere, at domstolene i nogle sager formentlig vil nå frem til samme resultat, hvad enten der er gennemført værnsregler på området eller ej, men at usikkerheden om domstolenes holdning til en mangelfuld lovgivning i de fleste tilfælde vil gøre det politisk uacceptabelt ikke at gribe ind med værnsregler, når der i øvrigt er tradition for en sådan indgriben i lovgivningen.

I afsnit 6 foretager Skatteretsrådet en vurdering af fordele og ulemper ved en mere rammeorienteret lovgivning.

Det anføres, at grundlovens § 43 kun giver meget ringe mulighed for at fastsætte skatteregler i administrative forskrifter, og at det næppe er muligt at fastsætte nogle kvalitative standarder til afgrænsning af administrationens råderum. Det vurderes, at rammelovgivning næppe i sig selv vil nedbringe antallet af regler, idet reglerne - i bedste fald - blot vil blive overflyttet til administrative forskrifter - i værste fald vil rammelovgivningen få regelmængden til at vokse på grund af administrationens lettere adgang til at justere retstilstanden. Endvidere finder rådet, at retssikkerhedshensyn taler imod, at rammelovgivning anvendes som et mere udbredt lovgivningsteknisk princip. I afsnittet anføres det på den anden side, at der næppe vil være problemer med at få domstolene til at påtage sig opgaven med at udfylde en rammelovgivning, medmindre domstolene konkret finder, at dette vil være i strid med grundlovens § 43. Herudover anføres det, at der formentlig kan opnås en mere fyldestgørende og mere forståelig information i forhold til borgerne ved at nedgradere en hel del af enkeltreglerne i lovene, men at der er snævre grænser for, hvad der kan fastsættes i administrative forskrifter, som berører skattebyrden, og som ikke har direkte hjemmel i loven.

I afsnit 7 beskrives en række ideelle krav til lovgivningsproceduren, som efter Skatteretsrådets opfattelse kan tjene til at formindske risikoen for en uhensigtsmæssig og kompliceret lovgivning. Skatteretsrådets forslag er kort skitseret i **bilag 3**.

Skatteretsrådet foreslår først og fremmest, at man - inden man gennemfører en påtænkt kompliceret lovgivning - nøje overvejer skadevirkningerne af kompleksiteten både i den bestående lovgivning på området og i den lovgivning,

der bliver resultatet af de påtænkte ændringer. Som et eksempel på skadevirkningerne af en kompliceret lovgivning nævnes reglerne om skatteberegning, som på grund af deres komplicerede karakter ikke forstås af befolkningen i almindelighed, hvilket efter Skatteretsrådets opfattelse udgør et væsentligt retssikkerhedsmæssigt problem.

Dernæst beskriver Skatteretsrådet den fremgangsmåde, der efter rådets mening med fordel vil kunne følges ved udarbejdelsen af de skattelovforslag, som ikke bygger på et forudgående arbejde fra et sagkyndigt udvalg el. lign. Fremgangsmåden har til formål at sikre et kvalitativt bedre slutprodukt samt at give et bedre grundlag for udfærdigelsen af de cirkulærer og vejledninger, der skal knyttes til den vedtagne lov.

Efter den foreslåede metode bør det lovforberedende arbejde starte med i mindste detalje at foretage en kortlægning af den ordning, man ønsker gennemført, og formulere en beskrivelse af de formål, der er med ordningen og med de enkeltelementer, den vil komme til at bestå af. Når denne systembeskrivelse foreligger, udarbejdes der herefter fyldige bemærkninger til lovforslaget. Før selve formuleringen af lovforslaget, undersøges det så, med hvor få lovbestemmelser man kan gennemføre en hensigtsmæssig og dækkende regulering af området. Skatteretsrådet anser det for bydende nødvendigt at anvende arbejdsmetoden ved udarbejdelse af rammelovgivning. **Bilag 4** viser et eksempel på en konkret systembeskrivelse, og **bilag 5.1** viser metoden anvendt på et konkret lovgivningsfelt. I **bilag 5.2** er metoden anvendt ved udarbejdelse af rammelovsbestemmelser.

Skatteretsrådet omtaler herefter Skatteministeriets lovinstruks af 30. september 1997 med senere ændringer, der har til formål at højne kvaliteten i lovforslagene, jf. **bilag 6**. Skatteretsrådet er opmærksom på, at instruksen formentlig vil afbøde en række af de af rådet påpegede mangler ved lovgivningsproceduren. Imidlertid finder rådet anledning til at understrege vigtigheden af, at instruksens bliver fulgt.

Skatteretsrådet finder, at det er af stor vigtighed, at formålet med loven tydeliggøres. Rådet har i den forbindelse overvejet muligheden af at forsyne lovtæksten med en formålsbestemmelse eller en slags præambel, således som det

kendes fra EU-retten. Rådet mener imidlertid ikke at kunne anbefale en sådan løsning, da der i dansk lovgivning ikke er tradition for at beskrive formålet med en lovgivning i selve lovteksten. Derimod mener rådet, at de fordele en præambel giver, kan opnås ved at udbygge de almindelige og specielle bemærkninger. Dels vil det i højere grad tvinge lovgiver til at tage stilling til, hvad man egentlig vil med lovgivningen, dels vil borgerne og myndighederne bedre kunne forstå loven. I den forbindelse foreslår Skatteretsrådet, at der skabes en nem adgang for borgerne og myndighederne til at gøre sig bekendt med lovens formålsbeskrivelse. Dette kan ske ved, at formålsbeskrivelsen optages i de vejledninger eller cirkulærer, som bliver udsendt efter lovens gennemførelse. I øvrigt er det Skatteretsrådets opfattelse, at et lovforslag altid bør indeholde en beskrivelse af, hvorledes forslaget forholder sig til andre relevante dele af lovgivningen, f.eks. formueretten, strafferetten, menneskerettighederne o.lign.

Endvidere peger rådet på, at de ofte komplicerede overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser udgør et forståelsesmæssigt problem. Det er i den forbindelse rådets opfattelse, at størstedelen af lovforslagene på skatteområdet ikke er af hastende karakter, og at der i de fleste tilfælde ikke er grund til at give lovforslag virkning fra fremsættelsestidspunktet. Rådet foreslår, at der overvejes en generel kodeks, hvorefter virkningstidspunktet for lovforslagene fastsættes til 1. januar i det år, der følger efter det folketingsår, hvori loven er gennemført (det førstkommende indkomstår), medmindre ekstraordinære omstændigheder taler for at fravige dette virkningstidspunkt.

Skatteretsrådet omtaler derefter det svenske lovgivningsnævn, hvis opgave det er at sikre lovgivningens kvalitet. Det ligger uden for Skatteretsrådets kompetence at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt et lignende nævn burde institueres her i landet, men selv om et sådant nævns virke kunne tænkes begrænset til alene at omfatte skatteområdet, må Skatteretsrådet dog nære store betænkeligheder overfor ideen. Skatteretsrådet finder det imidlertid vigtigt at pege på de kvalitative forbedringer, som en ekstern høring kan bibringe et lovforslag. Dels giver høringer i sig selv anledning til grundigere lovforberedelse, dels giver de tid til eftertanke. Skatteretsrådet mener, at de høringsprocedurer, der gælder i dag, kan sikre lovforslagenes kvalitet i lige så høj grad som den svenske ordning, men understreger, at dette forudsætter, at høringsforskrifterne bliver fulgt. En

beskrivelse af det svenske lovgivningsnævn findes i **bilag 7**.

I afsnittet fremhæves yderligere som en væsentlig årsag til kompleksiteten de mange ændringsforslag, der ofte fremsættes i forbindelse med en lovs vedtagelse, og som undertiden kan være mere omfattende end selve lovforslaget. Der nævnes desuden ændringsforslag, som ikke på tilstrækkelig fyldestgørende måde er beskrevet i forarbejderne til loven. Skatteretsrådet finder, at meget omfattende ændringsforslag bør undgås, og foreslår som alternativ løsning på problemet med hurtigt fremsatte ændringsforslag, der har baggrund i politiske forlig, at der i stedet gives oppositionen tilsagn om, at man senere vil medvirke til en ændring af loven. Et sådant tilsagn kan gives i ændringsforslagets bemærkninger eller i en udvalgsbetænkning.

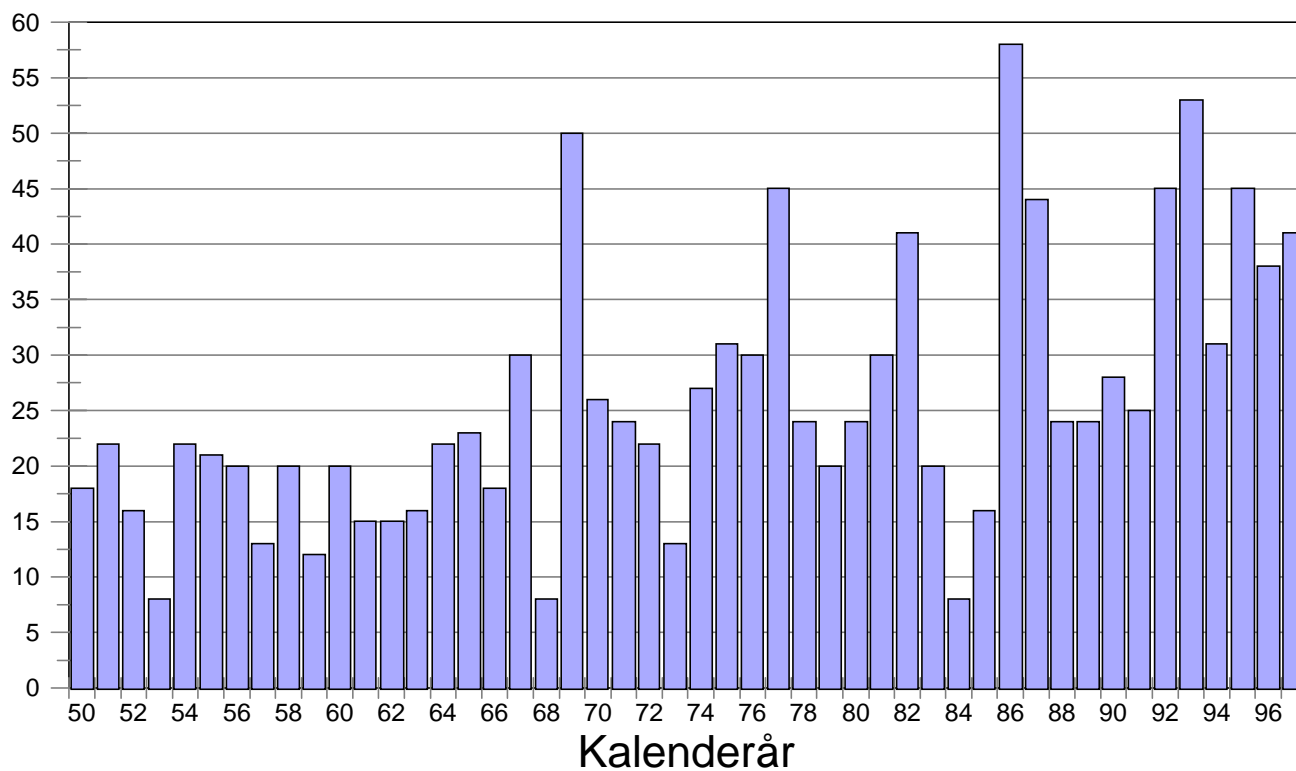
Skatteretsrådet finder det endelig vigtigt, at der til stadighed foregår en løbende vurdering af hensigtsmæssigheden af love, dele heraf eller af enkeltbestemmelser. Skatteretsrådet fremhæver i den forbindelse værdien af gennemførte lovrevisioner som f.eks. af kursgevinstloven. Rådet henviser herefter til en række konkrete love og enkeltbestemmelser, som der efter rådets opfattelse er behov for at underkaste en revision.

BILAGSSAMLING

BILAG 1

**Antallet af gennemførte regeringsforslag vedr. skatter i folketingsårene 1949/50 - 1996/97.
(Da de fleste lovforslag gennemføres i 2. halvår af et folketingsår, er dette år i tabellen lagt til grund for kalenderåret)**

Antal



Notat
om
grundlovens § 43

Indhold:

1. Indledning
2. Grundlovens § 43 og dens forarbejder
 - 2.1. Gennemgang
 - 2.2. Vurdering
3. Den statsretlige litteratur
 - 3.1. Gennemgang
 - 3.2. Sammenfatning og vurdering
4. Den skatteretlige litteratur
 - 4.1. Gennemgang
 - 4.2. Sammenfatning og vurdering
5. Justitsministeriets holdning
 - 5.1. Kildeskattelovens § 55 A
 - 5.2. Kildeskattelovens § 54
 - 5.3. Lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter §§ 2 og 9
 - 5.4. Sammenfatning og vurdering
6. Domstolsafgørelser om grundlovens § 43
 - 6.1. Gennemgang
 - 6.2. Sammenfatning og vurdering
7. Grundlovsændrende sædvaneret?
8. Konklusion

Underbilag

- Underbilag 1. Bestemmelser, der ifølge finansministeren harmonerer med grundlovens § 43
- Underbilag 2. Bestemmelser, der ifølge Ross harmonerer med grundlovens § 43
- Underbilag 3. Bestemmelser, der ifølge Ross ikke harmonerer med grundlovens § 43
- Underbilag 4. Bestemmelser, der ifølge Ross er angribelige, men dog mindre betænkelige

1. Indledning

Dette notat har til formål at belyse rækkevidden af grundlovens § 43, 1. led, - hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov - i relation til spørgsmålet, i hvilket omfang der efter bestemmelsen kan ske delegation til minister eller administrationen af beføjelsen til at pålægge, forandre eller ophæve skat.

Spørgsmålet er m.a.o., om bestemmelsen på grund af anvendelsen af begrebet "ved lov" fuldstændigt udelukker delegation af lovgivningsbeføjelsen på skatte- og afgiftsområdet, eller om der kan opstilles visse nærmere betingelser, der gør det acceptabelt, at der finder en sådan delegation sted.

Notatet ser alene på dette spørgsmål i snæver forstand. Derimod kommer notatet ikke ind på bestemmelsens betydning i forhold til spørgsmålet, om der kan lovgives om skat på finansloven, og om skattebegrebets fastlæggelse overfor afgifter m.v., der falder udenfor grundlovens § 43. Af tidsmæssige grunde og af hensyn til at begrænse notatets omfang, kommer notatet heller ikke ind på spørgsmålet om grundlovmedholdeligheden af anvendelsen af analogier i skatteretten eller ind på de fravigelser af det obligatoriske beskatningsprincip, som grundlovens § 43 kan siges at være udtryk for, f.eks. ved anerkendelsen i skatteretten af forventningsprincippet og omgørelsesinstituttet.

Endelig er der af tidsmæssige grunde ikke foretaget en nærmere analyse af de

eksempler på bemyndigelsesbestemmelser, der er nævnt i bilagene til notatet.

2. Grundlovens § 43 og dens forarbejder

2.1. Gennemgang

Grundlovens § 43 (Lov nr. 169 af 5. juni 1953) har følgende ordlyd:

“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.”

Bestemmelsens 1. led synes umiddelbart at foreskrive et delegationsforbud, men da det ikke ud af bestemmelsens ordlyd kan siges noget nærmere om dette delegationsforbuds rækkevidde, må udgangspunktet for undersøgelsen naturligt tages i forarbejderne til bestemmelsen.

Bestemmelsen stammer tilbage til grundloven fra 1849, hvor forslaget til bestemmelsen oprindelig lød således:

“Ingen Skat kan pålægges, intet Statslån optages og ingen Staten tilhørende Domaine afhændes uden ved Lov.”

Grundlovskommissionen bemærkede til denne bestemmelse (Beretning fra Forhandlingerne på Rigsdagen 1849, sp.1515):

“Når denne Paragraf bestemmer, at ingen Skat kan pålægges, intet Statslån optages, og ingen Staten tilhørende Domaine afhændes uden ved Lov, skulle Udvalget, der i Tanken selv er enig, alene bemærke, at Udtrykket “ved Lov” måske dog her bruges i en altfor forskellig Betydning, eftersom Talen er om Skats Pålæg, eller om Statslåns Optagelse eller om en Domaines Afhændelse ved Lov.

Man antager derhos, at det i denne Paragraf passende kunne udtales, hvad der synes at følge af det konstitutionelle System, at ej heller noget Mandskab kan udskrives uden ifølge Lov, og man foreslår derfor følgende Affattelse af Paragraffen:

“Ingen Skat kan pålægges uden ved Lov, ej heller noget mandskab udskrives, noget Statslån optages eller nogen Staten tilhørende Domaine afhændes uden ifølge Lov.”

Efter Udkastets § 43 skulle de almindelige Skattelove behandles ligesom alle andre Lovanligger. Hvad Budgetloven angår,”

Bestemmelsen blev under forhandlingerne foreslået ændret, således at der efter “pålægges” blev tilføjet “forandres eller ophæves uden ved lov”. I Forhandlingerne fra Rigsdagen 1849, sp. 3274 (Den endelige Behandling af Grundlovsudkastet §§ 43 og 44)), udtaler Grundlovkomiteens ordfører (Krieger) om baggrunden herfor:

“Dette Forslag er nyt, men det siger intet nyt; det er den gamle Tanke i Udkastet, som her træder frem i en nyere og noget tydeligere Form; fordi man havde nogen Frygt for, at Tanken ikke var udtalt aldeles tilstrækkeligen utvetydig. Denne § 43 hænger naturligvis sammen med Udkastets § 44; § 43 udtaler den almindelige Regel, at ingen Skat kan bestå uden i henhold til en Skattelov, § 44 udtaler den derfra forskellige Regel, at der årligen skal forelægges og af Rigsdagen vedtages en Finanslov..... Skattelovene er vedvarende; indtil de forandres på sædvanlig konstitutionel Måde, ved en Overenskomst mellem Kongen og begge Tingene, men Budgettet derimod vedtages årligen ved Forhandling mellem Kongen og Tingene.”

Tilføjjelsen til bestemmelsen blev vedtaget, og bestemmelsens 1.led er herefter uændret gentaget ved de senere grundlovsrevisioner i 1866, 1915, 1920 og 1953. Ingen af forarbejderne til disse revisioner synes at kunne bidrage nærmere til fastlæggelsen af rækkevidden af grundlovens § 43, 1. led.

2.2. Vurdering

Som det fremgår af ovenstående er hverken ordlyden eller forarbejderne til grundlovsbestemmelsen til megen hjælp ved fastlæggelsen af rækkevidden af det delegationsforbud, der er indeholdt i bestemmelsen.

At udtrykkene “ved lov” og “ifølge lov” ikke er benyttet tilfældigt eller i flæng, fremgår af grundlovskommissionens behandling af grundlovsudkastet til § 43. Når det endvidere bemærkes, at skattelovene er “vedvarende indtil de forandres på sædvanlig konstitutionel Måde ved Overenskomst mellem Kongen og begge Ting”, synes der umiddelbart heri at ligge et strengt krav om, at beskatningsopgaven er et eksklusivt lovgivningsanliggende.

På den anden side anføres det, at § 43 udtaler den almindelige regel, at ingen skat kan bestå uden i henhold til en lov, og at skattelovene behandles ligesom alle andre lovanliggende. De understregede udtryk kunne tages til indtægt for den opfattelse, at der på skatteområdet ikke gælder et strengt delegationsforbud, men

at der kan delegeres i samme omfang, som det sker på andre lovområder. Hertil kommer, som også nogle statsretlige forfattere er inde på - jf. nedenfor - at bestemmelsen ifølge forarbejderne må ses i lyset af og i modsætning til bestemmelsen i grundlovens § 46 om gennemførelsen af de årlige finanslove.

3. Den statsretlige litteratur

Det bemærkes, at de nedenfor anførte citater - der refereres kronologisk - stammer fra de seneste udgaver af de litterære værker. Forfatterens hovedsynspunkter fremgår imidlertid også af tidligere udgaver, hvilket særligt gælder Alf Ross og Max Sørensen.

Endvidere bemærkes, at bestemmelsen i § 43, 1.led, i tidligere grundlove har haft et andet paragrafnummer. For nemheds skyld er paragrafnummereringen opdateret i enkelte af nedenstående ældre citater. Derimod er paragrafnummeringen på andre citerede grundlovsbestemmelser ikke ændret på tilsvarende måde.

3.1. Gennemgang af den statsretlige litteratur

H. Matzen giver i sin "Den danske Statsforfatningsret" (4. udg.) bind III fra 1909 på side 16, 75 og 123-124 udtryk for, at begrebet "ved lov" i grundlovens § 43 står i modsætning til "finanslov". Efter Matzens opfattelse kan ordene "ved lov" derimod ikke udelukke delegation til administrationen af kompetence til at udforme bestemmelser om pålæg, forandring eller ophævelse af skatter, og han anfører til støtte herfor bl.a., at en modsat fortolkning ville være en formalisme. Endvidere fremfører han, at den reale betragtning, at da grænsen mellem ordningen af underordnede forhold vedrørende beskatningen, som alle er enige om kan ske ifølge en delegation fra lovgivningsmagten, og ordningen af vigtigere forhold, er flydende, vil det være en umulig opgave for domstolene at skulle afgøre, om lovgivningsmagten er gået for vidt.

Knud Berlin udtaler i modsætning hertil i sin "Den danske Statsforfatningsret", bind II fra 1939, side 212 om grundlovens anvendelse af begreberne "ved lov" og "ifølge lov":

“Mere tvivlsomt er det, hvor det blot i Almindelighed bestemmes, at en vis Ordning skal træffes “ved Lov”, her synes Ordene allerede at udelukke en Delegation. Men i hvert Fald, hvor Grundloven udtrykkeligt fastslår, at Ordningen kun kan ske ved Lov; dér synes såvel Ordene som også de pågældende Grundlovsbestemmelers Indhold: Skatters Pålæg (§ 43), Indfødsret Meddelelse (§ 50) og Retsplejens Ordning (§ 68) at tilsige, at Hensigten her er, at selve den nærmere Lovordning skal ske under den Betyggelse, som Rigsdagens medvirken giver, således at altså her Delegation må anses for utilstedelig.*)

*) Dette udelukker naturligvis ikke, at som ellers Lovens nærmere Udførelse på underordnede Punkter kan overlades til Regeringen, jfr. Retsplejelov 1916, Bek. 1. Okt. 1932, §§ 19, 1. Stk., og 108, 1. Stk.....”

Poul Andersen anfører i sin “Dansk Statsforfatningsret” fra 1954, side 405 om skattebevillingsretten:

“I Grundlovens § 46, der fastslår Finanslovens retlige hovedbetydning, hedder det først, at forinden Finansloven eller en midlertidig Bevillingslov er vedtaget af Folketinget, må Skatterne ikke opkræves.

Denne bestemmelse kunde synes overflødig. Ifølge Grundlovens § 43 kan ingen Skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved Lov, og man kunde mene, at når således enhver Skattepligt og ethvert Skattekrav forudsætter en Folketingsbeslutning, er der ingen Grund til, at Skatteopkrævningen År for År skal besluttes af Folketinget. Bestemmelsen er imidlertid et Udslag af den konstitutionelle “Skattebevillingsret”, der ikke blot går ud på, at Regeringen kun kan opkræve Skatter med Folkerepresentationens Samtykke, men tillige indebærer, at dette Samtykke kun meddeles for et begrænset Tidsrum, sædvanligvis et År.”

I forbindelse med Folketingets udvalgsbehandling af forslag til lov om værn mod dumping m.v. (Folketinget 1956/1957) blev der indhentet 2 responsaer fra henholdsvis Poul Andersen og Ernst Andersen om, hvorvidt forslaget var i overensstemmelse med grundlovens § 43. Responsaerne er optrykt i F.T. 1956-57 B sp. 528 ff.

Poul Andersen udtaler i sit responsum af 8. januar 1957:

“Lovforslaget giver finansministeren en vidtgående bemyndigelse. I §§ 2 og 3 fastsættes betingelserne for, at dumpingtold og udligningstold kan indføres; men disse bestemmelser er af meget ubestemt indhold, se navnlig § 2, 3. stk., hvorefter rimeligt hensyn i hvert enkelt tilfælde skal tages “til forskelle i afsætningsforhold og salgsvilkår, forskelle i beskatning og til andre forskelligheder, der påvirker prisernes sammenlignelighed”. Selv om meningen måtte være, at finansministeren principielt er forpligtet til, dog med tilslutning fra folketingets finansudvalg, at

træffe beslutning om indførelse af antidumpingtold eller udligningstold, vil der være levnet ministeren og finansudvalget et meget vidt spillerum, praktisk taget så vidt, at de frit kan undlade at træffe beslutning om indførelse af en sådan told.

.....

Lovgivningsmagten har i en række tilfælde delegeret en vis myndighed til at foretage skatteforhøjelser og skattenedsættelser, hvilket kan tænkes at blive af betydning for besvarelsen af det foreliggende spørgsmål.

Det turde under alle omstændigheder være en given sag, at hvis lovgivningsmagten har foretaget delegationer af et vist omfang, kan dette ikke påberåbes som støtte for delegationer af et væsentligt større omfang. Det er jo f.eks. ganske klart, at en lov, som bemyndiger finansministeren til ganske frit at ændre toldloven, ville være uforenelig med grundlovens § 43.”

Poul Andersen redegør herefter for, at der i toldloven siden 1908 har være indeholdt en lignende bred bemyndigelse til finansministeren til at forhøje tolden eller lægge told på varer, som ellers er toldfri. Poul Andersen fortsætter:

“Efter toldloven af 1908 er grundloven blevet ændret i 1915, 1920 og 1954, uden at der er sket nogen ændring af den til grundloven af 1953, § 43, svarende grundlovsbestemmelse. Man kan da spørge, om ikke de nævnte grundlove derved stiltiende har godkendt, at grundlovsbestemmelsen tillader en bemyndigelse som den omhandlede. Dette er dog en virkelighedsfjern betragtning. Man har ved de nævnte grundlovsændringer antageligt slet ikke været opmærksom på spørgsmålet, som i alt fald ikke blev berørt under grundlovsforhandlingerne forud for grundloven af 1953.

...

Toldloven har i en meget lang årrække indeholdt bemyndigelsen; men imod at anse denne for sædvaneretlig grundlovshjemlet taler det afgørende, at bestemmelsen aldrig er blevet praktiseret.”

Endelig anfører Poul Andersen:

“At finansministeren kun med finansudvalgets tilslutning kan træffe beslutning om pålæggelse af antidumpingtold eller udligningstold, indebærer naturligvis en ret sikker garanti for, at en sådan beslutning har politisk tilslutning i folketinget. Men grundlovsmæssigt kan en vedtagelse i finansudvalget ikke træde i stedet for lovgivningsformen.

...

Resultatet af mine overvejelser bliver, at jeg må anse forslaget til lov om værn mod dumping m.v. for uforeneligt med grundlovens § 43.”

Ernst Andersen tilslutter sig generelt H. Matzens synspunkter og gennemgår i sit responsum af 29. januar 1957 en række bestemmelser på skatte- og afgiftsområdet til støtte for sit synspunkt om, at der på området er fast lovgivningspraksis for, at man er gået ud fra, at grundlovens § 43 ikke kan være til hinder for en ret

vidtgående delegation.

Som vidtgående delegationsbestemmelser anfører Ernst Andersen:

“ 1) § 5 i lov nr. 645 af 14. december 1940 om ændringer i toldloven af 29. marts 1924.

Tilvirkning her i landet af kunstsilke må kun finde sted med finansministerens tilladelse og mod erlæggelse af en afgift, hvis størrelse fastsættes af finansministeren med tilslutning af rigsdagens finansudvalg.

2) § 3 i lov nr. 452 af 23. november 1951 om ændringer i og tilføjelser til toldloven af 29. marts 1924. Visse toldindrømmelser kan ophæves ved kongelig anordning.

3) § 5 i lov nr. 221 af 23. maj 1951 om afgift af huder, skin og læder. Finansministeren kan efter forhandling med handelsministeren under visse betingelser bestemme, at der ½ år efter lovens ikrafttræden foretages regulering af visse afgifter og efter yderligere ½ år kan der igen foretages regulering.

4) § 8 i loven af 23. juni 1956 om ændring i lov nr. 43 af 14. marts 1955 om forbrugsbegrænsende foranstaltninger. Finansministeren har fået overladt en vidtgående myndighed til at træffe bestemmelse om afvikling af tekstilafgifterne.”

Ernst Andersen anfører herefter:

“De betragtninger, der kan anføres for, at de omtalte lovbestemmelser er forfatningsstridige og ugyldige, vejer ikke tungt over for den faste lovgivningspraksis. De går i det væsentlige ud på, at “ved lov” i grundlovens § 43 må ses som en modsætning ikke blot til “ved finanslov”, men også til “ved anordning”, og at delegation af lovgivningsmagt i det hele er en uheldig foreteelse. Om den første betragtning er historisk korrekt, er tvivlsomt og må være uden betydning på det nuværende tidspunkt, og den anden betragtning er kun en overførelse af de almindelige synspunkter fra fortolkningen af grundlovens § 3, synspunkter, som teorien her for længst har måttet opgive. Den generelle vurdering af domstolenes stilling til forfatningsfortolkningsproblemerne går ud på, at domstolene nærer den største respekt for den af lovgivningsmagten sædvanligvis fulgte fortolkning (usualinterpretationssynspunktet). Der kan efter min opfattelse ikke være begrundet tvivl om, at domstolene i givet fald vil opretholde bestemmelsen i toldlovens § 4 og bestemmelser, der følger dette mønster.”

I tilknytning til ovennævnte responsaer oplyste finansministeren overfor Folketingets udvalg, at man ved lovforslagets udarbejdelse ikke var ubekendt med, at der i den juridiske teori var divergerende opfattelser af forståelsen af grundlovens § 43. Imidlertid mente man, at der i praksis var en betydelig støtte at hente for, at lovforslaget måtte anses for foreneligt med grundlovsbestemmelsen. Finansministeren henviste i den forbindelse til en række bestemmelser, som er

optrykt som **underbilag 1** til nærværende notat. Et par af de efter Ernst Andersens opfattelse mest vidtgående bemyndigelser er indeholdt heri (afgiftslovene vedr. kunstsilke, huder, skin og læder).

Alf Ross behandler i sin afhandling “Statsretlige studier” fra 1959 på side 153 f. delegationsbestemmelserne i grundloven. Han siger heri:

“Hvad de to andre paragraffer (§§ 43 og 44) angår er der derimod intet holdepunkt for at de ikke skulle forstås på den nærmestliggende måde*). De udelukker at skatter kan pålægges, forandres eller ophæves, eller indfødsret meddeles administrativt. Det er klare og præcise grundlovsbud, og ingen praktisk nødende grunde kan undskylde at de ikke altid er blevet respekteret i praksis **).

*) § 43 sigtede ganske vist i første række til at udelukke at skatter pålægges osv. ved finanslov, men dette kan ikke begrunde en indskrænkende fortolkning.

***) Lov nr. 166 af 17. maj 1916 der bemyndigede indenrigsministeren til at meddele indfødsret til visse personer af dansk afstamning må utvivlsomt anses for grundlovsstridig. Også § 44 har været tilsidesat i en del tilfælde.”

Max Sørensen siger i sin “Statsforfatningsret” (2. udgave) ved Peter Germer fra 1973 på side 206 f. om delegation af lovgivningskompetence:

“Forskellige specielle begrænsninger fremgår direkte af grundlovens udtrykkelige bestemmelser. Når det siges at et givent anliggende kun kan ordnes ved lov, må dette forstås således, at delegation er udelukket. Vigtigst er reglen i § 43 om at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Reglen omfatter både direkte og indirekte skatter, og den vil således f.eks. være til hinder for, at finansministeren bemyndiges til at fastsætte skatters eller afgifters størrelse under hensyn til konjunkturudviklingen. Det er dog i lovgivningspraksis akcepteret, at toldafgifter, der ikke har fiskalt, men handelspolitisk formål, så som “straffetold”, “antidumpingtold” o.lign., kan fastsættes af finansministeren i henhold til bemyndigelse i loven, se nærmere bestemmelserne i kapitel 3 i den tidligere gældende toldlov nr. 524, 18. december 1970. Efter Danmarks indtræden i De europæiske Fællesskaber har disse spørgsmål ændret karakter, jfr. toldlov nr. 519, 13. december 1972 §§ 13 og 14. Endvidere anses § 43 ikke at være til hinder for, at kommunale organer kan bemyndiges til at bestemme, med hvilket beløb kommunale skatter skal udskrives. Bestemmelsen er heller ikke til hinder for, at regler som ikke vedrører skattebyrden, men kun den administrative ordning af påligning og opkrævning, træffes administrativt i henhold til bemyndigelse i lov.”

Alf Ross anfører i “Dansk Statsforfatningsret”, 3. udgave, (1980) ved Ole Espersen side 836 ff. om grundlovens § 43:

“a. At en skat kun kan pålægges, forandres eller ophæves ved lov betyder, at det ikke kan ske ved bemyndigelsesanordning ifølge lov. At det ej heller kan ske ved prerogativ anordning er en selvfølge. Derimod udelukker bestemmelsen ikke at skat kan normeres ved finanslov; ej heller at underordnede iværksættelsesforskrifter fastsættes ved anordning ifølge lov. - At skatter under en demokratisk forfatning ikke kan pålægges af kongen (regeringen) på egen hånd uden nogen medvirken eller bemyndigelse fra folkerepresentationens side, altså ved en selvstændig eller prerogativ anordning er en selvfølge. Selv om man med ældre teori ville antage en vis i grundlovens § 3 hjemlet, selvstændig anordningsmagt for kongen, måtte beskatning oplagt falde uden for dens område. Dette har jo nemlig altid været bestemt gennem friheds- og ejendoms-kriteriet - og ingen vil vel påstå, at skattnormerne ikke angår borgernes ejendom.

Når derfor grl. § 43 bestemmer, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, må dette tage sigte på, at sådanne bestemmelser ikke kan træffes ved anordning ifølge lov. Der er altså tale om et af grundlovens specielle forbud mod bemyndigelser til administrationen. Dette er forståeligt nok. Beskatningsreglerne er af så tungtvejende betydning for såvel borgerne som statsstyret, at det er rimeligt at kræve, at Folketinget selv umiddelbart fastsætter disse regler og ikke overlader denne forretning til en minister.

Derimod kan der ikke være noget i vejen for, at en skattelov bemyndiger administrationen til at træffe visse underordnede iværksættelsesforskrifter. Således er bestemmelsen også blevet forstået i praksis*). I visse tilfælde er man dog gået videre end forsvarligt.**)

Det er ovenfor påvist, at der intet holdepunkt er for den antagelse, at grundlovens § 43 skulle sigte på at udelukke, at skatter pålægges ved finanslov.

Spørgsmålet om rækkevidden af grl. § 43 med hensyn til delegation af myndighed til at pålægge told blev rejst i Folketinget i 1956 i forbindelse med et forslag til lov om værn mod dumping m.v., hvorefter der skulle tillægges finansministeren bemyndigelse til under visse betingelser at træffe beslutning om pålæg af antidumpingstold. Finansministeren (Kampmann) udtalte..., ”at en bemyndigelse til under visse nærmere angivne omstændigheder at pålægge en på ligeledes nærmere angiven måde beregnet afgift ikke kan anses for at være stridende mod grundlovsforskriften (grl. § 43).” ”Jeg kan tilføje”, fortsatte ministeren, ”at denne betragtning i høj grad støttes af den gennem årene fulgte lovgivningspraksis.” Over for vedkommende folketingsudvalg uddybede ministeren senere sit synspunkt ved at henvise til otte lovbestemmelser fra de senere år som dokumentation for, at en vis delegation havde fundet sted. Der blev indhentet responsa fra professorerne Poul Andersen og Ernst Andersen, af hvilke den første mente, at den påtænkte bemyndigelse ville være i strid med grl. § 43, medens den sidste var af modsat anskuelse. Lovforslaget blev imidlertid ikke færdigbehandlet inden nyvalg i 1957, og blev ikke senere genfremsat. Fortolkningsspørgsmålet fandt altså ingen afgørelse ved den lejlighed. Nogle år senere blev der ved lov nr. 45 af 29. februar 1960 om ændringer i toldloven givet finansministeren en lignende bemyndigelse, dog under noget strammere betingelser.

Finansministerens ovenfor citerede udtalelse kan tiltrædes - men spørgsmålet bliver rigtignok, hvilke krav der må stilles til de ”nærmere angivne omstændigheder”, hvorunder bemyndigelsen kan benyttes og ”den nærmere angivne måde”, hvorpå afgiften kan beregnes. Det ledende

synspunkt må være, at grl. § 43 kræver, at det er Folketinget selv, der træffer de afgørende beslutninger om beskatning, og at der derfor kun kan overlades administrationen et snævert begrænset skøn, hvad betingelser og måde angår. De fleste af de bemyndigelser, der er forekommet i praksis, har ligget inden for sådanne rammer, se note *). At der også er forekommet tilfælde, i hvilke bemyndigelsen har overskredet disse grænser, se note **) kan ikke begrunde den påstand, at lovgivningspraksis skulle hjemle en indskrænkende fortolkning af grl. § 43. En grundlovsændrende sædvane må forudsætte, at en almindelig anerkendt, bevidst retsopfattelse sætter sig igennem, ikke blot at en vis praksis tolereres eller passerer upåagtet. Jeg kan slutte mig til Poul Andersens respons og mener, at Ernst Andersens er urigtigt, allerede af den grund, at det bygger på den efter min mening urigtige antagelse, at meningen med grl. § 43 er at udelukke, at skatter kan pålægges ved finanslov.

Disse spørgsmål har, som Max Sørensen bemærker p. 207, efter Danmarks indtræden i EF skiftet karakter, Jfr. herved Toldlov nr. 519 af 13. december 1972 §§ 13 og 14. Finansministeren bemyndiges her til at fastsætte regler, der er nødvendige for at gennemføre en EF-forordning, hvilken indeholder bestemmelser om antidumpings- og toldudligningstold på varer, der indføres til Danmark fra ikke EF-lande (§ 13). Finansministeren bemyndiges til at pålægge antidumpingtold på de vilkår i den udstrækning Kommissionen fastsætter i henhold til Romtraktatens art. 99.

*) Note. Som eksempler på bemyndigelser, der kan godkendes fordi de betingelser hvorunder, og den måde hvorpå, bemyndigelsen kan udøves er fastsat således, at der kun levnes administrationen et snævert skøn, kan nævnes følgende lovbestemmelser: Lov nr. 317 af 29. nov. 1935 § 6, nr. 86 af 7. april 1936 § 2, nr. 87 af 7. april 1936 § 4, nr. 4; nr. 100 af 14. april 1937 § 15, jfr. § 20; nr. 166 af 28. april 1950; nr. 111 af 22. marts 1951 § 12; nr. 221 af 23. maj 1951; nr. 452 af 23. nov. 1951; nr. 107 af 14. april 1955 § 81, jfr. §§ 70 og 71, nu lbkg. nr. 72 af 5. marts 1964 § 101.

**) Note. Således f.eks. lov om afgift på spiritus, vin og øl, lbkg. nr. 288 af 10. sept. 1964 § 2 (3) der bemyndiger finansministeren til (efter eget skøn) at træffe bestemmelse om, at afgiftsordningen skal udstrækkes til at omfatte visse andre varer end dem, der umiddelbart omfattes af loven, jfr. bkg. nr. 365 af 18. dec. 1964; toldlov, lbkg. nr. 1 af 7. jan. 1965 § 2 (2) og (3) vedr. retorsionstold og § 3 vedr. dumping- og udligningstold. Angribelige, men dog mindre betænkelige, er bemyndigelserne, der angår ophævelse af afgifter eller som kræver tilslutning af folketingets finansudvalg, se f.eks. lov nr. 32 af 20. febr. 1928 § 1; nr. 645 af 14. dec. 1940; nr. 180 af 23. juni 1956 § 8; nr. 1 af 7. jan. 1965 § 2 (1).”

Ordlyden af de i note *) omtalte bestemmelser er optrykt som **underbilag 2**. Ordlyden af de i note **) omtalte eksempler, hvor grænserne ifølge Ross er overskredet, er optrykt i **underbilag 3**. Ordlyden af de i note **) omtalte eksempler, der efter Ross's opfattelse er angribelige, men dog mindre betænkelige, er optrykt i **underbilag 4**.

Henrik Zahle siger i “Dansk Forfatningsret” fra 1989 (foreløbig udgave), side 200

ff:

“Grundloven indeholder enkelte bestemmelser, som klart må forstås derhen, at de udelukker delegation. Dette gælder bestemmelsen i § 43 om skattepålæg, § 44 om naturalisation. I disse bestemmelser er det angivet, at en vis forholdsregel - henholdsvis skattepålæg m.v. og naturalisation - ikke kan ske “uden ved lov”. Denne formulering må fortolkes derhen, at foranstaltningen kun kan etableres ved lov, altså ikke ved anden forskrift. Delegation er dermed udelukket. At delegation er udelukket, er imidlertid ikke ensbetydende med, at alle forskrifter vedrørende den pågældende foranstaltning skal findes i lov. Afgrænsningen af, hvor langt delegationsforbudet rækker med hensyn til den pågældende foranstaltnings regulering, kræver en nøjere analyse. Jeg vender derfor tilbage til disse eksempler nedenfor.”

På side 207 siges det:

“Af særlig praktisk betydning har det været, at grundlovens § 43 bestemmer, at skat kun kan pålægges, forandres eller ophæves ved lov. Dette er i almindelighed fortolket derhen, at skatteretlig regulering ikke kan ske ved administrative forskrifter i henhold til lov. Dette kan naturligvis ikke forklares ved, at beskatningsmagten skulle indeholde nogen grundlovsderogation, men beror på den enkle konstatering, at beskatningsreglerne er af central politisk betydning, såvel i det klassiske parlament, hvor parlamentets deltagelse i beskatningen var et centralt politisk mål, som i den moderne socialstat, hvor beskatningens økonomiske betydning såvel nationaløkonomisk som for den enkelte husholdning er dominerende. Det karakteristiske for skat, således som det må forstås i forbindelse med § 43, er, at det drejer sig om en ydelse til det offentlige, der ikke udgør vederlag for en særlig modydelse fra det offentliges side. Begrebet omfatter altså ikke blot de direkte skatter, navnlig indkomstskat, formueskat og selskabsskat, men også indirekte skatter som moms og told.....

Dette delegationsforbud afskærer - som andre delegationsforbud - ikke fra enhver delegation. Et delegationsforbud medfører blot, at de grundlæggende regler vedrørende det pågældende emne må være indeholdt i loven. Mens der ikke i almindelighed kan stilles noget krav om, at en delegationslov har et bestemt indhold med hensyn til formål og midler, jf. herom nedenfor, kan sådanne begrænsninger hævdes for det område, der er dækket af delegationsforbud. Administrative og tekniske regler omkring opgørelse af indkomsten, skatteberegning og opkrævning af skatten kan derfor ske i henhold til lov. Den nærmere grænsedragning er omtvistet og ikke afklaret. Det må bero på en bedømmelse af, hvilken politisk selvstændighed, administrationen ville få ved den drøftede delegation, i hvilket omfang delegationen ville berøve folketinget (oppositionen) muligheden for at drøfte og anfægte indholdet af de beskatningsregler, som vil kunne træffes administrativt, og reguleringens betydning for borgernes positioner.”

Henrik Zahle gentager sine betragtninger om delegationsforbuddets omfang i “Institutioner og regulering - Dansk forfatningsret I” fra 1995 på side 357 f. De

domme, som Zahle hér henviser til, vil nærmere blive omtalt under afsnit 6:

“Dette delegationsforbud afskærer - som andre delegationsforbud - ikke fra enhver delegation. Administrative og tekniske regler omkring opgørelsen af indkomsten, skatteberegning og opkrævning af skatten kan derfor gives i bekendtgørelse i henhold til loven. Vidtgående er UfR 1993.743H og UfR 1993.828H. Sml cirk. nr. 12 af 11. 1. 1995 om bemærkninger til § 11. Hvor afgrænsningen af den skattepligtige personkreds og opgørelsen af den skattepligtige indkomst er lovbestemt, er det ikke i strid med grundlovens § 43 at overlade til kommunerne at fastsætte udskrivningsprocenten, se således lov om kommunal indkomstskat (lbkg. nr. 620 af 25. 9. 1987) § 6, hvorefter kommunal indkomstskat svares med den udskrivningsprocent, der fastsættes af kommunalbestyrelsen for det pågældende år. Jf. herved også bemyndigelsen til kommunalbestyrelserne til at fastsætte grundskyldspromillen i den enkelte kommune i lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme (lbkg. nr. 808 af 4. 12. 1990). Dette synspunkt er lagt til grund i UfR 1977.32 H, der omhandlede den i restaurationslov (nu lov nr. 256 af 6.5. 1993 § 26, stk. 4) indeholdte bemyndigelse til kommunalbestyrelsen til at fastsætte en afgift for tilladelse til at have spilleautomat (enarmet tyveknægt) i en restauration. Vestre Landsret lagde til grund, at denne lovbestemt bemyndigelse ikke var begrænset til fastsættelse af afgifter, hvis størrelse modsvarede det offentlige udgifter vedrørende de meddelte tilladelser (der var altså tale om en skat i grundlovens § 43's forstand), men fandt det ikke “uforeneligt med grundlovens § 43 at overlade til kommunalbestyrelsen at fastsætte størrelsen af afgiften”. Dette tilsluttede Højesteret sig, jf. tilsvarende UfR 1977.37H. Kommunal beskatning er omfattet af grundlovens § 43, men kommunerne kan måske i medfør af grundlovens § 82 antages at have en vis særlig frihed, jf. P. Germer 1988, s. 101.”

Det omtalte cirkulære nr. 12 af 11. januar 1995 har titlen “Cirkulære om bemærkninger til lovforslag og andre regeringsforslag”. § 11 - som Zahle ovenfor henviser til - har følgende ordlyd:

“§ 11. Såfremt der ved lovforslaget skabes hjemmel for opkrævning af gebyrer m.v., er udgangspunktet, at gebyret skal dække de modsvarende omkostninger. Tilsigtes en lavere dækningsgrad, bør der redegøres herfor i lovbemærkningerne.

Stk. 2. Afgifter af skattemæssig karakter kan kun fastsættes ved lov, d.v.s. beløb eller beregningsmåde skal fremgå af loven. Tilsvarende gælder for gebyrer m.v., der fastsættes således, at provenuet må forventes at ville overstige omkostningerne.”

I modsætning til sin tidligere udgave af statsforfatningsretten gentager Zahle ikke de kriterier, som efter hans opfattelse - i den foreløbige udgave af statsforfatningsretten - bør være afgørende for grænsedragningen vedr. delegationsforbuddets rækkevidde. Derimod siger han generelt i afsnittet på side 359:

“En række grundlovsbestemmelser udtaler, at visse bestemmelser kan træffes “ved lov” eller lignende. Nogle af disse bestemmelser giver adgang til at fravige grundlovens almindelige regler, således grundlovens § 20, § 42, stk. 8. Med denne formulering er der tilsyneladende stillet krav om, at regulering skal ske netop ved lov, altså kun ved lov, og lægges denne fortolkning til grund, er resultatet et delegationsforbud, således P. Andersen 1954, s. 552, der dog tillod administrative gennemførelsesbestemmelser. Når der - som i praksis ad § 43 - gives en vid margin for teknisk gennemførelsesregulering ved bekendtgørelse, forekommer dette udgangspunkt ikke urimeligt. Det praktiske problem er, hvad der kan overlades til administrativ regulering trods det principielle delegationsforbud.”

De generelle betragtninger Zahle herefter anfører om rækkevidden af grundlovens delegationsforbud angår udtrykkeligt en række nærmere angivne grundlovsbestemmelser, som grundlovens § 43 netop ikke er iblandt.

Peter Germer anfører i sin “Statsforfatningsret” - bind 1, fra 1995 på side 98 ff:

“Det er almindeligt antaget i den forfatningsretlige teori, at bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led, der siger, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, indeholder et forbud mod delegation af lovgivningskompetence, men der er ikke enighed om den nærmere rækkevidde af dette delegationsforbud. Både retspraksis og lovgivningspraksis kan give anledning til tvivl.”

Til støtte for sit synspunkt om, at retspraksis kan give anledning til tvivl, gennemgår Germer herefter en række domstolsafgørelser, som er refereret i dette notat under afsnit 6, hvortil henvises.

Germer fortsætter:

“Før Danmarks tiltræden i EF var det antaget i lovgivningspraksis, at en lov kunne bemyndige finansministeren til at pålægge antidumpingtold og lignende afgifter, der ikke havde fiskalt, men handlespolitisk formål. Efter Danmarks tiltrædelse af EF-traktaterne har disse spørgsmål ændret karakter*).

Det er antaget i lovgivningspraksis, at der i vidt omfang kan gives bemyndigelse til udstedelse af anordninger til gennemførelse af love om direkte og indirekte skatter. Det er berettiget at sige, at den foreliggende lovgivningspraksis kan tages som et sikkert udtryk for, at bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led, i det mindste ikke er til hinder for, at en skatte- eller afgiftslov bemyndiger administrationen til at gennemføre tekniske iværksættelsesforskrifter, men det er vanskeligt at fastlægge overgrænsen for gennemførelsesforanstaltninger i forbindelse med skatte- og afgiftslove.

Det må fastholdes, at grundlovens § 43, 1. led, kræver, at lovgivningsmagten selv træffer de grundlæggende beslutninger om beskatning både for så vidt angår direkte og indirekte skatter, men undertiden kan der være behov for vidtgående gennemførelsesbemyndigelser, og der må ved afgørelsen af, hvor langt man kan gå, tages hensyn til lovgivningspraksis og senere tilkomne praktiske behov. **) Man må samtidig have for øje, at grænsen mellem gennemførelsesanordninger og fuldmagtsanordninger er flydende. For så vidt angår kommunale skatter, der principielt er omfattet af bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led, giver grundlovens § 82 lovgivningsmagten en særlig vidtgående adgang til delegation, således at lovgivningsmagten f.eks. kan bemyndige de kommunale myndigheder til at fastsætte størrelsen af de kommunale skatter og afgifter.

*) Note. Ifølge den nugældende toldlov, jfr. lovbekendtgørelse nr. 408 af 19. maj 1987, § 13, stk. 1, kan ministeren for skatter og afgifter fastsætte regler, der er nødvendige for anvendelsen af De europæiske Fællesskabers bestemmelser om beskyttelse mod dumping, præmier eller subventioner fra lande, der ikke tilhører De europæiske Fællesskaber.

**) Note. Anderledes Ross II, s. 837-838. Ross overser, at der er et særligt behov for pragmatisk fortolkning i forbindelse med bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led, der kan føres tilbage til grundloven af 1849, hvor spørgsmålet om beskatning tog sig helt anderledes ud, end det gør i dag. De pragmatiske betragtninger, der må anlægges ved fortolkningen af grundlovens § 43, 1. led, berettiger ikke til pragmatisk fortolkning af andre grundlovsbestemmelser, der stammer fra 1849.”

3.2. Sammenfatning og vurdering.

Skal man kort trække ovennævnte forfatteres hovedsynspunkter op vedrørende det behandlede spørgsmål, kan man formentlig sige følgende:

H. Matzen (1909) finder ikke, at bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led udelukker delegation af kompetence til at udforme bestemmelser om pålæg, forandring eller ophævelse af skatter.

Knud Berlin (1939) finder derimod, at regeringen kun på underordnede punkter kan bemyndiges til at fastsætte regler om lovens nærmere udførelse.

Poul Andersen (1957) må tages til indtægt for den opfattelse, at der gælder et snævert spillerum med hensyn til, hvad der kan bemyndiges til administrativ fastsættelse af regler for. Poul Andersen finder på den anden side, at lovgivningspraksis kan blive afgørende for spørgsmålet om

grundlovmedholdeligheden af en given bemyndigelsesbestemmelse, men mener ikke at der foreligger en grundlovsændrende sædvane.

Ernst Andersen (1957) finder, at der er fast lovgivningspraksis for en ret vidtgående delegation, og at domstolene vil respektere den af lovgivningsmagten sædvanligvis fulgte fortolkning.

Max Sørensen (1977) finder, at grundlovens § 43 ikke er til hinder for, at regler, som ikke vedrører skattebyrden, men kun den administrative ordning af påligning og opkrævning træffes administrativt i henhold til bemyndigelse i lov. Max Sørensen anfører, at lovgivningspraksis dog har accepteret vidtgående bemyndigelsesbestemmelser.

Alf Ross (1980) finder, at kun visse underordnede iværksættelsesforskrifter kan fastsættes ved anordning ifølge lov. Det er Folketinget selv, der træffer de afgørende beslutninger om beskatning, hvorfor der kun kan overlades administrationen et snævert begrænset skøn, hvad betingelser og måde angår. Ross finder ikke, at en lovgivningspraksis kan give grundlag for antagelsen af en grundlovsændrende sædvane.

Henrik Zahle (1989 og 1995) finder, at de grundlæggende regler om beskatning må være indeholdt i loven, men at administrative og tekniske regler omkring opgørelse af indkomsten, skatteberegning og opkrævning af skatten kan ske i henhold til lov.

I sin foreløbige udgave af statsforfatningsretten fra 1986 finder han, at grænse-dragningen, der er omtvistet, må bero på

- hvilken politisk selvstændighed, administrationen vil få ved delegation,
- i hvilket omfang delegationen vil berøve Folketinget (oppositionen) muligheden for indgriben, samt
- reguleringens betydning for borgernes positioner.

I sin statsforfatningsret fra 1995 gentages sidstnævnte synspunkter ikke. Derimod synes han nærmere at tilslutte sig Ross' mere rigoristiske forståelse af delega-

tionsforbuddets rækkevidde. Zahle anfører, at han ikke finder Ross' synspunkt urimeligt, idet han samtidig konstaterer, at der ifølge lovgivningspraksis gives en vid margin for tekniske gennemførelsesreguleringer.

Peter Germer (1995) finder, at administrationen i henhold til bemyndigelse kan gennemføre tekniske iværksættelsesforskrifter. De grundlæggende beslutninger om beskatning må fremgå af loven, men undertiden kan der være behov for vidtgående gennemførelsesbemyndigelser. Hvorvidt sådanne er grundlovmedholdelige må bero på lovgivningspraksis og senere tilkomne praktiske behov. I den forbindelse påpeger Germer, at Ross overser behovet for en pragmatisk fortolkning af grundlovens § 43, 1. led, der blev gennemført på et tidspunkt, hvor spørgsmålet om beskatning tog sig helt anderledes ud, end det gør i dag.

Germer gør endelig opmærksom på, at grænsen mellem gennemførelsesanordninger og fuldmagtsanordninger er flydende.

Sammenfattende kan man formentlig opdele ovennævnte forfattere i følgende 3 grove hovedgrupper efter deres syn på delegationsforbuddets rækkevidde:

1) H. Matzen og Ernst Andersen, der ikke finder noget til hinder for delegation af skattepålægsmagten. Forfatterne finder, at lovgivningspraksis understøtter dette synspunkt.

2) Knud Berlin, Poul Andersen, Ross og Max Sørensen, der finder, at visse underordnede iværksættelsesforskrifter kan fastsættes administrativt, og at der kun kan overlades administrationen et snævert begrænset skøn, hvad betingelser og måder angår.

Poul Andersen finder dog, at lovgivningspraksis kan blive afgørende for vurderingen af spørgsmålet om grundlovmedholdeligheden af en skattelov. Ross vil ikke tillægge lovgivningspraksis betydning for vurderingen af dette spørgsmål, idet han ikke finder, at der på området foreligger en grundlovsændrende sædvane. Max Sørensen konstaterer blot, at der i lovgivningspraksis er set vidtgående bemyndigelsesbestemmelser.

3) Zahle og Germer, der synes at gå noget videre end forfatterne i gruppe 2.

Zahle, der vil tillade forvaltningen at fastsætte administrative og tekniske regler om opgørelse af indkomsten, skatteberegningen og opkrævningen. I 1986-udgaven af sin statsforfatningsret vil han lade grundlovmedholdeligheden bero på en vurdering af administrationens politiske selvstændighed, Folketingets mulighed for indgriben og borgernes retsstilling. Zahle synes i denne udgave ikke at lægge vægt på eksistensen af en lovgivningspraksis på et givent område. I 1995-udgaven synes han umiddelbart at lægge sig tættere på Ross, men gentager hvad han tidligere har anført om områder, der kan overlades til administrationens regelfastsættelse. Derimod synes han nu at lægge vægt på, at der i lovgivningspraksis er gennemført vide delegationsbestemmelser.

Germer, der konstaterer, at der kan være behov for vidtgående gennemførelsesbemyndigelser og vil lade grundlovmedholdeligheden bero på lovgivningspraksis og tilkomne praktiske behov. Ligesom H. Matzen finder han, at grænsen mellem gennemførelsesanordninger og fuldmagtsanordninger er flydende.

Som det fremgår, synes de mest yderliggående forfattere at være repræsenteret ved ældre statsretlig teori (Matzen og Ernst Andersen), der tilsyneladende ikke ser nogen som helst hindring for en fuldstændig delegation af kompetencen til at fastsætte skatteregler.

Dernæst følger nyere statsretlig teori repræsenteret ved Zahle og Germer, der indtager en mere nuanceret holdning til spørgsmålet, men som dog synes at gå noget videre end mellemgruppen af forfatterne bestående af Knud Berlin, Poul Andersen, Ross og Max Sørensen.

De nævnte forfattere kan også opdeles efter, hvilke hensyn de mener er bærende for grundlovens § 43 - om det således er hensynet til Folketinget/statsstyret eller hensynet til borgerne. Umiddelbart synes forfatterne H. Matzen, Knud Berlin, Ernst Andersen, Poul Andersen og Germer at mene, at grundlovens § 43 først og fremmest skal sikre Folketinget/statsstyret en uindskrænket skattelovgivningskompetence og -pligt. Af samme årsag tillægger de fleste af disse forfattere

lovgivningspraksis betydning for vurderingen af grundlovmedholdeligheden af en skattelov. Omvendt finder Ross og Zahle, at bestemmelsen sikrer hensynet dels til Folketinget/statsstyret (oppositionen) og dels til borgerne, hvorfor Ross og Zahle (i 1989) netop ikke lægger vægt på eksistensen af en eventuel lovgivningspraksis på dette område. Zahle synes dog på dette punkt at have ændret opfattelse i 1995-udgaven af sin statsforfatningsret, hvilket ikke forekommer at være udtryk for en konsistent tankegang.

4. Den skatteretlige litteratur.

Indledningsvis bemærkes, at der i det følgende kun vil blive citeret fra den skatteretlige litteratur, i det omfang der heri er indeholdt nye synspunkter i relation til rækkevidden af grundlovens § 43.

Endvidere bemærkes, at de nedenfor anførte citater stammer fra de seneste udgaver af de litterære værker. Forfatternes hovedsynspunkter fremgår imidlertid også af tidligere udgaver, hvilket særligt gælder citaterne fra "Lærebog om indkomstskat" af John Engsig m.fl. og "Skatteretten 1" af Engholm Jacobsen m.fl.

4.1. Gennemgang af den skatteretlige litteratur.

J. Hartvig Jacobsen anfører i sin "Skatteretten" (1950) på side 27:

"Ordene (i § 43) er klare nok. Det oprindelige forslags "pålægges" blev suppleret med "forandres eller ophæves" for at give budet en skarpere form..."

Herefter citeres fra Albert Olsens "Studier over den danske finanslov 1850-1864, side 47":

"I den grundlovgivende forsamling havde § 43 været under en meget indgående behandling og under henblik på, at der under finansloven kunde blive tale om at forandre eller ophæve de bestående skattelove, var paragraffen udtrykkeligt kommen til at lyde: Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov..."

Videre på side 29 ff. anfører Hartvig Jacobsen om skattebestemmelser i tekstanmærkninger:

“Afgørende er, at den hele lære og dens vidtrækkende konklusion borttager det værn mod ikke lovbestemte skatter, som grundlovens § 43 har givet borgerne, og som ubetinget bør respekteres. Netop fordi folketing og landsting m.h.t. finanslove og tillægsbevillingslove er indstillet så forskelligt som tilfældet er, bør enhver ændring - det være sig i den ene eller den anden retning - af skattelove gives i form af en almindelig lov, hvor begge tings normale indflydelse kan gøre sig gældende. Selv i lovsjaskeriets tid bør lovgivningsmagten respektere et utvetydigt grundlovsbud. De forhold, der er lovgivet om ved tekstanmærkninger på skatteområdet, er i øvrigt så vigtige, at de fortjener den behandling, som den almindelige lovs form forudsætter. Overensstemmende hermed er nogle af reglerne optaget i ligningslovene..... Det drejer sig om forhold af stor betydning for skatteligningen. Og det er ikke afgørende, at der i disse tilfælde siges at foreligge lempelser eller modifikationer til gunst for de pågældende erhvervsgrupper. De lempelser og fritagelser, der indrømmes en gruppe af skatteydere, kommer jo resten af disse til skade. Der vil altså også her være tale om at “pålægge, forandre og ophæve” skat, jf. grundlovens § 43. Tekstanmærkningerne bør indskrænkes til det område, hvor gammel sædvane giver hjemmel, hvor der er praktisk trang til dem, og hvor ikke afgørende modhensyn gør sig gældende, f.eks. bestemmelser vedr. løn, pension, honorar o.l. til en enkelt tjenestemand eller tjenestemandsgruppe. Da grundlovens § 43 i første række beskytter befolkningen og ikke landstinget, antages det, at lov alene er hjemmel for skat.

At loven delegerer en vis beføjelse til ministeren til at pålægge skat under visse forudsætninger eller betingelser, som angives i loven, vil ikke stride mod grundlovens § 43.

....

Når grundlovens § 43 bestemmer, at skat kun kan pålægges m.v. ved lov, er virkningen heraf, at der må påvises hjemmel for den pågældende skattepligt i loven, derimod vil grundloven ikke hindre, at administrationen får bemyndigelse til igennem pålæg at afgøre, om lovens betingelser i et givet tilfælde er opfyldt. Administrationen handler herved under borgernes rekurs til domstolene, der ved efterprøvelse sikrer mod vilkårlighed.”

Mogens Glistrup anfører i sin “Skatteret” (1957) side 18:

“Som strafferetten har aksiomet *nulla poena sine lege* (straffelovens § 1), har skatteretten siden 1849 været behersket af grundreglen om at “igen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov” (grundlovens § 43)*). Princippet er sundt. Skattefordeling kan ikke ske ud fra almindelige naturretlige betragtninger over, hvad der i almindelighed forekommer rimeligt, således som man f.eks. i erstatningsretten og i læren om ekstinktion og vindikation kan gøre det med fordel. Såvel den almindelige retsfølelse som den retsvidenskabelige indstilling kommer ganske til kort, når hoveddrammerne om skatteordningen skal fixeres. På den anden side er området så stort og broget, at det i alt fald under nutidens forhold vil være praktisk umuligt at tage grundlovens bud helt bogstaveligt og opbygge et skattesystem med loven som den eneste retsskabende kilde. Det er dog en retskildemæssig selvfølge, at når en lovregel giver en bestemmelse, kan den ikke ændres ved administrative forskrifter eller praksis. Når der er grund til at nævne det, skyldes det, at skattemyndighederne på så mange områder har ret frie hænder, at de undertiden værner sig

til at handle efter forgodtbefindende, også hvor det bliver i klar strid med en lovregel, jfr. U 1953 742 H.

*) Det afgørende må være at lovgivningsformaliteterne er iagttaget (eller under ekstraordinære forhold garantier, der ligger så nær herop til som muligt, jfr. U 1945.570 Ø. Vigtige dele af vor skatteret (f.eks. varelagerbestemmelserne og reglerne om de ekstraordinære afskrivninger) har som lovgrundlag tekstanmærkninger til finansloven. Næppe nogen tror, at Højesteret vil tilsidesætte sådanne forskrifter som grundlovsstridige. Det ses derfor ikke at have noget formål at bestride deres gyldighed cfr. måske Hartvig Jacobsen 27-30. Det må endog antages, at domstolene vil gå ret langt i deres vægring ved at anse delegationer for grundlovsstridige jfr. U 1938.1047 Ø (om statskattelovens § 42, stk. 5)."

Den af Mogens Glistrup nævnte dom i U 1938.1047 er nærmere behandlet i afsnit 6.

Thøger Nielsen anfører i sin "Indkomstbeskatning I" fra 1965 på side 6:

"Det er almindeligt antaget, at denne bestemmelse (grundlovens § 43) indeholder et bemyndigelsesforbud. Der er intet holdepunkt for, at udtrykket "ved lov" - hedder det hos Ross - ikke skulle forstås efter sin ordlyd. Det er allerede derved givet, at skattelovgivningen må være hovedretskilden på området. I sit udgangspunkt adskiller skatteretten sig derfor ikke retskildemæssigt fra andre retsområder."

Endvidere siges det på side 14 f:

"På beskatningsområdet bør det erindres, at lovgivningsmagten er afskåret fra at afgive bemyndigelse til at pålægge, forandre eller ophæve nogen skat, jf. grundlovens § 43, men dette forbud kan ikke være til hinder for, at der gives bemyndigelse til gennem ministeriel anordning at regulere mangfoldige spørgsmål vedrørende de nærmere betingelser og omstændigheder i forbindelse med en given skat. Der forekommer da også en lang række egentlige bemyndigelsesanordninger, der offentliggøres i Lovtidende A som bekendtgørelser. Det er imidlertid vigtigt at bemærke, at denne form udelukkende benyttes, hvor der er tale om specialbemyndigelser i skattelovene, som f. eks. bemyndigelse til at foreskrive regnskabspligt eller bekendtgørelser i henhold til særbemyndigelser på finansloven. De almindelige bemyndigelsesklausuler i de fleste af skattelovene på indkomstbeskatningens område, hvorefter finansministeren kan fastsætte de nærmere regler for lovens gennemførelse og nærmere forståelse, benyttes ikke - og kan formentlig ikke benyttes - til udstedelse af egentlige retsanordninger, og i det hele taget kan det siges, at de såkaldte tjenesteanordninger spiller en langt større rolle end bemyndigelsesanordningerne. Nu er det nok muligt, at en del af de mange tjenesteanordninger, der fremtræder som cirkulærer og "vejledninger" i virkeligheden ligger indenfor foreliggende

bemyndigelsesklausuler, men man foretrækker åbenbart at lade gennemførelses- og fortolkningsanordninger fremtræde som tjenesteanordninger. Dette hænger e.o. sammen med, at bemyndigelse blot har karakter af at indrømme visse lempelser, hvis betingelser tildels afhænger af ministerens skøn som f.eks. tekstanm. til finansloven vedr. varelager. Det er således ikke let at sortere de foreliggende skatteretlige anordninger, medmindre man netop går frem efter rent formelle kriterier.”

Thøger Nielsen har også bidraget til belysning af emnet ved sit indlæg i SpO nr. 1-1972, hvorfra der er citeret i afsnit 5.1., til hvilket afsnit der henvises.

Peter Kisling, Ole Jørgensen og Peder Pedersen anfører i “Skatteforvaltningen” (1987) på side 27:

“Grundlovens § 43 forstås således, at folketinget ikke kan delegere sin ret til at pålægge skat til ministeren for skatter og afgifter. Derimod har bestemmelsen ikke et forbud imod, at lovgivningsmagten bemyndiger ministeren til at fastsætte de nærmere regler om lovens iværksættelse, forståelse og anvendelse i en anordning med hjemmel i den pågældende lov. Det er blot det materielle skattekrav, der skal være fastsat ved lov”.

Jan Pedersen kommenterer i TfS 1992, 413 grundlovens § 43 i artiklen “Grundlovens § 43: Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov - pas-, kørekort- og nummerpladegebyrer”. Jan Pedersen anfører heri om legalitetsprincippet:

“Som nævnt stiller grundlovens § 43 et ubetinget krav om, at enhver beskatning skal have direkte hjemmel i formel lov. Bestemmelsen forhindrer ikke, at der rent administrativt udfærdiges iværksættelses- og håndhævelsesforskrifter, når blot udfærdigelsen heraf er hjemlet ved lov. Som bekendt udgøres skattelovgivningens forskellige lovkomplekser da også såvel af formelle love som bekendtgørelser, hvori lovenes mere generelt udformede bestemmelser er udfyldt. Det er klart, at sådanne bekendtgørelser ikke kan udvide det materielle grundlag for en beskatning, således at en bekendtgørelse foreskriver en videre eller højere beskatning, end den underliggende lovgivning hjemler. Under henvisning til, at grundlovens § 43 ikke alene omfatter pålæggelse, men tillige ophævelse og forandring af beskatningen, burde det samme gælde i tilfælde, hvor en bekendtgørelse foreskriver en indskrænket eller lavere beskatning, end den underliggende lovgivning hjemler. Ikke desto mindre anerkendes det, at det er

legitimt at indsætte en dispensationsbeføjelse i en given skattelov, hvorefter skatteministeren - eventuelt Ligningsrådet - bemyndiges til at dispensere fra beskatningen i enkelttilfælde. I visse tilfælde søges dispensationsbeføjelser begrænset ved skitsering af relevante dispensationsmomenter, i andre tilfælde er dispensationsbeføjelsen åben. Som eksempler kan henvises til holdingreglerne, hvorefter skatteministeren eller den, han bemyndiger hertil, kan "tillade", at holdingreglerne ikke anvendes, jf. ligningslovens § 16 B, stk. 5, og senest netop indførte ændring i personbeskatningslovens § 4, stk. 12, hvorefter Ligningsrådet kan dispensere fra anpartsreglerne, når "omstændighederne i øvrigt taler derfor".

Uden stillingtagen til legitimiteten af sådanne helt generelle fravigelser af bebyrdende skatteregler må det hævdes, at forekomsten heraf i lovgivningen er udtryk for en bebrejdellesværdig lovgivningsteknik. Ved en sådan lovgivningsteknik ud fra "haglbøsse-metoden" friholdes Folketinget for den vanskelige opgave med at specificere netop de områder, som ønskes omfattet af beskatningen. I stedet formuleres beskatningsbestemmelsen bevidst med et videre anvendelsesområde end ønsket, men således, at det overlades til administrationen at foretage den endelige afgrænsning gennem dispensationsadgangen. Det siger sig selv, at denne "haglbøsse-metode" rummer risiko mod retssikkerheden, idet borgerne ikke har mulighed for at forudberegne deres retsstilling. Som led i styrkelsen af retssikkerheden er der da også "tyndet ud" i dispensationsbeføjelserne ved, at den foreliggende dispensationspraksis er generaliseret og indarbejdet direkte i lovgivningen. Men som den seneste udvikling viser, anvendes dispensationsbeføjelser stadig, især på vanskelige og politisk følsomme skattetækningsområder.

Hovedbetydningen af grundlovens § 43 er beskyttelse af borgerne mod en arbitrær beskatning. Det er muligvis denne beskyttelsesinteresse, som har betydet, at det i praksis er anerkendt, at der administrativt kan dispenseres fra en given beskatning ved konkret lempelse, medens det næppe kan anerkendes, at der ved administrativ foranstaltning sker en skærpelse af beskatningen ved udvidelse af beskatningsgrundlaget, dispensationsadgang i forhold til begunstigende fradragsregler etc. Men som anført er der ikke grundlag for denne sondring ud fra en ordfortolkning i grundlovens § 43."

Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard anfører i "Skatteretten 1" 2. udg. fra 1995 på side 61 ff.:

“Grundlovens § 43 grundlovfæster et strikt hjemmelskrav. Ifølge bestemmelsen kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Der er i den statsretlige teori enighed om, at der herved forstås hjemmel i formel lov, således at der ikke kan ske en generel delegation til beskatning.*)

Den nærmere fortolkning af rækkevidden af grundloven. § 43 er vel næppe endelig afgjort. Det er klart, at bestemmelsen ikke udelukker, at der gives skatteministeren bemyndigelse til ved en ministeriel anordning (bekendtgørelse) at foretage en nærmere ikrafttræden og administration af en given skattelov. Skatteretten indeholder da også talrige eksempler herpå.**)

Grundlovsbestemmelsen anses heller ikke i praksis at forhindre, at en given beskatning i loven udformes på en sådan måde, at skattebestemmelsen har et bevidst videre anvendelsesområde end tilsigtet, men således at der gives skatteministeren adgang til at dispensere for beskatning i enkelttilfælde. Navnlig på komplicerede områder har man i de senere år benyttet en sådan lovgivningsteknik. F.eks. indeholder de såkaldte holdingregler i ligningslovens § 16 B, stk. 2-5 en meget vid delegation i ligningslovens § 16 B, stk. 6. Delegationen er udnyttet ved Bkg. nr. 277 af 30. maj 1985. Tilsvarende hjemler ETBL § 5, stk. 2, skatteministeren ret til at dispensere fra lovgivningens krav til frigivelse af henlæggelser på etableringskonto.***) Det må hævdes, at en sådan adgang til dispensationer m.v. ikke er udtryk for en ideel lovgivningsteknik.****)

Dispensationsdelegationen må have et vist specifikt indhold, således at den helt generelle og ubestemte adgang til at undtage fra en given beskatning må hævdes at være i modstrid med grundlovens § 43.

I praksis forefindes dispensationsbestemmelser alene i tilknytning til bestemmelser på indkomstsiden. Delegationen kan således ikke anvendes til fravigelse af bebyrdende bestemmelser. Selvom grundlovens § 43 ikke skelner mellem bebyrdende og begunstigende retsakter, må det hævdes, at bestemmelsen forhindrer, at der i en lovbestemmelse gives delegation til at fravige en begunstigende regel f.eks. en regel, som giver fradrag eller afskrivningsret for en given udgift.

Grundlovens § 43 udelukker derfor et opportunitetsprincip i skatteretten, hvorefter myndighederne under hensyn til individuelle omstændigheder skulle kunne ophæve eller nedsætte skattekravet. Skattelovgivningen hjemler således ikke blot en ret, men også som udgangspunkt en pligt til at foretage den givne beskatning.

I medfør af statsskattelovens § 37 er der dog givet myndighederne en mulighed for at eftergive eller nedsætte skattekravet. Myndighederne er således berettiget til efter en konkret vurdering at nedsætte eller opgive skattekravet, medens bestemmelsen ikke hjemler mulighed for helt at undlade at opføre dette. I praksis aktualiseres henstands- og nedsættelsesbestemmelsen navnlig ved den skattepligtiges betalingsstandsning med tilhørende akkord eller kreditorordning.

Statsskattelovens § 42 hjemler tillige mulighed for, at de administrative skattemyndigheder - men ikke ligningsmyndighederne - indtaler skattekravet for domstolene eller opgør kravet ved en forligsaftale med den skattepligtige. Myndighederne er herunder berettiget til at fravige deres oprindeligt rejste men endnu ikke formelt fastsatte krav ud fra en saglig vurdering af sagens konkrete omstændigheder, bevisligheder etc. Bestemmelsen hjemler imidlertid ikke adgang til en arbitrær fastlæggelse af skattekravet bestemt af skatteyderens personlige forhold, øjeblikkelige likviditetsmæssige situation etc.

*) Jfr. Germer: Statsforfatningsret I p. 98, Max Sørensen: Statsforfatningsret p. 206-208 og Ross: Dansk Statsforfatningsret II p. 488-489.

**) F.eks. Bkg. nr. 3 af 6. 1. 1982 om opgørelse af fortjeneste eller tab på næringsaktier udstedt med hjemmel i aktieavancebeskatningslovens § 3, stk. 2.

***) Jfr. også ligningslovens § 16 A, stk. 2, om dispensation i forbindelse med udlodning af likvidationsprovenu.

****) I engelsk skatteteori er sådanne lovgivninger betegnet som udtryk for "the shotgun approach". Herved tilkendegives, at lovgivningen udformes så bredt og med et så vidtstrakt anvendelsesområde, at alle tænkelige dispositioner på det berørte område omfattes. Den fornødne udskillelse af de tilfælde, som ikke tilsigtes omfattet af beskattningen, kan så efterfølgende udskilles ved enkeltstående beslutninger. I modsætning hertil står "the sniper approach", som foreskriver, at skattelovgivningen udformes med en præcis og helst udtømmende angivelse af anvendelsesområdet."

Poul Erik Hjerrild-Nielsen, Ruth Kjærskov, Knud Normann Nielsen og Neel Stakemann redegør i "Skatteproces i praksis" (1996) på side 24 om forvaltningsmyndighedernes opgaver. Det anføres i den forbindelse :

"De retlige opgaver består for det første i udfærdigelse af generelle anordninger, d.v.s. de bekendtgørelser, ministrene fastsætter i henhold til bemyndigelsesbestemmelser i love. Dette sker i særdeles vidt omfang på skatteområdet, hvor Folketingets delegation til ministeren er underlagt den begrænsning, at "ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov", jf. grundlovens § 43. Dette delegationsforbud er dog ikke til hinder for, at en minister bemyndiges til at fastsætte administrative og tekniske regler omkring opgørelsen af indkomst, skatteberegning og skatteopkrævning samt i det hele taget at fastlægge det nærmere indhold af en given lovregel, hvorimod grundlovens § 43 udelukker, at der gives en minister bemyndigelse til at regulere skattebyrdens størrelse."

John Engsig, Lida Hulgaard, Aage Michelsen og Margrethe Nørgaard anfører i "Lærebog om indkomstskat" (8. udgave) fra 1997 på side 43 ff:

"Grundloven indeholder forskellige bestemmelser, der tilsigter at sikre Folketingets herredømme over finanserne. Dette sker dels ved grundlovens § 43, der fastslår, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, hvorved skattepålægningsmagten sikres Folketinget, dels ved grundlovens § 46, hvorefter skatterne ikke må opkræves, forinden finansloven eller en midlertidig bevillingslov er vedtaget af Folketinget, hvorved skattebevillingsmagten ligeledes er sikret Folketinget.

Når grundlovens § 43 fastslår, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, må dette kunne forstås således, at der er forbud imod, at Folketinget delegerer sin skattepålægningsmagt til skatteministeren, hvorimod bestemmelsen ikke kan fortolkes som

indeholdende noget forbud imod, at lovgivningsmagten bemyndiger skatteministeren til at fastsætte visse underordnede iværksættelsesforskrifter. Ligeledes udelukker grundlovens § 43 ikke, at de nærmere regler til lovens forståelse og anvendelse fastsættes af skatteministeren i en bekendtgørelse (anordning), der er udstedt med hjemmel i den pågældende lov. Det kræves blot, at det materielle skattekrav fastsættes ved lov.

På skatterettens område gøres der da også som bekendt en udstrakt brug af bemyndigelser til skatteministeren, hvilket altså ikke er uforeneligt med grundlovens § 43 og heller ikke uforeneligt med grundlovens bestemmelser i øvrigt.

Da en anordning står på et lavere trin end lov i den retlige trinfølge, kan den ikke uden hjemmel i en lov ændre en lov. Er der imidlertid hjemmel i loven til at udstede bekendtgørelser, der ændrer en bestående lov, er dette forfatningsretligt gyldigt. På skatterettens område forudsætter dette dog, at bemyndigelsesloven er forenelig med grundlovens § 43. Sådanne bekendtgørelser, der kan fravige en lov, siges at have derogatorisk kraft.

Der er delte meninger om rækkevidden af delegationsforbuddet i grundlovens § 43, jf. Peter Germer, Statsforfatningsret, 2. udg. 1995, p. 82 ff. Det kan derfor heller ikke undre, at spørgsmålet jævnligt bliver rejst i den skattepolitiske debat som følge af den mere og mere udstrakte brug af anordninger om væsentlige skatteretlige spørgsmål.”

Forfatterne henviser herefter til den debat, der var om indførelsen af kildeskattelovens § 55A, og som er nævnt nedenfor i afsnit 5.1. Endvidere henvises til dommene i U1977.31 H, U 1977.37 H og U 1993.757 H, som alle er omtalt i afsnit 6.

Forfatterne siger herefter på side 43 f:

“Delegation af lovgivningskompetence til skatteforvaltningen sker endvidere ved anvendelse af den såkaldte dispensationslovgivning. Forholdet er det, at mange skattelove især i tilfælde, hvor der foreligger mulighed for omgåelse, bevidst hjemler adgang til beskatning i videre omfang end rimeligt. I erkendelse af, at sådan lovgivning også vil komme til at omfatte tilfælde, som det ikke var hensigten at ramme, indeholder loven adgang for skatteforvaltningen til diskretionært og upåankeligt at afgøre, under hvilke betingelser dispensation kan gives. Som eksempler på dispensationslovgivning kan nævnes ligningslovens § 16 A, stk. 2, og 16 B, stk. 2, hvorefter tilbagebetaling af aktiekapital og den fulde salgssum ved et selskabs køb af egne aktier anses som skattepligtigt udbytte, medmindre dispensation opnås.

Et andet eksempel var de tidligere bestemmelser i fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3 og 4, hvorefter skatteministeren kunne dispensere fra den generelle skattepligt for gaver til fonde. Herom udtaler Erik Overgaard i TfS 1991 nr. 286 p. 641:

“Når bestemmelserne i § 3, stk. 3 og 4, efter min opfattelse balancerer på kanten af grundlovens § 43, skyldes det, at man i lovtæksten fastslår skattepligt for alle gaver, medens der fremgår en anden hovedregel af lovens motiver. Såfremt det er Folketingets mening, at det, der står i lovens motiver, skal gælde, virker det som en omgåelse af grundloven at vedtage, at alle gaver i

princippet er indkomstskattepligtige, men at det i øvrigt er administrationen, der bestemmer, om skatten skal ophæves eller forandres.”

Det er en rigtig tendens, at fondsbeskatningslovens § 3, stk. 3, er blevet ændret således, at fondene nu har et retskrav efter de regler, der nu er fastsat i loven.

Delegation af lovgivningskompetence kan endelig ske på den måde, at lovgivningsmagten forholder sig fuldstændig passiv eller kun i meget vagt formulerede lovbestemmelser foretager en skatteretlig regulering af nye retsinstitutter.

Selvom der kan rettes berettiget kritik imod, at skatteretlig regeldannelse overlades til skatteforvaltningen, må det imidlertid erkendes, at det ikke ville være muligt for lovgivningsmagten og næppe heller ønskværdigt, om den skulle foretage enhver skatteretlig regulering i detaljer. Det er nødvendigt med en arbejdsdeling, således at det overlades til lovgivningsmagten at fastslå grundprincipperne for beskatningen og til skatteforvaltningen at fastsætte de nærmere regler til lovens gennemførelse og nærmere forståelse. Anvendelse af retlige standarder i lovgivningen, hvorved det overlades til domstolene i sidste instans at fastslå, hvad der er gældende ret, anses af mange skattejurister for mere hensigtsmæssig, end hvis alle forhold til sidste detalje skulle fastsættes af lovgivningsmagten. Dette er et synspunkt, der altid er fremme i den tilbagevendende diskussion om omgåelse af skattelovgivningen. Kan omgåelse bedst hindres ved en detaljeret skattelovgivning, der til stadighed ændres, når nye omgåelsesmuligheder konstateres, eller ved anvendelse af retlige standarder, der i sidste instans overlader det til domstolene at skride korrigerende ind over for omgåelsesforsøg ?

I et moderne industrisamfund må man affinde sig med, at lovgivningsmagten ikke har kapacitet til at regulere alle skatteforhold i detaljer. Men det er vigtigt at bevidstgøre lovgivningsmagten om, at det i og for sig er betænkeligt, når lovgivningskompetencen (uforeneligt med grundsynspunktet bag grundlovens §§ 3 og 43) overlades til forvaltningen og domstolene. Delegation af lovgivningsmagt på den ene eller anden af de beskrevne måder bør kun ske, når tungtvejende grunde taler herfor, herunder også at regeldannelsen kan foretages af skatteforvaltningen og/eller domstolene på næsten lige så betryggende måde som ved lovregulering.”

Forfatterne nævner herefter på side 45 som et eksempel på en situation, hvor lovgiver har forholdt sig passiv, og hvor regelfastsættelsen blev overladt til administrationen, Johannes Kruse-dommen i U 1983.8 H. I et efterfølgende afsnit på side 46 siges det i tilknytning hertil:

“Nyere domstolspraksis synes at vise, at domstolene nu er påpasselige med at udøve for megen retsskabende virksomhed i tilfælde, hvor lovgivningsmagten har tilstræbt udtømmende at regulere et område. Dette gælder, selv om det er åbenbart for enhver, at de af lovgivningsmagten gennemførte regler fører til åbenbart urimelige eller åbenbart uhensigtsmæssige resultater. Den adækvate reaktion på mangelfuld lovgivning af en sådan karakter er et initiativ fra lovgivningsmagtens side.”

Som et eksempel på sidstnævnte forhold henviser forfatterne til Østre Landsrets

dom i TfS 1988, 404 vedr. aktiesalg på 1 pct. mellem 2 selskaber, i hvilke skatteyderen ejede halvdelen af aktierne. Landsskatteretten frakendte dispositionen manglende realitet, mens landsretten henviste til, at ligningslovens § 16 B ikke var anvendelig, ligesom et socialdemokratisk forslag til ændring af reglerne ikke var blevet gennemført. Landsretten gav derfor skatteyderen medhold i, at dispositionen på daværende tidspunkt kunne foretages skattefrit, hvilket resultat forfatterne finder rigtigt.

Isi Foighel og Kjeld Hemmingsen citerer i "Skat- Personer 1997-98" 9. udg., 1997, fra Ross 2. udg. side 813 ff. Herefter siges det på side 43:

"Grundlovens § 43 udelukker ikke, at Folketinget kan bemyndige skatteministeren til at fastsætte visse iværksættelsesforskrifter m.v. Det er i praksis snarere reglen end undtagelsen, at en skattelov giver ministeren bemyndigelse til at fastsætte en nærmere regulering af én del af de områder, en skattelov dækker. Dette sker i form af ministerielle bekendtgørelser, der efter offentliggørelse i Lovtidende A har samme "retskraft" som loven. Som eksempel på sådanne rent operationelle forskrifter kan nævnes den årlige forskudsregistreringsbekendtgørelse."

4.2. Sammenfatning og vurdering.

J. Hartvig Jacobsen (1950) finder, at ministeren eller administrationen kan bemyndiges til at pålægge skat under visse forudsætninger eller betingelser, som angives i loven. Bestemmelsen i grundlovens § 43 er givet borgerne til værn mod ulovbestemte skatter.

Mogens Glistrup (1957) konstaterer blot, at domstolene antageligt vil gå ret langt i deres vægring ved at anse delegationer for grundlovsstridige.

Thøger Nielsen (1965) finder - på linie med Ross - at der kun kan overlades administrationen et snævert begrænset skøn hvad betingelser og måder angår, d.v.s. iværksættelsesforanstaltninger af underordnet karakter, jf. Thøger Niensens indlæg i SpO nr. 1 - 1972. Det bør ikke overlades ministeren at bestemme, hvornår og på hvilken måde skatterne opkræves eller gøre forskel på skatteydergrupperne, hvilket - i givet fald - vil være på grænsen af det acceptable. En anordning må heller ikke på væsentlig måde ændre skatteydernes retsstilling i forhold til lovreglen.

Peter Kisling, Ole Jørgensen og Peder Pedersen (1987) finder, at der administrativt kan fastsættes regler om lovens iværksættelse, forståelse og anvendelse.

Jan Pedersen finder i TfS 1992, 413, at der administrativt kan fastsættes iværksættelses- og håndhævelsesforskrifter. I lovgivningspraksis er det anerkendt, at der administrativt kan dispenseres ved konkret lempelse, mens det næppe kan anerkendes, at der rent administrativt kan ske en skærpelse af beskatningen. Hovedbetydningen af grundlovens § 43 er en beskyttelse af borgerne mod en arbitrær beskatning.

Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard (1995) finder, at der i grundlovens § 43 gælder et strikt hjemmelskrav, men at ministeren kan bemyndiges til at fastsætte regler om lovens nærmere ikrafttræden og administration. Forfatterne nævner eksempler fra lovgivningspraksis på dispensationsbestemmelser, hvori bemyndigelsen til ministeren er vidtrækkende, hvilket kritiseres. Efter forfatternes opfattelse må dispensationsdelegationen have et vist specifikt indhold. Den helt generelle og ubestemte adgang til at undtage fra en given beskatning findes at være i strid med grundlovens § 43.

Poul Erik Hjerrild, Ruth Kjærskov, Knud Normann Nielsen og Neel Stakemann (1996) finder - på linie med Zahle - at ministeren kan fastsætte administrative og tekniske regler omkring opgørelsen af indkomst, skatteberegning og skatteopkrævning samt fastlægge det nærmere indhold af en given lovregel.

John Engsig, Lida Hulgaard, Aage Michelsen og Margrethe Nørgaard (1997) finder, at bestemmelsen i grundlovens § 43 tilsigter at sikre Folketinget herredømme over finanserne. Forfatterne finder, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at ministeren bemyndiges til at fastsætte visse underordnede iværksættelsesforskrifter. Ligeledes kan administrationen fastsætte nærmere regler om lovens gennemførelse, forståelse og anvendelse, blot grundprincipperne for det materielle skattekrav fastsættes ved lov. Forfatterne nævner nogle eksempler på, at delegation af lovgivningsmagt kan ske f.eks. ved dispensationslovgivning, men mener, at det kun bør ske, såfremt "tungtvejende grunde taler herfor, herunder

også at regeldannelsen kan foretages af skatteforvaltningen og/eller domstolene på næsten lige så betryggende måde som ved lovregulering.”

Isi Foighel og Kjeld Hemmingsen (1997) finder på linie med Ross, at der administrativt kan fastsættes visse iværksættelsesforskrifter m.v., herunder fastsættes en nærmere regulering af én del af de områder, en skattelov dækker (operationelle forskrifter).

På samme måde som ved de statsretlige forfattere kan man muligvis opdele ovenstående forfattere i følgende 4 hovedgrupper efter deres syn på delegationsforbuddets rækkevidde:

- 1) Mogens Glistrup konstaterer blot, at domstolene næppe vil tilsidesætte lovgivers delegationsbestemmelse. Hermed ligger han nærmest på linie med H. Matzen og Ernst Andersen.
 - 2) Hartvig Jacobsen, Thøger Nielsen, Isi Foighel og Kjeld Hemmingsen synes at tilslutte sig Ross´ synspunkter.
 - 3) Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Sigaard går muligvis et skridt videre ved at fastslå, at ministeren også kan bemyndiges til at fastsætte nærmere regler om ikrafttræden og fastsætte iværksættelses- og håndhævelsesforskrifter (Jan Pedersen). Det er imidlertid spørgsmålet, om forfatterne i realiteten går videre end Ross, eller om det ikke blot er ordvalget, der afviger fra Ross´ terminologi. I “Skatteretten 1” henvises der såvel til Germer som til Max Sørensen og Ross.
- John Engsig, Lida Hulgaard, Aage Michelsen, og Margrethe Nørgaard tilslutter sig i princippet Ross´ synspunkter, men konstaterer, at der på en række områder faktisk sker delegation af lovgivningsmagt til administrationen. Forfatterne ser dette som en praktisk nødvendighed - nærmest på linie med Germer - men opstiller samtidig et snævert kriterium for, under hvilke betingelser dette bør ske. Peter Kisling, Ole Jørgensen og Peder Pedersen synes også at tilslutte sig Ross´ synspunkt - rent principielt, men ligger i ordvalg tættere på de just nævnte forfattere.

4) Poul Erik Hjerrild-Nielsen, Ruth Kjærskov, Knud Normann Nielsen og Neel Stakemann synes at tilslutter sig Zahles linie. Værket indeholder ingen betragtninger, om hvad der bør lægges vægt på ved vurderingen af grundlovmedholdeligheden af en bemyndigelseslov, og da Zahle i 1995-udgaven af sin statsforfatningsret nærmest tilslutter sig Ross' synspunkt, behøver der ikke at være den store forskel mellem disse forfattere og ovennævnte forfattere.

Mens Hartvig Jacobsen og Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard først og fremmest ser grundlovens § 43 som et værn for borgerne mod ulovbestemte skatter, ser John Engsig, Lida Hulgaard, Aage Michelsen og Margrethe Nørsgaard først og fremmest bestemmelsen i grundlovens § 43 som en sikring af Folketingets herredømme over finanserne. Måske af denne grund synes sidstnævnte forfattere at gå en smule videre med hensyn til rækkevidden af delegationsadgangen.

Sammenfattende er det vurderingen, at der nok ikke er de store forskelle på de skatteretlige forfatters holdning til spørgsmålet, men at der kun er tale om nuanceforskelle i holdningerne. De forskellige udtryk, som forfatterne anvender til eksemplifikation af rækkevidden af delegationsadgangen, dækker næppe over væsentligt forskellige opfattelser.

5. Justitsministeriets holdning.

Justitsministeriets lovafdeling har i en række sager haft lejlighed til at udtale sig om det statsretlige problem, hvor langt delegationsforbuddet i grundlovens § 43 rækker. I det følgende skal 3 eksempler nævnes, som kan være med til at belyse problemstillingen.

5.1. Kildeskattelovens § 55 A

I forbindelse med 2. behandlingen af forslag til ændring af kildeskatteloven i december 1971 stillede ministeren et ændringsforslag, som blev tiltrådt af et flertal. Ændringsforslaget lød således:

“§55A. Finansministeren kan, når praktiske hensyn i særlig grad taler derfor, bestemme, at der

skal gælde afvigelser fra reglerne i § 41, stk. 1, 2. pkt., og §§ 48-55.”

Ifølge bemærkningerne havde bestemmelsen til formål at gøre det muligt for finansministeren at gennemføre tekniske tilpasninger som gav bedst mulige overensstemmelser mellem forskudsregistrering og slutopgørelse.

Bestemmelsen gav anledning til en del kritik og debat om bestemmelsens rækkevidde.

En af de skarpeste kritikere var Thøger Nielsen, som i sit indlæg i SpO nr. 1 - 1972 navnlig henviser til, at Ross - efter Thøger Nielsens opfattelse med rette - fremhæver, at der “kun kan overlades administrationen et snævert begrænset skøn, hvad betingelser og måde angår”. Thøger Nielsen udtaler herefter:

“Man forstår i og for sig godt, hvad det er, der er ministerens tanke: spørgsmålet om den måde, på hvilken skatten opkræves, er ikke nogen “materiel skatteregel”, men netop kun en sådan iværksættelsesforanstaltning, som kan siges at være af underordnet karakter. Det må da også erkendes, at de bestemmelser i kildeskatteloven, som ministeren nu, når praktiske grunde taler derfor, kan fravige, ikke er af en sådan karakter, at man skulle kunne risikere, at ministeren i streng forstand gennem de af ham fastsatte særregler kommer til at pålægge, forandre eller ophæve en skat.

Alligevel finder jeg, at den ny dispensationsregel er ret betænkelig, og dette af flere grunde.

Den tidsmæssige faktor i beskatningen kan ingenlunde opfattes som et underordnet spørgsmål i et inflations- og rentehærgesamfund, hvor den enkelte skatteydere likviditet kan være af helt afgørende betydning for hans ve og vel. Man bør derfor ikke i en skattelov kunne overlade det til ministerens bestemmelse, hvornår og på hvilken måde skatterne opkræves, og det ville navnlig være åbenbart stødende, hvis ministeren skønmæssigt kunne gøre forskel på enkelte skatteydere eller skatteydergrupper. Man befinder sig i hvert fald her på grænsen af det acceptable.

En anden indvending mod regler af denne art er simpelthen begrundet i, at skatteyderne får stadigt sværere ved selv at konstatere, hvorledes deres retsstilling er. De må regne med et mylder af administrative særregler, og selve den informationsmæssige stilling bliver let urimeligt forringet.

Den ny § 55A bør derfor opfattes meget snævert, og der må lægges et alvorligt eftertryk på udtrykket “praktiske hensyn”. Det bør efter min mening forstås således, at de fastsatte afvigelser netop bør kunne indføres, når de kun i praktisk henseende er udtryk for en afvigelse, men ikke på væsentlig måde ændrer skatteyderens retsstilling i forhold til det, der havde været resultatet, såfremt lovreglen var blevet anvendt. Ifølge bestemmelsen kan finansministeren fravige reglen i kildeskattelovens § 53, men dette bør ikke kunne føre til en reduktion af skatteyderens adgang til at opnå ændring af forskudsansættelsen. Reglen herom i § 53, stk. 1, er forsynet med en særlig bemyndigelse til finansministeren, men denne har kun karakter af en bemyndigelse til at udfærdige

sædvanlig udførselsanordning, og den ny § 55A bør ikke kunne udvide ministerens beføjelse på et så vigtigt punkt.”

I anledning af kritikken indhentede Skatteministeriet i januar 1972 en udtalelse fra Justitsministeriets lovafdeling. Det siges heri:

“.....De bestemmelser, som § 55A henviser til, vedrører fremgangsmåden i forbindelse med opkrævning af foreløbig skat. Bemyndigelsen vedrører ikke reglen i § 42, hvorefter den foreløbige skat såvidt muligt skal svare til slutskatten.....

Bestemmelsen i § 55A giver finansministeren adgang til at udstede anordninger med derogatorisk kraft. Sådanne bemyndigelser giver normalt anledning til væsentlige principielle betænkeligheder og benyttes derfor kun sjældent i lovgivningspraksis - bortset fra ikrafttrædelsesbestemmelser vedr. Færøerne og Grønland. Det er dog almindeligt antaget, at der ikke efter grundloven kan opstilles et almindeligt forbud mod indsættelse af sådanne bemyndigelsesbestemmelser i lovgivningen.

Efter grundlovens § 43 kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. § 43 må antages at indebære, at bestemmelse om de nævnte forhold kun kan fastsættes umiddelbart ved lov og ikke ved anordning i henhold til lov. Heraf følger, at også bemyndigelser til udstedelse af derogatoriske anordninger på dette område er udelukket.

Bestemmelsen i § 43 må efter sin formulering antages i alt fald i første række at tage sigte på materielle beskatningsregler. Bestemmelsen kan derimod ikke antages at være til hinder for, at der gives administrationen bemyndigelse til at gennemføre tekniske tilpasningsforskrifter.

Efter bemærkningerne til ændringsforslaget har bestemmelsen i § 55A alene til formål at sætte finansministeren i stand til administrativt at gennemføre sådanne teknisk prægede ændringer af kildeskattelovens opkrævningsregler. Det er i overensstemmelse hermed, at bemyndigelsen er begrænset til tilfælde, hvor “praktiske hensyn i særlig grad taler derfor”.

Under forudsætning af, at bemyndigelsen kun udnyttes i overensstemmelse med det foran anførte, vil der efter Justitsministeriets opfattelse ikke kunne opstå spørgsmål om de udstedte forskrifters uforenelighed med grundloven.”

5.2. Kildeskattelovens § 54

I F.T. 1971/72 B sp. 2119 ff. er der optrykt en udtalelse fra Justitsministeriet af 8. maj 1972 om, hvorvidt et forslag til kildeskattelovens § 54 kunne anses for forenelig med grundlovens § 43. Udtalelsen lyder således:

“I skrivelse af 26. april 1972 har folketingets skatteudvalg i forbindelse med udvalgets behandling af forslag til lov om ændring af kildeskatteloven (lovforslag nr. 217) bl.a. anmodet finansministeren om besvarelse af følgende spørgsmål:

“4. Der anmodes om en udtalelse fra Justitsministeriets lovafdeling om, hvorvidt den foreslåede

§ 54 er i overensstemmelse med grundlovens § 43.

Har lovfælgningen allerede udtalt sig om dette spørgsmål, anmoder udvalget om at måtte få forelagt denne udtalelse.”

Under henvisning hertil har finansministeriet, skattedepartementet, i skrivelse af 27. april anmodet Justitsministeriet om at fremkomme med den ønskede udtalelse.

I den anledning skal Justitsministeriet udtale:

1. Bestemmelsen i kildeskattelovens § 54 vil efter det foreliggende lovforslag få følgende affattelse:

“§ 54. Hvor den almindelige indkomstudvikling tilsiger det, kan finansministeren bestemme, at der skal foretages en procentvis forhøjelse eller nedsættelse af indkomstgrundlaget efter § 52, stk. 1, for alle skattepligtige eller for grupper af skattepligtige.”

Den foreslåede bestemmelse, der er placeret i kildeskattelovens afsnit V om opkrævning af indkomst- og formueskat m.v., må, som det fremgår af ordlyden, ses i sammenhæng med kildeskattelovens § 52, stk. 1. Efter denne bestemmelse skal bl.a. grundlaget for beregningen af, hvad den enkelte skattepligtige skal svare i foreløbig skat, som udgangspunkt fastsættes i overensstemmelse med de oplysninger om den skattepligtiges indkomst- og formueforhold, som senest er lagt til grund ved skatteligning eller fastsættelse af grundlag for foreløbig skattesvarelse.

Den foreslåede bestemmelse i § 54 indeholder hjemmel for administrativt at foretage generelle forhøjelser eller nedsættelser af dette indkomstgrundlag. Sådant bestemmelse om ændring af indkomstgrundlaget kan dog efter forslaget kun gennemføres, “hvor den almindelige indkomstudvikling tilsiger det”. Baggrunden herfor er bestemmelsen i kildeskattelovens § 42, hvorefter de foreløbige skattebeløb for den enkelte skattepligtige skal fastsættes på en sådan måde, at de så vidt muligt svarer til slutskatten. Denne bestemmelse udgør på én gang en begrundelse for og en begrænsning i kompetencen efter den foreslåede § 54. Gennemførelse af generelle forandringer i indkomstgrundlaget i medfør af denne bestemmelse kan kun finde sted med henblik på generelt at tilvejebringe en bedre overensstemmelse mellem den foreløbige skat og slutskatten for de enkelte skattepligtige end den, der ville fremkomme ved anvendelse af indkomstgrundlaget efter § 52, stk. 1.

Det må endvidere fremhæves, at en udnyttelse af kompetencen efter den foreslåede § 54 ikke vil indebære en bindende fastsættelse af indkomstgrundlaget for den kreds af skattepligtige, der omfattes af ændringen. Den enkelte skattepligtige vil på sædvanlig måde kunne fremsætte begæring om ændring også af det således fastsatte indkomstgrundlag under henvisning til, at hans indkomstforhold i indkomståret eller hans formueforhold ved indkomstårets udgang vil afvige væsentligt fra indkomstgrundlaget, jf. kildeskattelovens § 53.

Det fremgår af det anførte, at den foreslåede bestemmelse i § 54 ikke indeholder hjemmel for en administrativ pålæggelse eller forandring af materiel skattepligt, men alene vedrører forhold i forbindelse med opkrævningen af indkomstskat. I overensstemmelse hermed er bestemmelsen da også foreslået placeret i kildeskattelovens afsnit V.

2. Bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led, har følgende ordlyd:

“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov;”.

I nyere statsretlig litteratur fortolkes denne grundlovsbestemmelse som indeholdende et specielt bemyndigelsesforbud, d.v.s. som en forskrift om, at de i bestemmelsen nævnte forhold kun kan

reguleres umiddelbart ved lov, ikke ved anordning eller bekendtgørelse i henhold til lov. Der henvises til Poul Andersen: Dansk Statsforfatningsret (1954) side 552, samme's responsum i F.T. 1956-57 tillæg B, sp. 527-534, Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret II (2. udg. 1966) side 486, jfr. side 812-817, samme: Statsretlige Studier (1959) side 154, og Max Sørensen: Statsforfatningsret (1969) side 205 f og side 249 ff.

I modsætning hertil har professor Ernst Andersen i et responsum til finansministeriet, der er aftrykt i F.T. 1956-57 tillæg B sp. 535-542, i tilslutning til udtalelser hos H. Martzen: Den danske Statsforfatningsret III (1909), dog gjort den opfattelse gældende, at § 43's udtryk "ved lov" alene tager sigte på at udelukke skattelovgivning på finansloven, hvorimod bestemmelsen ikke kan antages at tage stilling til spørgsmålet om, i hvilket omfang lovgivningsmagten kan bemyndige administrationen til at udfærdige anordninger og bekendtgørelser inden for skatteområdet.

Spørgsmålet om forståelsen af bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led, kan næppe anses for afklaret i lovgivningspraksis. Den foreliggende praksis synes dog i det mindste at kunne tages som et sikkert udtryk for, at den nævnte grundlovsbestemmelse ikke kan anses for at være til hinder for, at en skattelov bemyndiger administrationen til at gennemføre tekniske iværksættelsesforskrifter.

Dette synspunkt har også vundet tilslutning i den statsretlige litteratur. Således udtaler Max Sørensen a.st. side 206, at bestemmelsen i grundlovens § 43 ikke er "til hinder for, at regler som ikke vedrører skattebyrden, men kun den administrative ordning af påligning og opkrævning, træffes administrativt i henhold til bemyndigelse i lov". Og på linie hermed hedder det hos Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret II, side 813, at der ikke kan "...være noget i vejen for at en skattelov bemyndiger administrationen til at træffe visse underordnede iværksættelsesforskrifter".

3. Som anført ovenfor under pkt. 1 indeholder den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 54 netop alene hjemmel for administrativt at træffe bestemmelse om sådanne forhold i forbindelse med den administrative ordning af opkrævning af indkomstskat, som i overensstemmelse med det ovenfor under pkt. 2 anførte i hvert fald ikke kan anses for omfattet af grundlovens § 43.

Det bemærkes i den forbindelse, at den foreslåede bestemmelse for en principiel statsretlig vurdering af forholdet til grundlovens § 43 ikke adskiller sig fra den hidtil gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 54.

Efter Justitsministeriets opfattelse må det derfor anses for utvivlsomt, at den foreslåede bestemmelse ikke kan anses for stridende mod grundlovens § 43."

5.3. Lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, §§ 2 og 9

I anledning af Justitsministeriet lovtekniske gennemgang af Skatteministeriets forslag til lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter fremsendte Justitsministeriet ved skrivelse af 29. oktober 1991 et notat af 25. oktober 1991 om lovforslagets forenelighed med grundlovens § 43.

I det forslag, der blev forelagt Justitsministeriet, var det i § 2, stk. 2, bestemt, at

der af en blanding af afgiftspligtige varer eller afgiftspligtige varer og andre varer svares afgift af hele blandingen efter satsen på det produkt, der har den højeste afgiftssats.

I stk. 3 var der i forlængelse heraf fastsat følgende bestemmelse:

“Stk. 3. Skatteministeren kan efter forhandling med energiministeren gøre undtagelse fra bestemmelsen i stk. 2, når energipolitiske hensyn taler derfor.”

Der fandtes endvidere en bemyndigelsesbestemmelse i forslaget § 9, stk. 7, der havde følgende ordlyd:

“Stk. 7. Virksomheder, der driver flyvevirksomhed eller er beskæftiget med jernbane- og færgedrift, får efter regler fastsat af skatteministeren tilbagebetaling af afgiften for aktiviteter, der vedrører personbefordring. Tilbagebetalingen sker i samme omfang som fastsat i stk. 1 og 2.”

I notatet af 25. oktober 1991 giver Justitsministeriet udtryk for, at lovgivningsmagten har enekompetence til at fastsætte regler, som pålægger, forandrer eller ophæver skatter. Bestemmelsen i grundlovens § 43 sikrer, at Folketinget eller Folketingets flertal ikke giver skattepålægningsmagten fra sig.

Justitsministeriet anfører, at bestemmelsen i grundlovens § 43 efter Justitsministeriets opfattelse indebærer, at der ikke i en skattelovgivning kan gives vedkommende minister eller administration i øvrigt bemyndigelse til at fastsætte generelle regler, som er af betydning for selve skattebyrden. Det kan derfor heller ikke overlades til ministeren eller administrationen i øvrigt at fastsætte generelle regler for skattefritagelse eller meddelelse af skattefritagelse efter et frit skøn på et område. Forudsætning for i konkrete tilfælde at kunne meddele skattefritagelse er, at der i loven er angivet detaljerede og præcist udformede regler for, hvornår skattefritagelse kan meddeles.

På den baggrund anfører Justitsministeriet, at bestemmelsen i forslaget § 2, stk. 3, efter ministeriets opfattelse ikke opfylder de krav, som man efter grundlovens § 43 må stille til angivelsen af de konkrete omstændigheder, som kan føre til skattefritagelse.

Hvis man under udarbejdelsen af forslaget allerede havde bestemte produkttyper i tankerne, ville der være mulighed for udtrykkeligt at angive dem i loven. Justitsministeriet tilføjer, at der for tiden er en stabil forsyning af forskellige energiformer, og de energipolitiske hensyn, som skulle kunne ligge bag en afgiftsfritagelse, ville derfor i al væsentlighed kunne fastlægges i loven. Hvis der i løbet af en kort periode skete forskydning i energiforsyningen og dermed ændring i de energipolitiske hensyn, som kunne begrunde afgiftsfritagelse, ville Folketinget med kort varsel kunne tage spørgsmålet op og gennemføre en ændringslovgivning på området.

Efter Justitsministeriets opfattelse burde bestemmelsen derfor udgå, og hvis det fandtes påkrævet, søges erstattet med en bestemmelse, som ikke havde karakter af en bemyndigelse til at fastsætte generelle regler om beskatningsbyrden, men som udtrykkeligt angav de hensyn og de omstændigheder, som skulle kunne begrunde afgiftsfritagelse ved afgørelse af en konkret sag.

Med hensyn til bestemmelsen i forslagets § 9, stk. 7, måtte det efter Justitsministeriets opfattelse antages, at Skatteministeriet allerede på daværende tidspunkt havde dannet sig et indtryk af, hvilke beskatningsregler der skulle finde anvendelse på de i bestemmelsen nævnte virksomheder m.v. De administrativt fastsatte bestemmelser, som påtænkte fastsat, burde derfor efter Justitsministeriets opfattelse indsættes i loven.

5.4. Sammenfatning og vurdering

Justitsministeriet synes i sine udtalelser fra henholdsvis 1992 og 1991 at give udtryk for samme holdning til spørgsmålet om rækkevidden af grundlovens § 43, 1.led, som Max Sørensen og Ross.

Justitsministeriet finder således, at der kun kan gennemføres tekniske tilpasnings- eller iværksættelsesforskrifter, hvorimod der ikke kan fastsættes generelle regler, som er af betydning for selve skattebyrden.

Endvidere kan det af Justitsministeriets udtalelser udledes, at Justitsministeriet først og fremmest synes at se grundlovens § 43 som en sikring af, at Folketinget

eller Folketingets flertal ikke giver skattepålægningsmagten fra sig.

Med udtalelserne om, at Folketinget med kort varsel er i stand til at gennemføre en ændringslovgivning, såfremt der måtte findes behov herfor, synes Justitsministeriet ikke at kunne følge Germers synspunkt om, at der i dag kan være et praktisk behov for en pragmatisk fortolkning af grundlovens § 43.

Der er næppe grund til at tro, at Justitsministeriet inden for de seneste år i væsentlig grad har ændret sin holdning til spørgsmålet om rækkevidden af grundlovens § 43, 1. led.

6. Domstolsafgørelser om grundlovens § 43

Nedenfor vil de domstolsafgørelser, som Henrik Zahle og Peter Germer henviser til i deres statsretlige værker, blive gennemgået. Herudover vil de skatte- og afgiftssager, hvori grundlovens § 43 er blevet påberåbt, kort blive refereret.

6.1. Gennemgang.

Som nævnt under afsnit 3 finder Peter Germer i sin "Statsforfatningsret - bind 1", at retspraksis vedr. grundlovens § 43 kan give anledning til tvivl. Germer refererer til støtte for sit synspunkt på side 98 ff. nedennævnte domme:

“ I U 1938.1047 blev det fastslået, at den dagældende bemyndigelsesbestemmelse i statsskattelovens § 42, stk. 5, ikke var i strid med grundlovens regel om, at ingen skat kunne pålægges uden ved lov. Bemyndigelsesbestemmelsen gik ud på, at finansministeren kunne bestemme, at personer, der som følge af bortrejse til udlandet eller af andre grunde ikke var blevet medtaget ved skatteansættelsen for et eller flere skatteår, skulle ansættes til indkomst- og formueskat til staten for de pågældende skatteår, dog med den begrænsning, at efterbeskatningen skulle gøres gældende inden udløbet af en fem års frist. Østre Landsret statuerede uden nærmere begrundelse, at statsskattelovens bemyndigelsesbestemmelse ikke var i strid med grundloven, og indsigelsen om, at bemyndigelsesbestemmelsen var grundlovsstridig, blev ikke gentaget under sagens behandling for Højesteret.

I U 1939.93 blev der taget stilling til en bredt formuleret bemyndigelse i § 1 i lov nr. 337 af 22. december 1937 om ind- og udførsel af fisk, der bestemte, at Ministeriet for Landbrug og Fiskeri kunne påbyde, at ind- og udførsel kun måtte finde sted under iagttagelse af de forskrifter, som ministeriet måtte fastsætte. Ved en række bekendtgørelser af 22. december 1937 havde ministeriet bestemt, at udførsel af fisk kun måtte finde sted efter skriftlig tilladelse mod erlæggelse af en af

ministeriet fastsat årlig afgift, og denne afgift var blevet opkrævet i 1938 trods eksportørernes protest. Under sagen gjorde ministeriet gældende, at der i loven om ind- og udførsel af fisk fandtes hjemmel til at pålægge de omhandlede afgifter, og at afgiftsordningen var godkendt af lovgivningsmagten ved finanslovene for 1937-38 og 1938-39. Højesteret fandt, i modsætning til landsretten, at der måtte gives ministeriet medhold i, at ministeren for landbrug og fiskeri i bestemmelsen i § 1 i lov om ind- og udførsel af fisk havde haft hjemmel til at opkræve de i bekendtgørelserne af 22. december 1937 omhandlede afgifter. Det bemærkedes herved, at der måtte gås ud fra, at disse afgifter, hvis størrelse var fastsat i forhold til værdien af vedkommende eksportørs udførsel i det foregående kalenderår, alene tjente til dækning af "de ved Kontrollen og Fiskeridirektoratets Virksomhed med den kontingenterede Udførsel af Fisk forbundne Udgifter". Der blev ikke under sagen rejst spørgsmål om rækkevidden af grundlovens regel om, at ingen skat kunne pålægges uden ved lov.

U 1952.974 angik en afgift, som var blevet opkrævet i henhold til bekendtgørelse nr. 122 af 29. marts 1950 vedrørende hvedeaflevering m.v. i høståret 1949-50, der var udstedt med påberåbt hjemmel i lov nr. 321 af 5. juli 1949 om hvede af høst 1949 m.v. og vareforsyningslov nr. 158 af 29. marts 1943 med senere ændringer. Højesteret fastslog, at ingen af de påberåbte love afgav hjemmel for den omhandlede afgift, men de erlagte afgiftsbeløb kunne ikke kræves tilbagebetalt, da der var opnået en højere pris alene som følge af erlæggelsen af afgiften. Der blev ikke under sagen rejst spørgsmål om rækkevidden af grundlovens regel om, at ingen skat kunne pålægges uden ved lov.

I U 1965.492 fandt Østre Landsret, at lov nr. 183 af 10. juni 1959 om hjemmemarkedspriser for mælk og mejeriprodukter efter sin titel, ordlyd og formål alene gav hjemmel for at opkræve afgift af smørfedt, som solgtes til anvendelse på hjemmemarkedet i form af mælk og fløde samt produkter heraf, medens loven ikke indeholdt nogen bemyndigelse til at lade opkræve afgift af mejeriprodukter, som eksporteredes, og der fandtes derfor ikke at have været hjemmel til at belaste de af en smelteostfabrik foretagne indkøb af fløde, smør og råost til den del af produktionen, som gik til eksport, med den i Landbrugsministeriets bekendtgørelse nr. 195 af 10. juni 1959 § 1, stk. 3, omhandlede afgift af smørfedt, der anvendtes til tilvirkning af ost. Østre Landsrets dom blev stadfæstet af Højesteret i henhold til de i dommen anførte grunde. Der blev ikke under sagen rejst spørgsmål om rækkevidden af bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led.

I U 1977.31 blev det i en sag om afgift for tilladelse til opstilling af en spilleautomat fastslået, at bestemmelsen i restaurationslovens § 26, stk. 2, 2. pkt., hvorefter der for visse tilladelser betales en afgift til kommunen efter kommunalbestyrelsens skøn, ikke var i strid med grundlovens § 43. Sagsøgeren nedlagde påstand om tilbagebetaling af den del af afgiften, der oversteg det offentlige udgifter i forbindelse med tilladelsens udstedelse og udnyttelse. Til støtte herfor anførte sagsøgeren bl.a., at bestemmelsen i restaurationslovens § 26, stk. 2, 2. pkt., ikke opfyldte det krav om klar og utvetydig lovhjemmel til opkrævning af fiskale afgifter, som kunne udledes af grundlovens § 43, 1. led, og at denne grundlovsbestemmelse måtte antages også at omfatte kommunale skatter. Den sagsøgte kommune anførte heroverfor bl.a., at grundlovens § 43 ikke gjaldt for kommunale skatter, og henviste i denne forbindelse til, at såvel loven om kommunal indkomstskat som loven om kommunal ejendomsskat tillagde kommunalbestyrelserne vidtgående beføjelser. Vestre Landsret udtalte, at det ikke var uforeneligt med grundlovens § 43 at overlade til

kommunalbestyrelserne at fastsætte størrelsen af de i restaurationslovens § 26, stk. 2, 2. pkt., omhandlede afgifter, "selv om disse afgifter måtte anses for skatter i den nævnte grundlovsbestemmelses forstand". Vestre Landsrets dom blev stadfæstet af Højesteret, der med hensyn til de forfatningsretlige spørgsmål blot henviste til de i landsretsdommen anførte grunde.

I U 1977.37 blev der anlagt lignende betragtninger i en sag om afgift for tilladelse til afholdelse af offentlig dans. Vestre Landsret udtalte, at det ikke var uforeneligt med grundlovens § 43 at overlade til kommunalbestyrelsen at fastsætte afgiftens størrelse, og Højesteret, der stadfæstede Vestre Landsrets dom, henholdt sig for så vidt angik dette spørgsmål til de i landsretsdommen anførte grunde."

Henrik Zahle nævner i sin "Dansk forfatningsret - I" fra 1995 et par vidtgående domme på området, nemlig U 1993.743 H og U 1993.82 H. I sagerne - der refereres nedenfor - blev det ikke gjort gældende, at regelfastsættelsen på områderne var i strid med grundlovens § 43.

I U 1993.743 H var det spørgsmålet, om anvendelsen af Ligningsrådets takster for værdi af fri bil førte til et for skatteyderen åbenbart urimeligt resultat, ligesom det var spørgsmålet, om skatteyderen havde en berettiget forventning om, at ligningsmyndighedernes stillingtagen til fordelingen af skatteyderens kørselsudgifter i den personligt drevne virksomhed, også måtte lægges til grund for tiden efter omdannelsen af virksomheden til anpartsselskab. Såvel Østre Landsret som Højesteret gav Skatteministeriet medhold på begge punkter.

U 1993.828 H angik spørgsmålet, om betingelsen i sambeskatningscirkulæret om ejerskab i hele skatteåret kunne få betydning i et tilfælde, hvor aktieoverdragelsen mellem nogle interesseforbundne parter aftaltes at ske med tilbagevirkende kraft. Dette fandt Højesteret ikke var tilfældet. Skattemyndighederne havde desuden afslået en begæring om i stedet at inddrage et andet selskab under sambeskatningen, idet ansøgningsfristen i mellemtiden var udløbet, og heller ikke denne afgørelse blev tilsidesat.

Herudover kan nævnes følgende domme, hvori grundlovmedholdeligheden af en skatte- eller afgiftspålæggelse er anfægtet:

I U 1988.795 gjorde skatteyderen - der var enlig - gældende, at der ikke var hjemmel til at begrænse fradraget for dobbelt husførelse til gifte. Hun gjorde i den forbindelse gældende, at det - at nægte en enkelt befolkningsgruppe et fradrag - i

realiteten måtte sidestilles med et skattepålæg til de pågældende, hvilket derfor måtte kræve lovhjemmel efter grundlovens § 43.

Skatteministeriet gjorde gældende, at der ikke var tale om diskrimination af enlige, idet den forskelsbehandling, der havde givet sig udtryk i Ligningsrådets anvisninger om fradrag for dobbelt husførelse, var sagligt begrundet. Ministeriet gjorde endvidere gældende, at grundlovens § 43 var uden betydning ved afgørelsen af den pågældende sag.

Vestre Landsret fandt ikke grundlag for at tilsidesætte praksis på området som værende udtryk for en usagligt begrundet forskelsbehandling af enlige eller i strid med grundlovens § 43.

I U 1993.757 H var det spørgsmålet, om opkrævning af gebyrer for pas, duplikatkørekort og nummerplader var i strid med grundlovens § 43, da gebyrerne var opkrævet uden fornøden lovhjemmel. Problemet i sagen var, om gebyrerne kunne siges at ligge inden for grundlovens § 43, og dermed omhandler sagen den nærmere forståelse af skattebegrebet i grundlovsbestemmelsen. Imidlertid siger dommen muligvis noget om, hvilke primære hensyn grundlovens § 43 efter Højesterets opfattelse skal sikre.

Østre Landsret, der gav ministeriet medhold, udtalte i sagen:

“Der kan ikke af grundlovens § 43 udledes noget forbud imod, at lovgivningsmagten til den udøvende magt delegerer kompetence til at fastsætte størrelsen af vederlag for specielle ydelser fra det offentliges side. Der er heller ikke i grundloven nogen forskrift om, i hvilket omfang det i lovgivningen direkte skal angives, hvilke udgifter der kan indgå i beregningsgrundlaget ved fastsættelsen af størrelsen af sådanne gebyrer. Det må herefter bero på lovgivningsmagtens skøn inden for vide rammer, i hvilket omfang der ved delegation skal fastsættes konkrete grænser for den udøvende magt.

Der er ikke i de lovbestemmelser, efter hvilke de i disse sager omhandlede gebyrer er opkrævet, fastsat nærmere retningslinier for, hvilke udgifter der kan indgå i beregningsgrundlaget for gebyrerne.

På denne baggrund finder landsretten, at Justitsministeriet har haft hjemmel til i beregningsgrundlaget at inddrage samtlige udgifter, der har naturlig forbindelse til den ydelse, for hvilken gebyret opkræves. Justitsministeriets fortolkning, hvorefter udgifter til kontrol i vid forstand kunne indgå i udgiftsgrundlaget, findes herefter berettiget.

Hertil kommer, at Justitsministeriet ved enhver given lejlighed har oplyst Folketinget og

Finansudvalget om gebyrernes størrelse og beregningsgrundlag.”

Et flertal i Højesteret på 9 dommere udtalte:

“Forarbejderne til, den historiske baggrund for og den senere anvendelse af bestemmelsen i grundlovens § 43, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, giver ikke grundlag for en fortolkning, der udstrækker kravet om direkte lovhjemmel til også at gælde alle gebyrer, der opkræves som betaling for tilladelser eller lignende fra det offentlige, og som dækker mere end udgifterne ved udstedelse og administrationen i snæver forstand. Selv om bestemmelsen må indebære visse begrænsninger i adgangen til at bemyndige administrationen til at fastsætte størrelsen af sådanne gebyrer, kan den derfor ikke være til hinder for, at der ved fastsættelsen kan tages hensyn også til de udgifter af mere generel art, som efter et rimeligt skøn medgår til administrationen af det pågældende forvaltningsområde, herunder til kontrolforanstaltninger, som har en naturlig tilknytning til den ydelse, for hvilken gebyret er betaling. Det bemærkes herved, at denne forståelse af bestemmelsen ikke ses at give anledning til betænkeligheder henset til de muligheder, som lovgivningsmagten i dag har for at have indseende med Centraladministrationens forvaltning af givne bemyndigelser af denne art.

Som i dommen anført har Justitsministeriet stedse gjort Folketinget og Finansudvalget bekendt med størrelsen af og beregningsgrundlaget for de gebyrer, som sagen vedrører, uden at dette har givet tinget eller udvalget anledning til indskriden.

Med de afgivne proceserklæringer kan det herefter lægges til grund, at rigspolitechefen ikke har afkrævet appellanterne de omhandlede gebyrer i strid med kravet i grundlovens § 43 om lovhjemmel for pålæg og forandring af skatter eller med kravet om lovmæssig forvaltning. Disse dommere stemmer med denne begrundelse for at stadfæste dommen.”

2 af Højesterets dommere afgav følgende dissens:

“Afgørende for, om en pengeydelse, der opkræves af det offentlige, kan anses for “skat”, jfr. grundlovens § 43, kan ikke være kravets benævnelse, men derimod dets nærmere karakter. Betaling af gebyrer for offentlige ydelser som pas, duplikatkørekort og nummerplader kan på grund af de pågældende ydelsers nødvendighed for sædvanlig livsudfoldelse i et moderne samfund ikke ud fra en realistisk betragtning anses for frivillig. Paskontrol ved grænser, i havne og lufthavne samt færdselsovervågning og trafikkontrol er almindelige samfundsopgaver af et sådant omfang og indhold og har en sådan økonomisk betydning, at løsningen af disse opgaver ikke med rimelighed kan betragtes som særlige ydelser fra det offentlige der - ud fra et vederlagssynspunkt - for en væsentlig dels vedkommende kan kræves betalt som “formålsbestemte afgifter” - gennem opkrævning af de nævnte gebyrer. Som følge af det anførte finder vi, at gebyrerne i det omfang, de er indkrævet med henblik på at dække udgifterne til de nævnte samfundsopgaver, reelt har haft karakter af skat som nævnt i grundlovens § 43. Da gebyrerne endvidere ikke kan anses for fastsat ved lov, stemmer vi for at tage appellanternes påstande a) til følge, dog alene i det omfang, gebyrerne er indkrævet til dækning af udgifter til paskontrol ved

grænser, i havne og lufthavne samt færdselsovervågning og trafikkontrol....”.

TfS 1997, 329 angik spørgsmål om beskatning af fikseret rente ved et rentefrit kapitalindskud fra skatteyderen til dennes selskab. Skatteyderen gjorde gældende, at skattemyndighederne ikke havde den fornødne lovhjemmel til beskatning af fikserede renter, således at beskatningen var i strid med grundlovens § 43 samt det for forvaltningsmyndigheder gældende legalitetsprincip. Endvidere havde beskatningen ikke hjemmel i retssædvane eller i offentliggjort forvaltningspraksis. Vestre Landsret henviste indledningsvis til Højesterets dom af 20. august 1996 (TfS 1996, 642), hvori spørgsmålet om grundlovmedholdeligheden af praksis ikke var fremme. I denne sag statuerede Højesteret, at der skattemæssigt ikke kan tilsidesættes aftaler om rentefrihed i videre omfang end angivet i de administrative retningslinier for pågældende indkomstår. Landsretten gav herefter skatteyderen medhold i, at der ikke fandtes grundlag for at tilsidesætte den aftalte rentefrihed.

6.2. Sammenfatning og vurdering

Ved vurderingen af rigtigheden af Germers synspunkt om, at retspraksis er svingende og Zahles synspunkt om, at U 1993.743 H og U 1993.828 H (omtalt ovenfor side 32) er vidtgående, må man have for øje, at der i de fleste af sagerne, som forfatterne nævner, netop ikke er gjort gældende, at de pågældende bestemmelser har været grundlovsstridige. På grund af forhandlingsmaksimen har domstolene således ikke haft anledning til at tage stilling til dette spørgsmål og har derfor ikke udtalt sig herom.

Der afgøres hvert år et anseeligt antal skattesager, hvor spørgsmålet netop er, om der er den fornødne hjemmel til at rejse skattekravet. Desuagtet er det meget sjældent, at grundlovens § 43 påberåbes i retssagerne. Når det heller ikke er nødvendigt at påberåbe sig § 43 for at få en beskatning underkendt som ulovhjemlet, er det forståeligt, at man kun sjældent ønsker at besvære domstolene med at tage stilling til et så principielt spørgsmål som rækkevidden af grundlovens § 43 - med risiko for, at det kan give domstolene betænkeligheder; hvis domstolene skal tage stilling til grundlovmedholdeligheden af en bemyndigelseslov, må domstolene samtidig tage stilling til det forfatningsretlige spørgsmål om rækkevidden af grundlovens § 43, 1. led.

Om de sager, hvori spørgsmålet om rækkevidden af grundlovens § 43 er fremme, bemærkes:

U 1938.1047 (s. 31) synes meget vidtgående, således som også Germer og Mogens Glistrup er inde på. Muligvis ville sagen have fået et andet udfald, såfremt Højesteret havde fået lejlighed til at tage stilling til spørgsmålet om grundlovmedholdeligheden af statsskattelovens § 42, stk. 5. Omvendt har Højesteret nok tidligere været mere tilbageholdende med at tilsidesætte en lov som grundlovsstridig, således som Mogens Glistrup og Ernst Andersen er inde på.

Udfaldet af sagerne U 1977.31 H og U 1977.37 H (s. 32) kan muligvis - således som Zahle og Germer anfører - skyldes, at grundlovens § 82 indeholder en særlig vidtgående delegationsadgang vedr. kommunale anliggender. Efter bestemmelsen kan lovgivningsmagten således f.eks. bemyndige de kommunale myndigheder til at fastsætte størrelsen af de kommunale skatter og afgifter.

Udfaldet af U 1988.795 (s.33) synes rigtigt al den stund, at praksis på området for fradrag for husførelse er sagligt begrundet.

I U 1993.757 H (s. 33) anfører Østre Landsret og Højesterets flertal, at der ved fastlæggelse af størrelsen af gebyrer kan tages hensyn til omkostninger i bredere forstand - selv om der må være visse begrænsninger. Højesteret finder ikke, at denne forståelse af grundlovens § 43

“giver anledning til betænkeligheder henset til de muligheder, som lovgivningsmagten i dag har for at have indseende med Centraladministrationens forvaltning af givne bemyndigelser af denne art.”

Ligesom Justitsministeriet og en række statsretlige forfattere synes Højesterets flertal at se grundlovens § 43 som en sikring af Folketingets eksklusive lovgivningskompetence. Da grænserne mellem skatter og afgifter omfattet af grundlovens § 43 og afgifter og gebyrer, der falder uden for grundlovsbestemmelsen, er flydende, er det spørgsmålet, om ikke også Højesteret på tilsvarende måde kunne tænkes at se bort fra hensynet til lovgivningsmagten, hvis retten fik forelagt spørgsmålet, om en delegationslovgivning var i strid med grundlovens § 43, 1. led.

Hvis det må antages, at Højesteret vil følge et sådant synspunkt, synes Germer i dag at være tættere på den korrekte opfattelse af gældende ret på området end Ross. Omvendt kan det anføres, at Højesteret netop i sagen fastslår, at der for skatter og afgifter omfattet af grundlovens § 43 gælder “kravet om direkte lovhjemmel”, hvorved synspunktet ikke kan overføres på delegationsbestemmelser inden for skatteområdet.

Endelig skal nævnes TfS 1997, 329 (s. 34), hvor Vestre Landsret ikke fandt anledning til at kommentere anbringendet om, at en rentefiksering var i strid med grundlovens § 43. Vestre Landsret nøjes med at give skatteyderen medhold i, at der ikke har været den fornødne hjemmel til rentefiksering og henviser til Højesterets dom af 20. august 1996.

Sammenfattende må man konstatere en vis modvilje hos domstolene til at tage stilling til et så principielt spørgsmål som rækkevidden af grundlovens § 43, 1. led, og at bestemmelsen kun sjældent bliver påberåbt i skatte- og afgiftssagerne. Bortset fra U 1993.757 H (s. 35) synes de nævnte domme ikke at kunne bidrage til en belysning af rækkevidden af grundlovsbestemmelsen.

7. Grundlovsændrende sædvaneret?

Ovenfor er det navnlig af nyere og ældre statsretlige teoretikere gjort gældende, at lovgivningspraksis kan være af afgørende betydning, når grænserne for delegationsforbuddet i grundlovens § 43 skal vurderes.

Godt nok har anvendelsen af en række bemyndigelsesbestemmelser på skatte- og afgiftsområdet rod i en mangeårig lovgivningspraksis, som der kun ved enkelte lejligheder er sat spørgsmålstejn ved.

Alligevel er det givet, at bestemmelserne ikke kan forsvares ud fra sædvaneretlige betragtninger, som forudsætter, at en almindelig anerkendt, bevidst retsopfattelse sætter sig igennem, og ikke blot at en vis praksis tolereres eller passerer upåagtet, jf. således Poul Andersens og Ross' bemærkninger herom ovenfor i afsnit 3.1.

Peter Christensen anfører om problemet på side i 360 i “Retlig polycentri” fra

1993:

“Der må stilles store krav for at godtage en praksis (sædvaneretlig hjemmel). Praksis skal således være lang og fast. Den må følgelig ikke være fraveget i enkeltstående tilfælde. Den skal også hvile på en opfattelse af en retlig forpligtelse og have udfyldt et retligt tomrum. Den må yderligere ikke være i modstrid med skreven eller uskreven ret. Der kan i øvrigt ikke “vindes hævd” på en ulovlig praksis.

Området for et sådant hjemmelsgrundlag er derfor snævert. I et moderne samfund tilsiger i øvrigt både retssikkerhedshensyn og lovtekniske hensyn, at regulering af borgernes forhold alene sker ved lov eller i h.t. lov.”

På den anden side må - som tidligere anført - den langvarige praksis for at anvende bemyndigelsesbestemmelser og udformningen af disse på skatte- og afgiftsområdet tillægges nogen vægt ved fortolkningen af grundlovens § 43.

8. Konklusion

Hverken ordlyden af bestemmelsen i grundlovens § 43, 1. led, eller dens forarbejder kan give noget bidrag til den nærmere fastlæggelse af rækkevidden af grundlovsbestemmelsen. Heller ikke domstolsafgørelserne vedrørende grundlovsbestemmelsen kan formentlig yde noget væsentligt bidrag.

I den statsretlige teori synes synspunkterne om rækkevidden at være mere forskelligartede end i den skatteretlige teori, hvor der formentlig kun er tale om nuanceforskelle. Dette kan skyldes, at den skattevidenskabelige teori først for alvor blev etableret efter fremkomsten af Ross' første statsforfatningsret, ligesom der blandt de skatteretlige forfattere muligvis er en tendens til at lægge sig op af den herskende statsretlige teori på området.

Man kan formentlig konkludere, at det er den herskende opfattelse, at grundlovens § 43, 1. led, indeholder et delegationsforbud, der er til hinder for, at Folketinget kan delegere sin skattepålægsmagt til skatteministeren eller administrationen. Forbuddet angår kun fastsættelsen af skattebyrden, hvorimod der ikke er noget til hinder for, at skatteministeren bemyndiges til at give administrative bestemmelser om reglernes nærmere forståelse og anvendelse. Administrativt fastsatte regler, der angår skattebyrden, forudsætter detaljerede og specifikke regler i loven, jf. også indholdet af § 11 i cirkulære nr. 12 af 11. november 1995, som er omtalt

ovenfor i afsnit 3.1. (s. 10-11) i forbindelse med gennemgangen af Zahles seneste udgave af sin statsforfatningsret.

Den herskende holdning til rækkevidden af grundlovens § 43 har betydet, at man normalt har fortolket grundlovsbestemmelsen bredt, således at alle spørgsmål, der influerer på skattebyrden - såvel direkte som indirekte - kræves lovfæstet. Selv om grundlovens § 43 ganske vist lægger en vis begrænsning på, hvor meget man kan gøre til genstand for administrativ regulering, er det dog spørgsmålet, om ikke tiden i nogen grad er løbet fra bestemmelsen.

Der er i den nyere statsretlige teori støtte at hente til at anlægge en mere pragmatisk fortolkning af grundlovens § 43 end den fortolkning som statsretlige forfattere som Max Sørensen og Ross samt Justitsministeriet hidtil har givet udtrykt for. Også U 1993.757 H (s. 33) kan måske til en vis grad støtte en mere pragmatisk forståelse af grundlovsbestemmelsen.

For det første har grundlovsbuddet først og fremmest haft til formål at sikre Folketinget den eksklusive lovgivningskompetence på området. Det kan imidlertid hævdes, at bestemmelsen bør fortolkes i et historisk lys, og at grundlovsbestemmelsen må ses på baggrund af enevældens nærmest ubegrænsede muligheder for at opkræve og råde over statsfinanserne. I dag er et sådant misbrug fra regeringens side ikke sandsynligt, jf. også Højesterets flertal i gebyr-sagen U - 1993.757 H. Folketinget har jo gennem ministeransvarlighedsloven mulighed for at gribe ind over for vidtgående tiltag fra skatteministerens eller administrationens side. I den forbindelse erindres det også, at Folketinget uanset grundlovens § 43 har den fulde kontrol over skatteudskrivningen.

For det andet har borgere, der måtte være udsat for et sådant uberettiget indgreb, mulighed for at få spørgsmålet prøvet ved de administrative klageinstanser, ved Folketingets Ombudsmand og ved domstolene.

For det tredje er der blandt de fleste statsretlige forfattere enighed om, at lovgivningspraksis må tillægges betydning ved vurdering af rækkevidden af grundlovens § 43 - omend det er givet, at sædvaneretlige betragtninger ikke kommer på tale. På skatte- og afgiftsområdet kan man finde eksempler på

vidtgående delegationsbestemmelser, som ikke på noget tidspunkt er blevet anfægtet.

På den baggrund kan der være rimelig grund til at undergive bestemmelsen i grundlovens § 43 en vis pragmatisk fortolkning.

Heroverfor står imidlertid det synspunkt, som tilsyneladende er det herskende i dag, nemlig at skatteopgaven er for vigtig en opgave til, at der overlades regeringen for stor manøvremlighed i form af regelfastsættelse i administrative forskrifter. Skatteområdet har en central politisk betydning for styringen af det økonomiske liv, og omvendt vil enhver skatteminister for sit vedkommende vel nok også hellere foretrække at gå med "livrem og seler" end at risikere at komme i karambolage med grundlovens § 43 og dermed risikere at pådrage sig et ministeransvar.

Hertil kommer, at en række nyere domme fra Højesteret har vist, at der ikke i samme omfang som tidligere gives myndighederne råderum til at gennemføre en ulovhjemlet beskatning, og det er næppe sandsynligt, at Højesteret vil anse borgernes retssikkerhed på skatteområdet for tilstrækkeligt varetaget gennem ovennævnte klagemuligheder. Højesteret kan derfor tænkes at give retssikkerhedshensynet en fremtrædende plads ved fortolkningen af grundlovens § 43 - hvorved lovgivningspraksis ikke kommer til at spille nogen rolle.

Afslutningsvis kan det anføres, at på baggrund af den markante tilslutning til Ross' velunderbyggede synspunkter - både i den statsretlige teori og i den skatteretlige teori - vil det formentlig være vanskeligt at ændre opfattelsen af rækkevidden af grundlovens § 43. Germers synspunkter kræver nok en bedre og mere udbygget argumentation for at vinde udbredelse og almindelig accept.

UNDERBILAG 1

Toldlovens § 4:

“§ 4. For så vidt danske skibe eller udførselsvarer fra Danmark af dansk eller fremmed oprindelse formelt eller faktisk måtte blive ugunstigere behandlet i andet land end andre landes skibe eller udførselsvarer af egen eller fremmed oprindelse, eller danske statsborgere formelt eller faktisk måtte blive ugunstigere behandlet i andet land end andre landes statsborgere i henseende til adgangen til at udøve erhvervsvirksomhed, kan, for så vidt ingen traktatmæssige bestemmelser træder hindrende i vejen, ved kgl. anordning varer fra det pågældende land midlertidig belægges med en afgift, eksklusiv den tarifmæssige told, af indtil 75 pct. af varens værdi. Såfremt en sådan kongelig anordning ikke tiltrædes af folketinget inden 6 måneder efter dens udstedelse, ophører anordningens gyldighed.”

Lov nr. 32 af 20. februar 1928 om ophævelse af tillægsafgiften på vin, § 1:

“§ 1. Den ved § 3 i lov nr. 57 af 31. marts 1927 om forlængelse af gyldigheden af samt ændring i forskellige told- og afgiftsbestemmelser m.v., jfr. § 3 i lov 161 af 7. juli 1927, for finansåret 1927-28 fastsætte tillægsafgift af udenlandsk vin, henhørende under toldlovens løbe-nr. 27 og 28, samt af indenlandsk tilvirket vin, cider o. desl. kan ved kgl. resolution ophæves forinden finansårets udløb.”

Bemyndigelsen benyttet ved bekendtgørelse af 27. februar 1928.

Lov nr. 645 af 14. december 1940 om ændringer i toldloven, § 5, stk. 1:

“1. Tilvirkning her i landet af kunstsilke, løbe-nr. 156, må kun finde sted med finansministerens tilladelse og mod erlæggelse af en afgift, der fastsættes af finansministeren med tilslutning af rigsdagens finansudvalg eller, såfremt rigsdagen måtte være hjemsendt, af de seneste valgte finansudvalg. Finansministeren fastsætter de nærmere regler herfor og de fornødne kontrolbestemmelser”.

Bemyndigelsen, der i bemærkningerne til lovforslaget begrundedes med fiskale hensyn, gjort ikke-tidsbegrænset ved lov nr. 46 af 14. marts 1955.

Lov nr. 166 af 28. april 1950 om ændringer i og tilføjelser til toldloven, §§ 3 og 4:

“§ 3. Det kan ved kongelig anordning bestemmes, at told-indrømmelser, som Danmark har gjort ved toldforhandlinger i forbindelse med tiltrædelsen af Den Almindelige Overenskomst om Told og Udenrigshandel, skal bortfalde i tilfælde, hvor det land, indrømmelsen er ydet til, ikke tiltræder nævnte overenskomst eller senere fratræder denne.

§ 4. Tidspunktet for denne lovs ikrafttræden fastsættes ved kongelig anordning.”

Bemyndigelsen i § 4 benyttet ved anordning af 4. maj 1950.

Lov nr. 111 af 22. marts 1951 om sukkerafgift, § 12:

“§ 12. Finansministeren er bemyndiget til i tilfælde af en forhøjelse af den af handelsministeriet fastsatte sukkerpris af fabrik til statskassen at opkræve en afgift af samme størrelse som prisforhøjelsen af de beholdninger af sukker, der den dag, prisforhøjelsen træder i kraft, forefindes hos grossister og detailhandlere, der forhandler sukker, eller for disses regning er oplagt andetsteds.”

Bemyndigelsen benyttet ved bekendtgørelse af 29. marts 1951.

Lov nr. 221 af 23. marts 1951 om afgift af huder, skind og læder, § 5:

“§ 5. Afgifterne tilfalder statskassen. Finansministeren kan efter forhandling med handelsministeren bestemme, at der ½ år efter lovens ikrafttræden foretages regulering af afgiftsbeløbet for læder- og hudegrossister samt graverier. Regulering vil kun kunne finde sted, såfremt priserne på huder og skind på det nævnte tidspunkt er faldet under de ved nærværende lovs ikrafttræden gældende maksimalpriser med tillæg af de opkrævede afgifter. Efter yderligere ½ års forløb vil der kunne finde fornyet regulering sted i op- eller nedadgående retning efter de på dette tidspunkt gældende priser på huder og skind. Regulering i opadgående retning kan dog ikke medføre et højere afgiftstilsvare end det, de pågældende virksomheder havde ved lovens ikrafttræden.”

Lov nr. 152 af 23. november 1951 om ændringer i og tilføjelser til toldloven, §§ 3 og

4:

“§ 3. Det kan ved kongelig anordning bestemmes, at told-indrømmelser, som Danmark har gjort ved toldforhandlinger i forbindelse med tiltrædelsen af Torquayprotokollen til Den almindelige Overenskomst om Told og Udenrigshandel, skal bortfalde i tilfælde, hvor det land, indrømmelsen er ydet til, ikke tiltræder nævnte protokol eller senere fratræder overenskomsten.

§ 4. Tidspunktet for denne lovs ikrafttræden fastsættes ved kongelig anordning.”

Bemyndigelsen i § 4 benyttet ved anordning af 10. december 1951.

Lov nr. 180 af 23. juni 1956 om ændring i lov om forbrugsbegrænsende foranstaltninger § 8, der ændrer § 51 i lov nr. 43 af 14. marts 1955:

“§ 51. Stk. 3. Tidspunktet for nedsættelse eller bortfald af afgifter efter afsnit I fastsættes af finansministeren med tilslutning fra finansudvalget. Afgørelsen bekendtgøres i Lovtidende.”

UNDERBILAG 2

Lov nr. 317 af 29. november 1935 om fordeling af Oksekød til trængende Personer, § 6:

“§ 6. Til Dækning af det Beløb, som i Henhold til § 1 skal udredes af Statskassen, udover, hvad der stilles til Raadighed fra den i § 2, Stk. 2, i Loven om Foranstaltninger til Fremme af Afsætningen af Kvæg og Oksekød omhandlede Fond, bemyndiges Finansministeren i dertil fornødent Omfang forholdsmæssigt af forhøje de Indkomstskattebeløb, der udkommer ved Paaligningen i Henhold til Lov nr. 149 af 10. april 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten.”

Lov nr. 86 af 7. april 1936 om Regulering af Svineproduktionen, § 2:

“§ 2. Det i § 1, Stk. 4, ommeldte Beløb af 6 Mill. Kr. udbetales med 4 Mill. Kr. i Finansaaret 1936-37 og med 2 Mill. Kr. i Resten af Lovens Gyldighedsperiode, og til disse Beløbs Tilvejebringelse bemyndiges Finansministeren til forholdsmæssigt at forhøje de Indkomstskattebeløb, der udkommer ved Paaligningen i Henhold til Lov nr. 149 af 10. April 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten.”

Lov nr. 87 af 7. april 1936 om en Kornordning, § 4, nr. 4:

“4. For saa vidt Kornfonden ikke gennem Afgifter, der er opkrævet for de før, henholdsvis efter, 1. september d. A. indførte varer, opnaar en Størrelse af 16 Mill. Kr., henholdsvis 12 Mill. Kr., tilskyder Staten det resterende Beløb, dog at Statens Tilskud, for saa vidt angaar sidstnævnte Beløb, ikke kan overstige Halvdelen af det indkomne Afgiftsbeløb. Finansministeren bemyndiges til at tilvejebringe dette Beløb saavel som de til Dækning af Udgifterne, jfr. § 8, Stk. 2, medgaaede beløb ved en dertil svarende Forhøjelse af den ordinære Indkomstskat til Staten.”

Lov nr. 100 af 14. april 1937 om en fælleskommunal Udligningsfond § 15, jf. § 20:

“§ 15. Skatten nedsættes eller forhøjes ved Finansministerens Foranstaltning forholdsmæssigt efter Udligningsfondens behov, jfr. § 20.”

“§ 20. Inden 15. Februar meddeler Indenrigsministeren Finansministeren Størrelsen af det Beløb, som Udligningsfonden for det følgende Regnskabsaar skal udrede til Kommunerne. På Grundlag af det forventede nettoudbytte af den fælleskommunale Ejendomsskat og Formueskat og under Hensyntagen dels til forventet Af- og Tilgang som Følge af senere Ændringer i Vurderingerne og i Indkomst- og Formueansættelserne, dels til de i § 22 nævnte Vederlag til Kommunerne og de med Udskrivningen af den fælleskommunale Indkomstskat og Formueskat for Staten og med Udligningsfondens Administration forbundne Omkostninger, fastsætter Finansministeren, med hvilke beløb og følgelig med hvilke forhøjelser og nedsættelser i de i § 14 omhandlede Skalaer Indkomstskatten skal opkræves, for at de tre fælleskommunale Skatters Nettoudbytte kan blive tilstrækkeligt til at dække Udligningsfondens Tilsvær.

Saafrømt det maatte vise sig, at Fondens Midler herefter ikke maatte være tilstrækkelige til til enhver Tid at dække de denne paahvilende Udbetalinger, afholdes det manglende Beløb indtil videre af Statskassen, imod at Udligningsfonden forrenter Beløbet med 4 pct. p.a. Det Over- eller Underskud, som Fondens Regnskab for det enkelte Regnskabsaar maatte udvise, bliver at tage i Betragtning ved fastsættelsen af det Beløb, der i Medføør af nærværende Paragrafs 1ste Stykke skal udskrives som fælleskommunal Skat for det paafølgende Regnskabsaar.

Udligningsfonden optages paa de aarlige Finanslove som en særlig Fond under Finanslovens § 26.”

Lov nr. 166 af 28. april 1950 om ændringer i og tilføjelser til toldloven af 29. marts 1924:

“§ 1. Der foretages følgende ændringer i og tilføjelser til bestemmelserne i lov nr. 108 af 29. marts 1924 om toldafgifterne m.m.....
<udelades>.

§ 2. Toldbestyrelsen bemyndiges til at fastsætte de fornødne regler til gennemførelse af nærværende lov.

§ 3. Det kan ved kongelig anordning bestemmes, at toldindrømmelser, som Danmark har gjort ved forhandlinger i forbindelse med tiltrædelsen af Den Almindelige Overenskomst om Told og Udenrigshandel skal bortfalde i tilfælde, hvor det land,

indrømmelsen er ydet til, ikke tiltræder nævnte overenskomst eller senere fratræder denne.

§ 4. Tidspunktet for denne lovs ikrafttræden fastsættes ved kongelig anordning.”

Lov nr. 111 af 22. marts 1951 om sukkerafgift, § 12:

“§ 12. Finansministeren er bemyndiget til i tilfælde af en forhøjelse af den af handelsministeriet fastsatte sukkerpris af fabrik til statskassen at opkræve en afgift af samme størrelse som prisforhøjelsen af de beholdninger af sukker, der den dag, prisforhøjelsen træder i kraft, forefindes hos grossister og detailhandlere, der forhandler sukker, eller for disses regning er oplagt andetsteds.”

Lov nr. 221 af 23. maj 1951 om afgift af huder, skind og læder, § 5:

“§ 5. Afgifterne tilfalder statskassen. Finansministeren kan efter forhandling med handelsministeren bestemme, at der ½ år efter lovens ikrafttræden foretages regulering af afgiftsbeløbet for læder- og hudegrossister samt garverier. Regulering vil kun kunne finde sted, såfremt priserne på huder og skind på det nævnte tidspunkt er faldet under de ved nærværende lovs ikrafttræden gældende maksimalpriser med tillæg af de opkrævede afgifter. Efter yderligere ½ års forløb vil der kunne finde fornyet regulering sted i op- eller nedadgående retning efter de på dette tidspunkt gældende priser på huder og skind. Regulering i opadgående retning kan dog ikke medføre et højere afgiftstilsvær end det, de pågældende virksomheder havde ved lovens ikrafttræden.”

Lov nr. 452 af 23. november 1951 om ændringer i og tilføjelser til toldloven af 29. marts 1924:

<Udelades - svarer til den oven for nævnte lov nr. 166 af 28. april 1950.>

Lov nr. 107 af 14. april 1955 om byggeri med offentlig støtte, § 81, jf. §§ 70 og 71:

“§ 81. Nærmere regler om gennemførelsen af denne lovs bestemmelser om støtte til byggeri, herunder huslejetilskud, fastsættes af indenrigs- og boligministeren. For

såvidt angår gennemførelsen af bestemmelserne i §§ 70 og 71, fastsættes dog de nærmere regler af finansministeren efter forhandling med indenrigs- og boligministeren.”

“§ 70. En beboelsesejendom, hvis opførelse påbegyndes mellem den 16. april 1955 og den 1. april 1959, fritages for den på bygningerne faldende del af ejendomsskatter, dog med undtagelse af skatten til amtskommunen, i tiden indtil udløbet af 22 år fra begyndelsen af den skatteperiode, der følger nærmest efter den første vurdering til ejendomsskyld og grundskyld af ejendommen med fuldført byggeri.

Stk. 2. Ville ejendommens opførelse efter fredningsmyndighedernes skøn komme i strid med forestående fredning i henhold til lov nr. 140 af 7. maj 1937 med senere ændringer, kan indenrigs- og boligministeren med tilslutning af statsministeren dog bestemme, at ejendommen ikke skal have skattefritagelse.

Stk. 3. Indenrigs- og boligministeren kan med tilslutning af folketingets finansudvalg opsige skattefritagelsen helt eller delvis med et års varsel, om ejendommens økonomi forbedres eller kan forbedres ved omprioritering eller ændrede forhold for byggeriet taler derfor.

Stk. 4.

Stk. 5.”

“§ 71. En ejendom fritages på begæring for den del af ejendomsskatterne - dog med undtagelse af skatten til amtskommunen - der pålægges den som følge af forøgelsen af ejendomsskylden, som forårsages af om- eller tilbygning, der påbegyndes mellem den 16. april 1955 og den 1. april 1959, og hvorved

- 1) antallet af lejligheder forøges,
- 2) der fremkommer enkeltværelser til udleje,
- 3) der fremkommer lokaler til brug for institutioner med socialt eller kulturelt formål.

Stk. 2. Skattefritagelsen vedvarer indtil udløbet af 10 år fra begyndelsen af den skatteperiode, der følger nærmest efter den første vurdering til ejendomsskyld og grundskyld af ejendommen med fuldført byggeri. Størrelsen af nævnte forøgelse fastslås af vurderingsmyndighederne ved de årlige omvurderinger af ejendommen og ved den første almindelige vurdering efter fuldførelsen af om- eller tilbygningen. Ansættelsen ved sidstnævnte vurdering kan ikke ændres ved nogen senere vurdering.”

UNDERBILAG 3

Lovbekendtgørelse nr. 288 af 10. september 1964 om afgift af spiritus, vin og øl, § 2, stk. 3:

“Stk. 3. Finansministeren kan bestemme, at der af nedennævnte varer - såvel her i landet fremstillede som indførte - skal svares afgift til statskassen med 27 kr. pr. liter:

1. Andre alkoholer end sprit.
2. Etheralkoholer, for så vidt varerne er anvendelige til fremstilling af drikkevarer, levnedsmidler o.lign.”

Toldloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1 af 7. januar 1965, § 2, stk. 2 og 3 og § 3:

“§ 2. ...

Stk. 2. For så vidt toldindrømmelser givet til Danmark ved mellemfolkelig aftale tilbageholdes, væsentligt forringes eller bringes til ophør, kan finansministeren med tilslutning af det i § 1, stk. 6, nævnte udvalg midlertidigt inden for rammerne af en vareindførsel svarende til de berørte danske udførselsvarers værdi og betydning i øvrigt belægge varer med højere told end den tarifmæssige eller ændre eller ophæve de i tariffen fastsatte bestemmelser om toldfritagelse og toldnedsættelse.

Stk. 3. For så vidt danske skibe eller udførselsvarer fra Danmark af dansk eller fremmed oprindelse formelt eller faktisk måtte blive ugunstigere behandlet i andet land end andre landes skibe eller udførselsvarer af egen eller fremmed oprindelse, eller danske statsborgere formelt eller faktisk måtte blive ugunstigere behandlet i andet land end andre landes statsborgere i henseende til adgangen til at udøve erhvervsvirksomhed, kan, for så vidt ingen traktatmæssige bestemmelser træder hindrende i vejen, ved kongelig anordning varer fra det pågældende land midlertidig belægges med en afgift, eksklusiv den tarifmæssige told, af indtil 75 pct. af varens værdi.

Stk. 4. Såfremt en kongelig anordning som nævnt i stk. 1 og 3 ikke tiltrædes af folketinget inden 3 måneder efter dens udstedelse, ophører anordningens gyldighed.”

“§ 3. Dumping, der forvolder eller truer med at forvolde væsentlig skade for indenlandsk erhvervsvirksomhed, kan modvirkes ved pålæggelse af antidumpingtold.

Subsidieordninger i udlandet med virkninger som foran nævnt kan modvirkes ved pålæggelse af udligningstold.

...

Stk. 2. Dumping anses at foreligge, såfremt ...

Stk. 3. Antidumpingtold kan ikke pålægges med et højere beløb end det, hvormed dumpingprisen er lavere end den i overensstemmelse med stk. 2 ansatte sammenlignelige pris. Udligningstold kan ikke pålægges med et højere beløb end det

...

Stk. 4. Beslutning om pålæggelse eller ophævelse af antidumpingtold og udligningstold træffes af finansministeren efter at en udtalelse er indhentet fra det i stk. 7 omhandlede nævn. Tolden kan ikke pålægges for et længere tidsrum end 6 måneder ad gangen. Finansministeren underretter snarest muligt folketinget om de truffe beslutninger og begrundelser herfor.

Stk. 5. Midlertidig antidumpingtold og udligningstold kan af finansministeren pålægges i tilfælde, hvor en nærmere undersøgelse er påkrævet til konstatering af, om skadevoldende dumping eller subsidiering foreligger, men hvor pålæggelse af told ikke uden alvorlig fare for, at hensigten hermed forspildes, kan udsættes, indtil undersøgelsen er afsluttet. Midlertidig antidumpingtold eller udligningstold kan ikke opkræves i et længere tidsrum end en måned, og tolden skal straks tilbagebetales, såfremt der ikke efter bestemmelsen i stk. 4 træffes beslutning om dens opretholdelse. Det tidsrum, i hvilket der midlertidigt har været pålagt told, indgår i det i stk. 4 nævnte tidsrum af 6 måneder.

Stk. 6-9. ...”

UNDERBILAG 4

Lov nr. 32 af 20. februar 1928 om ophævelse af tillægsafgiften på vin, § 1:

“§ 1. Den ved ... fastsatte tillægsafgift af udenlandsk vin ... samt af indenlandsk tilvirket vin, cider, o. desl. kan ved kgl. Resolution ophæves forinden finansårets udløb.”

Lov nr. 645 af 14. december 1940 om ændringer i toldloven af 29. marts 1924:

“§ 5. 1. Tilvirkning her i landet af kunstsilke, løbe nr. 156, må kun finde sted med finansministerens tilladelse og mod erlæggelse af en afgift, der fastsættes af finansministeren med tilslutning af rigsdagens finansudvalg eller, såfremt rigsdagen måtte være hjemsendt, af de seneste valgte finansudvalg ...

2. Toldbestyrelsen bemyndiges til ved udførsel til udlandet at tilstå fritagelse for erlæggelse af afgiften for her fremstillet kunstsilke.

3. ...”

Lov nr. 180 af 23. juni 1956 om ændring i lov om forbrugsbegrænsende foranstaltninger, § 8:

§ 8.

§ 51 affattes således:

“Stk. 1. ...

Stk. 2. Når afgifter efter afsnit I skal nedsættes eller bortfalde, skal det ske ved en trinvis nedsættelse af de i §§ 13 og 14 anførte afgiftssatser således, at afgifterne nedsættes hver anden måned med 10 pct. af deres oprindelige størrelse. Finansministeren kan dog - såfremt praktiske hensyn findes at tale herfor - efter forhandling med de pågældende erhvervsorganisationer og med tilslutning fra finansudvalget træffe bestemmelse om ændringer i denne aftrapningsordning, dog således at afviklingen tilendebringes inden for samme tidsrum som ovenfor fastsat.

Stk. 3. Tidspunktet for nedsættelse eller bortfald af afgifter efter afsnit I fastsættes af finansministeren med tilslutning fra finansudvalget. Afgørelsen bekendtgøres i lovtidende.”

Toldloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1 af 7. januar 1965, § 2, stk. 1:

“§ 2. For så vidt Danmark ved mellemfolkelig aftale om gensidige toldindrømmelser har forpligtet sig til ophævelse eller nedsættelse af tolden for nærmere angivne vareområder eller for varer med oprindelse i bestemte lande, kan tolden ved kongelig anordning midlertidigt ophæves eller nedsættes.

...

Stk. 4. Såfremt en kongelig anordning som nævnt i stk. 1 og 3 ikke tiltrædes af folketinget inden 3 måneder efter dens udstedelse, ophører anordningens gyldighed.”

Ideelle krav til lovgivningsproceduren

1. Angående selve lovudarbejdelsesfasen foreslår Skatteretsrådet,

- at man inden ændringer af skattelovgivningen nøje overvejer skadevirkningerne af kompleksiteten både i den bestående lovgivning på området og i den lovgivning, der bliver resultatet af ændringerne og

- at den arbejdsmetode, som i visse situationer - navnlig i tidspresede situationer - anvendes ved udarbejdelse af lovforslag, der ikke bygger på et forudgående udvalgsarbejde el. lign., vendes om, således at der udarbejdes en total systembeskrivelse af den ordning, man ønsker gennemført, inden selve lovforslaget udarbejdes. Herved sikres en mere hensigtsmæssig, sammenhængende og dækkende regulering af området.

2. Angående udformningen af lovforslag foreslår Skatteretsrådet,

- at såvel de almindelige som de specielle bemærkninger udbygges, således at det klart fremgår af lovteksten, hvad formålet med loven er,

- at lovforslaget forholder sig til andre relevante dele af lovgivningen, f.eks. formueretten, strafferetten og menneskerettighederne o.lign.

- at komplicerede overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser undgås. I stedet bør der overvejes en generel kodeks, hvorefter gennemført lovgivning får virkning fra 1. januar i året efter det folketingsår, hvori lovgivningen er vedtaget (det førstkommende indkomstår), medmindre der foreligger helt ekstraordinære omstændigheder, der kan begrunde en fravigelse af dette tidspunkt, f.eks. at lovforslaget får tilbagevirkende kraft.

Endvidere peger Skatteretsrådet på vigtigheden af, at Departementets instruks af 30. september 1997 om kvalitet i lovforslag m.v. (**bilag 6**) bliver fulgt, herunder at lovtekst og bemærkninger er udformet i et forståeligt sprog med angivelse af relevante formål, hensigter og problemstillinger.

3. I relation til selve lovgivningsfasen foreslår Skatteretsrådet,

- at forskrifterne for ekstern høring følges, herunder i forbindelse med ændringsforslag stillet ved Folketingets 2. behandling. Høringsprocedurerne vil i sig selv give anledning til, at hensigtsmæssigheden af udformningen af lovforslag overvejes endnu en gang. Væsentlige ikke-imødekomne forslag fra eksterne omtales i lovforslagets bemærkninger. Rådet finder ikke, at en høring af et lovgivningsnævn som i Sverige vil kunne højne kvaliteten af lovforslagene yderligere, når blot høringsforskrifterne efter de eksisterende retningslinier følges, og

- at komplicerede ændringsforslag, der søges gennemført i hast, undgås. I stedet bør det overvejes, om ikke et tilsagn til oppositionen om en senere ændring af loven, kan løse det akutte problem.

4. Angående fasen efter gennemførelsen af loven foreslår Skatteretsrådet,

- at der skabes en nem adgang for borgerne og myndighederne til at gøre sig bekendt med lovens formålsbeskrivelse f.eks. ved optagelse i de vejledninger eller cirkulærer, som bliver udsendt efter lovens gennemførelse, og

- at behovet for lovens bestemmelser løbende vurderes. Skatteretsrådet peger i den forbindelse på værdien af større lovrevisioner, således som revisionen af kurgévinstloven.

I den sammenhæng finder Skatteretsrådet, at en række enkeltbestemmelser i skattelovgivningen bør underkastes en nærmere revision, ligesom det bør overvejes om ikke lov om beskatning af fortjeneste ved førstegangsafståelse af visse ejerlejligheder m.v. samt frigørelsesafgiftsloven kan ophæves.

Endelig finder Skatteretsrådet, at der er et væsentligt behov for at forenkle skatteberegningsreglerne.

Systembeskrivelse af frigørelsesafgiftsordningen

Frigørelsesafgiftsordningen skal ses i sammenhæng med lov om planlægning, hvorefter hele landet er opdelt i byzoner, sommerhusområder og landzoner. Loven afløser den tidligere lov om by- og landzoner.

1. Formålet med frigørelsesafgiftsordningen

Formålet med frigørelsesafgiftsordningen er at pålægge ejendomme og arealer, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage en afgift, når ejendommene eller arealerne inddrages - helt eller delvis - fra en landzone til en byzone eller et sommerhusområde.

I landzoner er der forbud mod at foretage andre udstykninger og opføre andre bygninger end til brug for jordbrugserhvervene (landbrug, gartneri, planteskole og frugtplantage). Som udgangspunkt gælder det således, at der ikke kan ske udstykning eller boligbebyggelse i landzone, medmindre særlig dispensation opnås. Omvendt kan dette ske i byzone og sommerhusområder, såfremt planlovgivningen i øvrigt tillader dette.

Ved en inddragelse af ovennævnte ejendomme fra landzone til byzone eller sommerhusområde fremkommer der alt andet lige en vis samfundsskabt værdistigning på det overførte areal, idet arealets anvendelsesmulighed forbedres, herunder navnlig til bebyggelse. En del af denne værdistigning findes det rimeligt at beskatte.

I det følgende skal de enkelte elementer i frigørelsesafgiftsordningen beskrives.

2. Hvilke ejendomme er omfattet?

Efter ordningen kan afgift kun pålægges ejendomme og arealer, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage på tidspunktet for ejendommens eller arealernes inddragelse - helt eller delvis - fra en landzone til en byzone eller et sommerhusområde.

På samme måde behandles ejendomme, der før lovforslagets fremsættelse bliver benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, men som efter dette

tidspunkt bliver tilplantet uden at arealet er undergivet fredskovspligt, eller ikke længere benyttes.

Der skal derimod ikke svares afgift af ejendomme eller arealer, der på tidspunktet for inddragelse under en byzone eller et sommerhusområde er undergivet jordrentepligt. Det skyldes, at jordrenten - jordrenteaflysningssummen og jordrenteydelsen, der svares løbende - netop er udtryk for inddragelse af en samfundsskabt værdistigning på samme måde, som det er frigørelsesafgiftens sigte. Jordrentepligt påhviler sådanne ejendomme, som er oprettet i henhold til jordlovene af 1919 og de senere statshusmandslove.

Inddrages en ejendom fra et sommerhusområde til en byzone, indtræder ingen pligt til at svare frigørelsesafgift. Der skal heller ikke svares frigørelsesafgift, hvis en ejendom i en landzone - uden nogen samtidig zoneinddragelse - ved tilladelse fra den relevante myndighed overgår til bymæssig benyttelse eller til benyttelse som sommerhus. En eventuel senere inddragelse af en sådan ejendom under en byzone eller et sommerhusområde udløser heller ingen pligt til at svare frigørelsesafgift.

2.2. Hvad forstås ved en landbrugsejendom?

For så vidt angår afgørelsen af, om en ejendom kan karakteriseres som en landbrugsejendom, henvises der til vurderingslovens § 33.

Efter denne bestemmelse træffer vurderingsrådet - i forbindelse med vurderingen - bestemmelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvis må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres.

Grund, gårdsplads og have til landbrugsejendommen falder ind under begrebet landbrugsejendom. Endvidere medtages de til landbrug knyttede ubenyttede arealer som f.eks. hede-, mose- og klitarealer samt arealer, der anvendes til juletræsdyrkning og i øvrigt mindre skov- og plantagearealer. Afgørende er, om sådanne arealer indgår som et naturligt led i landbrugsejendommens drift.

Begrebet landbrugsejendomme omfatter også hønserier, anderier og fællesstalde samt

visse specialiserede gartneriejendomme, hvor planteproduktion er hovedformålet (f.eks. champignon-dyrkning og orkidé-dyrkning). Rideskoler og hestestutterier falder også inden for landbrugsbegrebet, hvis de drives i forbindelse med en landbrugsejendom.

Udenfor falder arealer, der henligger ubenyttede uden at være knyttet til en landbrugsejendom, f.eks. hede-, mose- og klitarealer, jagtarealer og arealer, der anvendes til camping-, parkerings- og udstillingsplads og lignende, samt arealer, der anvendes til rekreative formål. Udenfor falder endvidere arealer, der er inddraget til erhvervsmæssig udvinding af forekomster i jorden, f.eks. brunkuls-, grus-, kridt-, ler- og mergellejer m.v.

Det afgørende for vurderingen af, om der kan pålægges ejendommen afgift er, om ejendommen rent faktisk benyttes til dyrkning og produktion af afgrøder eller husdyrhold på vurderingstidspunktet. I tilfælde, hvor en ejendom, der har været benyttet til landbrug m.v., overgår til anden anvendelse i strid med gældende bestemmelser, herunder landbrugsloven, skal der dog bortses fra denne anden anvendelse og ejendommen stadig anses for benyttet til landbrug m.v.

2.3. Hvem afgør om der er tale om en landbrugsejendom?

Det er den kommunale skattemyndigheds vurdering af ejendommenes anvendelse, der er afgørende for afgiftspåleggelsen. Ved myndighedernes afgørelse af, om en ejendom eller et areal benyttes til landbrug m.v., vil vurderingsmyndighedernes afgørelse i henhold til vurderingslovens § 33 være vejledende.

3. Hvornår indtræder afgiftspligten?

Afgiftspligten indtræder, når den pågældende ejendom inddrages helt eller delvis fra en landzone til en byzone eller et sommerhusområde. Afgiftspligten anses for indtrådt fra og med datoen for kommunens første bekendtgørelse af en endeligt vedtaget lokalplan i lokale dagblade eller ugeaviser, der har almindelig udbredelse i kommunen.

4. Hvem skal svare afgift?

Som hovedregel påhviler pligten til at svare frigørelsesafgift den, der på det tidspunkt, hvor en ejendom inddrages under en byzone eller et sommerhusområde, har tinglyst adkomst på ejendommen. Tinglysning af adkomst kan opnås, når vedkommende har ubetinget skøde på ejendommen eller betinget skøde, hvor betingelsen alene vedrører købesummens betaling, jf. tinglysningslovens § 10, stk. 5. Er adkomsten betinget af andet, f.eks. udstykningstilladelse eller godkendelse, foreligger der ikke tinglyst adkomst for erhververen.

Hovedreglen gælder dog ikke, hvis ejendommen på tidspunktet for zoneinddragelsen ved en endelig og bindende aftale er afstået til en anden, herunder f.eks. ved slutseddel eller skøde betinget af andet end købesummens betaling. I disse tilfælde påhviler afgiftspligten erhververen, uanset at denne ikke ved afgiftspligtens indtræden har fået tinglyst adkomst på ejendommen. Såfremt handelen senere hæves, påhviler afgiftspligten i almindelighed den, der på tidspunktet for zoneinddragelsen havde tinglyst adkomst på ejendommen.

Frigørelsesafgift svares af personer, selskaber, foreninger m.v. og dødsboer, uanset om de er skattepligtige her i landet. Staten og kommunerne skal ligeledes svare frigørelsesafgift. Der skal svares frigørelsesafgift, selv om de frigørelsesafgiftspligtige ejendomme er erhvervet som led i næring.

5. Hvordan opgøres afgiften?

Indledningsvis bemærkes, at inddrages kun en del af en fast ejendom under en byzone eller et sommerhusområde, skal der kun svares frigørelsesafgift af denne del. Afgiften beregnes i disse tilfælde på grundlag af en fordeling af ejendomsværdier m.v. Fordelingen foretages af vurderingsrådet, jf. vurderingslovens § 4 A og § 33, stk. 2.

5.1. Hovedregel

Selve frigørelsesafgiften beregnes af den afgiftspligtige ejendoms frigørelsesværdi.

Frigørelsesværdien, der beregnes for hver enkelt afgiftspligtig ejendom for sig og uden sammenlægning, udgør det beløb, hvormed et slutbeløb overstiger et basisbeløb.

Slutbeløbet udgør det beløb, hvortil ejendommen er ansat til ejendomsværdi ved den første vurdering efter inddragelsen under en byzone eller et sommerhusområde. Der skal altid i forbindelse med zoneovergang finde en omvurdering sted, jf. vurderingslovens § 4 A.

Basisbeløbet beregnes ved at formindske ejendomsværdien ved den sidste vurdering før inddragelsen under en byzone eller et sommerhusområde med et eventuelt differencebeløb i henhold til vurderingslovens § 14, stk. 6, og forhøje det herefter fremkomne beløb med 50 pct. De 50 pct. tilsigter at afværge de økonomiske vanskeligheder, der i visse tilfælde kan opstå, såfremt en afgiftspligtig foretrækker at genetablere sin virksomhed, f.eks. et gartneri på et egnet sted i en landzone.

Det omtalte differencebeløb ansættes af vurderingsrådet som forskellen mellem det beløb, hvortil grundværdien for en af de i vurderingslovens § 33, stk. 1, omtalte ejendomme (landbrug, gartnerier, planteskoler eller frugtplantager) ville være blevet ansat i medfør af vurderingslovens § 16 (handelsværdien), og det beløb, hvortil grundværdien for de omtalte ejendomme ansættes i medfør af samme lovs § 14, stk. 5 («bondegårdsreglen«).

Efter den såkaldte “bondegårdsregel” skal de i vurderingslovens § 33, stk. 1 omtalte ejendomme, der ligger i en landzone, ansættes til grundværdi efter reglerne i vurderingslovens § 14, stk. 1-4. Værdien af jorden skal fastsættes i forhold til, hvad jord af tilsvarende beliggenhed og beskaffenhed må antages at ville koste i ubebygget stand efter egnens priser, når jorden forudsættes at høre til en middelstor bondegård i middelgod kultur. Ved vurderingen ses der bort fra den højere værdi, der er en følge af forventninger om ejendommens overgang til anden zonestatus. Derimod skal der ikke bortses fra værdien af forekomster i jorden og særlig “herlighedsværdi”.

5.2. Særregler

Under visse omstændigheder vil det kunne virke urimeligt, om ejere af de ejendomme, som frigørelsesafgiften vedrører, alene skulle kunne anvende basisbeløbet som grundlag for opgørelsen af frigørelsesværdien. Der synes derfor at være behov for at gennemføre særregler, som særligt i en overgangsperiode kan råde bod herpå.

Følgende 3 særregler muliggør en fravigelse af hovedreglen for beregning af frigørelsesværdien:

1) Den, der har erhvervet en afgiftspligtig ejendom inden fremsættelsen af lovforslaget, kan i stedet for det omtalte basisbeløb anvende anskaffelsessummen for ejendommen eller dennes ejendomsværdi ved den seneste ejendomsvurdering. Der ydes i disse tilfælde ikke 50 pct.´s-tillæg.

Hvis kun en del af en fast ejendom er erhvervet inden fremsættelsen af lovforslaget, kan den afgiftspligtige kun anvende sin anskaffelsessum eller ejendomsværdien ved den seneste ejendomsvurdering for denne del af ejendommen som basisbeløb.

Baggrunden for denne særregel er, at de, der har erhvervet deres ejendom uden kendskab til frigørelsesafgiftsordningen, kun bør kunne pålignes afgift i det omfang, værdien af ejendommen overstiger det beløb, de selv har givet for den.

2) Endvidere kan den, der har erhvervet en afgiftspligtig ejendom på fremsættelsesdagen eller senere, i stedet for basisbeløbet anvende ejendomsværdien for ejendommen ved seneste ejendomsvurdering. Der indrømmes heller ikke i dette tilfælde det omtalte tillæg på 50 pct.

3) Endelig kan den, hvis ejendom har fået afløst jordrentepligt, i stedet for basisbeløbet anvende afløsningssummen for jordrente med et tillæg for bygningsværdien.

Denne særregel skyldes, at afløsningssummen tilsigter at inddrage den værdistigning, der - til afløsningen finder sted - har været på jorden, og uden denne særregel vil der for ejendomme, der erhverves efter lovforslagets fremsættelse, hvor anskaffelsessummen ikke kan anvendes, kunne blive tale om at inddrage værdier, der allerede gennem afløsningssummen for jordrenten er inddraget én gang tidligere.

Tillægget for bygningsværdien beregnes således:

- Hvis afløsningssummen efter § 21, stk. 1, eller § 22, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 471 af 22. juni 1990 om statshusmandsbrug m.m. og jordrente er fastsat til

kontantgrundværdien efter fradrag for forbedringer ved den på tidspunktet for afløsningsbegæringens indgivelse sidst udsendte offentlige ejendomsvurdering, er bygningsværdien den kontante forskelsværdi ved denne vurdering.

- Hvis afløsningssummen efter § 21, stk. 2, i ovennævnte bekendtgørelse er fastsat til et mindstebeløb med tillæg af 25 pct., eller hvis Hypotekbanken efter § 22, stk. 2, har forlangt afløsningssummen fastsat til grundværdien under hensyntagen til muligheden for en økonomisk bedre anvendelse af jorden end landbrug, gartneri eller lignende, ansættes bygningsværdien efter de kontante prisforhold pr. 1. januar i det kalenderår, hvor afløsningsbegæringen er indgivet, og efter bygningernes tilstand på tidspunktet for den seneste vurdering. Ved ansættelsen af bygningsværdien tages hensyn til størrelsen af det værditab, der skønnes at ville indtræde i tilfælde af ejendommens overgang til anden anvendelse end anvendelsen forud for afløsningsbegæringens indgivelse.

- Såfremt ejeren efter § 23, stk. 1, i ovennævnte bekendtgørelse har anmodet vurderingsmyndighederne om at foretage en vurdering til brug ved afløsningssummens fastsættelse, ansætter den kommunale skattemyndighed bygningsværdien efter de principper, der er nævnt ovenfor under anden pind.

Når bygningsværdien er ansat af den kommunale skattemyndighed, kan denne påklages i forbindelse med klage over ansættelsen af frigørelsesafgiften.

5.3. Forbedringer

Er der efter den vurdering, der danner grundlag for basisbeløbet - respektive efter anskaffelsestidspunktet, når anskaffelsessummen benyttes som basisbeløb - men inden den vurdering, der danner grundlag for slutbeløbet, foretaget forbedringer af ejendommen (grund- og bygningsforbedringer), nedsættes frigørelsesværdien med det beløb, der kan dokumenteres at være anvendt hertil. Ejeren får herved kompensation for det fulde udgiftsbeløb, uanset om det i fuld udstrækning har virket værdiforøgende.

Har den afgiftspligtige valgt at anvende anskaffelsessummen eller afløsningssummen for jordrentebud som basisbeløb, skal udgiften være afholdt efter tidspunktet for

ejendommens erhvervelse. Vedligeholdelsesudgifter kan ikke tages i betragtning ved beregning af frigørelsesværdien.

5.4. Udstykninger og sammenlægninger

Er der imellem de nævnte basis- og sluttidspunkter sket udstykning, matrikulering, arealoverførsel eller sammenlægning, beregnes basis- og slutbeløbet på grundlag af en fordeling af ejendomsværdier m.v.

Fordelingen af ejendomsværdierne foretages af vurderingsrådet, jf. vurderingslovens § 4 A og § 33, stk. 2. Vurderingsrådets afgørelse kan påklages til skyldrådet, jf. vurderingslovens § 42.

Vejledende for fastsættelse af parcellernes andele af den ejendomsværdi, som skal fordeles, er parcellernes indbyrdes værdiforhold. Særlige værdier henføres til den eller de dele af ejendommen, som værdierne vedrører.

5.5. Værditab

Den stigning i grundværdierne, der opstår ved zoneinddragelse, vil ofte indebære, at ejendommens bygninger bliver mindre værd eller endog helt værdiløse.

På den baggrund kan der ved opgørelse af frigørelsesværdien efter hovedreglen på begæring af den afgiftspligtige indrømmes et fradrag for værditab på bygninger m.v., der er opstået inden det tidspunkt, der er bestemmende for fastsættelsen af basisbeløbet.

Når der kun indrømmes værditabsfradrag i tilfælde, hvor basisbeløbet er fastsat efter lovens hovedregel, altså bondegårdsvurderingen + 50 pct., skyldes det, at ved anvendelsen af anskaffelsessummen som basisbeløb har der været mulighed for at tage værditabet i betragtning ved fastsættelse af købesummen for ejendommen. Herved vil indrømmelsen af fradrag give en dobbelt fordel.

Anvendes seneste vurdering forud for lovforslagets fremsættelse som basisbeløb, vil værditabet have givet sig udslag i et ændret forhold mellem ejendomsværdi og

grundværdi, og da der i disse tilfælde ikke sker fradrag af noget differencebeløb, men det er den fulde handelsværdi, der danner grundlaget, er der heri indbygget en hensyntagen til værditabet, således at der ikke er anledning til yderligere fradrag herfor.

Vejledende for fradraget er den nedgang i eller bortfald af værdi af bygninger, andre anlæg og beplantninger m.v., der kan indtræde inden basisvurderingen som følge af, at muligheden for ejendommens overgang til anden anvendelse medfører, at de økonomiske forudsætninger for den hidtidige anvendelse af bygninger m.v. bortfalder. Det drejer sig om tilfælde, hvor det ikke vil være økonomisk forsvarligt at fortsætte med at anvende bygninger på den hidtidige måde, f.eks. stald- og avlsbygninger til en gård eller drivhuse til et gartneri. Der ses i den forbindelse bort fra værdinedgang som følge af slid, ejendommens aldersfordingelse og almindelige prissvingninger.

Såfremt der i perioden mellem basis- og sluttidspunktet er sket udstykning af ejendommen, skal det ansatte værditab fordeles på de udstykkede parceller og moderejendommen.

Fastsættelsen af værditab foretages kun efter en fremsat begæring af den afgiftspligtige. Begæringen fremsættes over for den kommunale skattemyndighed. Værditabet fastsættes af vurderingsrådet efter anmodning af den kommunale skattemyndighed. Vurderingsrådets afgørelse kan påklages til skyldrådet.

5.6. Hvordan beregnes afgiften?

I **bilaget** til denne systembeskrivelse er givet en række eksempler på beregning af frigørelsesværdien (ikke medtaget).

Den opgjorte frigørelsesværdi afrundes nedad til det nærmeste med 100 delelige kronebeløb. Af det herefter fremkomne beløb udgør frigørelsesafgiften 40 pct. af beløb på 200.000 kr. eller derunder. Af beløb, der overstiger 200.000 kr., udgør frigørelsesafgiften 40 pct. af 200.000 kr. og 60 pct. af resten. Afgiftsbeløb under 100 kr. opkræves ikke.

6. Hvordan foretages ansættelsen og af hvem?

Efter vurderingslovens § 4 A skal der, når en ejendom som ved den senest foretagne vurdering var vurderet i medfør af vurderingslovens § 14, stk. 5, (bondegårdsreglen) helt eller delvis er blevet inddraget under by- eller sommerhusområde, foretages omvurdering af ejendommen. Vurderingen skal foretages af vurderingsrådet uden uforholdent ophold, efter at vurderingsrådet har fået underretning om zoneinddragelsen fra kommunen. Vurderingsrådet må hos kommunen (teknisk forvaltning) indhente de nødvendige oplysninger til brug for vurderingen.

Snarest efter, at vurderingsrådet har vurderet den afgiftspligtige ejendom, giver vurderingsrådet den kommunale skattemyndighed i den kommune, hvor ansættelse af frigørelsesafgiften skal foretages, meddelelse herom. Den kommunale skattemyndighed giver herefter uden uforholdent ophold meddelelse om afgiftspligten til den, der ifølge tingbogen havde adkomst til ejendommen på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden, og vedlægger et særligt skema til brug for beregning af frigørelsesafgiften.

Den afgiftspligtige skal i skemaet redegøre for, hvornår den afgiftspligtige ejendom er erhvervet, hvilke af de omtalte basisbeløb, der ønskes anvendt, hvilke udgifter til forbedringer, der ønskes taget i betragtning, samt om der begæres fradrag for værditab på bygninger.

Senest en måned efter skemaets modtagelse skal den afgiftspligtige tilbagesende skemaet i udfyldt stand til den kommunale skattemyndighed.

Har den, der har modtaget meddelelse om afgiftspligt, afstået ejendommen til en anden, skal vedkommende snarest mulig tilbagesende skemaet til den kommunale skattemyndighed og samtidig oplyse, hvem der har erhvervet ejendommen. Den kommunale skattemyndighed skal herefter give erhververen den nævnte meddelelse om afgiftspligtens indtræden.

Ligningsfristen efter skattestyrelseslovens § 3 gælder ikke ved ansættelse af frigørelsesafgift. Den kommunale skattemyndighed skal have foretaget ansættelsen af frigørelsesværdi og beregning af frigørelsesafgift så tidligt, at meddelelse om

afgiften er afsendt til den afgiftspligtige senest 6 måneder efter udløbet af fristen for indsendelse af skemaet.

I tilfælde af, at den afgiftspligtige ikke indsender det omtalte skema kan en gennemtvungelse heraf ved dagbøder ske efter skattekontrollovens regler. Endvidere kan der foretages en skønsmæssig ansættelse af den afgiftpligtige, i hvilket tilfælde myndighederne har pligt til at undersøge og anvende det basisbeløb, der er gunstigst for den afgiftspligtige.

Som nævnt foretages ansættelse af frigørelsesafgift af den kommunale skattemyndighed i den kommune, hvor den afgiftspligtige ejendom ligger. I de tilfælde, hvor en ejendom ligger i flere kommuner, ansættes frigørelsesafgiften af den kommunale skattemyndighed i den kommune, hvor inddragelse under en byzone eller et sommerhusområde finder sted. Sker inddragelse af arealer fra en ejendom til byzone eller sommerhusområde i flere kommuner, ansættes frigørelsesafgiften af den kommunale skattemyndighed i den kommune, hvor det største areal inddrages.

7. Hvordan meddeles afgiftsansættelsen?

Underretning om den ansatte frigørelsesafgift gives skriftligt ved anbefalet brev. Underretningen skal oplyse om de basis- og slutbeløb, der danner grundlag for frigørelsesværdiens beregning, størrelsen af frigørelsesværdien og den på grundlag heraf beregnede frigørelsesafgift. Underretningen skal tillige oplyse om mulighederne og betingelserne for at opnå henstand med betaling af frigørelsesafgiften samt indeholde oplysninger om muligheden for at afhænde ejendommen til kommunen.

8. Hvornår forfalder afgiften?

Afgiften forfalder til betaling månedsdagen efter, at den afgiftspligtige har modtaget meddelelse om afgiftens beregning. Betaling senest månedsdagen efter forfaldsdagen anses for rettidig. Betales beløbet ikke rettidigt, forrentes det med 6 pct. p.a. fra forfaldsdagen at regne. Morarenten kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen.

Klage over beregning af frigørelsesafgift eller over en vurderingsrådsafgørelse, der indgår i grundlaget for fastsættelsen af frigørelsesafgiften, udskyder ikke forfalds-

eller betalingstidspunktet.

9. Opkrævning og inddrivelse

Opkrævning og inddrivelse af frigørelsesafgift foretages af den kommune, hvis skattemyndighed har foretaget ansættelsen.

10. Hvilke regler gælder for klage m.v.?

Bestemmelserne i skattestyrelsesloven om skatteansættelse, klage, revision m.m. finder tilsvarende anvendelse på ansættelse af frigørelsesafgift, for så vidt de er forenelige med frigørelsesafgiftsordningen.

Et skatteankenævns afgørelse af en klage over frigørelsesafgift skal foreligge senest 2 måneder efter udløbet af fristen for den afgiftspligtiges indgivelse af klagen.

11. Henstand

Ifølge ordningen udløses frigørelsesafgiften, før end nogen fortjeneste ved ejendommens ændrede anvendelsesmuligheder er konstateret, ligesom afgiften kan udløses, uden at ejendommens ejer har nogen som helst indflydelse herpå, men alene ved at kommunen beslutter, at et areal skal overgå til byzone eller sommerhusområde.

Eftersom frigørelsesafgiften således svares af en ikke realiseret frigørelsesværdi, findes det rimeligt, at der etableres en langvarig henstandsordning for ikke at hidføre alvorlige likviditetsvanskeligheder for den afgiftspligtige.

Efter ordningen gives der således den afgiftspligtige et retskrav på henstand med betalingen af afgiften.

11.1. Betingelser for henstand

Efter begæring af den afgiftspligtige ydes der henstand med betalingen af afgiften. Begæring skal fremsættes inden udløbet af betalingsfristen. Der kan bortses fra en

fristoverskridelse, når fristoverskridelsen skønnes at være undskyldelig og omstændighederne i øvrigt taler derfor.

Klage over afgiftens beregning eller de vurderinger, der er lagt til grund herfor, udskyder ikke fristen for indgivelse af begæring om henstand.

Det beløb, hvormed der gives henstand, er rentefrit i 4 år fra forfaldsdagen at regne og forrentes derefter med 6 pct. p.a. Renten betales halvårsvis den 1. april og den 1. oktober for det da forløbne halvår. Renten er fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen.

Det er normalt en betingelse for, at henstand kan ydes, at der til sikkerhed for betaling af henstandsbeløbet tinglyses et skadesløsbrev med oprykkende prioritet på den afgiftspligtige ejendom. Skal afgiften svares af en afgiftspligtig, der har erhvervet ejendommen, men ikke har fået tinglyst adkomst på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden, kan henstand ydes på betingelse af, at skadesløsbrev tinglyses så snart adkomsten er berigtiget. Skadesløsbrevets pålydende med tillæg af restgælden på foranstående prioriteter må ikke overstige den ved den senest foretagne vurdering ansatte ejendomsværdi af den afgiftspligtige ejendom.

Henstand kan dog også indrømmes, såfremt der stilles anden betryggende sikkerhed, f.eks. i form af bankgaranti.

11.2. Hvem meddeler henstand?

Henstandskompetencen henlægges til den kommune, hvis skattemyndighed har foretaget ansættelsen. Kommunens afgørelse kan påklages til told- og skatteregionen, hvis afgørelse ikke kan indbringes for anden administrativ myndighed.

11.3. Hvornår forfalder henstandsbeløbet?

Henstandsfristen udløber senest 12 år efter forfaldsdagen. Henstandsbeløbet forfalder i øvrigt til betaling i henhold til henstandsmeddelelsen.

Henstandsbeløbet forfalder endvidere til betaling inden for 12-årsfristen i følgende

tilfælde:

1) Ved ejerskifte. Afstås kun en del af ejendommen, forfalder en forholdsmæssig del af henstandsbeløbet. Henstandsbeløbet forfalder dog ikke, hvis erhververen er den afgiftspligtiges ægtefælle. Det samme gælder, hvis ejendommen er erhvervet i et dødsbo af afdødes ægtefælle.

Når personkredsen afgrænses så bredt skyldes det ønsket om i videst mulige omfang at undgå at vanskeliggøre generationsskifteproblemer.

2) Ved den afgiftspligtige ejendoms overgang til anden benyttelse end landbrug m.v. Overgår kun en del af ejendommen til anden anvendelse, forfalder en forholdsmæssig del af henstandsbeløbet. Beløbet forfalder til betaling 6 måneder efter tidspunktet for den vurdering, hvor den ændrede benyttelse konstateres.

11.4. Yderligere henstand

Efter den afgiftspligtiges ansøgning herom kan kommunen i særlige tilfælde indrømme yderligere henstand, hvor byudviklingen inden for en byzone forløber i et langsommere tempo end forudberegnet ved fastlæggelsen af zonen, og ejendommen derfor endnu en tid kan forventes anvendt som landbrug m.v.

Muligheden for yderligere henstand skal ses i det rimelige og samfundsøkonomisk hensigtsmæssige i at kunne medvirke til, at den pågældende ejendom fortsat en vis tid kan anvendes som hidtil.

12. Kommunens købepligt

Uagtet den omtalte henstandsadgang må det anses for nødvendigt yderligere at betrygge de afgiftspligtiges stilling, navnlig hvis de afgiftspligtige ikke er i stand til at stille sikkerhed for henstanden.

Ifølge ordningen skal kommunen således på den afgiftspligtiges forlangende overtage den afgiftspligtige ejendom for et beløb, der svarer til det beløb, hvortil ejendommen

er ansat til ejendomsværdi efter vurderingsloven ved den første vurdering efter ejendommens inddragelse under en byzone eller et sommerhusområde, d.v.s. til slutbeløbet. Hensigten med købepligten for kommunen er at gøre det muligt for en ejer, som pålægges frigørelsesafgift, at afhænde ejendommen til det offentlige til et beløb, der svarer til ejendomsværdien for ejendommen ved den første vurdering efter zoneinddragelsen.

Overtager kommunen den indestående gæld i ejendommen, forhøjes overtagelsessummen med forskellen mellem gældens pålydende og dens kursværdi på tidspunktet for handelens indgåelse opgjort efter reglerne i ligningslovens § 21 A, stk. 2, såfremt kursværdien er under pari. Medfører reglerne i ligningslovens § 21 A, stk. 2, at kursværdien er over pari, nedsættes overtagelsessummen tilsvarende.

Er kun en del af en ejendom inddraget under en byzone eller et sommerhusområde, kan kommunens købepligt kun gøres gældende for denne dels vedkommende.

Begæring om kommunens overtagelse af den afgiftspligtige ejendom skal fremsættes inden 4 år efter tidspunktet for ejendommens inddragelse under en byzone eller et sommerhusområde.

Kommunens købepligt er betinget af, at ejendommen på tidspunktet for begæringens fremsættelse fortsat benyttes som landbrug m.v. Det skyldes, at man naturligvis ikke bør tvinge kommunerne til at overtage ejendomme, hvor ejerne allerede har truffet dispositioner vedrørende anden anvendelse.

Tvister i sager om ejendomsoverdragelse behandles ikke efter skattestyrelsesloven, men som en almindelig civilretlig sag for domstolene.

13. Tilbagebetaling af frigørelsesafgift

Efter § 45 i lov om planlægning kan kommunalbestyrelsen i visse tilfælde tilbageføre et areal fra byzone eller sommerhusområde til landzone. Tilbageføres således en afgiftspligtig ejendom eller en del heraf fra byzone eller sommerhusområde til landzone, tilbagebetales frigørelsesafgiften til den afgiftspligtige, hvis denne er ejer af ejendommen på tidspunktet for ejendommens tilbageførelse. Tilbageføres kun en

del af den afgiftspligtige ejendom, tilbagebetales kun en forholdsmæssig del af frigørelsesafgiften. Tilbagebetalingspligten omfatter ikke ejendomme, der tilhører staten eller kommunerne.

Frigørelsesafgiften tilbagebetales ikke, hvis ejendommen har skiftet ejer efter frigørelsesafgiftens indtræden, uanset om ejerskiftet er sket før ejendommens tilbageførelse til landzone. Tilbagebetaling finder dog sted, hvis ejendommen eller en del af denne er overdraget til en person, der på overdragelsestidspunktet var den afgiftspligtiges ægtefælle eller beslægtet eller besvogret med den afgiftspligtige i op- eller nedstigende linie, og den pågældende er ejer på tidspunktet for ejendommens tilbageførelse. Tilsvarende gælder, såfremt ejendommen er erhvervet i et dødsbo, og erhververen er en af de nævnte personer.

Er der ydet henstand med betaling af frigørelsesafgiften, bortfalder henstandsbeløbet - evt. kun en forholdsmæssig del. Det samme er tilfældet, hvor henstandsperioden ekstraordinært er forlænget ud over 12 år. Henstandsbeløbet bortfalder på tidspunktet for kommunalbestyrelsens beslutning efter planlovens § 45, stk. 1 eller 2, om at tilbageføre ejendommens zonestatus.

Tilbageføres ejendommens zonestatus, tilbagebetales halvdelen af betalte henstandsrenter. Tilbagebetalingen foretages til den, der er ejer af ejendommen på tidspunktet for henstandsbeløbets bortfald. Er frigørelsesafgiften betalt tillige med henstandsrenter, tilbagebetales henstandsrenterne dog kun, hvis ejendommens ejer har krav på tilbagebetaling af frigørelsesafgiften.

Frigørelsesafgiften tilbagebetales med tillæg af en rente på 4 pct. p.a. fra betalingsdagen.

Beløb, der udbetales eller forrentes er skattefri. Det samme gælder bortfald af henstandsbeløb og henstandsrenter.

14. Hvem tilfalder frigørelsesafgiften?

Frigørelsesafgiften tilfalder den kommune, hvori ejendommen ligger, og statskassen med halvdelen til hver.

Udgifter, der skal afholdes ved tilbageførsel af ejendommens zonestatus påhviler den kommune, hvori ejendommen ligger, og statskassen med halvdelen til hver.

15. Bemyndigelsesbestemmelser

Der gives supplerende bestemmelser i bekendtgørelse om afgiftens påligning, beregning, opkrævning og inddrivelse, klage og tilbagebetaling.

16. Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser

.....

Ordningen gælder ikke for Færøerne og Grønland.

17. Provenumæssige overvejelser

.....

18. Overvejelser vedr. frigørelsesafgiftsordningens skadevirkninger

Lov om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom

Afsnit I.

A. Formålet med frigørelsesafgiftsloven

§ 1. Formålet med loven er at pålægge ejendomme og arealer, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage en afgift, når ejendomme eller arealer inddrages - helt eller delvis - fra en landzone til en byzone eller et sommerhusområde. Ved inddragelse af ovennævnte ejendomme og arealer fremkommer der en samfundsskabt værdistigning på det overførte areal, eftersom arealets anvendelsesmuligheder forbedres, herunder navnlig til bebyggelse. En del af denne værdistigning findes det rimeligt at beskatte. Loven skal ses i sammenhæng med planlægningsloven.

B. Beregning af frigørelsesafgift

§ 2. Af ejendomme, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, skal der svares frigørelsesafgift, når ejendommene helt eller delvis inddrages under byzone eller et sommerhusområde, jf. vurderingslovens § 33. Afgift skal kun betales af den del af en ejendom, som inddrages under en byzone eller et sommerhusområde.

Stk. 2. Det samme gælder ejendomme, der den1998 (fremsættelsesdatoen) blev benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, men som efter dette tidspunkt enten er blevet tilplantet, uden at arealet er undergivet fredskovspligt, eller ikke længere bliver benyttet.

Stk. 3. Frigørelsesafgift svares ikke af de i stk. 1 og 2 omtalte ejendomme eller arealer, der på tidspunktet for inddragelse under en byzone eller et sommerhusområde er undergivet jordrentepligt.

Stk. 4. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler om tidspunktet for afgiftspligtens indtræden.

Stk. 5. Afgiftspligten påhviler den, der ved afgiftspligtens indtræden har tinglyst adkomst på ejendommen. Er ejendommen på dette tidspunkt afstået til en anden, påhviler afgiftspligten dog denne, medmindre handlen senere hæves.

Stk. 6. Frigørelsesafgift svares af personer, selskaber, foreninger m.v. og

døds boer, selvom de ikke er skattepligte til landet, og selvom den pågældende ejendom m.v. er erhvervet i næring. Endvidere svares frigørelsesafgift af staten og kommuner.

§ 3. Frigørelsesafgiften beregnes af den afgiftspligtige ejendoms frigørelsesværdi. Frigørelsesværdien udgør det beløb, hvormed et slutbeløb overstiger et basisbeløb. Slutbeløbet udgør det beløb, hvortil ejendommen er ansat til ejendomsværdi i henhold til vurderingsloven ved den første vurdering efter inddragelsen under en byzone eller et sommerhusområde. Basisbeløbet beregnes ved at formindske ejendomsværdien ved den sidste vurdering før inddragelsen med eventuelt differencebeløb i henhold til vurderingslovens § 14, stk. 6, og forhøje det herefter fremkomne beløb med 50 pct.

Stk. 2. Den, der har erhvervet en afgiftspligtig ejendom inden den1998 (fremsættelsesdatoen), kan i stedet for det i stk. 1 omtalte basisbeløb anvende anskaffelsessummen for ejendommen eller dennes ejendomsværdi ved den seneste ejendomsvurdering.

Stk. 3. Den, der har erhvervet en afgiftspligtig ejendom den1998 (fremsættelsesdatoen) eller derefter, kan i stedet for det i stk. 1 omtalte basisbeløb anvende ejendomsværdien for ejendommen ved den seneste ejendomsvurdering.

Stk. 4. For ejendomme, der har fået afløst jordrentepligt, kan i stedet for det i stk. 1 omtalte basisbeløb anvendes afløsningssummen for jordrente med et tillæg for bygningsværdien, jf. stk. 5.

Stk. 5. Det i stk. 4 nævnte tillæg for bygningsværdi beregnes således:

- a) Hvis afløsningssummen efter § 21, stk. 1 eller § 22, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 471 af 22. juni 1990 om statshusmandsbrug m.m. og jordrente er fastsat til kontantgrundværdien efter fradrag for forbedringer ved den på tidspunktet for afløsningsbegæringens indgivelse sidst udsendte offentlige ejendomsvurdering, er bygningsværdien den kontante forskelsværdi ved denne vurdering.
- b) Hvis afløsningssummen efter § 21, stk. 2, i den i litra a nævnte bekendtgørelse er fastsat til et mindsteløb med tillæg af 25 pct., eller hvis Hypotekbanken efter § 22, stk. 2 har forlangt afløsningssummen fastsat til grundværdien under hensyntagen til muligheden for en økonomisk bedre anvendelse af jorden end landbrug, gartneri eller lignende, ansættes bygningsværdien efter de kontante prisforhold pr. 1. januar i det kalenderår,

hvor afløsningsbegæringen er indgivet, og efter bygningernes tilstand på tidspunktet for den seneste vurdering. Ved ansættelsen af bygningsværdien tages hensyn til størrelsen af det værditab, der skønnes at ville indtræde i tilfælde af ejendommens overgang til anden anvendelse end anvendelsen forud for afløsningsbegæringens indgivelse.

c) Såfremt ejeren efter § 23, stk. 1, i den i litra a nævnte bekendtgørelse har anmodet vurderingsmyndighederne om at foretage en vurdering til brug ved afløsningssummens fastsættelse, ansætter den kommunale skattemyndighed bygningsværdien efter de principper, der er nævnt i litra b.

Stk. 6. Når bygningsværdien er ansat af den kommunale skattemyndighed, kan den påklages i forbindelse med klage over ansættelsen af frigørelsesafgiften, jf. § 6.

§ 4. Er der efter den vurdering, der danner grundlag for basisbeløbet - respektive efter anskaffelsestidspunktet, når anskaffelsessummen benyttes som basisbeløb - men inden den vurdering, der danner grundlag for slutbeløbet, foretaget forbedringer af den afgiftspligtige ejendom, nedsættes frigørelsesværdien med det beløb, der kan dokumenteres at være anvendt hertil. **Har den afgiftspligtige valgt at anvende anskaffelsessummen eller afløsningssummen for jordrentebud som basisbeløb, skal udgiften til forbedring være afholdt efter tidspunktet for ejendommens erhvervelse.**

Stk. 2. Er der mellem de i stk. 1 nævnte tidspunkter sket udstykning, matrikulering, arealoverførsel eller sammenlægning, beregnes basis- og slutbeløbet på grundlag af en fordeling af ejendomsværdier m.v. efter reglerne i vurderingslovens § 4 A og § 33, stk. 2.

Stk. 3. Ved opgørelsen af frigørelsesværdien i henhold til § 3, stk. 1, indrømmes der efter den afgiftspligtiges begæring et fradrag for værditab på bygninger m.v., der er opstået inden det tidspunkt, der er bestemmende for fastsættelsen af basisbeløbet. Ved fastsættelsen af fradraget **henses til den nedgang i værdien af bygninger, andre anlæg og beplantning m.v., der indtræder inden basisvurderingen som følge af, at muligheden for ejendommens overgang til anden anvendelse medfører, at de økonomiske forudsætninger for den hidtidige anvendelse af bygningen bortfalder.**

§ 5. Frigørelsesværdien afrundes nedad til det nærmeste med 100 delelige

kronebeløb. Af det herefter fremkomne beløb udredes frigørelsesafgiften med 40 pct. af beløb på 200.000 kr. eller derunder. Af beløb, der overstiger 200.000 kr., udredes frigørelsesafgiften med 40 pct. af 200.000 kr. og 60 pct. af resten.

Stk. 2. Afgiftsbeløb under 100 kr. opkræves ikke.

***Stk. 3.* Afgiften forfalder til betaling månedsdagen efter, at den afgiftspligtige har modtaget meddelelse om afgiftens beregning. Betaling senest månedsdagen efter forfaldsdagen anses for rettidig. Betales beløbet ikke rettidigt, forrentes det med 6 pct. p.a. fra forfaldsdagen at regne.**

C. Ansættelse og klage m.v.

§ 6. Til brug for fastsættelsen af ansættelsen af frigørelsesværdi og til beregning af frigørelsesafgiften sender den kommunale skattemyndig den afgiftspligtige et skema, som den afgiftspligtige skal returnere i udfyldt stand inden 1 måned efter modtagelsen.

***Stk. 2.* Den kommunale skattemyndighed skal tilsende den afgiftspligtige meddelelse om ansættelsen af frigørelsesværdi og beregning af frigørelsesafgift senest 6 måneder efter den frist, der er nævnt i stk. 1. Den kommunale myndighed giver samtidig den afgiftspligtige underretning om muligheden for henstand og betingelserne herfor, jf. § 8, samt om muligheden for, at kommunen efter forlangende overtager ejendommen, jf. § 9.**

***Stk. 3.* Klager den afgiftspligtige over ansættelsen og beregningen til skatteankenævnet, skal skatteankenævnets afgørelse foreligge senest 2 måneder efter udløbet af fristen for den afgiftpligtiges indgivelse af klage, jf. skattestyrelseslovens § 21.**

Afsnit II.

D. Henstand

§ 7. Efter begæring af den afgiftspligtige yder den kommunale skattemyndighed henstand med betalingen af frigørelsesafgiften, jf. dog stk. 4.

***Stk. 2.* Begæringen skal indgives til den kommunale skattemyndighed inden udløbet af betalingsfristen efter § 6. Såfremt en overskridelse af denne frist**

skønnes at være undskyldelig og omstændighederne i øvrigt taler derfor kan der bortses herfra.

Stk. 3. Henstandsbeløbet er rentefrit i 4 år efter forfaldsdagen og forrentes derefter med 6 pct. p.a. Renterne betales halvårsvis den 1. april og den 1. oktober for det da forløbne halvår.

Stk. 4. Henstand er betinget af, at der til sikkerhed for betaling af henstandsbeløbet tinglyses skadeløsbrev på ejendommen med oprykkende prioritet. Skadeløsbrevets pålydende skal have panteret inden for den ved den senest foretagne vurdering ansatte ejendomsværdi. Henstand kan dog også indrømmes, såfremt der stilles anden betryggende sikkerhed.

§ 8. Henstandsbeløbet forfalder til betaling ved ejerskifte, jf. dog stk. 2. Ved afståelse af en del af den afgiftspligtige ejendom forfalder en forholdsmæssig del af henstandsbeløbet.

Stk. 2. Henstandsbeløbet forfalder ikke ved ejerskifte, hvis erhververen er den afgiftspligtiges ægtefælle, jf. tillige dødsboskattelovens § 51, stk. 2, og § 65, stk. 2.

Stk. 3. Henstanden bortfalder i det omfang, den afgiftspligtige ejendom ikke længere benyttes som omtalt i § 2, stk. 1. Beløbet forfalder til betaling 6 måneder efter tidspunktet for den vurdering, hvor den ændrede benyttelse konstateres.

Stk. 4. Henstandsfristen udløber senest 12 år efter forfaldsdagen. Skatteministeren eller den, han bemyndiger dertil, kan i særlige tilfælde indrømme yderligere henstand med betalingen af frigørelsesafgiften.

Afsnit III.

E. Kommunal købepligt

§ 9. Den afgiftspligtige kan inden 4 år efter afgiftspligtens indtræden forlange ejendommen, henholdsvis den afgiftspligtige del af denne, overtaget af primærkommunen for et beløb svarende til det i § 3, stk. 1, omtalte slutbeløb, forudsat at ejendommen, henholdsvis den afgiftspligtige del af denne, på tidspunktet for begæringens fremsættelse fortsat udelukkende benyttes som omtalt i § 2, stk. 1.

Stk. 2. Overtager primærkommunen den i ejendommen, henholdsvis den

afgiftspligtige del af denne, indestående gæld, forhøjes overtagelsessummen med forskellen mellem gældens pålydende og dens kursværdi på tidspunktet for handelens indgåelse opgjort efter reglerne i ligningslovens § 21 A, stk. 2, såfremt kursværdien er under pari. Medfører reglerne i ligningslovens § 21 A, stk. 2, at kursværdien er over pari, nedsættes overtagelsessummen tilsvarende.

Stk. 3. Er kun en del af en ejendom eller et areal indraget under en byzone eller et sommerhusområde, har kommunen kun pligt til efter stk. 1 at erhverve denne del.

F. Tilbagebetaling af frigørelsesafgift

§ 10. Tilbageføres en afgiftspligtig ejendom helt eller delvis til landzone i medfør af lov om planlægning § 45, tilbagebetales frigørelsesafgiften til den afgiftspligtige, såfremt den pågældende er ejer af ejendommen på tidspunktet for ejendommens tilbageførsel.

Stk. 2. Er den tilbageførte ejendom eller en del af denne overdraget til en person, der på tidspunktet for overdragelsen var den afgiftspligtiges ægtefælle eller beslægtet eller besvogret med **den afgiftspligtige i op- eller nedstigende linie, og den pågældende er ejer på tidspunktet for ejendommens tilbageførsel, sker tilbagebetalingen af afgiftsbeløbet til denne. Tilsvarende gælder, såfremt ejendommen er erhvervet i et dødsbo, og erhververen er en af de nævnte personer.**

Stk. 3. Frigørelsesafgiften tilbagebetales med tillæg af renter 4 pct. p.a. beregnet fra betalingsdagen.

Stk. 4. I tilfælde hvor frigørelsesafgiften ikke er betalt, fordi der er ydet henstand med betalingen **i henhold til § 7, bortfalder henstandsbeløbet på tidspunktet for beslutningen om tilbageførsel efter planlægningslovens § 45. Halvdelen af betalte henstandsrenter udbetales til den, der på tidspunktet for henstandsbeløbets bortfald er ejer af ejendommen.** Er frigørelsesafgiften betalt, efter at der er betalt henstandsrenter, tilbagebetales halvdelen af henstandsrenterne til ejendommens ejer, såfremt denne har krav på tilbagebetaling af afgiften efter stk. 1 eller 2.

Stk. 5. Reglerne i denne paragraf omfatter ikke ejendomme, der tilhører staten eller kommunerne.

Afsnit IV

G. Andre bestemmelser

§ 11. Frigørelsesafgiften tilfalder den primærkommune, hvori ejendommen ligger, og statskassen med halvdelen til hver.

Stk. 2. Udgifter, der skal afholdes efter § 10, påhviler den primærkommune, hvori ejendommen ligger, og statskassen med halvdelen til hver.

§ 12. De for den almindelige indkomstskat til staten gældende regler samt reglerne i skattestyrelsesloven om skatteansættelse, klage og revision m.m. finder anvendelse på frigørelsesafgiften, for så vidt disse bestemmelser er forenelige med bestemmelserne i denne lov.

Stk. 2. Skatteministeren kan bemyndige de statslige eller kommunale skattemyndigheder til at træffe afgørelser efter denne lov. Ministeren kan fastsætte regler om adgang til at klage over afgørelserne, herunder om at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

Stk. 3. Afgiften inddrives efter de regler, der gælder for inddrivelse af personlige skatter.

§ 13. Loven træder i kraft den 1. januar 2000.

§ 14. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

BILAG 5.2

Lov om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom

§ 1. Af ejendomme, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, skal der svares frigørelsesafgift, når ejendommene helt eller delvis inddrages under byzone eller et sommerhusområde.

Stk. 2. Det samme gælder sådanne ejendomme i stk. 1, som efter den1998 (fremsættelsesdatoen) er blevet tilplantet, uden at arealet er undergivet fredskovspligt, eller ikke længere bliver benyttet.

Stk. 3. Frigørelsesafgift svares ikke af de i stk. 1 og 2 omtalte ejendomme, der på tidspunktet for zoneinddragelse er undergivet jordrentepligt.

Stk. 4. Afgiftspligten påhviler den, der ved afgiftspligtens indtræden har tinglyst adkomst på ejendommen. Er ejendommen på dette tidspunkt afstået til en anden, påhviler afgiftspligten dog denne, medmindre handlen senere hæves.

§ 2. Frigørelsesafgiften beregnes af den afgiftspligtige ejendoms frigørelsesværdi. Frigørelsesværdien udgør det beløb, hvormed et slutbeløb overstiger et basisbeløb. Slutbeløbet udgør det beløb, hvortil ejendommen er ansat til ejendomsværdi ved den første vurdering efter zoneinddragelsen. Basisbeløbet beregnes ved at formindske ejendomsværdien ved den sidste vurdering før inddragelsen med eventuelt differencebeløb i henhold til vurderingslovens § 14, stk. 6, og forhøje det herefter fremkomne beløb med 50 pct.

Stk. 2. Den, der har erhvervet en afgiftspligtig ejendom inden den1998 (fremsættelsesdatoen), kan i stedet for det i stk. 1 omtalte basisbeløb anvende anskaffelsessummen for ejendommen eller dennes ejendomsværdi ved den seneste ejendomsvurdering.

Stk. 3. Den, der har erhvervet en afgiftspligtig ejendom den1998 (fremsættelsesdatoen) eller derefter, kan i stedet for det i stk. 1 omtalte basisbeløb anvende ejendomsværdien for ejendommen ved den seneste ejendomsvurdering.

Stk. 4. For ejendomme, der har fået afløst jordrentepligt, kan i stedet for det i stk. 1 omtalte basisbeløb anvendes afløsningssummen for jordrente med et tillæg for bygningsværdien.

§ 3. Af frigørelsesværdien afrundet nedad til det nærmeste med 100 delelige

kronebeløb betales 40 pct. af de første 200.000 kr. og 60 pct. af resten.

§ 4. Meddeles der den afgiftspligtige henstand med betalingen af afgiften, er henstandsbeløbet rentefrit i 4 år efter forfaldsdagen og forrentes derefter med 6 pct. p.a. Renterne betales halvårsvis den 1. april og den 1. oktober for det da forløbne halvår. Henstandsfristen udløber senest 12 år efter forfaldsdagen.

§ 5. Den afgiftspligtige kan inden 4 år efter afgiftspligtens indtræden forlange ejendommen overtaget af primærkommunen for et beløb svarende til det i § 2, stk. 1, omtalte slutbeløb, forudsat at ejendommen, på tidspunktet for begæringens fremsættelse fortsat udelukkende benyttes som omtalt i § 1, stk. 1.

§ 6. Tilbageføres en afgiftspligtig ejendom til landzone i medfør af lov om planlægning § 45, tilbagebetales frigørelsesafgiften til den afgiftspligtige, såfremt den pågældende er ejer af ejendommen på tidspunktet for ejendommens tilbageførsel.

Stk. 2. Er den tilbageførte ejendom overdraget til en person, der på tidspunktet for overdragelsen var den afgiftspligtiges ægtefælle eller beslægtet eller besvogret med den afgiftspligtige i op- eller nedstigende linie, og den pågældende er ejer på tidspunktet for ejendommens tilbageførsel, sker tilbagebetalingen af afgiftsbeløbet til denne. Tilsvarende gælder, såfremt ejendommen er erhvervet i et dødsbo, og erhververen er en af de nævnte personer.

Stk. 3. Frigørelsesafgiften tilbagebetales med tillæg af renter 4 pct. p.a. beregnet fra betalingsdagen.

Stk. 4. Reglerne i denne paragraf omfatter ikke ejendomme, der tilhører staten eller kommunerne.

§ 7. Frigørelsesafgiften tilfalder den primærkommune, hvori ejendommen ligger, og statskassen med halvdelen til hver.

Stk. 2. Udgifter, der skal afholdes efter § 6, påhviler den primærkommune, hvori ejendommen ligger, og statskassen med halvdelen til hver.

§ 8. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler om

- a) afgiftens nærmere beregning
- b) tidspunktet for afgiftens indtræden,

- c) hvilke myndigheder, der træffer afgørelse efter denne lov samt om klageadgang
- d) opkrævning og inddrivelse
- e) betingelserne for meddelelse af henstand samt
- f) tilbagebetaling af frigørelsesafgift efter § 6.

§ 9. Loven træder i kraft den 1. januar 2000.

Stk. 2. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.



2. kontor

30. september 1997

Rettet:

24. november 1998

26. november 1998

30. november 1998

3. februar 1999

Dokumentet indeholder hyperspring. Der er oprettet hyperspring til andre relevante afsnit i selve lovinstruksen, hyperspring fra lovinstruksen til Statsministeriets cirkulære om lovbemærkninger mv. og hyperspring i Statsministeriets cirkulære til andre afsnit i cirkulæret.

Kvalitet i lovforslag m.v.

Det nedenfor anførte gælder ved udarbejdelsen af alle lovforslag, bekendtgørelser og cirkulærer. Udefra kommende omstændigheder, såsom behov for hastelovgivning, større forligskomplekser etc. kan betyde, at den angivne procedure ikke er mulig at overholde. I så fald må proceduren følges i så høj grad som muligt. Jo større et kompleks, der er tale om, jo vigtigere er det, at proceduren overholdes.

Instruksen ændrer ikke på sædvanlige kompetencer, arbejdsgange m.v.

1. Lovforberedelsen.

Lovgrupper

Som optakt til et lovinitiativ skal den eller de for projektet relevante lovgrupper altid inddrages. Lovgruppen forventes **at** opsummere de forhold, der giver anledning til det forventede lovinitiativ, **at** drøfte de overordnede retningslinier for initiativet samt **at**

komme med indstilling om, hvordan initiativet skal gennemføres; i en ad hoc projektgruppe, i en særlig nedsat arbejdsgruppe med ekstern bistand eller på anden vis.

- Offentliggørelse* Hvis lovinitiativet udarbejdes af en (ekstern) arbejdsgruppe, vil betænkningen herfra som udgangspunkt skulle offentliggøres.
- Høring* Høring af såvel [andre ministerier](#) som [relevante eksterne parter](#) kan kun udelades, hvis der er tvingende grunde hertil. Vurderes det at der kan være politiske risici knyttet til høringer, forelægges spørgsmålet for ledelsen.
- Testpanel* I alle de tilfælde, hvor det er relevant, høres Erhvervsministeriets testpanel. Testpanelet består p.t. af tre paneler med hver 500 tilfældigt udvalgte virksomheder. Virksomhederne afspejler et repræsentativt udsnit af det danske erhvervsliv, hvilket gør det muligt at ekstrapolere resultaterne fra Testpanelet til samfundsniveau. Ansvar for driften af Testpanelet ligger i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kontoret for administrative lettelser. Styrelsen har udarbejdet en manual, der beskriver, hvordan man bruger testpanelet.
- Frister* Høringsfrister skal være rimelige og velbegrundede. Høringsfrister bør ikke være under 4 uger, med mindre der er tvingende grunde til at fastsætte en kortere, men fortsat ikke urimelig frist.
- Internet* Lovforslag, der sendes til høring, skal gøres tilgængelige på Internettet, samtidig med, at de sendes til høring. Det kontor, der sender lovforslaget på høring, skal derfor samtidig med iværksættelsen af høringen aflevere et eksemplar af lovforslaget til 2. kontor. * Der kan dog være et behov for i visse tilfælde at inddrage eksterne organisationer i det lovforberedende arbejde på et tidspunkt, hvor der endnu ikke er tale om et mere endeligt udkast, som er egnet til at blive lagt på Internettet. I så fald kan indlæggelsen på Internettet og orienteringen af medlemmerne af skatteudvalget, jf. nedenfor, vente, til udkastet har fået en mere endelig form, og den egentlige høring iværksættes. Et udkast til lovforslag, der er offentliggjort på Internettet, har ikke samme status som et lovforslag, der er fremsat. Normalt vil initiativet være kendt fra statsministeren åbningsredegørelse. Det udkast, der er tilgængeligt, er embedsværkets udmøntning af det initiativ, der er bebudet, og de politiske diskussioner bør vente på, at forslaget bliver fremsat, jf. også nedenfor om, hvordan eventuelle spørgsmål fra Folketinget skal besvares.*

*Orientering af
skatteudvalget*

Når lov- eller beslutningsforslag sendes til høring, skal de samtidig sendes til medlemmerne af det relevante folketingsudvalg, d.v.s. i vores tilfælde til medlemmerne af skatteudvalget. Dette sker som en ministerekspedition. Der er en forståelse mellem Regeringen og Folketinget om, at der gøres en indsats for at der ikke stilles udvalgsspørgsmål eller § 20 spørgsmål inden fremsættelsen af forslaget i Folketinget. Hvis det sker alligevel, kan der i almindelighed svares - ligesom før -, at forslaget endnu ikke er fremsat, og at ministeren vil vende tilbage til spørgsmålet efter fremsættelsen, hvis dette stadigvæk måtte ønskes.

**Lovteknisk
enhed*

Et af de initiativer, Regeringen har taget efter Folketingets konference om forbedring af lov kvaliteten i oktober 1998, er etablering af en såkaldt lovteknisk enhed i alle ministerier. Justitsministeriet har udarbejdet et notat om styrkelse af den lovtekniske ekspertise i fagministerierne. Det fremgår bl.a. heraf, at tanken er, at ansvaret for varetagelsen af opgaven lægges hos en person/personer, hvis (hoved)funktion er at varetage denne opgave. Lovforslag skal fortsat udarbejdes i fagkontorerne, inden de forelægges for den lovtekniske enhed. Den lovtekniske enhed skal gennemgå forslagene, og denne gennemgang bør omfatte de elementer, der indgår i Justitsministeriets lovtekniske gennemgang. Det fremgår endvidere af Justitsministeriets notat, at "mere vanskelige spørgsmål" om forholdet til f.eks. grundloven, EU-retten eller Den Europæiske Menneskeretskonvention bør forelægges for Justitsministeriet så tidligt, at de kan være afklaret inden Justitsministeriets lovtekniske gennemgang. Forelæggelsen bør ske gennem den lovtekniske enhed.

I Skatteministeriet fungerer 2. kontor (René Mikkelsen) som lovteknisk enhed.

Enhedens opgaver er:

- " Gennemgang af lovforslagene, når de har fået en sådan form, at en gennemgang har mening.
- " Fornyset gennemgang, når lovforslaget har fået sin endelige form.

Gennemgangene skal sikre, at lovteknikken og lovbemærkningernes kvalitet er i orden, at formalia er overholdt, at produktet er ensartet og at forslaget er koordineret med eventuelle andre lovforslag og med eksisterende lovgivning.

- " Forelæggelse af "mere vanskelige" spørgsmål om forholdet til EU-retten m.v. for Justitsministeriet.
- " Oparbejdelse af eksempelsamlinger.
- " Konsulentbistand.

Det er vanskeligt at angive helt nøjagtigt, på hvilket tidspunkt i lovforberedelsen, udkast skal forelægges for 2. kontor. For lovforslag, der sendes på høring, kan forelæggelsen i almindelighed ske samtidig med afleveringen af det eksemplar, der skal lægges på [Internettet](#). I andre tilfælde må forelæggelsen ske efter fagkontorets skøn på et sådant tidspunkt, at 2. kontor får en rimelig frist til at gennemgå forslaget.*

Høringssvar

Væsentlige - imødekomne eller ikke imødekomne - forslag fra eksterne parter, der fremkommer under høringsproceduren, skal omtales i [lovforslagets bemærkninger](#). Eksterne parter der er blevet hørt skal have meddelelse om, hvilke beslutninger der træffes på grundlag af høringen. Denne meddelelse kan også gives i form af generelle oversigter over indkomne høringssvar og de deraf følgende beslutninger.

Hvis forslaget undergår meget betydelige ændringer efter høringsprocedurens iværksættelse, skal der gennemføres en ny høring. I så fald skal det eksemplar, der er lagt på [Internettet](#) àjour-føres.

2. Fremsættelsen.

Frister

Af hensyn til Skatteministeriets interne planlægning og af hensyn til orientering af eksterne parter, herunder andre ministerier, er det væsentligt, at de frister, der er angivet i lovprogrammet overholdes. Hvis en frist ikke kan overholdes, skal der gives melding herom til ledelsen og til ministersekretariatet, samtidig med at det konstateres, at fristen ikke kan overholdes.

* Lovforslag skal fremsættes i perioden fra oktober til december. Lovforslag, der er et resultat af et politisk forlig, kan fremsættes uden for disse frister. Fristerne kan også fraviges, hvis der er tungtvejende grunde til at fremsætte forslaget efter jul. Det er departementets ledelse og ministeren, der skal afgøre, om de tungtvejende grunde er til

stede. I disse tilfælde kan det også overvejes at fremsætte et forslag med henblik på genfremsættelse i den følgende samling.*

3. Folketingsbehandlingen.

Ændringsforslag Ministerielle ændringsforslag skal suppleres med et bilag, der viser lovforslaget i den nu foreslåede udgave (“paralleltekst ved ændringsforslag”).

Omfattende ændringsforslag skal udsendes til høring efter de samme principper som angivet ovenfor i [afsnit 1](#). De skal også lægges på Internettet.

4. Generelt.

Sprog Det er vigtigt, at lovtæksten og især lovforslagets [bemærkninger](#) er udformet i et forståeligt sprog og med angivelse af relevante formål, hensigter og problemstillinger. Lovbemærkningerne skal udformes i overensstemmelse med reglerne i [Statsministeriets cirkulære nr. 159 af 16. september 1998](#) om bemærkninger til lovforslag og andre regeringsforslag og om fremgangsmåden ved udarbejdelse af lovforslag, redegørelser, administrative forskrifter m.v. Cirkulæret er medtaget som bilag til denne lovinstruks.

Fremsættelsen Omfangsrige ændringsforslag bør søges undgået ved nøje forberedelse af initiativet, således at forslaget på fremsættelsestidspunktet med rimelighed kan opfattes som såvel teknisk som politisk færdigbearbejdet. Der skal stræbes imod fremsættelse så tidligt på folketingsåret som muligt. Fremsættelse med henblik på genfremsættelse i en følgende folketingssamling er en hensigtsmæssig måde til at give Folketinget bedre arbejdsvilkår.

I forbindelse med forelæggelse af et lovforslag m.v. for ledelsen bør der altid være en angivelse af **hvilken projektgruppe**, der har udarbejdet forslaget, **hvilke tidsfrister** der har været iagttaget under høringsproceduren, **hvor store forandringer** projektet har undergået siden høringen blev indledt samt i hvilket omfang der er sket **afvigelser fra de angivne retningslinier**.

5. De enkelte faser i et lovforslags udarbejdelse og behandling.

Det følgende er en kronologisk gennemgang af de faser, som et lovforslag ideelt set bør gennemløbe fra ideen til forslaget undfanges, og til det vedtages i Folketinget og offentliggøres i Lovtidende. Udgangspunktet er, at alle lovforslag bør gennemgå de beskrevne faser, og at det bør være undtagelsen snarere end reglen, at man springer nogle af faserne over m.v.

5.1. Udarbejdelse af lovforslag.

Anledningen til det konkrete forslag kan være forskellig: Udmøntning af lovprogrammet, resultat af politiske forhandlinger (finansloven, indgreb m.v.), beslutningsforslag, EU-direktiver, kommission, udvalg, arbejdsgruppe etc.

Fagkontoret har det overordnede ansvar for udarbejdelsen af forslaget. Det forudsættes at ske med inddragelse af relevant lovgruppe eller ved nedsættelse af en projektgruppe.

Departementet og Told- og Skattestyrelsen høres under udarbejdelsen af forslaget vedr. provenumæssige, administrative, edb-mæssige og andre konsekvenser. Endvidere sker der af og til høring af relevante [interesseorganisationer](#). På dette tidspunkt er høringen af ren teknisk karakter.

5.2. Udkast til lovforslag forelægges departementschefen og ministeren.

Forelæggelsen sker med henblik på godkendelse af forslaget, således at det - i givet fald - kan gå til Økonomiudvalget og til efterfølgende høring.

5.3. Evt. møde i regeringens Økonomiudvalg.

Alle forslag med provenumæssige konsekvenser og med meget kontroversielt indhold forelægges Økonomiudvalget. Fagkontoret udarbejder i givet fald materiale/resumé.

Økonomiudvalget holder møde mandag morgen (hvis Ecofin-møde så tirsdag). Forslag skal først drøftes i Styregruppen, som normalt holder møde torsdagen inden Økonomiudvalgets møde (mandag/tirsdag). Departementschefen eller Per Bach Jørgensen deltager i møder i Styregruppen, og alt materiale til Økonomiudvalget bør passere Per Bach Jørgensen. *

Materialet skal på lige fod med alt andet materiale til Økonomiudvalget af hensyn til ministeren afleveres senest fredag kl. 15 hos Anni Ellebæk. *

5.4. Ekstern høring.

Fagkontoret sørger for høring og er ansvarlig for at andre ministerier og alle organisationer med interesse i forslaget høres. Nogle af de vigtigste er:

Ministerier:

[Statsministeriet](#) (til orientering), [Justitsministeriet](#) (Lovafdelingen), [Finansministeriet](#), Erhvervsministeriet (erhvervsmæssige konsekvenser - testpanel), Miljø- og Energiministeriet (miljømæssige konsekvenser) (Se også [Statsministeriets cirkulære om lovbemærkninger m.v.](#))

Organisationer:

Kommunernes Landsforening, Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer, Erhvervenes Skatteseekretariat, Håndværksrådet, Dansk Industri, Landbrugsrådet, Finansrådet og Rådet for Dansk Forsikring og Pension.

(Der henvises også til den [fortegnelse over organisationer](#), der er medtaget som **bilag 2**).

For en ordens skyld skal det præciseres, at det er de enkelte fagkontorer i Departementet som udarbejder bemærkningerne om lovforslagets [økonomiske](#), [miljømæssige](#), [erhvervsøkonomiske](#), og [administrative](#) konsekvenser samt lovforslagets administrative konsekvenser for [erhvervslivet](#) og for [borgerne](#). Og det er disse bemærkninger, som de høringsrelevante ministerier skal kommentere.

Færøerne og Grønland skal, jf. Hjemmestyreløven, høres vedrørende lovforslag som må forventes at ville berøre dem. Rent praktisk sker høringen via henvendelse til Statsministeriet, som kontakter Rigsombudet i henholdsvis Færøerne og Grønland.

I bemærkningerne til lovforslaget skal dets [EU-retlige](#) aspekter omtales. Bl.a. skal der i relation til EU-Kommissionen ske anmeldelse og godkendelse af forslag, som indebærer statsstøtteordninger (notifikation). 15. kontor er ved at revidere retningslinierne om

notifikationsproceduren, og orientering herom vil senere blive udsendt. Under alle omstændigheder skal 15. kontor altid underrettes om, hvilke forslag der anmeldes til notifikation.

5.5. Fornyet forelæggelse for ministeren af lovforslaget efter høringsrunden.

Ministeren orienteres om resultatet af høringen, eventuelle justeringer foretages og forslaget, resuméet og fremsættelsestale (leveres på diskette) godkendes. Fagkontoret sørger for trykning (eksemplarer til henholdsvis ministermøde, statsråd og fremsættelse).

Til brug for forelæggelsen på ministermødet udarbejdes der et resumé. Statsministeriet har givet følgende retningslinier for formen for ministermøderesuméer:

Ministermøderesuméer

Nedenfor en skabelon for resuméer af lov- og beslutningsforslag fra regeringen:

1. Det overordnede politiske formål med forslaget. Såfremt der er tale om et overvejende teknisk lovforslag anføres dette.
2. Hovedindholdet af forslaget beskrevet i en let forståelig, ikke teknisk form.
3. En kort beskrivelse af forslagets økonomiske, erhvervsmæssige, miljømæssige og EU-retlige konsekvenser m.v.
4. Forslagets ikrafttræden
5. Hovedvægten lægges på de to første punkter - og omfanget af resuméet bør normalt være højst én A-4 side.

Kilde: Statsministeriets notat af 20. november 1998, j.nr. 5107-2

* Ministermøderesuméer bruges som beslutningsgrundlag på ministermøderne. Efter ministermødet bliver de gjort tilgængelige for pressen. De er altså af stor betydning for, hvordan regeringens lovgivningsinitiativer bliver beskrevet i pressen. Det anbefales at lade Michael Bræmer se på udkast til resuméer, inden de forelægges for ministeren. Resuméerne skal lægges på Skatteministeriets hjemmeside. Filen skal derfor afleveres til 2.

kontor, således at offentliggørelse kan finde sted umiddelbart efter det pågældende ministermøde.*

5.6. Tidsplan for fremsættelse af lovforslag med forudgående godkendelse hos ordførere, i Koordinationsudvalg og på ministermøde.

Nedennævnte tidsplan omfatter forløbet **efter ministerens godkendelse** af lovforslaget. Det er vigtigt at bemærke, at der skal beregnes **minimum 3 uger fra forslaget sendes til ordførerne, og til det kan fremsættes!**

primo uge 1

Forslaget sendes til regeringspartierne skatteordførere.

Det er vigtigt, at ordførerne får materialet i god tid, således at forslaget kan drøftes på gruppemøder i de respektive partier. Det sker typisk i første halvdel af uge 2.

fredag uge 2

Ministerens møde med regeringspartierne skatteordførere - Fredag.

På mødet søger ministeren at få ordførernes endelige accept til fremsættelse. Hvis ordførerne først får forslaget umiddelbart inden mødet, kan der gå en uge ekstra inden fremsættelsen, fordi forslagene så først kan drøftes på gruppemøder i den følgende uge.

torsdag uge 3

Møde i regeringens Koordinationsudvalg - Torsdag.

I mødet deltager p.t. statsministeren, finansministeren, økonomiministeren, udenrigsministeren og miljø- og energiministeren og al politisk vigtig lovgivning drøftes. Fagministre deltager i de punkter, som vedrører deres ressort. Lovforslag og resumé skal være i Statsministeriet senest mandag kl. 12. Ministersekretariatet står for udsendelsen. Fagkontoret leverer materialet. Resuméerne bør udarbejdes m.h.p. udlevering til pressen, jf. også [pkt. 5.5](#). Udleveringen sker på statsministerens ugentlige møde med pressen umiddelbart efter ministermøderne om tirsdagen.

tirsdag uge 4

Ministermøde - Tirsdag.

På mødet sker den endelige godkendelse af at, lovforslag kan fremsættes. Lovforslag og resumé skal være i Statsministeriet senest fredag kl. 12, og ministersekretariatet står for udsendelsen (fagkontoret leverer materialet).

tirsdag uge 4

Lovforslag anmeldes til Statsministeriet, Kabinettet og Folketinget - Tirsdag.

Ministersekretariatet sørger for dette umiddelbart efter ministermødets afslutning. Samme dag forelægges lovforslaget på gruppemødet.

onsdag uge 4

Statsråd med Dronningens godkendelse af lovforslaget - Onsdag.

Dronningen skal godkende fremsættelse af lovforslag. Det sker enten i et statsråd, hvor de pågældende ministre forelægger de lovforslag, som de ønsker at fremsætte, eller ved skriftlig procedure (forslag som ikke kan afvente det ugentlige statsråd).

Ministersekretariatet udarbejder en "forestilling" til Dronningen.

onsdag uge 4

Fremsættelse i Folketinget - Onsdag.

Lovforslaget offentliggøres og omdeles normalt i Folketinget onsdag eller torsdag.

Der skal altid overvejes presseberedskab - også i relation til førstebehandlingen. D.v.s. mindst en positiv historie om/vinkel på lovforslaget. Ofte udsendes pressemeddelelse om forslagens indhold og formål.

5.7. Første behandling i Folketinget.

Ved denne behandling tilkendegiver partierne deres principielle synspunkter. Fagkontoret udarbejder briefing til ministeren til brug for første behandlingen.

5.8. Behandling i Skatteudvalget.

Departementets opgaver består i at udarbejde udkast til ministerens besvarelse af spørgsmål, udarbejdelse af materiale i forbindelse med henvendelser og kommentarer til udvalget fra organisationer m.fl., udvalgets samråd med ministeren, ændringsforslag stillet af ministeren eller oppositionen samt bistand ved eventuel lovteknisk gennemgang.

Brug af disketter

Alt materiale fra et ministerium til et folketingsudvalg skal sendes som e-post. Det sørger ministersekretariatet for. Til brug herfor skal der ved hver ekspedition til Folketingets Skatteudvalg vedlægges en diskette. Indholdet af disketten skal være identisk med papirversionen. Denne fremgangsmåde gælder for alt materiale, der sendes til udvalget: Svar på spørgsmål, kommentarer til henvendelser, ændringsforslag og orienteringer mv.

5.9. Betænkning fra Skatteudvalget.

Indstilling om stemmeafgivning, ændringsforslag, optryk af bilag fra udvalgsbehandlingen.

Ved meget komplicerede og/eller kontroversielle lovforslag udsendes eventuelle ændringsforslag, som udarbejdes under udvalgsbehandlingen, nogle gange til de oprindelige høringsparter.

5.10. Anden behandling i Folketinget.

Drøftelse af de enkelte paragraffer, afstemning om ændringsforslag m.v. Fagkontoret udarbejder briefing om forslagens hidtidige behandling (spørgsmål, svar m.v.).

5.11. Eventuel fornyet udvalgsbehandling og tillægsbetænkning.

Også her kan der i visse tilfælde ske høring vedr. ændringsforslag.

5.12. Tredjebehandling i Folketinget.

Afstemning om forslagens endelige vedtagelse.

5.13. Stadfæstelse af Dronningen (i/udenom Statsråd).

Dronningen skal godkende det vedtagne lovforslag. Ministersekretariatet udarbejder forestilling.

5.14. Offentliggørelse i Lovtidende.

* Det er fagkontoret, der anmoder Retsinformation om at optage en lov eller bekendtgørelse i Lovtidende. Derudover sørger fagkontoret for at bestille særtryk hos Schultz. *

5.15. Udarbejdelse af cirkulærer, vejledninger og eventuelle annoncer i dagspressen.

Parallelt med lovgivningsfasen udarbejdes cirkulærer alene baseret på forarbejderne til loven. Cirkulærerne kan sendes ud til myndighederne umiddelbart efter lovens vedtagelse, således at der sikres en hurtig informationsformidling til de relevante myndigheder.

6. Lov- og beslutningsforslag, der ikke fremsættes af regeringen (“Private forslag”).

Alle lov- og beslutningsforslag, der fremsættes af andre end regeringen bliver behandlet på et ministermøde umiddelbart før førstebehandlingen. Til brug herfor skal der udarbejdes et resumé. * Resuméet skal indeholde en gengivelse af forslaget indhold og regeringens holdning til forslaget. Hvis regeringen vil afvise forslaget, skal resuméet også indeholde en argumentation for, hvorfor regeringen afviser forslaget. * Resuméet udsendes senest kl. 12, fredagen før ministermødet. Ved førstebehandlingen er den minister, under hvis ressort forslaget hører, første taler. Der skal derfor også udarbejdes udkast til tale til førstebehandlingen. Udkastet forelægges for ministeren senest onsdag i ugen før førstebehandlingen, således at ministeren på mødet med ordførerne om fredag før førstebehandlingen kan drøfte talen med ordførerne.

*Bilag 1 til lovinstruksen: Statsministeriets cirkulære.***Cirkulære om bemærkninger til lovforslag og andre regeringsforslag og om fremgangsmåden ved udarbejdelse af lovforslag, redegørelser, administrative forskrifter m.v.**

(Til samtlige ministerier og styrelser)

Kapitel 1

Cirkulærets anvendelsesområde

§ 1. Cirkulæret gælder for

- 1) udarbejdelse af bemærkninger til lovforslag ([kapitel 2-3](#)),
- 2) udarbejdelse af bemærkninger til andre regeringsforslag, der forelægges for Folketinget ([kapitel 6](#)),
- 3) inddragelse af andre ministerier og Rigsrevisionen ved udarbejdelsen af lovforslag ([kapitel 4](#)),
- 4) fremgangsmåden ved udarbejdelse af ændringsforslag, der fremsættes under behandlingen i Folketinget ([kapitel 5](#)), og
- 5) fremgangsmåden ved udarbejdelse af administrative forskrifter, redegørelser m.v. ([kapitel 7](#)).

Kapitel 2

Bemærkninger til lovforslag

§ 2. Bemærkninger til lovforslag bør i almindelighed opdeles i et hovedafsnit med »[Almindelige bemærkninger](#)« og et hovedafsnit med »[Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser](#)«.

Almindelige bemærkninger

§ 3. Der bør i bemærkningerne indledningsvis redegøres for baggrunden for lovforslaget, hovedpunkterne heri og hovedlinierne i lovforberedelsen, herunder eventuel udvalgsbehandling, indstillinger fra myndigheder, organisationer m.v.

Stk. 2. Der bør herefter mere uddybende redegøres for lovforslagets indhold. I den forbindelse vil det ofte være påkrævet at give en kort, almindelig fremstilling af den gældende ordning på området for at klargøre den sammenhæng, hvori lovforslaget skal vurderes.

§ 4. Bemærkningerne bør indeholde et skøn over forslagets økonomiske konsekvenser for staten i det finansår, hvor loven skal træde i kraft, og i de nærmest følgende finansår.

Stk. 2. Bemærkningerne bør endvidere indeholde en vurdering af forslagets økonomiske konsekvenser for såvel kommuner som amtskommuner. Der henvises i øvrigt til Finansministeriets vejledning om Det Udvidede Totalbalanceprincip.

Stk. 3. Ved forslag, der medfører større, betydende ændringer i lovgivningen, bør der tillige om muligt redegøres for de samlede økonomiske udgifter og indtægter m.v. ved det pågældende lovgivningsområde, uanset om lovforslaget ikke i sig selv skønnes at have økonomiske konsekvenser for staten, kommuner eller amtskommuner.

Stk. 4. Hvis lovforslaget skønnes ikke at have økonomiske konsekvenser for staten, kommuner eller

amtskommuner, bør dette oplyses i bemærkningerne.

§ 5. Bemærkningerne bør indeholde et skøn over forslagets administrative konsekvenser for staten. Det bør herunder navnlig oplyses, om det vil blive nødvendigt at oprette nye administrative organer eller at udvide bestående organer væsentligt. Er dette tilfældet, bør der gives et skøn over de forventede merudgifter til administration, herunder til personale og lokaler.

Stk. 2. Bemærkningerne bør endvidere indeholde en vurdering af forslagets administrative konsekvenser for såvel kommuner som amtskommuner.

Stk. 3. Hvis lovforslaget skønnes ikke at have administrative konsekvenser for staten, kommuner eller amtskommuner, bør dette oplyses i bemærkningerne.

§ 6. Bemærkningerne bør indeholde en erhvervsøkonomisk konsekvensvurdering, hvis forslaget af ressortministeriet skønnes at ville have væsentlige erhvervsøkonomiske eller administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Stk. 2. Den erhvervsøkonomiske konsekvensvurdering bør som minimum belyse lovforslagets umiddelbare virkning for omkostningerne i erhvervslivet, herunder de administrative konsekvenser.

Stk. 3. Den erhvervsøkonomiske konsekvensvurdering bør foretages i den udstrækning, administrative og datamæssige hensyn giver mulighed herfor, og tilrettelægges på en sådan måde, at hensynet til en smidig lovgivningsproces fortsat varetages, og sådan, at der ikke som følge heraf opbygges nye administrative enheder.

Stk. 4. Hvis lovforslaget skønnes ikke at have væsentlige erhvervsøkonomiske konsekvenser, bør

dette oplyses i bemærkningerne. På samme måde bør det oplyses, hvis lovforslaget skønnes ikke at have væsentlige administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Stk. 5. Der henvises i øvrigt til Erhvervsministeriets vejledning »Metoder til opgørelse af lovforslags erhvervsøkonomiske konsekvenser samt administrative konsekvenser for virksomhederne«.

§ 7. Bemærkningerne bør indeholde en miljømæssig konsekvensvurdering, hvis forslaget af ressortministeriet skønnes at ville have væsentlige miljømæssige konsekvenser.

Stk. 2. Den miljømæssige konsekvensvurdering bør belyse lovforslagets mulige virkninger på sundhed og sikkerhed, flora, fauna, jordbund, vand, luft, klima, landskab, ressourcer, affald, bygninger og kulturarv.

Stk. 3. Den miljømæssige konsekvensvurdering bør foretages i den udstrækning, administrative og datamæssige hensyn giver mulighed herfor, og tilrettelægges på en sådan måde, at hensynet til en smidig lovgivningsproces fortsat varetages, og sådan, at der ikke som følge heraf opbygges nye administrative enheder.

Stk. 4. Hvis lovforslaget skønnes ikke at have væsentlige miljømæssige konsekvenser, bør dette oplyses i bemærkningerne.

Stk. 5. Der henvises i øvrigt til Miljø- og Energiministeriets »Miljøkonsekvensvurdering af lovforslag og andre regeringsforslag - Eksempelsamling«.

§ 8. Bemærkningerne bør indeholde oplysninger om lovforslagets forhold til Traktaten om Den Europæiske Union og regler udstedt i medfør af traktaten.

Stk. 2. Hvis lovforslaget fremsættes med henblik på

opfyldelse af regler udstedt i medfør af Traktaten om Den Europæiske Union, bør der i bemærkningerne til lovforslaget gives oplysninger om karakteren og indholdet af disse regler, herunder om fristen for den nationale gennemførelse.

Stk. 3. Hvis lovforslaget eller administrative forskrifter, der forventes udstedt i medfør af bestemmelser i lovforslaget, vedrører bestemmelser i Traktaten om Den Europæiske Union eller generelle forskrifter udstedt i medfør af traktaten, bør der gives oplysning herom.

Stk. 4. Hvis lovforslaget skønnes ikke at give anledning til bemærkninger efter stk. 2-3, bør det oplyses, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter.

§ 9. Bemærkningerne bør angive de myndigheder, organisationer m.v., der er blevet hørt i forbindelse med lovforberedelsen. Hvis høringen har været særligt omfattende, kan en fortegnelse over hørte myndigheder, organisationer m.v. eventuelt optages som bilag til lovforslaget. Bemærkningerne bør i så fald henvises til bilaget.

§ 10. Når lovforslaget indeholder bestemmelser, der giver andre organer end ministerierne, styrelserne og kommunerne kompetence til at træffe endelige administrative afgørelser, herunder afgørelser om fordelingen af bevilgede midler, bør der i bemærkningerne nøje redegøres for de hensyn, der ligger til grund for den foreslåede kompetencefastsættelse.

Stk. 2. Redegørelsen bør endvidere indeholde en oversigt over den påtænkte kompetence- og arbejdsdeling mellem det pågældende ministerium m.v., jf. stk. 1, og det pågældende organ. Der bør i den forbindelse

redegøres for, hvilke beføjelser der fortsat vil tilkomme ministeren, samt i hvilket omfang der vil ske endelig overførelse af dispositionsret over bevilgede midler.

§ 11. Såfremt lovforslaget indeholder bestemmelser, der gør det muligt for offentlige myndigheder at skaffe sig adgang til privat ejendom, bør der i bemærkningerne gives en begrundelse for, at bestemmelsen er nødvendig, ligesom en udførlig angivelse af bestemmelsens anvendelsesområde bør anføres. Det bør tilstræbes, at adgangen begrænses mest muligt, eventuelt således, at der alene gives adgang til forretningslokaler m.v., mens private boliger holdes udenfor.

Stk. 2. Må lovforslaget i øvrigt antages at ville medføre en udvidelse af de krav, der stilles til private personer i forbindelse med administrationen af den pågældende lovgivning (f.eks. oplysningspligt, registreringspligt eller krav om tilladelse), bør der i bemærkningerne redegøres nærmere for disse administrative konsekvenser for borgerne.

§ 12. Såfremt der ved lovforslaget skabes hjemmel for opkrævning af gebyrer m.v., er udgangspunktet, at gebyret skal dække de modsvarende omkostninger. Tilsigtes en lavere dækningsgrad, bør der redegøres herfor i bemærkningerne.

Stk. 2. Afgifter af skattemæssig karakter kan efter grundlovens § 43 kun fastsættes ved lov. Beløbet eller beregningsmåden og hvem, afgiftspligten påhviler, skal således fremgå af selve loven. Tilsvarende gælder for gebyrer m.v., der fastsættes således, at proventet må forventes at ville overstige omkostningerne.

Stk. 3. Med hensyn til opgørelsen af omkostningerne

henvises i øvrigt til Finansministeriets vejledning om priskalkulation.

§ 13. Efter redegørelsen for konsekvenserne af lovforslaget, jf. §§ 4-8 og § 11, redegøres i et [skema](#) samlet for lovforslagets konsekvenser i hovedtræk. Skemaet optrykkes efter lovforslagets almindelige bemærkninger. Skemaet udformes som angivet i bilaget til cirkulæret.

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

§ 14. Bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser bør findes efter det skema, der skal optrykkes efter de almindelige bemærkninger, jf. § 13, og være stillet således op, at de henviser til de enkelte kapitler og paragraffer, ved ændringslove de enkelte paragraffer og numre. Ofte bør der også knyttes bemærkninger til de enkelte stykker i en paragraf og til eventuelle numre og litra indenfor stykkerne. Det vil jævnligt være hensigtsmæssigt at knytte visse fællesbemærkninger til de enkelte paragraffer, før bemærkningerne til paragraffens enkelte stykker anføres.

§ 15. Bemærkningerne til de enkelte bestemmelser bør i almindelighed indeholde oplysninger om indholdet af de hidtil gældende regler om det pågældende spørgsmål, om de ændringer heri, som lovforslaget vil medføre, samt om begrundelsen herfor og eventuelt i denne forbindelse en bedømmelse af, hvilke virkninger den foreslåede ændring kan forventes at få. Bemærkninger, der alene gengiver eller refererer indholdet af den foreslåede bestemmelse, er i almindelighed utilstrækkelige.

Kapitel 3

Den nærmere udformning af bemærkninger til lovforslag

§ 16. Lovforslagets bemærkninger bør udformes således, at de over for Folketingets medlemmer og offentligheden uddyber lovforslagets indhold og giver et fyldestgørende grundlag for at vurdere forslaget begrundelse og forventede virkninger.

Stk. 2. Der bør endvidere ved udarbejdelsen af bemærkningerne tages hensyn til, at de kan forventes at få betydning for de myndigheder, der skal administrere loven eller medvirke herved, og for domstolene.

Stk. 3. Det bør tilstræbes at give bemærkningerne den sproglige og systematiske form, som er bedst egnet til at lette tilegnelsen af deres indhold. En fremstillingsform, der medfører, at forståelsen af bemærkningerne forudsætter en speciel faglig viden, bør søges undgået.

§ 17. I bemærkninger til forslag til ændringslove bør der i almindelighed angives en spaltehenvisning til Folketingstidende vedrørende behandlingen i Folketinget af den oprindelige lov og alle senere ændringslove, der har særlig betydning for lovforslagets bedømmelse. Henvisningerne bør omfatte såvel Folketingets forhandlinger som tillæg A, B og C.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på lovforslag, der indeholder bestemmelser, som ophæver en gældende lov.

Stk. 3. Angår et lovforslag i øvrigt spørgsmål, der tidligere har været behandlet i Folketinget, f.eks. under behandlingen af andre lovforslag, herunder finansloven, under åbningsdebat eller i forbindelse

med spørgsmål eller forespørgsler, vil der jævnligt være grund til at henvise til Folketingstidende herom.

§ 18. Hvis der i lovforslaget eller dets bemærkninger henvises til bestemmelser i andre love eller i administrative forskrifter, bør bemærkningerne indeholde citat af bestemmelserne eller de oplysninger om deres indhold, som er nødvendige for forståelsen af lovforslagets indhold og bemærkninger.

§ 19. Bygger lovforslaget på et lovudkast i en udvalgs- eller kommissionsbetænkning, og er der ingen væsentlig forskel mellem lovforslaget og betænkningens udkast, vil bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser efter omstændighederne i et vist omfang kunne erstattes med en henvisning til betænkningen, for så vidt bemærkningerne til dennes lovudkast er udformet efter retningslinierne i dette cirkulære. Der bør dog i bemærkningerne til lovforslaget altid redegøres for

§ 22. Er der ud over de konsekvensvurderinger, der skal foretages i henhold til §§ 4-8, foretaget undersøgelser, herunder af administrativ praksis, statistiske bearbejdelser, erhvervsøkonomiske eller miljømæssige vurderinger m.v., som er af betydning for vurderingen af lovforslagets begrundelse og virkninger, bør der redegøres herfor i bemærkningerne eller i et bilag til forslaget.

Stk. 2. Såfremt forslaget bygger på en udvalgsbetænkning eller lignende, bør denne, hvis det ikke tidligere er sket, senest samtidig med lovforslagets fremsættelse sendes til det pågældende Folketingsudvalg i 70 eksemplarer. Hvis det i helt særlige tilfælde skønnes påkrævet, kan det enkelte ministerium herudover vælge at fremsende materialet

lovforslagets indhold.

§ 20. I forslag til ændringslove bør der i almindelighed i et bilag optages paralleltekster, der sammenholder de foreslåede og de gældende bestemmelser. Parallelteksten bør udformes således, at den gældende formulering af de bestemmelser, der berøres af lovforslaget, optages ved siden af hver enkelt ændringsforslag.

§ 21. I forslag til love om gennemførelse af traktater eller forskrifter udstedt i medfør af Traktaten om Den Europæiske Union bør den pågældende traktat eller forskrift i almindelighed optages som bilag. Er dansk ikke et autentisk sprog i denne tekst, bør en dansk oversættelse optages parallelt med den autentiske tekst.

til Folketinget i 250 eksemplarer til omdeling til samtlige medlemmer af Folketinget.

§ 23. Lovforslag, der genfremsættes, bør forsynes med fuldstændige bemærkninger. Det gælder dog ikke forslag til finanslove og tillægsbevillingslove. I bemærkningerne bør anføres spaltehenvisninger til Folketingstidende om forslagens tidligere fremsættelse og behandling og eventuelle afvigelser i forhold til det tidligere forslag bør fremhæves.

Kapitel 4

Inddragelse af andre ministerier og Rigsrevisionen ved udarbejdelsen af lovforslag

§ 24. Udkast til lovforslag bør så tidligt som muligt inden fremsættelsen forelægges for Justitsministeriet med henblik på lovteknisk gennemgang, medmindre en sådan forelæggelse på grund af et lovforslags hastende karakter ikke er mulig.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 gælder ikke for forslag til finanslove og tillægsbevillingslove.

§ 25. Udkast til lovforslag bør så tidligt som muligt sendes til Statsministeriet og Finansministeriet.

Stk. 2. Vil lovforslaget medføre væsentlige økonomiske, administrative eller personalemæssige konsekvenser for staten, kommuner eller amtskommuner, bør den påtænkte løsning tages op til forhandling med Finansministeriet på det tidligst mulige tidspunkt.

Stk. 3. Finansministeriet bør orientere Indenrigsministeriet om alle lovforslag, der vil medføre væsentlige økonomiske, administrative eller personalemæssige konsekvenser for kommuner eller amtskommuner.

§ 26. Udkast til lovforslag, der omfatter revisionsspørgsmål af større betydning, bør så tidligt som muligt inden fremsættelsen sendes til rigsrevisor. Dette gælder, hvor staten eller en af de i § 2, stk. 1, nr. 2-4, i lov om revision af statens regnskaber m.m. nævnte institutioner m.v. skal oprette eller deltage i en virksomhed gennem kapitalindskud, tilskud, garanti eller anden støtte eller i en virksomhed, der modtager bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov.

Kapitel 5

Ændringsforslag, der fremsættes under behandlingen i Folketinget

§ 27. Såfremt der under folketingsbehandlingen af et lovforslag fremsættes ændringsforslag af regeringen, bør der så vidt muligt i forbindelse hermed gives de oplysninger, der er omtalt ovenfor i §§ 4-8 og 10-12.

Stk. 2. Ændringsforslag af større betydning til lovforslag bør senest samtidig med oversendelsen til Folketinget sendes til Statsministeriet og Finansministeriet.

Stk. 3. Med hensyn til inddragelsen af Finans- og Indenrigsministeriet finder § 25, stk. 2-3, tilsvarende anvendelse.

Kapitel 6

Andre regeringsforslag, der forelægges for Folketinget

§ 28. Andre regeringsforslag i form af beslutningsforslag, forslag indeholdt i redegørelser efter § 19, stk. 4, i Folketingets forretningsorden, samt investeringsprogrammer og lignende, der forelægges for Folketinget, bør så vidt muligt ledsages af de oplysninger, der er omtalt ovenfor i §§ 4-8 og § 11.

Kapitel 7

Fremgangsmåden ved udarbejdelse af administrative forskrifter, redegørelser m.v.

§ 29. Bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger bør udformes i overensstemmelse med Justitsministeriets vejledning om udarbejdelse af administrative forskrifter.

§ 30. Udkast til bekendtgørelser, cirkulærer, vejledninger m.v., som har væsentlige økonomiske, administrative eller personalemæssige konsekvenser for staten, kommuner eller amtskommuner, bør så tidligt som muligt inden udsendelsen forelægges for Finansministeriet. § 25, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. I forbindelse med forelæggelsen bør der gives oplysning om de økonomiske, administrative eller personalemæssige konsekvenser for staten, kommuner eller amtskommuner samt om, hvorledes disse konsekvenser forholder sig til, hvad der måtte være oplyst i forbindelse med den pågældende lovs behandling i Folketinget.

Stk. 3. For nærmere bestemte kategorier af bekendtgørelser, cirkulærer, vejledninger m.v. kan det med Finansministeriet aftales, at forelæggelse ikke skal finde sted.

§ 31. Udkast til bekendtgørelser m.v., der gennemfører, supplerer eller kundgør EU-retsakter, og som har væsentlige økonomiske, administrative eller personalemæssige konsekvenser for staten, kommuner eller amtskommuner, bør så tidligt som muligt inden udsendelsen forelægges for Finansministeriet. § 25, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse. Bestemmelsen i

1. pkt. gælder dog ikke bekendtgørelser m.v., der angår prisfastsættelser inden for rammerne af EU's markedsordninger for landbrugsvarer, toldmæssige præferenceordninger eller ændring af toldsatsler.

§ 32. Redegørelser og programmer m.v., der har væsentlige økonomiske, administrative eller personalemæssige konsekvenser for staten, kommuner eller amtskommuner, bør tidligst muligt inden afgivelsen til Folketinget, folketingsudvalg eller offentligheden sendes til Statsministeriet og forelægges for Finansministeriet. § 25, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Redegørelser, programmer og beregninger m.v., der uddyber, supplerer eller ændrer tidligere skøn over lovforslags økonomiske, administrative eller personalemæssige konsekvenser eller ændrer forudsætningerne for lovforslags økonomiske, administrative eller personalemæssige virkninger, bør så tidligt som muligt inden afgivelsen til Folketinget, folketingsudvalg eller offentligheden sendes til Statsministeriet og forelægges for Finansministeriet. § 25, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Kapitel 8

Ikrafttrædelsesbestemmelser

§ 33. Cirkulæret gælder for lovforslag, administrative forskrifter m.v., der fremsættes eller udsendes fra den 1. november 1998.

§ 34. Samtidig bortfalder Statsministeriets cirkulære nr. 166 af 1. oktober 1993 om udgiftspolitisk samordning samt administrativ og personalemæssig bedømmelse af love m.v. og Statsministeriets

cirkulære nr. 12 af 11. januar 1995 om
bemærkninger til lovforslag og andre
regeringsforslag.

Statsministeriet, den 16. september 1998

Nils Bernstein

/Torben Sørensen

BILAG

Vurdering af konsekvenser af lovforslag

	Positive konsekvenser/mindre-udgifter (hvis ja, angiv omfang)	Negative konsekvenser/mer-udgifter (hvis ja, angiv omfang)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og amtskommuner		
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og amtskommuner		
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet		
Administrative konsekvenser for erhvervslivet		
Miljømæssige konsekvenser		
Administrative konsekvenser for borgerne		
Forholdet til EU-retten		

Bilag 2 til lovinstruksen: Liste over organisationer.**Liste over forskellige organisationer, som kan være relevante, når lovforslag sendes til høring.**

(Listen prætenderer ikke at være udtømmende. Der tages forbehold for ændringer i navne og adresser)

Advokatrådet Kronprinsessegade 28 1306 København K	FDM Firskovvej 32 2800 Lyngby
Amtsrådsforeningen i Danmark Dampfærgevej 22 Postboks 2593 2100 København Ø	Børsmæglerforeningen Finansrådets Hus Amaliegade 7 1256 København K
Arbejderbevægelsens Erhvervsråd Reventlowsgade 14 1651 København V	Entreprenørforeningen Nørre Voldgade 106 1358 København K
Dansk Arbejdsgiverforening Vester Voldgade 113 1790 København V	Erhvervenes Skatteseekretariat H. C. Andersens Boulevard 37 1553 København V
Danmarks Automobilforhandler Forening Alhambravej 5 1626 Frederiksberg C	Finansrådet Finansrådets Hus Amaliegade 7 1256 København K
De Danske Bilimportører Lyngbyvej 24 2100 København Ø	Finansieringsinstituttet for Industri og Håndværk A/S La Cours Vej 7 2000 Frederiksberg

Danske Finansieringsselskabers Forening Dronningens Tværgade 16 Box 9005 1022 København K	Kommunernes Landsforening Gyldenløvesgade 11 1600 København V
Københavns Fondsbørs Nikolaj Plads 6 1067 København K	Københavns Kommune Skatteforvaltningen Nyropsgade 7, 4. 1639 København V
Rådet for Dansk Forsikring og Pension Amaliegade 10 1256 København K	Frederiksberg Kommune Skattedirektoratet Rådhuset 2000 Frederiksberg
Dansk Handel & Service Vester Farimagsgade 19 Postboks 500 1506 København V	Landsorganisationen i Danmark Rosenørns allé 12 1634 København V
Det Danske Handelskammer Børsen 1217 København K	Landbrugsrådet Axeltorv 3 1609 København V
Håndværksrådet Amaliegade 31 B 1256 København K	De danske Landboforeninger Axelborg Vesterbrogade 4 A 1620 København V
Dansk Industri H. C. Andersens Boulevard 18 1596 København V	Dansk Landbrugs Realkreditfond Nyropsgade 21 1780 København V
InvesteringsForeningsRådet Nyropsgade 21 1780 København V	Nationalbanken Havnegade 5 1093 København K

Garantifonden for Danske Optioner og
Futures
Nytorv 5
1012 København K

Realkreditrådet
Nybrogade 12
1203 København K

Danmarks Rederiforening
Amaliegade 33
1256 København K

Foreningen af Registrerede Revisorer
Åmarksvej 1
2650 Hvidovre

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
Kronprinsessegade 8
1306 København K

Skattechefforeningen
Att.: Skatteinspektør Erik Rahn Jensen
Svendborg Skattekontor
Rådhuset
5700 Svendborg

Skatterevisorforeningen
Sallingvej 45
9500 Hobro

Danmarks Skibskreditfond
Sankt Annæ Plads 1-3
Postboks 3028
1021 København K

Dansk Speditør Forening
Scandiagade 15
2450 København SV

Dansk Transport og Logistik
Gammeltorv 18
Postboks 2250
1019 København K
dtl@dtl-dk.dk

Erhvervenes Transportudvalg
Vesterbrogade 1C
1620 København V

Notat om det svenske lovgivningsnævn

Den følgende beskrivelse af det svenske lovgivningsnævn baserer sig på materiale, som er indhentet fra det svenske Finansdepartement.

Baggrunden for indførelsen af lovgivningsnævnet

Lovgivningsnævnet blev oprettet i 1909. Formålet med lovgivningsnævnet er at foretage en undersøgelse af lovforslag på visse centrale retsområder - en opgave som tidligere har påhvilet domstolene.

Baggrunden for oprettelsen af lovgivningsnævnet var, at den svenske Højesterets arbejde med legalitetsundersøgelsen (laggranskningen) med tiden udgjorde en meget betydelig del af domstolens arbejdsopgaver. Samtidig forøgedes tilstrømningen af sager til domstolen. Følgelig kom legalitetsundersøgelsen til at fremstå som en hindring for domstolens egentlige opgavevaretagelse, nemlig løsningen af retskonflikter (rättskipningen). Derfor blev lovgranskningsopgaven flyttet fra Højesteret, og lovgivningsnævnet blev oprettet.

Frem til 1971 skulle lovgivningsnævnet obligatorisk høres over visse lovforslag. Gennem en grundlovsændring i 1970-71 blev forelæggelsen for lovgivningsnævnet gjort fakultativ, d.v.s. at det blev overladt til regeringen frit at bestemme, om den ville indhente lovgivningsnævnets udtalelse.

Bestemmelsen i Regeringsformen (den svenske grundlov) i kap. 8, § 18, lyder således (understregningerne og parenteserne er referentens):

“§ 18. For at kunne afgive en udtalelse over lovforslag skal der findes et lovgivningsnævn, hvori indgår dommere fra Højesteret og regeringsretten (den højeste domstol for administrative sager). Udtalelser fra lovgivningsnævnet indhentes af regeringen eller ifølge hvad som nærmere angives i rigsdagsordningen af rigsdagsudvalget (riksdagsutskott).

Udtalelse fra lovgivningsnævnet bør indhentes, inden der træffes bestemmelse om trykkefrihed, eller om tilsvarende frihed til at ytre sig i radio, tv ... lov om kommunal beskatning, lov som omhandlet i §§ 2 eller 3 eller lov, som behandles i kap. 11, hvis loven er vigtig set ud fra et individuelt eller alment synspunkt. Dette gælder dog ikke, hvis lovgivningsnævnets udtalelse vil savne betydning på grund af lovens beskaffenhed eller vil forsinke lovgivningsbehandlingen betydeligt for forslag som må fremsættes. Foreslår regeringen rigsdagen at gennemføre love på ovennævnte områder, og er lovgivningsnævnets udtalelse ikke forinden blevet indhentet, skal regeringen samtidig for rigsdagen redegøre for grunden hertil. At lovgivningsnævnet ikke er blevet hørt over et lovforslag, udgør aldrig nogen hindring mod lovens gennemførelse.”

Af Karnov-bemærkningerne til bestemmelsen fremgår det, at lovgivningsnævnets udtalelse som hovedregel skal indhentes ved “bebyrdende offentligretlig lovgivning”, hvortil skattelovgivningen - også efter svensk ret - som udgangspunkt må høre.

Sammensætningen af medlemmerne i lovgivningsnævnet

I loven om lovgivningsnævnet fra 1979 fremgår det, at lovgivningsnævnet sammensættes af dommere fra Højesteret og dommere fra regeringsretten, og at flere end sammenlagt 9 justitsråd og regeringsråd ikke samtidig må belastes med tjeneste i lovgivningsnævnet.

Lovgivningsnævnet består af højst 4 afdelinger. Ifølge Karnov-kommentaren til loven arbejder lovgivningsnævnet normalt kun i 2 afdelinger. Om foråret og efteråret indkaldes under de mest arbejdstunge 2-3 uger en tredje afdeling. Det er meget usædvanligt, at en fjerde afdeling indkaldes. Af Karnov-kommentaren fremgår det endvidere, at eftersom flertallet af lovgivningsnævnets medlemmer hentes fra Højesteret og regeringsretten reduceres begge domstoles arbejdskapacitet for hver

yderligere afdeling, som bliver indkaldt. Reglen er, at flere end 4 afdelinger ikke må oprettes af hensyn til at sikre domstolenes funktionsduelighed.

En afdeling består som hovedregel af 3 medlemmer. I en afdeling skal indgå såvel justitsråd som regeringsråd. Medlemmerne af lovgivningsnævnet udnævnes for en periode af 2 år.

Af lovens §§ 4 og 5 fremgår det, at det er Højesteret og regeringsretten, der udpeger medlemmerne af lovgivningsnævnet, mens det er regeringen, der bestemmer antallet af medlemmer og deres fordeling på nævnets afdelinger. Regeringen kan tilforordne andre lovkyndige personer til at deltage i nævnets arbejde.

Når lovgivningsnævnet behandler sager (lovforslag), som er blevet forberedt i regeringen, skal embedsmænd efter § 10 give foretræde og fremlægge sagen for nævnet. Ved behandling af lovforslag, som er udarbejdet af rigsdagen, skal det udvalg, som har begæret lovgivningsnævnets udtalelse, stille en embedsmand fra udvalget til rådighed.

Ved behandlingen af et emne, som kræver særlig sagkundskab, kan der gives bistand af særlige sagkyndige. Sådanne tilforordnes af regeringen på lovgivningsnævnets begæring (§ 10).

Er medlemmerne ikke enige om en udtalelse, kan nævnet foretage afstemning. Reglerne, som foreskriver en ordning med simple flertalsafgørelser, findes i § 11.

I § 14 foreskrives det udtrykkeligt, at det ikke medfører inhabilitet, at et medlem behandler det samme spørgsmål i henholdsvis lovgivningsnævnet og i den domstol, hvori den pågældende sidder.

Efter hvilke kriterier bedømmes lovforslagene i nævnet?

Lovgivningsnævnet skal kun forholde sig til lovforslagenes juridiske side og ikke til den almindelige politiske baggrund for forslagene.

I Regeringsformens § 18, 4. led, siges det:

“ Lovgivningsnævnet skal påse

- 1) hvordan lovforslaget forholder sig til grundloven og gældende ret i øvrigt
- 2) hvordan forslagens bestemmelser forholder sig til hverandre
- 3) hvordan forslagens bestemmelser forholder sig til kravene til retssikkerheden
- 4) om forslaget er sådan udformet, at loven kan antages at tilgodese de angivne formål og
- 5) hvilke problemer som kan opstå ved gennemførelsen af bestemmelsen i praksis.“

Procedurene for sagsbehandlingen i lovgivningsnævnet

Efter forberedelsen af lovforslaget, høringsbehandling etc. af et lovforslag træffer regeringen beslutning om en høring af lovgivningsnævnet. Det overlades til lovgivningsnævnet og den respektive myndighedschef (departementschefen) at træffe aftale med lovgivningsnævnets ordførende om en egnet tid for fremlæggelsen.

Fremgangsmåden ved fremlæggelsen varierer mellem de forskellige nævnsafdelinger og er ikke detailreguleret. I nogle tilfælde nøjes medlemmerne af lovgivningsnævnet med at høre på embedsmanden gennemgå lovforslaget og i den forbindelse stille de spørgsmål, som lovgivningsnævnet giver anledning til. I andre tilfælde læser embedsmanden alle lovforslagets bestemmelser højt. Alle stillede spørgsmål drøftes meget nøje igennem, og såfremt embedsmanden ikke kan svare, er det sædvanligt, at han eller hun får “hjemmelektier” for, således at vedkommende næste dag i lovgivningsnævnet får hjælp af kollegaer fra departementet til besvarelse af nævnets spørgsmål.

Betydningen af lovgivningsnævnets udtalelse

Når det gælder lovgivningsnævnets udtalelse er det Finansdepartementets erfaring, at lovgivningsnævnets udtalelser normalt bliver fulgt, og når det gælder de almene erfaringer på skatteområdet, er det Finansministeriets opfattelse, at lovgivningsnævnets virksomhed er af stor værdi for lovgivningen og dens kvalitet.

Notat
om
indkomstopgørelsen i ikke-erhvervmæssig virksomhed

1. I "Redegørelse om retssikkerhed" fra marts 1992 blev problematikken vedrørende sondringen mellem hobby- og erhvervsvirksomhed behandlet. Det blev konkluderet, at vurderingen af, om en virksomhed er erhvervmæssigt anlagt foretages ud fra en konkret bedømmelse af samtlige relevante forhold. Redegørelsen belyste herefter på baggrund af praksis, hvilke momenter der var relevante for bedømmelsen.

2. Det er udgangspunktet for dette notat, at det er lagt til grund, at der foreligger ikke-erhvervmæssig virksomhed¹.

Notatet har til formål at redegøre for principperne, som ligger til grund for den ikke-erhvervmæssige virksomheds skattemæssige indkomstopgørelse. Principperne vil blive belyst på baggrund af en gennemgang af praksis ud fra ledende højesterets- og landsretsdomme samt ligningsmæssig praksis.

¹ Udtrykket dækker over flere typer af "ikke-erhvervmæssig virksomhed". Ole Bjørn sonderer i SR-Skat 1999, nr. 6, p. 416f mellem hobbyvirksomhed, dvs. en aktivitet af økonomisk betydning, der er båret af personlige interesser, og ikke-erhvervmæssig økonomisk aktivitet, som foreligger, når der ikke er rimelige udsigter til at opnå en rentabel drift, medens virksomheden på den anden side heller ikke kan karakteriseres som en hobbyvirksomhed, fordi intet tyder på, at det er private interesser, der er baggrunden herfor. Endelig finder Ole Bjørn, at deltidslandbrug og stutterivirksomhed, bør kvalificeres som en selvstændig gruppe, idet området er omfattet af en særlig ligningspraksis.

Udtrykket "ikke-erhvervmæssige virksomhed" er med dets mangler valgt som dækkende for de forskellige typer virksomhed.

I punkt 3 gengives med udgangspunkt i to hovedteorier² de principper for indkomstopgørelsen, som den under punkt 4 gengivne praksis synes at være udtryk for. I forbindelse med gengivelsen rejses der undervejs spørgsmål om den hjemmelsmæssige baggrund for gældende principper. Endelig under punkt 5 overvejes en række initiativer, som kan virke retsafklarende.

Hovedindtrykket af den foreliggende praksis på området er, at det gennemgående - spørgsmål er behandlingen af virksomhedens underskud. Derimod synes der ikke at være forskel på den måde, hvorpå praksis behandler indkomstopgørelsen i de forskellige erhverv. Har administrativ praksis eller domstolene først statueret ikke-erhvervsmæssig virksomhed, er den skattemæssige behandling ensartet.

Hovedindtrykket af hjemmelsproblematikken er, at der synes at være hjemmelsspørgsmål i relation til driftsomkostningsfradrag, omkostninger ved slid på driftsmidler (afskrivninger), underskudsfræførsel og modregning i senere års overskud, genvundne afskrivninger ved salg af aktiver, og endelig at indtægter ved den ikke-erhvervsmæssige virksomhed ikke er omfattet af arbejdsmarkedsfondsloven, og at indkomsterhververen dermed ikke betaler arbejdsmarkedsbidrag af virksomhedens indtægter.

3. Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler for personer, der er skattepligtige her i landet. Den skattepligtige indkomst fremkommer som udgangspunkt ved forskellen mellem bruttoindtægterne og de

² Teoriene søger at afdække hjemlen for, at domstolene og ligningsmyndighederne anerkender fradrag for udgifter til erhvervelse af indtægter i ikke-erhvervsmæssig virksomhed i det omfang, udgifterne kan indeholdes i indtægterne. **Den ene opfattelse** forklarer retstilstanden alene med henvisning til statsskattelovens § 4, idet denne bestemmelse vedrørende ikke-erhvervsmæssig virksomhed, ifølge tilhængere af denne opfattelse, må forstås således, at kun nettoindtægten kan undergives beskatning. Af teoretikere, som hælder til denne opfattelse kan nævnes: Henrik Dam m.fl. i Skatteret, Almen del, 99-2000, p. 147 smh. 177, Ole Bjørn m.fl. i Lærebog om indkomstskat, 7. udg., bind I, p. 301f, Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl. i Skatteretten 1, p. 170f og Skatteretten 2, p. 30f, 2. udg., Lars Apostoli i Skattekartoteket, jan. 1997, afsnit 41-62-50 og endelig kan nævnes , at Ligningsvejledningen i afsnit E.A.1.2.1. finder hjemlen ved en indfortolkning af et nettoprincip i § 4. **Den anden opfattelse** af indkomstopgørelsen ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed, som bl.a. Jan Pedersen i R&R nr. 5 1995, p. 139f argumenterer for, bygger på den formodning, at udgifterne i princippet er omfattet af driftsudgiftsreglen i statsskattelovens § 6a.

fradragsberettigede bruttoomkostninger. Udgangspunktet fraviges ved opgørelse af ikke-erhvervmæssig virksomhed. Denne type virksomhed er primært kendetegnet ved, at der er tale om en bivirksomhed, som drives i fritiden ved siden af vedkommendes hovederhverv.

For ikke-erhvervmæssig virksomhed er **indtægter** skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4.

Ifølge praksis kan **udgifter**, der er afholdt med henblik på at erhverve indtægter ved ikke-erhvervmæssig virksomhed, fradrages i disse indtægter efter et nettoindkomstprincip. Fradragsretten er dermed kildebegrænset.

Hjemlen for fradragsretten af de kildeartsbestemte udgifter kan være en indfortolkning af nettoprincippet direkte i statsskattelovens § 4³. Landsskatteretten har senest ved TfS 1999, 391 anvendt nettoprincippet som hjemmel for den kildebegrænsede fradragsret.

Landsskatterettens kendelse vedrørte en musiker, der var ansat som lønmodtager i et symfoniorkester. Han havde derudover oppebåret indtægter fra en musikskole samt fra visse enkeltstående engagementer. Honorarerne fra de enkeltstående arrangementer ansås ikke for oppebåret som led i selvstændig erhvervsvirksomhed, men måtte anses som indtægt ved ikke-erhvervmæssig aktivitet. Ved opgørelsen af indkomsten herfra kunne fradrages de dermed forbundne og kildeartsbestemte udgifter i det omfang de var dokumenteret og kunne indeholdes i denne indtægt, jf. statsskattelovens § 4, og dermed også med virkning for opgørelse af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, smh. med § 1. Indtægterne fra musikskolen ansås som lønindkomst.

Nettoindkomsten - og kun denne - skal medregnes til den personlige indkomst⁴. Det vil sige, at udgifterne ved indkomstens erhvervelse fragår i den personlige indkomst. Dette synes at stride mod principperne i personskatteloven. Ifølge personskattelovens

³ Dette er hjemlen ifølge Ligningsvejledningen, jf. LV E.A.1.2.1. Se i øvrigt note 2.

⁴Jf. LV E.A.1.2.1.

§ 3, stk. 1, nr. 1, er fradrag for udgifter i den personlige indkomst betinget af, at udgiften relaterer til “selvstændig erhvervsvirksomhed”.

Det kan overvejes, om hjemlen for retten til at fradrage udgifter til drift i den ikke-erhvervmæssige virksomhed skal søges i statskattelovens § 6, stk. 1, litra a⁵. Dette kan begrundes med, at udgifterne har den krævede og tætte sammenhæng med indkomsterhvervelsen. Fortolkningen forekommer uforenelig med nettoprincippet, men bygger i stedet på den traditionelle opfattelse af indkomstbegrebet i statskatteloven, hvorefter opgørelsen af den skattepligtige indkomst fremkommer ved forskellen mellem de skattepligtige indtægter og de fradragsberettigede udgifter.

Såfremt det antages, at statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er hjemmel for fradrag for udgifter ved drift af ikke-erhvervmæssig virksomhed, synes et eventuelt underskud i virksomheden at være fradragsberettiget og kunne fremføres. Praksis anerkender imidlertid ikke, som nedenfor beskrevet, fradrag for et eventuelt underskud, men anser dette som en realiseret privatudgift, jf. formentlig en fortolkning af § 6, stk. 2.

Endelig kan det overvejes, om driftsudgifterne skal fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag for lønmodtagere i den skattepligtige indkomst efter reglerne i ligningslovens § 9. Dette har ikke støtte i praksis, der ikke reducerer omkostningerne efter reglerne herom.

Baggrunden for at acceptere fradrag ved ikke-erhvervmæssig virksomhed, og en som følge deraf reduktion i indkomsten, er formentlig almindelige billighedsbetragtninger⁶. Ikke-erhvervmæssige virksomheders kildebegrænsede fradragsret for udgifter er med andre ord skabt af en entydig praksis fra ligningsmyndigheder og domstole. Hvor hjemlen til denne accept af nettoprincippet skal søges, synes ikke at fremgå af den nedenfor omtalte praksis, bortset fra den tidligere refererede kendelse fra Landsskatteretten, som klart søger hjemlen for nettoprincippet i en indfortolkning direkte i statskattelovens § 4.

⁵ Denne opfattelse argumenterer Jan Pedersen for i R&R nr. 5, 1995, p. 139ff.

⁶Jf. Isi Foighel og Kjeld Hemmningsen i Skat - Erhverv 1997-98, 8. udgave, p. 40.

Underskud, som er fremkommet ved, at ikke-erhvervmæssig virksomheds omkostninger er større end ikke-erhvervmæssig virksomheds indtægter, kan ifølge praksis ikke fratrækkes ved årets samlede indkomstopgørelse for den pågældende skattepligtige. Underskud kan ifølge praksis heller ikke fremføres til modregning i senere års overskud fra ikke-erhvervmæssig virksomhed. Underskud kan med andre ord ikke fratrækkes i anden indkomst.

Denne praksis modificeres dog, såfremt der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem udgifter, der kan indeholdes i årets underskud, og indtægter erhvervet i senere år. Disse udgifter vil formentlig kunne fremføres til modregning i de sammenhængende indtægter. Der kan være tale om en adgang til at aktivere udgifter, som direkte kan henføres til indtægter, der er indtjent i en senere periode, og dermed ikke tale om en egentlig underskuds fremførelse. Modifikationen er ikke begrundet i en fast praksis, men er baseret på fortolkningen af en konkret kendelse, TfS 1989, 244 LSR⁷.

Landsskatterettens kendelse vedrørte udøvelsen af en hundekennelvirksomhed, som Landsskatteretten fandt udgjorde ikke-erhvervmæssig virksomhed. I årene 1982-86 havde klageren ejet to avlstæver. Hundene havde første gang fået hvalpe i slutningen af 1984, hvilket gav klageren en indtægt for salg af 14 hvalpe på 27.900 kr i 1985. Klageren fik medhold i sin påstand om, at indtægten skulle reduceres med de udgifter, klageren havde haft til at frembringe overskuddet, uanset udgifterne var afholdt et tidligere år. Efter det for Landsskatteretten oplyste fandtes udgifterne passende at kunne ansættes til 10.000 kr., som indtægten herefter blev nedsat med.

⁷Jf. Jens Olav Engholm m.fl. i Skatteretten, Bind 2, 2. udgave, 1995, p. 30 og p. 106, note 120. Engholm anser udtrykket "afståelsessummen for hundene" i kendelsen, som udtryk for at de afholdte udgifter er aktiverede på "igangværende arbejder". Imod denne udlægning af kendelsen taler Advokat Kim B. Ulrich i TfS 1989, 388. Kim Ulrich finder, at kendelsen er udtryk for at fremførelse af underskud til modregning i senere års overskud er accepteret, forudsat at de tidligere afholdte udgifter kan henføres til senere års indtægter. LV 1998 E.A.1.2.1 udtaler: "Det kan i praksis være vanskeligt at afgøre, hvilke beløb, der kan fratrækkes i hobbyindkomsten for at beregne nettoindkomsten. Det vil meget ofte være nødvendigt at foretage et skøn." Herefter gengives kendelsen uden en egentlig fortolkning af den.

Hjemlen for, at praksis ikke anerkender fradrag for underskud i anden positiv indkomst fra andre kilder og ikke anerkender fremførsel af underskud til modregning i senere års overskud, kan som ovenfor nævnt være statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, smh. § 6, stk. 2. Dette begrundes med, at nettounderskuddet er udtryk for realiseret privatforbrug, og privatforbrug er indkomstopgørelsen uvedkommende⁸.

Det kan overvejes, hvorvidt underskud i én ikke-erhvervmæssig virksomhed kan modregnes i overskud fra samme skatteydners anden ikke-erhvervmæssige virksomhed. Praksis synes ikke at have taget stilling til problemstillingen.

Det kan endvidere overvejes om, der er fradragsret, herunder fradrag for underskud, ved årets samlede indkomstopgørelse for den skattepligtige i de situationer, hvor der umiddelbart ser ud til, at der er tale om en erhvervmæssig virksomhed, men dette af forskellige grunde alligevel ikke bliver til noget, og virksomheden således ender med at blive en ikke-erhvervmæssig virksomhed. Praksis synes heller ikke at have taget stilling til denne problemstilling.

Derimod har praksis taget stilling til den lignende situation gående ud på, hvorvidt der er fradrag for løbende driftsudgifter i en planlagt virksomhed, der ikke kommer i gang. Her synes praksis at anerkende fradrag for sædvanlige løbende driftsudgifter, herunder fradrag for underskud⁹. Spørgsmålet er herefter, om denne praksis kan udstrækkes til at gælde for erhvervmæssig virksomhed, som ikke bliver til noget af forskellige grunde, og virksomheden således ender med at blive ikke-erhvervmæssig virksomhed.

“Afskrivningsmetoden” for slid på de aktiver, som har været anvendt til indkomsterhvervelsen i ikke-erhvervmæssig virksomhed, er ikke direkte lovreguleret. En beskrivelse heraf findes heller ikke i Ligningsvejledningen.

⁸Jf. Henrik Dam m.fl. i Skatteret Almen del 99-2000, p.177, Isi Foighel m.fl. i Skat Personer, 1997-98, p. 117 og Jens Olav Engholm m.fl. i Skatteretten 2, 1995, 2. udgave, p. 106.

⁹Jf. LV.1999.E.A.2.1.5.

Det er dog den almindelige antagelse, at skattemæssige **afskrivninger** kan foretages efter principperne i afskrivningsloven i form af fradrag for en skønnet udgift for det konkrete slid på aktiverne det pågældende år, såfremt virksomheden er overskudsgivende. Det er dog bemærkelsesværdigt, at ligningsmyndighederne ofte skønner udgiften for det konkrete slid til et beløb svarende til overskuddet, så indkomsten bliver 0-stillet.

Hjemlen for fradragsretten for skattemæssige “afskrivninger” kan være statsskattelovens § 4's nettoindkomstprincip.

Det kan endvidere overvejes, om hjemlen er afskrivningsloven efter en udvidende fortolkning af loven. Fortolkningen synes umiddelbart problematisk, da loven klart opstiller som en forudsætning for anvendelse af loven, at aktiverne benyttes erhvervsmæssigt, jf. bl.a. lovens § 1.

Det kan endelig overvejes, om hjemlen hertil kan være statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Bestemmelsen hjemler adgang for fradrag for driftsomkostninger, herunder ordinære afskrivninger, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Det skal her have in mente, at lægges det til grund, at hjemlen til for fradrag for udgifter i ikke-erhvervsmæssig virksomhed skal søges i et nettoprincip indfortolket i statsskattelovens § 4, vil det være uforeneligt samtidig at anerkende statsskattelovens § 6 som hjemmel for afskrivningsretten.

Som det fremgår af ovennævnte beskrivelse af praksis, indrømmes ikke-erhvervsmæssige virksomheder en skattemæssig stilling, der som udgangspunkt svarer til den, der gælder efter personskatteloven for erhvervsmæssig virksomhed. De ikke-erhvervsmæssige virksomheder indrømmes fradrag i den personlige indkomst, dog kun ned til 0 kr.

En skattemæssig behandling, hvorefter indtægterne ved virksomheden blev beskattet som personlig indkomst, og hvorefter udgifterne alene kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ville på grund af skatteberegningsreglerne

kunne medføre, at en ikke-erhvervmæssig virksomhed med balance mellem indtægter og udgifter - eller med et mindre overskud - var tabsgivende efter skat.

Renteudgifter, som knytter sig til ikke-erhvervmæssig virksomhed, kan fratrækkes efter samme regler, som gælder for andre private renteudgifter. Disse er fradragsberettigede, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e. Fradraget foretages i kapitalindkomsten, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1.

I ikke-erhvervmæssig virksomhed er **fortjeneste og tab ved salg af aktiver** uvedkommende for indkomstopgørelsen, da der er tale om salg af et aktiv fra en ikke-erhvervmæssig virksomhed, jf. statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a¹⁰. Dette gælder formentlig, selvom der i forbindelse med ikke-erhvervmæssig virksomhed er foretaget skattemæssige afskrivninger efter principperne i afskrivningsloven i form af fradrag for en skønnet udgift for det konkrete slid på aktiverne. Det kan næppe udelukkes, at de "afskrivninger", ligningsmyndighederne har godkendt, har været så store, at den ikke-erhvervmæssige virksomhed opnår fortjeneste ved salget. Problemstillingen synes ikke at være rejst i praksis.

Endelig betaler personer med ikke-erhvervmæssig virksomhed ifølge praksis ikke arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervmæssig virksomhed, da ikke-erhvervmæssig virksomhed ikke er omfattet af arbejdsmarkedsfondsloven. Arbejdsmarkedsfondsloven sonderer mellem to typer arbejdsmarkedsbidrag: Lønmodtagerbidrag og bidrag for selvstændig erhvervsdrivende. Det kan overvejes, hvorvidt det er rimeligt at arbejdsmarkedsfondsloven ikke omfatter ikke-erhvervmæssig virksomhed, og denne type virksomhed dermed ikke er omfattet af pligten til at betale arbejdsmarkedsbidrag.

4. Praksis fra Landsskatteretten og Domstolene

¹⁰Jf. LV 1998 E.A.1.2.1.

I det følgende vil notatet koncentrere sig om en gennemgang af praksis. Ved gennemgangen af praksis er valgt samme emneinddeling som Ligningsvejledningen¹¹. Ledende domme fra Højesteret er valgt ved gennemgangen af domstolspraksis, såfremt disse findes på det pågældende område. På f.eks. området for lystgårdspraksis vedrører alle de ledende domme fra Højesteret afgrænsningen mellem erhvervmæssig- og ikke-erhvervmæssig virksomhed, hvor dommene alle falder ud til fordel for erhvervsvirksomhed. Det følger heraf, at de ikke belyser problemstillingen om ikke-erhvervmæssig virksomheders indkomstopgørelse. Det er derfor nødvendigt at se på udvalgte domme fra Landsretten til belysning af problemstillingen. Såfremt området alene er belyst af kendelser fra Landskatteretten, er de valgt ved gennemgangen.

4.1.Traditionelt landbrug - lystgårde

TfS 1998, 257 V: Sagen drejede sig om spørgsmålet, hvorvidt et landbrug med svinehold og stutterivirksomhed kunne anses for erhvervmæssigt drevet. Skatteyderne, der havde en tekstilvirksomhed, købte i 1986 en landbrugsejendom på ca. 11 ha og startede i 1988 en produktion af frilandsgrise med køb af 30 slagterigrise og en so. I 1987 havde skatteyderne købt en travhoppe med avl for øje, og hoppen avlede i de følgende år nogle føl, ligesom der senere blev anskaffet yderligere et par heste.

Landsretten lagde til grund, at driften på ejendommen i årene 1986-90 dels havde været hestehold af et beskedent omfang, dels opformering og forberedelse af sohold. Henset til det beskedne omfang af køb og salg af grise fandtes det ikke godtgjort, at virksomheden havde haft en sådan intensitet, at driften i teknisk-landbrugsfaglig henseende kunne anses for forsvarlig. Det blev endvidere lagt til grund, at der ikke var udsigt til at opnå fortjeneste på hesteholdet. Skattemyndighederne havde derfor med rette nægtet fradrag for underskud på driften. Skatteyderne havde hævet etablering s- og investeringsfondsmidler, og landsretten lagde til grund, at midlerne var anvendt til opførelse af en bygning, som hovedsageligt havde været i funktion som hestestald. Det var berettiget, at skattemyndighederne havde efterbeskattet de hævede midler.

¹¹ Se LV1998 E.A.1.2.3.

TfS 1998, 256 V: Sagen drejede sig bl.a. om, hvorvidt en landbrugsvirksomhed med svinehold og hestehold, som skatteyder drev sammen med sin ægtefælle, kunne anses for erhvervsmæssigt drevet. Skatteyderen drev sammen med sin ægtefælle et landbrug med svinehold og hestehold, men svineproduktionen havde ikke haft en sådan intensitet, at driften efter en teknisk-landbrugsfaglig vurdering kunne anses for forsvarlig, og der var ikke udsigt til at opnå fortjeneste ved hesteholdet. Skattemyndighederne havde derfor med rette ikke godkendt fradrag for underskud på driften.

TfS 1997, 177 Ø: Skatteyderen, der var lønmodtager, drev en landbrugsejendom på 7,8 ha. Heraf var de 3 ha en gammel lergrav, som skatteyder var forpligtet til at drive, men som ikke kunne dyrkes på normal vis. Ca. 2 ha af ejendommens landbrugsareal kunne dyrkes som normal landbrugsjord. Efter at have haft svinehold, som ophørte på grund af miljøforhold, påbegyndte han en produktion af harer i staldbygningerne. I en periode udlejedes staldbygningerne og hareproduktionen til datteren, som dog ikke betalte leje. På den almindelige landbrugsjord dyrkedes hvede. Det økonomiske resultat viste betydelig ubalance mellem indtægter og udgifter, hvilket gav sig udslag i negative dækningsbidrag.

Landsretten bemærkede, at den samlede drift ikke kunne anses som teknisk-landbrugsfagligt forsvarlig og sædvanlig, og der var ikke udsigt til, at driften, selv efter en længere årrække, kunne blive overskudsgivende. Underskuddene på driften kunne derfor ikke fratrækkes.

TfS 1996, 301 V: En landmand, der i årene fra 1955 til 1986 havde drevet 2 landbrugsejendomme som ejer eller forpagter, forpagtede i 1986 en landbrugsejendom på 10 tdr. land. De forpagtede arealer blev ikke anvendt til korndyrkning, men som græsarealer med afgræsning af høslet til kreaturer og heste. Ved siden af husdyrholdet havde landmanden beskæftigelse på et slagteri som lønmodtager. Driften ved landbruget, der for 1986 gav et underskud på 30.498 kr. efter fradrag af udgifter til forpagtning, græsleje og udgifter til kørsel mellem bopælen og landbrugsejendommen, blev ikke af den lokale skattemyndighed anset som erhvervsmæssig, og fradrag for underskud blev nægtet. Afgørelsen blev - med dissens - stadfæstet af Landsskatteretten.

På grundlag af en indhentet syns- og skønserklæring lagde landsretten til grund, at driften af ejendommen var sædvanlig og forsvarlig efter en teknisk landbrugsfaglig målestok, og at driften tilsigtede at opnå et rimeligt driftsresultat. Der kunne imidlertid ikke bortses fra udgifterne til forpagtning, græsleje og faktiske merudgifter ved bilkørsel ved vurderingen af, om driften måtte anses som erhvervmæssig, og når disse udgifter blev medtaget, fandtes det godtgjort, at driften selv efter en længere årrække ikke kunne blive overskudsgivende. Landmanden var herefter ikke berettiget til at fradrage driftsunderskud for 1986.

4.2. Landejendomme i øvrigt

4.2.1. Landejendomme med stutteri

De under pkt. 4.1. refererede domme, TfS 1998, 257 V og TfS 1998, 256 V, vedrører også landejendomme med stutterivirksomhed.

TfS 1997, 789 LSR: En fritidslandmand havde bortforpagtet ca. 3,5 ha af en ejendom på ca. 7,5 ha. Det resterende areal blev anvendt som foderareal for to avlshopper, og denne del af virksomheden havde været underskudsgivende siden 1985. Bl.a. henset hertil fandt Landsskatteretten, at stutteriet måtte karakteriseres som en ikke-erhvervmæssig virksomhed, og underskuddet kunne derfor ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. Landsskatteretten fandt endvidere, at underskuddet - uanset at ikke-erhvervmæssig virksomheden blev drevet fra en landbrugsejendom - heller ikke kunne modregnes i overskuddet af den erhvervmæssige bortforpagtning, der var skattepligtig i medfør af statsskattelovens § 4.

Kommentar: Det fremgår, at Landsskatteretten gør fradragsretten kildebegrænset. Fritidslandmanden kunne derfor ikke fradrage underskuddet i overskuddet fra bortforpagtningen.

4.2.2. Landejendomme med væddeløbsstald, dyrehold, mv.

TfS 1991, 500 H: En skatteyder startede i 1980 et anpartsselskab, der ud over en modeforretning også drev en væddeløbsstald, der beskæftigede sig med køb og salg af travheste samt deltagelse i væddeløb. Højesteret fandt ikke grundlag for at anse

selskabets virksomhed med travhestehold og køb og salg af heste i forbindelse hermed som værende af erhvervsmæssig karakter. Retten lagde herved til grund, at der efter det oplyste om udgifterne ved driften af selskabets travhestehold sammenholdt med de usikre og tilfældige muligheder for at opnå indtægter ved løbspræmier og salg af heste ikke var udsigt til at opnå fortjeneste ved driften af stalden. Udgifterne kunne herefter ikke fradrages i selskabets indkomst. At indtægter og udgifter indgik i momsregnskabet kunne ikke føre til andet resultat.

Domme og kendelser i øvrigt

ØLD af 4. maj 2000 - Irene Bøgebjerg Petersen mod Skatteministeriet.

TfS 1999, 517 LSR

TfS 1999, 105 V

TfS 1998, 294 V

TfS 1994, 879 V

4.3. Udlejningsvirksomhed

4.3.1. Bådudlejningsvirksomhed

TfS 1991, 233 H: Dommen vedrører et ægtepar, der som bibeskæftigelse drev en virksomhed med salg og udlejning af speedbåde, windsurfere og lystbåde samt udstyr hertil. I virksomheden indgik en lystbåd, der senere blev erstattet med en større lystbåd. Til trods for, at ægteparret havde udfoldet normale udlejningsbestræbelser, havde virksomheden kun haft relativ små lejeindtægter. Skatteyderen havde ikke nogen særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og der var i forbindelse med etableringen alene opstillet et grovbudget for det første år, udvisende et mindre overskud før renter. Virksomheden havde i hele perioden givet underskud før afskrivninger og renter.

Højesteret fandt ikke, at virksomheden havde haft til udsigt at opnå indtægter, der ville stå i rimeligt forhold til den investerede kapital og anså ikke bådene for anskaffet med erhvervsmæssig forsvarlig drift for øje. Der kunne herefter ikke ske fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for underskud ved virksomheden.

TfS 1984, 332 H: Sagsøgeren, der var direktør i et autofirma, anskaffede i 1977 en motorsejler for at leje den ud. Der blev forsøgt udlejning af båden i det følgende år, men med utilfredsstillende resultat. Skatteyderen forsøgte udlejning gennem et udlejningsbureau og forsøgte også selv at udleje båden. Udlejningsindtægterne var imidlertid meget begrænsede i de to omhandlede indkomstår, og der var underskud før afskrivninger. Båden overgik derefter til privat brug. Direktøren var sejlkyndig, men brugte aldrig båden privat, da han selv var ejer af en anden båd, der blev benyttet til privat brug.

Da der ikke var udsigt til at opnå indtægter, der ville stå i rimeligt forhold til den investerede kapital og under hensyn til udlejningsvirksomhedens omfang og manglende naturlige sammenhæng med skatteyderens erhvervmæssige forhold i øvrigt, ansås båden ikke for anskaffet med erhvervmæssig forsvarlig drift for øje. Skatteyder var derfor ikke berettiget til at fradrage underskud, herunder driftsmæssige afskrivninger, ved bådudlejningen. (Dissens)

Domme i øvrigt

TfS 1999, 706 H	TfS 1996, 572 Ø
TfS 1999, 466 Ø	TfS 1996, 552 Ø
TfS 1999, 29 V	TfS 1996, 498 H
TfS 1998, 369 Ø	TfS 1996, 28 H
TfS 1998, 311 Ø	TfS 1995, 828 H
TfS 1996, 916 Ø	TfS 1994, 531 V
TfS 1996, 677 Ø	TfS 1994, 353 Ø

4.3.2. Sommerhusudlejning

TfS 1997, 365 Ø: Skatteyderen opførte i 1989 et nyt sommerhus, som hun fra 1991 alene benyttede til udlejning. Hun stod selv for udlejningen og afgav over for den stedlige skattemyndighed en tro- og loveerklæring om, at huset udelukkende havde været anvendt til udlejning. Ægtefællen fik ved henvendelse til et amtsskatteinspektorat oplysning om de skattemæssige problemer ved udlejning og fik oplyst, at skatteyderen kunne benytte virksomhedsordningen. Såvel den stedlige skattemyndighed som Landsskatteretten nægtede skatteyderen fradrag for underskud

ved udlejningen på 25.595 kr. med henvisning til, at skatteyderen ikke var afskåret fra at benytte sommerhuset i ledige perioder.

Landsretten bemærkede, at skatteyderen havde haft mulighed for at benytte sommerhuset, og det var derfor uden betydning, at det af en tro- og loveerklæring og parternes forklaring kunne lægges til grund, at sommerhuset ikke var benyttet privat. Udlejningen var ikke en erhvervmæssig virksomhed, der var omfattet af virksomhedsskatteloven. Henvendelse til en tilfældig medarbejder i amtsskatteinspektoratet kunne ikke danne grundlag for en retsbeskyttet forventning. Skattemyndighedernes afgørelse blev herefter fastholdt.

4.4. Kunstnerisk virksomhed

4.4.1. Gallerivirksomhed

TfS 1999, 863 H: Sagen vedrørte skatteydere gallerivirksomhed, som hun drev fra 1987 som fuldtidsvirksomhed. Hun havde betydelig erfaring med kunstudstillingsvirksomhed og havde i kraft af sin øvrige baggrund de fornødne forudsætninger for at drive gallerivirksomheden kunstnerisk og kommercielt forsvarligt. Etableringen af et galleri tager normalt flere år, og salget af kunst faldt i perioden på grund af ugunstige konjunkturer. Landsretten fandt på grundlag heraf, at Skatteministeriet skulle anerkende, at skatteyderen var berettiget til fradrag for underskud i medfør af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Flertallet i Højesteret derimod fandt derimod gallerivirksomheden hobbybetonet, og underskud var som følge deraf ikke fradragsberettiget. Dommerne lagde bl.a. vægt på, at galleriet blev drevet i 5 år med underskud, der langt overskred det angivne i 5-års-budgettet. Driftsunderskuddet blev finansieret af skatteyderens ægtefælle. (Dissens).

Domme og kendelser i øvrigt

TfS 1999, 426 V

TfS 1997, 918 LSR

4.4.2. Kunstner

TfS 1995, 784 Ø: En skatteyder havde i en årrække udøvet kunstnerisk virksomhed med bl.a. udstillinger af malerier og frembringelser af assemblager og skulpturer i kunstnerisk sammenhæng. I en periode frem til sommeren 1987 beskæftigede han sig med anden virksomhed end den kunstneriske. For årene 1987-1989 godkendte skattemyndighederne ikke underskud ved kunstnervirksomheden som fradragsberettiget. Det var oplyst, at hans indtægter ved kunstnerisk virksomhed i årene 1987-1992 lå mellem 0 og 7.650 kr. i de enkelte år.

Landsskatteretten fandt ud fra en samlet konkret vurdering, at den udøvede virksomhed ikke kunne anses som erhvervsmæssig, hvorved blev henset til den meget ringe omsætning i de påklagede og efterfølgende år.

Landsretten bemærkede, at skattemyndighederne frem til 1980'erne godkendte virksomheden som erhvervsmæssig. Det måtte påhvile kunstneren at godtgøre, at han fra sommeren 1987 havde genoptaget den kunstneriske virksomhed i et sådant omfang, at han opfyldte betingelserne for at kunne anses som erhvervsdrivende kunstner. Landsretten fandt ikke dette dokumenteret, og den af skattemyndighederne foretagne ansættelse blev stadfæstet. Underskud ved kunstnervirksomhed fandtes ikke for fradragsberettiget.

4.4.3. Musiker

TfS 1999, 391 LSR: Landsskatterettens kendelse vedrørte en musiker, der var ansat som lønmodtager i et symfoniorkester. Han havde derudover oppebåret indtægter fra en musikskole samt fra visse enkeltstående engagementer. Honorarerne fra de enkeltstående arrangementer ansås ikke for oppebåret som led i selvstændig erhvervsvirksomhed, men måtte anses som indtægt ved ikke erhvervsmæssig aktivitet. Ved opgørelsen af indkomsten herfra kunne fradrages de dermed forbundne og kildeartsbestemte udgifter i det omfang de var dokumenteret og kunne indeholdes i denne indtægt, jf. statskattelovens § 4, og dermed også med virkning for opgørelse af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, smh. med § 1. Indtægterne fra musikskolen ansås som lønindkomst.

4.5. Øvrige virksomhedsformer

4.5.1. Opfindervirksomhed

TfS 1999, 823 H: Sagen drejede sig om, hvorvidt et projekt, som skatteyderen havde arbejdet på siden 1991, kunne anses som erhvervsmæssig virksomhed, og skatteyderen dermed havde krav på fradrag for generelle driftsudgifter for årene 1992-96. Skatteyderen havde i 1977 startet en personligt drevet virksomhed med udvikling af finmekaniske produkter til elektronikindustrien. Virksomheden gav overskud indtil 1991, da skatteyderen anmeldte betalingsstandsning, og siden har der ikke været omsætning i virksomheden. Skatteyderen har siden 1991 udelukkende arbejdet med et projekt, som han fik ideen til i 1988/89, men for årene 1992-1996 har skattevæsenet ikke villet acceptere fradrag for driftsudgifter begrundet i, at virksomheden ikke havde nogen omsætning. De beløb, som skatteyderen påstod fradrag for, dækkede generelle omkostninger til husleje, telefon m.v., men ikke materialekøb o.l. i forbindelse med det projekt, som skatteyderen fik ideen til i 1988/89.

Henset til virksomhedens beskedne karakter og det forhold, at skatteyderen ikke havde sandsynliggjort en udsigt til rimelig rentabilitet af produktudviklingen, som var virksomhedens eneste aktivitet, fandt landsretten, at der ikke var grundlag for fradrag for driftsudgifter. Højesteret stadfæstede landsrettens dom i henhold til dens grunde. (Tidl. VLD i TfS 1998, 565).

Domme og kendelser i øvrigt

TfS 2000, 16 V

TfS 1996, 845 LSR

4.5.2. Udvikling af sejlbåde

TfS 1996, 570 H: I 1982 stiftedes et interessentskab med henblik på bl.a. udvikling og produktion inden for bådbranchen, herunder fremstilling af sejl til bådene. Interessentskabet blev tilmeldt CIR-registeret, ligesom det indgav anmeldelse til toldvæsenet om momsregistrering. Man modtog statsstøtte fra Teknologistyrelsen til

fremstilling af sejl, men ikke til bådbygning. Projektet omfattede oprindeligt 2 både, men blev senere begrænset til foreløbig kun at omfatte en båd med henblik på deltagelse i "Admiral's Cup" i august 1983. Dette viste sig umuligt, da deltagelse forudsatte, at der deltog 3 danske både. Man måtte ligeledes opgive at deltage i 1985, og i 1987 blev båden solgt til den ene af interessenterne.

I 1985 havde toldvæsenet afmeldt interessentskabet med virkning fra 31/3 1984 og krævet negativ moms tilbagebetalt. Man fandt, at der ikke havde foreligget erhvervmæssig virksomhed, da virksomheden havde været underskudsgivende, og da bygningen af båden alene var sket med henblik på deltagelse i "Admiral's Cup". Afgørelsen blev tiltrådt af Skatteministeriet. Interessenterne tilbagebetalte den negative moms. Endvidere blev de pågældende indkomstansættelser ændret, idet man som en konsekvens af toldvæsenets afgørelse nægtede fradrag ved interessenternes indkomstopgørelse af deres andele i underskuddet. Dette blev tiltrådt af Landsskatteretten.

Landsretten lagde til grund, at projektet efter det oplyste hovedsagelig havde taget sigte på deltagelse i "Admiral's Cup" og således ikke i overvejende grad havde været erhvervmæssigt. Toldvæsenet havde derfor været berettiget til at afmelde den af virksomheden selv foretagne tilmeldelse til Momsregisteret og kræve tilbagebetaling af negativ moms. I konsekvens heraf havde de pågældende heller ikke været berettiget til at fradrage deres andele af underskuddet ved indkomstopgørelsen. Højesteret stadfæstede landsrettens dom. (Tidligere VLD i TfS 1993, 318).

4.5.3. Foto- og videoproduktion

TfS 1997, 293 V: Skatteyderen, der havde fuldtidsarbejde som landbrugsvikar, påbegyndte som fritidsarbejde virksomhed med produktion af fotoplatter og foto- og videoproduktion. Foto- og videovirksomheden gav et betydeligt driftsunderskud, og der var for årene 1992 og 1993 ikke ført særskilt regnskab for denne virksomhed, og aktiviteten ophørte efter 1993.

Landsskatteretten fandt, ligesom den stedlige skattemyndighed, at foto- og videovirksomheden ikke kunne anses erhvervmæssigt drevet og godkendte ikke fradrag for underskuddene. Landsretten bemærkede, at skatteyderen ikke havde

foretaget nærmere regnskabsmæssige undersøgelser eller analyser, før han i 1987 som en fortsættelse af en fritidsvirksomhed etablerede foto- og videovirksomheden, og produktionen kunne ikke anses tilrettelagt på en sådan måde, at virksomheden i skattemæssige forstand kunne anses erhvervsmæssig. Der var herefter ikke fradrag for underskuddene ved virksomheden.

4.5.4. Drift af racerbil

TfS 1998, 216 Ø: Sagen drejer sig om spørgsmålet om hobby eller erhvervsvirksomhed ved drift af en racerbil/dragster. Skatteyderen havde siden 1985 som sportsudøver sammen med sin bror deltaget i løb med dragsters via Dansk Automobilsport Union og ved medlemskab opnået kørselslicens. I 1991 stiftede skatteyderen sammen med broderen I/S Black Magic, idet de så en mulighed for at drive en egentlig erhvervsvirksomhed ved marketing. Virksomheden skulle bl.a. fremvise Danmarks hurtigste bil - Black Magic Top Fuel Dragster TF 9, der var fremstillet af brødrene. Skatteyderen tog i 1992 orlov fra sin tjenestemandstilling for at opbygge og markedsføre firmaet.

Landsskatteretten fandt, ligesom den stedlige skattemyndighed, at et ved driften i 1992 opstået underskud ikke var fradragsberettiget, da virksomheden ikke havde det for erhvervsmæssigt virke fornødne omfang. Landsretten bemærkede, at driften ikke havde udsigt til at blive rentabel, og at der ikke var udarbejdet egentlige budgetter eller markedsanalyser før virksomhedens etablering. Landsretten fandt herefter ikke grundlag for at give skatteyderen fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for hans andel i virksomhedens underskud. (Appelleret)

4.5.5. Virksomhed med motorcykelløb

TfS 1994, 752 Ø: Skatteyderen, der havde været ansat i et automobilfirma, startede i 1985 virksomhed med motorcykelløb (Road Racing). Han havde tidligere deltaget i en række motorcykelløb. Virksomheden gav i årene 1985-1989 underskud og i 1990 og 1991 et mindre overskud (før fradrag af renter). I 1986 overtog han desuden sammen med sin broder deres faders fragtmandsvirksomhed.

Landsskatteretten havde fundet, at det var med rette, at der ved ansættelsen ikke var godkendt fradrag for underskud ved "Road Racing", da virksomheden ikke kunne anses for erhvervmæssig. Landsretten fandt det heller ikke godtgjort, at skatteyderen, der oprindeligt havde deltaget i "Road Racing" som en sport, fra 1985 havde drevet denne aktivitet erhvervmæssigt. Underskuddet kunne derfor ikke fradrages.

4.5.6. Amatørfodboldspiller

TfS 1995, 209 Ø: Skatteministeriet havde for domstolene indbragt en landsskatteretskendelse, hvorefter udgifter ved ikke-erhvervmæssig virksomhed kunne fratrækkes i den personlige indkomst og ikke blot i den skattepligtige almindelige indkomst, så længe udgifterne ikke oversteg indtægterne, jf. lignende kendelse i TfS 1993, 320. Skatteyderen blev dømt som udeblevet, således at der blev afsagt dom i overensstemmelse med ministeriets påstand om fradrag i den skattepligtige almindelige indkomst.

Kommentar: Dommen har som udeblivelsesdom ikke juridisk præjudikatsværdi. Dommen kan formentlig ses som udtryk for myndighedernes tvivl vedrørende anerkendelse af nettoindkomstmodellen.

4.5.7. Salg af antikke quilts

TfS 1999, 519 LSR: Sagen drejede sig bl.a. om spørgsmålet, hvorvidt en virksomhed, der forhandlede antikke amerikanske quilts, kunne anses for erhvervmæssigt drevet. Landsskatteretten fandt efter en samlet bedømmelse af virksomheden, at den ikke var erhvervmæssigt drevet. Retten lagde vægt på, at der var betydelige underskud i virksomheden i de omhandlede år, og at virksomheden ikke var drevet med den fornødne intensitet. Der kunne herefter ikke indrømmes klageren fradrag for de ved virksomheden fremkomne underskud.

4.5.8. Frivilligt arbejde

TfS 1993, 320 LSR: En skatteydners bibeskæftigelse som fodbolddommer ansås for ikke-erhvervmæssig virksomhed. Indtægten herved skulle derfor opgøres efter nettoindkomstprincippet i statsskattelovens §§ 4-6, således at udgifterne i forbindelse

med fodboldommerhvervet kunne fragå i den personlige indkomst inden for de modtagne vederlag.

Kommentar: Landskatteretten anfører her, at hjemlen for opgørelse af indtægten er nettoindkomstprincippet efter statsskattelovens §§ 4-6.

4.5.9. Lærebogsforfatter

TfS 1998, 695 LSR: En gymnasielærer, der tillige var medforfatter til nogle lærebøger, ansås ikke som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende i forbindelse med forfatterarbejdet. De kilderelaterede udgifter kunne efter statsskattelovens § 4 fradrages i indkomsten fra forfatterarbejdet.

Kommentar: Landsskatteretten anfører her hjemlen for den kilderelaterede fradragsret i et nettoprincip efter statsskattelovens § 4.

4.5.10. Terminsforretninger

TfS 1999, 294 V: Skatteyderen, der er ejendomshandler, foretog i årene 1984-1987 hhv. 3, 42, 58 og 41, i alt 144, terminshandler med obligationer. Handlerne var tabsgivende, men skattemyndighederne godkendte ikke tabene som fradragsberettigede. Landsretten fandt, at terminsforretningerne ikke havde haft en sådan professionel, regelmæssig og erhvervmæssig karakter, at tabene kunne anses fradragsberettigede i skatteyderens næring. I forbindelse med salg af en ejendom var der ikke fradrag for et påstået afgivet mæglervederlag på 271.000 kr., idet det ikke nærmere var dokumenteret, at beløbet var en i medfør af statsskattelovens § 6 a fradragsberettiget driftsudgift. Et af skatteyderen ejet selskab indfrie en kautionsforpligtelse, som påhvilede skatteyderen, og denne var skattepligtig heraf i medfør af ligningslovens § 16 A.

Kommentar: Skatteministeriet nedlagde og fik medhold i en påstand om, at tab på terminsforretningerne var omfattet af statsskattelovens § 4, litra f, som en art væddemålskontrakt, hvoraf følger, at nettogevinster er skattepligtige, mens nettotab ikke er fradragsberettigede. Herefter ansås statsskattelovens § 4, litra f at hjemle beskatning af nettogevinsten ved terminsforretninger. Problemstillingen er historisk

i og med gevinst og tab på terminkontrakter i dag er omfattet af kursgevinstloven, jf. kursgevinstlovens § 1.

4.5.11. Udbydelse af teletjenester

TfS 2000, 659 Ø: Sagen vedrører, hvorvidt skatteyderen var berettiget til fradrag for et virksomhedsunderskud på 469.428 kr. Klageren havde for indkomståret 1993 selvangivet en omsætning på 48.617 kr. og diverse driftsudgifter inkl. renter på 518.045 kr. Virksomhedens indtægter bestod i indtægter fra KTAS i forbindelse med udbydelse af teletjenester. De stedlige skattemyndigheder nægtede fradrag for underskuddet, idet virksomheden måtte anses for drevet for klagerens fars regning og risiko. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at klageren reelt kunne anses for at have drevet virksomheden, hvorfor det selvangivne underskud ikke anerkendtes fradragsberettiget, og for landsretten påstod sagsøgeren underskuddet henført til sin indkomstopgørelse.

Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at det ikke kunne udelukkes, at aktiviteten havde været drevet for sagsøgerens regning og risiko, idet der blev lagt væk på, at sagsøgeren var beskattet af indtægterne i 1991. Landsretten fandt imidlertid ikke, at virksomheden efter skatteretlig praksis havde haft et sådant erhvervmæssigt præg, at det skattemæssige underskud kunne fratrækkes i sagsøgerens øvrige indkomst, og ministeriet frifandtes herefter.

5. Forslag til initiativer, som kan virke retsafklarende

Hjemmelsproblematikken for behandlingen af en ikke-erhvervmæssig virksomheds underskud er en tilbagevendende problemstilling, hvor man kan vælge den fornødne retsafklaring enten ved at fastslå at praksis udgør tilstrækkelig hjemmel for retstilstanden eller vælge retsafklaring ved et lovgivningsinitiativ.

5.1. Praksis udgør tilstrækkelig hjemmel for retstilstanden

Det kan overvejes, hvorvidt praksis for behandling af ikke-erhvervmæssig virksomheds indkomstopgørelse, som den er fulgt gennem mange år af ligningsmyndighederne og domstolene udgør tilstrækkelig hjemmel for retstilstanden,

således at den kan støttes på en retssædvane. Traditionelt forstås ved en retssædvane: En handlemåde, der er fulgt almindeligt, stadig og længe, ud fra en følelse af retlig forbundethed¹².

At praksis som beskrevet om opgørelse af ikke-erhvervmæssig virksomheds indkomst er fulgt almindeligt og stadig og længe af såvel ligningsmyndigheder og domstole ligger fast. Det er imidlertid vanskeligt at efterprøve om praksis endvidere afspejler borgerens retsopfattelse.

5.2. Lovgivning

Den fornødne retsafklaring kan endvidere vælges ved et lovgivningsinitiativ.

Da et forudgående problem består i udsondre ikke-erhvervmæssig virksomhed fra erhvervmæssig virksomhed kunne det overvejes, hvorvidt denne problemstilling bør være afklaret forinden ved et lovgivningsinitiativ. Som nævnt i "Redegørelse om retssikkerhed" fra marts 1992, p. 97ff, er der tale om en sondring, som efter sin art er af konkret, skønsmæssig karakter og derfor vanskelig - om overhovedet mulig - at regulere ved lovgivning.

Det kan endvidere anføres, at personskatteloven ikke indeholder en afgrænsning af begrebet "lønmodtager" eller "selvstændig erhvervsdrivende", hvilket ikke er til hinder for at sondringen er afgørende for, hvorvidt der kan hjemles fradrag for driftsomkostninger - dog ikke renteudgifter mv. - ved opgørelsen af den personlige indkomst, hvis der er tale om driftsomkostninger i forbindelse med selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen indeholder samme skønsmæssige problemer, som sondringen erhvervmæssig- ikke-erhvervmæssig virksomhed¹³ uden det har foranlediget lovgivningsinitiativ til afklaring af den usikkerhed, der er kendetegnende for sondrings-problematikken.

¹²Jf. Forvaltningsret - Almindelige emner, p. 164f af Jørgen Mathiassen m.fl., 2. udgave.

¹³Afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende er beskrevet i skd.cirk. nr. 129 af 4. juli 1994.

På den baggrund bør et eventuelt lovgivningsinitiativ alene koncentrere sig om den ikke-erhvervmæssige virksomheds indkomstopgørelse.

Et lovgivningsinitiativ bør have til formål at virke retsafklarende. Som det er nævnt indledningsvist under pkt. 2, er det gennemgående spørgsmål behandlingen af den ikke-erhvervmæssige virksomheds underskud. Det nævnes endvidere, at praksis er ensartet, når først administrativ praksis eller domstolene har statueret ikke-erhvervmæssig virksomhed. Et lovgivningsinitiativ bør/kan derfor koncentrere sig om en kodificering af denne mangeårige faste men ulovhjemlede praksis.

Selvom det primære problem er behandlingen af en ikke-erhvervmæssig virksomheds underskud, bør et lovgivningsinitiativ omfatte alle problemer forbundet med den ikke-erhvervmæssige virksomheds indkomstopgørelse. Foruden en kodificering af den kildeartsbegrænsede fradragsret indtil kr. 0,- ved ikke-erhvervmæssig virksomhed, bør et lovgivningsinitiativ derfor omfatte en lovhjemmel til at foretage afskrivninger på aktiver i virksomheden og ved salg af aktiver, hvorpå der er afskrevet, skal genvundne afskrivninger beskattes. Endelig bør det overvejes, hvorvidt der ved ændring af arbejdsmarkedsfondsloven skal gennemføres betaling af arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervmæssig virksomhed.

Følgende udkast til forslag om lov om ændring af afskrivningsloven og personskatteloven kunne danne baggrund for et lovgivningsinitiativ.

5.2. Lovudkast

Forslag

til

Lov om ændring af afskrivningsloven og personskatteloven
(Opgørelse af skattepligtig indkomst i ikke-erhvervmæssig virksomhed)

§ 1

I lov nr. 433 af 26. juni 1998 om skattemæssige afskrivninger, som ændret ved lov nr. 386 af 2. juni 1999 og lov nr. 958 af 20. december 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 1 indsættes som stk. 2:

“Stk. 2. Stk. 1 finder tillige anvendelse for ikke-erhvervsmæssige virksomhed, jf. dog personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 9.”.

§ 2

I lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 719 af 14. september 1999, som ændret ved lov nr. 874 af 3. december 1999 og lov nr. 958 af 20. december 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 3, stk. 2, indsættes efter nr. 8 som nyt nr. 9:

“9. udgifter, herunder afskrivninger jf. afskrivningslovens § 1, stk. 2, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed i det omfang udgifterne kan indeholdes i indtægterne.”.

Nr. 9-11 bliver herefter nr. 10-12.

5.3. Bemærkninger til lovudkastets elementer

De følgende bemærkninger knytter sig til hver enkelt element i udkast til lov om indkomstopgørelsen ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

5.3.1. Kildeartsbegrænset fradrag

En kodificering af praksis om at alene nettoindkomsten skal medregnes til den personlige indkomst, forudsætter en specifik lovhjemmel, hvor udgifterne ved indkomstens erhvervelse fragår i den personlige indkomst. Det foreslås derfor at føje et nyt nr. 9 til personskattelovens § 3, stk. 2. Det er med ordlyden af bestemmelsen ikke nødvendigt at lave en underskudsregel, idet det allerede følger af den foreslåede

bestemmelse, at det alene er udgifter, der kan indeholdes i indtægterne, som kan fradrages.

En konsekvens af at lave en lovregel, som foreslået, er, at det herefter vil være i strid med personskatteloven at lave en fleksibel fortolkning på linje med TfS 1989, 244 LSR, om hundekennelvirksomhed. Kendelsen er gengivet under pkt. 3 om underskud.

Overvejelser vedrørende lovgivning om, at dels kan underskud ikke fratrækkes ved årets samlede indkomstopgørelse, og dels kan underskud ikke fremføres til modregning i senere års overskud fra den ikke-erhvervsmæssige virksomhed, vil endvidere støde på det problem, at øvrig lovgivning om underskud er udtrykt positivt. Dette skal forstås således, at såvel personskattelovens § 13 og ligningslovens § 15 om modregning og fremførsel af underskud er formuleret som “kan” bestemmelser, hvorefter det giver skatteyderen en mulighed/ret, som ret til modregning, underskudsfremførsel mv. For så vidt angår ikke-erhvervsmæssig virksomhed bør en bestemmelse i stedet formuleres negativt, som en “kan ikke” bestemmelse; ejeren af den ikke-erhvervsmæssige virksomhed kan ikke modregne. Med den valgte formulering i lovudkastet undgås lovgivning om underskud, og problemet aktualiseres ikke.

5.3.2. Afskrivninger og beskatning af genvundne afskrivninger

Som nævnt under pkt. 3 om afskrivninger er afskrivningsmetoden for slid på de aktiver, som har været anvendt til indkomsterhvervelsen i den ikke-erhvervsmæssige virksomhed, ikke lovreguleret. Det samme gør sig gældende for beskatning af fortjeneste ved salg af et aktiv fra den ikke-erhvervsmæssige virksomhed, såfremt det efterfølgende viser sig, at de “afskrivninger”, ligningsmyndighederne har godkendt, har været så store, at virksomheden har opnået fortjeneste ved salget.

Den af ligningsmyndighederne og domstolene fulgte praksis er fordelagtig for ejeren af den ikke-erhvervsmæssige virksomhed. Ejeren har såvel adgang til at “afskrive” på aktiver i virksomheden, som adgang til at undgå beskatning af genvundne afskrivninger og endelig er avance ved salg af aktivet skattefri.

På den baggrund bør et udkast til lovgivning indeholde regler, som omfatter alle elementer af afskrivningsprocessen. En enkel løsning, som er valgt i udkastet, går ud på at bryde med et grundlæggende princip i afskrivningsloven og sætte afskrivningslovens bestemmelser i kraft for ikke-erhvervmæssig virksomhed ved en ændring af lovens § 1. Denne bestemmelse skal kombineres med den foreslåede ændring af personskatteloven, således at de skattemæssige afskrivninger skal kunne indeholdes i indtægten.

Den nærmere udformning af de enkelte bestemmelser, som i givet fald skal ændres i afskrivningsloven, forudsætter en stillingtagen til, hvorvidt man ønsker avancebeskatning eller ej eller alene beskatning af genvundne afskrivninger ved den ikke-erhvervmæssige virksomheds indkomstopgørelse.

Som konsekvens af at virksomheden ikke er erhvervmæssigt anlagt, har virksomheden ikke de fordele, som er forbundet med erhvervmæssig virksomhed, bl.a. fremførsel af underskud, modregning mv. I lyset heraf kan man rejse spørgsmålet, om det er rimeligt, at den ikke-erhvervmæssige virksomhed både skal beskattes af genvundne afskrivninger og eventuel fortjeneste ved salg af aktivet.

5.3.3. Arbejdsmarkedsbidrag

Som nævnt flere gange tidligere bør det overvejes, hvorvidt der ved ændring af arbejdsmarkedsfondsloven skal gennemføres arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervmæssig virksomhed. Spørgsmålet er bl.a., hvorvidt det overhovedet er principielt rigtigt at ikke-erhvervmæssig virksomhed er omfattet af lov om arbejdsmarkedsfond, hvor det er en betingelse for bidragspligt, at indkomsten stammer fra erhvervmæssig aktivitet (vederlag for beskæftigelse i eller uden for ansættelsesforhold eller indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed). Den her omhandlede type virksomhed er netop kendetegnet ved, at den ofte forfølger andre formål, herunder hobbyprægede formål, end rentabilitet o. lign.

**Skatteministeriet
Skatteretsrådet
den 14. marts 2000**

**Notat
om
selskabers ophør i forhold til udløsningen af likvidations
beskatningen af aktionærerne m.v.**

Det almindelige skatteretlige udbyttebegreb omfatter også udlodning af likvidationsprovenu, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1. Efter aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, 1. pkt., behandles likvidationsudlodninger imidlertid efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, såfremt udlodningen sker i det år, hvor selskabet opløses.

A. Aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3

Til den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende papirer, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1. Bestemmelsen anfører videre, at der til udbytte henregnes "alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer med undtagelse af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses."

Om likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, bestemmer aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, 1. pkt.:

"Fortjeneste eller tab ved udlodning af likvidationsprovenu fra aktieselskaber, anpartsselskaber, andelsforeninger m.v. i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, behandles skattemæssigt efter reglerne i denne lov."

Dette skal blandt andet ses i forhold til de selskabsretlige regler for selskabers ophør, herunder indberetningsreglerne, jf. selskabslovene. Det er således ikke i alle tilfælde lige klart, hvorledes aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, skal ses i forhold til

indberetningsreglerne. Også set i forhold til andre af selskabslovens regler for selskabers ophør melder der sig visse fortolkningsmæssige spørgsmål:

1. Der skal være tale om “udlodning af likvidationsprovenu”, for at aktieavancebeskatningslovens regler finder anvendelse. Det kan spørges, om anpartsselskabers opløsning ved betalingserklæring sidestilles hermed, og om udlodninger fra et selskab under tvangsopløsning kan sidestilles med “udlodning af likvidationsprovenu”.
2. Det kan spørges, hvornår udlodningen må anses for foretaget, jf. bestemmelsens: “i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses”.
3. Hvornår anses et selskab for at være endeligt opløst, jf. igen: “i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses”?
4. Man kan desuden stille spørgsmålet, om udlodningsbeskatningen efter aktieavancebeskatningslovens § 1, stk.3, påvirkes af, at det likviderede selskab reassumeres.
5. Selskaber under likvidation skal efter de selskabsretlige regler overholde visse formalia. Det kan spørges, hvad den skatteretlige retsvirkning af manglende overholdelse af disse formalia er.
6. Hvis udlodningen for en aktionær udløser tab, er det et spørgsmål, hvorledes tabet periodiseres skattemæssigt. Det kan spørges, om tabsfradraget udskydes til tidspunktet for selskabets endelige opløsning, eller om tabsfradraget kan/skal fradrages i det indkomstår, hvor det med fornøden sikkerhed sandsynliggøres, at selskabets kapital er tabt.

B. Andre problemstillinger i forbindelse med likvidation af selskaber

1. I forbindelse med et selskabs likvidation kan ligningsmyndighederne efter anmodning fra likvidator afgive en såkaldt skattekvittance på grundlag af et foreløbigt likvidationsregnskab. I hvilket omfang skattekvittancen er bindende

for myndighederne, er ikke afklaret i praksis. Skattekvittanceinstituttet har stor betydning i praksis, hvorfor spørgsmålet om kvittancers bindende karakter er relevant.

2. For at få en likvidation afsluttet, kan det være nødvendigt at overdrage retten til overfor skattemyndighederne at gennemføre en klagesag vedrørende selskabets skatteansættelse til én eller flere aktionærer. Dette rejser visse spørgsmål:

- * Det kan spørges, hvorledes selskabets evt. fordring behandles efter kursgevinstlovens regler.

- * Det kan diskuteres, hvordan provenuet fra en evt. vundet skattesag skattemæssigt kvalificeres.

A.1. “Udlodning af likvidationsprovenu”

For at aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, finder anvendelse, skal der være tale om “udlodning af likvidationsprovenu”.

Efter anpartsselskabslovens § 59 er der pr. 1. januar 1997 indført en mere uformel metode til opløsning af et selskab, nemlig ved en såkaldt betalingserklæring.

I et selskab, der har betalt alle kreditorer, kan anpartshaverne over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen afgive en erklæring om, at al gæld, forfalden som uforfalden, er betalt, og at selskabet er opløst. I det omfang der er overskydende midler, fordeles disse til anpartshaverne.

Om udlodninger ved opløsning ved betalingserklæring er omfattet af ABL § 1, stk. 3, er ikke afklaret, men der er god grund til at antage, at dette er tilfældet. I motiverne til ligningslovens § 16 A (FT 1960/61, Tillæg A, spalte 833-835) anføres således, at “den endelige opløsning af et selskab [sidestilles] med salg af selskabets aktier, således at det likvidationsprovenu, der udbetales i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, i enhver henseende behandles på samme måde som beløb indvundet ved salg af de indløste aktier.” En opløsning ved betalingserklæring bør sidestilles med en “endelig opløsning”, jf. motiverne.

Hertil kommer, at såfremt udlodninger ved opløsning ved betalingserklæring ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens regler, jf. ABL § 1, stk. 3, vil den særlige opløsningsmetode næppe blive anvendt i større stil, henset til at beskatningen af aktionærerne vil falde tilbage på den almindelige - mindre lempelige - udbyttebeskatning efter ligningslovens § 16 A.

Tilsvarende kan det spørges, om udlodninger i forbindelse med tvangsopløsning af et selskab, jf. aktieselskabslovens §§ 117 og 118 og anpartsselskabslovens §§ 60 og 61, i det år, hvor opløsningen afsluttes, kan sidestilles med “udlodning af likvidationsprovenu”, jf. ABL § 1, stk. 3.

Niels Schiersing anfører i en artikel i TfS 1998, 472, at dette dog utvivlsomt er tilfældet. For det første kan den blotte omstændighed, at et i øvrigt solvent selskab opløses ved Erhvervs- og Selskabsstyrelsens mellemkomst, ikke begrunde nogen anderledes skattemæssig behandling af aktionærerne eller anpartshaverne i selskabet. For det andet er det i aktieselskabslovens § 117, stk. 4, og anpartsselskabslovens § 60, stk. 4, bestemt, at de selskabsretlige regler om likvidation “med de fornødne lempelser” finder anvendelse på tvangsopløsning af solvente selskaber, hvilket desuden underbygges af, at tvangsopløsning kan forestås af en eller flere likvidatorer - ganske som tilfældet er for “almindelige” likvidationer.

Alt peger således på, at såvel udlodning ved opløsning af anpartsselskaber ved betalingserklæring som ved tvangsopløsning af selskaber, er omfattet af begrebet “udlodning af likvidationsprovenu”. Det er næppe nødvendigt at lovfæste dette, idet en retspraksis, hvorefter de nævnte opløsningsinstitutter omfattes af ABL § 1, stk. 3, bør kunne indeholdes i bestemmelsens ordlyd og indhold.

A.2. Hvornår er udlodning sket, jf. “i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses”

For at udlodningen er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, skal udlodningen være foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

Begrebet likvidationsudlodning omfatter kun udlodninger fra selskaber, som er under likvidation (samt udlodninger ved opløsning af anpartsselskaber ved betalingserklæring m.v., jf. afsnit A.1.). Hvis et selskab, der er trådt i likvidation i samme kalenderår, hvori opløsningen finder sted men inden likvidationens påbegyndelse, har foretaget udlodning til aktionærerne, er disse udlodninger derfor ikke omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Beskatningen af disse udlodninger sker derfor efter hovedreglen i ligningslovens § 16 A.

Spørgsmålet er herefter, hvornår udlodningen er foretaget. Idet andet ikke er anført, må det som udgangspunkt være retserhvervelsestidspunktet, der som skatteretligt hovedprincip er afgørende for den tidsmæssige fiksering af udlodningen. Hovedreglen er således, at beskatningen kun kan støttes på endeligt erhvervede rettigheder.

Udlodning bør derfor, for så vidt angår aktieselskaber, anses foretaget, når aktionærerne på en generalforsamling træffer beslutning herom. For så vidt angår anpartsselskaber, kan anpartshaverne selv vælge forum for beslutningen, jf. anpartsselskabslovens § 28.

Som mulig modifikation til retserhvervelsestidspunktet som afgørende for den tidsmæssige fiksering af udlodningen kan nævnes Ligningsrådets afgørelse refereret i TfS 1988, 706. Sagens omstændigheder var følgende:

På ekstraordinær generalforsamling den 11. januar 1988 trådte A i likvidation. Selskabets eneste aktivitet havde i de senere år bestået i drift af en udlejningsejendom. Denne ejendom blev som led i likvidationen afhændet. I forbindelse med ejendomssalget skulle et bortkommet ejerpantebrev på 550.000 kr. aflyses fra tingbogen, hvorfor der den 19. maj 1988 blev indledt en mortifikations sag. Fristen for indkaldelse til mortifikationen blev i medfør af mortifikationsloven fastsat til 3 måneder mod, at der blev stillet behørig sikkerhed til fordel for den eventuelle rettighedshaver i henhold til ejerpantebrevet, der måtte melde sig inden 1-års fristens udløb. Selskabet stillede i forbindelse hermed sikkerhed i form af en spærret bankkonto på 583.000 kr. Kontoen var klausuleret således, at alene retten i X-købing kunne disponere over kontoen.

Likvidationen af selskabet var nu så fremskreden, at endeligt likvidationsregnskab kunne udarbejdes og godkendes. Det påtænkes derfor i det indeværende kalenderår at udlodde samtlige selskabets midler og derefter anmelde selskabet til slettelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Den spærrede konto påtænkes udloddet med respekt af tredjemands ret samt klausuleringen. Indeståendet på kontoen kunne først udbetales i 1989.

Ligningsrådet svarede, at hele likvidationsprovenuet, inkl. provenuet fra den spærrede konto udloddet med respekt af tredjemands ret samt klausulering, skattemæssigt skulle behandles efter aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, idet hele likvidationsudlodningen måtte anses for at være foretaget i kalenderåret 1988, i hvilket år selskabet forudsattes endeligt opløst.

I sagen er der ingen tvivl om, at anpartshaverne havde erhvervet ret til provenuet fra den spærrede bankkonto i 1988. Det spiller umiddelbart ingen rolle, at provenuet først udloddedes i 1989, året efter likvidationen, men det er ikke ganske oplagt, at anpartshaverne skulle have erhvervet *endelig* ret til udlodningen i 1988. Den spærrede bankkonto var stillet til sikkerhed for evt. rettighedshavere, der måtte melde sig inden 1 års-fristens udløb, altså også på et tidspunkt i 1989. Den endelige retserhvervelse burde således egentlig først antages at være sket i 1989. Grunden til at Ligningsrådet har bortset herfra er muligvis den specielle situation, nemlig at der var tale om en mortifikationssag som eneste hindring for udbetaling af provenuet i 1989. Mortifikationssager ender som hovedregel med en mortifikation, hvorfor Ligningsrådet tilsyneladende har anset anpartshaverne for resolutivt betinget at have erhvervet ret til provenuet i 1988. Dette kan begrunde, at udlodningen er tillagt skattemæssig virkning allerede dette år.

Afgørelsen må således være at betragte som undtagelsen, der bekræfter hovedreglen, at retserhvervestidspunktet er afgørende for, hvornår udlodningen er sket. Eftersom dette er et udslag af det almindelige skatteretlige princip om retserhvervestidspunktet som afgørende for periodiseringen af beskatningen, er der ikke grund til at lovfæste dette i forbindelse med en evt. ændring af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3.

A.3. Hvornår er selskabet endeligt opløst, jf. “i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses“

I relation til udlodningsbeskatningen af aktionærer og anpartshavere anses selskabet som udgangspunkt for endeligt opløst ved afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 9.1.4 om ligningsloven og LV 1998, afsnit S.G.3.1. Selskabet kan dog allerede anses for endeligt opløst på tidspunktet for generalforsamlingen, såfremt selskabet rettidigt afmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. det nævnte cirkulære og LV 1998 de anførte steder, samt cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994, pkt. 2.3.3. Afmeldelsen er rettidig, hvis den indgives senest 2 uger efter den afsluttende generalforsamling, jf. aktieselskabslovens § 124, stk. 2, og anpartsselskabslovens § 57, stk. 2.

Særligt for så vidt angår anpartsselskaber, kan anpartshaverne i anpartsselskaber ved enighed aftale, at retten til at træffe beslutninger i selskabet sker på anden måde end ved afholdelse af generalforsamling, jf. anpartsselskabslovens § 28. I denne situation kan selskabet herefter anses for endeligt opløst på tidspunktet for anpartshavernes godkendelse af det endelige, reviderede likvidationsregnskab, såfremt anpartsselskabet afmeldes rettidigt, dvs. senest 2 uger efter godkendelsen.

Modifikationen forudsætter herefter, *at* der har været afholdt en afsluttende generalforsamling (for så vidt angår anpartsselskaber evt. blot en godkendelse af likvidationsregnskabet), *og* at aktionærerne, henholdsvis anpartshaverne (såfremt beslutning træffes på generalforsamling), her har godkendt det endelige likvidationsregnskab.

Modifikationen har stor praktisk betydning i tilfælde, hvor den afsluttende generalforsamling finder sted umiddelbart før et årsskifte. Modifikationen ses ikke at være omtvistet i praksis.

Som en anden modifikation til, at et selskab anses for endeligt opløst ved afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kan statuttidspunktet i det afsluttende likvidationsregnskab muligvis anses som opløsningstidspunkt i relation til beskatningen af likvidationsudlodningen. Hverken cirkulærene om ligningsloven,

om aktieavancebeskatningsloven eller Ligningsvejledningen omtaler statuttidspunktet som muligt opløsningstidspunkt.

I praksis er imidlertid anerkendt, at statuttidspunktet efter omstændighederne kan finde anvendelse som opløsningstidspunkt, i hvert fald i relation til ophøret af selskabsbeskatningen, jf. selskabsskatteovens § 5, hvorefter selskabets skattepligt fortsætter “indtil opløsningen”. Niels Schiersing behandler problemstillingen indgående i TfS 1998, 472.

Som betingelse for at anvende statuttidspunktet og ikke tidspunktet for den afsluttende generalforsamling eller tidspunktet for afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, må den afsluttende generalforsamling (evt. anpartshavernes godkendelse af likvidationsregnskabet) afholdes i naturlig forlængelse af regnskabsafslutningen.

Praksis for hvornår den fornødne kontinuitet anses at foreligge er ikke ganske entydig.

Østre Landsrets dom af 16. oktober 1985, jf. TfS 1985, 665, der er kommenteret af Ole Bjørn i SR-Skat 1992, s. 14, omhandler problemstillingen.

Sagens omstændigheder var følgende:

Et aktieselskab trådte i solvent likvidation i juni 1980. I sommeren 1981 forelå formuen i let realisable aktiver, og hovedaktionæren, likvidator og revisor besluttede at lade likvidationen afslutte med statuttidspunkt i det afsluttende regnskab pr. 1. september 1981. Regnskabet godkendtes på den afsluttende generalforsamling 14. oktober 1981. Landsretten fandt, at der var en sådan tidsmæssig sammenhæng mellem den valgte skæringsdag i regnskabet og den afsluttende generalforsamling, at likvidationsboet af hensyn til de praktiske fordele var berettiget til at anse opløsningen for sket pr. 1. september 1981.

I dette tilfælde var der således gået halvanden måned fra statuttidspunktet til afholdelsen af generalforsamlingen, hvilket tidsrum ansås for at overholde

kontinuitetskravet. Det er værd at bemærke, at der var tale om betydelige renteindtægter i perioden frem til 14. oktober 1981, som tilfaldt hovedaktionæren, der boede i udlandet. Der var således en spekulationsrisiko, idet renteindtægterne ikke ville blive beskattet i Danmark, såfremt selskabet allerede ansås for opløst den 1. september 1981. Den fiskale interesse i at trække selskabsbeskatningen på bekostning af aktionærbeskatning er i de fleste andre tilfælde nok begrænset, men i denne sag altså til stede. Ikke desto mindre ansås den fornødne kontinuitet altså for at foreligge, omgåelsesmuligheden til trods.

Meget lempelig i forhold til kravet om kontinuitet er Landsskatterettens kendelse refereret i TfS 1992, 21. Sagens omstændigheder var følgende:

Et selskab havde i forbindelse med likvidation aflagt afsluttende regnskab pr. statusdagen den 31. december 1988. Generalforsamlingsbeslutning om opløsningen fandt sted den 3. april 1989. Landsskatteretten fandt, at den afsluttende generalforsamling under de konkrete omstændigheder måtte anses for afholdt i naturlig forbindelse med regnskabsafslutningen.

De konkrete omstændigheder var, at selskabets revisor havde udfærdiget likvidationsregnskabet den 3. februar 1989, men regnskabet var først 6. marts blevet fremsendt til likvidator, der på dette tidspunkt var på ferie i udlandet til begyndelsen af april måned. Likvidators advokatkontor indkaldte dog i likvidators fravær til generalforsamling den 16. marts 1989, og forsamlingen afholdtes som nævnt den 3. april 1989.

Ligningsmyndighederne anså selskabets skattepligt for at være ophørt først ved generalforsamlingen den 3. april, mens selskabet gjorde gældende, at skattepligten var ophørt pr. 31. december 1988, altså på statustidspunktet.

Landsskatteretten gav selskabet medhold henset til de oplyste særlige omstændigheder, der havde forårsaget forsinkelsen. Som Ole Bjørn bemærker i sin kommentar, synes Landsskatteretten således at have gået skridtet videre end landsretsdommen fra 1985, således at særlige omstændigheder kan udstrække grænserne for den naturlige kontinuitet. Det anføres endvidere, at dette i hvert fald

må gælde, når omstændighederne tilsiger, at der ikke reelt har været tale om at tilsigte at lade selskabets aktivitet fortsætte efter den dato, hvor regnskabet er udfærdiget.

Det er umiddelbart bemærkelsesværdigt, at omstændigheder som revisors smøleri og likvidators ferie i sig selv kan bære udstrækningen af grænserne for den fornødne kontinuitet. Afgørelsen er måske for vidtgående, også set i forhold til Østre Landsrets dom af 13. juni 1996, refereret i TfS 1996, 535. I denne sag ansås den fornødne kontinuitet ikke at foreligge. Sagens omstændigheder var følgende:

I 1987 besluttede et selskab at lade selskabet træde i likvidation med virkning fra skæringsdagen den 31. december 1988 (statusdagen). Told- og skatteregionen traf afgørelse om, at regnskabet for selskabets afsluttende regnskabsperiode skulle omfatte perioden fra 1. januar 1989 til datoen for den afsluttende generalforsamling i selskabet 13. april 1989. Afgørelsen blev indbragt for Landsskatteretten, som fandt, at det var med rette, at der var foretaget afsluttende ansættelse for selskabet for tiden 1. juli 1988 - 13. april 1989. Landsretten lagde til grund, at udgangspunktet for at acceptere en tidsmæssig forskydning mellem skæringsdagen og den afsluttende generalforsamling i skatteretlig henseende er, at der er en rimelig kontinuitet mellem tidspunktet for status og den afsluttende generalforsamling. Landsretten fandt, at sagsøgerne, der har bevisbyrden for, at kontinuitet er til stede, efter de foreliggende oplysninger ikke havde godtgjort, at den afsluttende generalforsamling, der fandt sted mere end 3 1/2 måned efter skæringsdagen, blev afholdt i "naturlig continuation" af skæringsdagen. Skattemyndighedernes afgørelse blev herefter tiltrådt.

Under sagen havde sagsøgers advokat og revisor forsøgt at løfte den nævnte bevisbyrde. Årsagen til forsinkelsen var således bla., at revisor først den 21. marts formåede at udfærdige endeligt regnskabsudkast, fordi "han havde travlt, og fordi det var svært at få alle relevante oplysninger, idet der var tale om et dødsbo. Revisionsfirmaet var i øvrigt midt i en fusion."

Sagsøgers advokat søgte at drage paralleller mellem likvidators ferieafholdelse i 1992-sagen og revisors travlhed i nærværende sag, bl.a. på grund af fusion.

Kammeradvokaten anførte heroverfor, at sagsøger ikke havde påvist at have beskyttelsesværdige interesser, ligesom der må være en grænse for, hvor lang tid der må gå bl.a. for at forhindre spekulation. Kammeradvokaten anførte videre, at likvidationsboet i sagen havde haft væsentlige indtægtsgivende aktiver i en periode af mere end 3 måneder frem til afholdelsen af den afsluttende generalforsamling, som ville blive unddraget beskatning, hvis sagsøgerens påstand tages til følge. Landsretten tager ikke stilling til denne præmis, hvilket havde været ønskværdigt, da præmissen er ganske oplagt. Hvis et selskab således efter statuttidspunktet har betydelige indtægter, bør disse omfattes af selskabsbeskatningen.

I stedet anfører Landsretten blot, at sagsøgerne ikke havde løftet bevisbyrden for, at den fornødne kontinuitet forelå.

Umiddelbart forekommer sagsøgers undskyldninger i 1996-sagen (travlhed, revisors fusion) ikke at være dårligere end undskyldningerne i 1992-sagen (revisors smøleri, likvidators ferie), snarere tværtimod. Tidsrummet var ellers stort set det samme, 3 måneder i 1992-sagen, 3 ½ måned i 1996-sagen. Kerneargumentet skal derimod snarere findes i kammeradvokatens procedure, jf. også Niels Schiersing i TfS 1998, 472. I proceduren anførtes, at “der må være en grænse for, hvor lang tid, der må gå, bla. for at forhindre spekulation”. Rigtigheden af 1992-sagen forekommer da også tvivlsom, set i forhold til 1996-sagen.

Retsstillingen ser således med en vis usikkerhed ud til at være, at statuttidspunktet kan anvendes som opløsningstidspunkt i relation til ophøret af beskatningen af selskabet, under forudsætning af, *at* den afsluttende generalforsamling afholdes i naturlig forlængelse af regnskabsafslutningen, *at* gode argumenter kan udstrække grænser for kontinuiteten, men *at* der nok skal virkelig “gode” argumenter til, for at tidsrummet kan strækkes meget længere end i 1985-dommen, ca. halvanden måned.

Hvis statuttidspunktet kan anvendes i relation til ophøret af selskabets beskatning, er der til gengæld ingen reale grunde, der taler imod en anerkendelse af statuttidspunktet som opløsningstidspunkt vedrørende beskatningen af likvidationsudlodningerne. Niels Schiersing henviser til, at begrænsningen i aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, til alene at omfatte udlodninger i det

kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, først og fremmest sigter på at undgå omgåelse af udbyttebeskatningsreglerne. Omgåelseshensynet kan tilsvarende findes i kerneargumentet for så vidt angår muligheden for at anvende statutidspunktet som tidspunktet for ophør af beskatningen af selskabet, jf. kammeradvokatens bemærkning i 1996-sagen om, at der må være en grænse for, hvor lang tid der må gå bl.a. for at forhindre spekulation.

Schiersing anfører videre, at omgåelseshensynet ikke tilsiger, at et i øvrigt præcist målepunkt som en statusopgørelse skulle være uanvendeligt som opløsningskriterium. At statutidspunktet rimeligvis må kunne anvendes i relation til aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, er Ole Bjørn også inde på i SR-Skat 1992, s. 15. Han anfører her, at det må "forekomme ejendommeligt, at retsstillingen skulle gå ud på, at aktionærerne fortsat i skatteretlig henseende er i besiddelse af aktier i et selskab, hvis skattepligt er ophørt." Ole Bjørn lader dog spørgsmålet stå åbent.

Konklusionen må være, at i det omfang, statutidspunktet kan anvendes som tidspunktet for ophør af beskatningen af det likviderede selskab, må statutidspunktet også kunne anses som opløsningstidspunkt i relation til udlodningsbeskatningen af aktionærerne. Det betyder samtidig, at der er overensstemmelse mellem SEL § 5 og ABL § 1, stk. 3. I begge bestemmelser er afmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, tidspunktet for den afsluttende generalforsamling samt statutidspunktet mulige opløsningstidspunkter.

Usikkerheden beror derfor i sidste ende ikke på aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, men på de selskabsskatteretlige regler for ophør af selskabsbeskatning, som ABL § 1, stk. 3, i sidste ende er et spejlbillede af, jf. ovenfor. De selskabsskatteretlige regler for ophør af selskabsbeskatningen skal igen ses i sammenhæng med de selskabsretlige regler for selskabers ophør. Problemstillingen bunder i forskellen på likvidation i selskabsretlig forstand og likvidation i selskabsskatteretlig forstand.

Rent selskabsretligt iværksættes likvidation af et selskab ved at generalforsamlingen træffer beslutning herom, jf. aktieselskabslovens § 116, stk. 1 og anpartsselskabslovens § 53, stk. 1. Beslutningen skal anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden 2 uger, jf. aktieselskabslovens § 116, stk. 3, og

anpartsselskabslovens § 53, stk. 2. Når likvidationen er vedtaget, træder bestyrelsen og direktionen tilbage, og begge organers beføjelser overgår til likvidator. Generalforsamlingen vedbliver til gengæld at fungere under likvidationen.

Likvidator betaler selskabets gæld og udlodder et eventuelt overskydende beløb til aktionærerne. Likvidationens afslutning finder sted ved godkendelsen af det endelige likvidationsregnskab på den afsluttende generalforsamling eller ved anpartshavernes endelige godkendelse af likvidationsregnskabet. Likvidator skal indgive anmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om udslettelse af selskabet, jf. aktieselskabslovens § 124, stk. 2, og anpartsselskabslovens § 52, stk. 2.

Når likvidationen er afsluttet og selskabet udslettet af registeret hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, er selskabet i *selskabsretlig* henseende ophørt med at eksistere.

For så vidt angår tidspunktet for den *selskabsskatteretlige* opløsning af selskabet, er dette tidspunkt herefter almindeligvis ikke sammenfaldende med den selskabsretlige opløsning. Som anført tidligere er der flere mulige opløsningstidspunkter i selskabsskatteretlig forstand.

Det selskabsretlige opløsningstidspunkt - når selskabet er slettet i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register - har almindeligvis ingen betydning i skattemæssig henseende, jf. Selskabsbeskatning, 19. udgave 1999, s. 245. Mere relevant er derimod tidspunktet for den afsluttende generalforsamling eller statutidspunktet, når den afsluttende generalforsamling afholdes i naturlig forlængelse af regnskabsafslutningen.

Det er et spørgsmål, om denne divergens mellem de selskabsretlige, henholdsvis de selskabsskatteretlige regler, er hensigtsmæssig.

Udgangspunktet for de selskabsskatteretlige er de selskabsretlige regler. Det er et spørgsmål, om de selskabsskatteretlige regler løbende er blevet tilpasset disse regler.

Den oprindelige selskabsskattelovs (lov nr. 255 af 11. juni 1960 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.) hovedprincip var, at et selskab beskattes

fra første til sidste dag af dets levetid. I den dagældende § 5 anførtes således, at skattepligten vedblev til udgangen af det skatteår, i hvilket opløsningen fandt sted, omend selve skatteansættelsen kun omfattede perioden frem til opløsningstidspunktet. Mazanti-Andersen og Gilså anfører tilsvarende i Beskatning af selskaber og aktionærer m.v., 1961, s. 49 ff., at såfremt et selskab eksempelvis afmeldes den 15. marts 1964, bliver selskabet ansat helt frem til denne dato. Der anføres ingen modifikationer hertil.

På dette tidspunkt var der altså tilsyneladende overensstemmelse mellem selskabsret og selskabsskatteret vedrørende selskabers ophør, eftersom selskabet også på dette tidspunkt ansås for ophørt ved afmeldingen til det daværende Aktieselskabsregister.

De selskabsskatteretlige regler for ophør af selskabsbeskatningen har således ændret sig i forhold til den oprindelige retsstilling. Det kan for en umiddelbar betragtning forekomme uhensigtsmæssigt, at de to ophørsbegreber således frem til i dag har forskudt sig i forhold til hinanden. Ud fra et ordens- og forståelsesmæssigt synspunkt ville der derfor være fordel i at rette op på denne forskydning, således at samme ophørstidspunkt anvendes i alle situationer, selskabsretlige såvel som selskabsskatteretlige.

På den anden side er det vigtigt at holde sig for øje, at de alternative ophørstidspunkter i selskabsskatteretlig henseende efter alt at dømme er opstået ud fra praktiske grunde. Et tidligere tidspunkt for ophøret af selskabsbeskatningen end afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den klare fordel, at likvidator gives en langt bedre mulighed for at opgøre selskabets skattepligtige indkomst, end hvis likvidator skal foretage en opgørelse helt frem til afmeldelsen. En sådan opgørelse må nødvendigvis tage udgangspunkt i en prognose over selskabets indtægter frem til afmeldelsen. Prognosen vil naturligvis ofte være ganske ukompliceret, især under ledsagelse af en skattekvittance, men at der er et praktisk behov for de tidligere ophørstidspunkter må ikke undervurderes.

Såfremt det alligevel skønnes, at divergensen mellem selskabsret og selskabsskatteret bør fjernes, må man herefter ændre praksis for, hvornår selskabet i selskabsskatteretlig henseende anses for opløst, jf. selskabsskattelovens § 5.

Praksisændring kunne gå ud på, at selskabet *i alle skatteretlige relationer* anses for endeligt opløst ved afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. “Selskabets endelige opløsning” i relation til aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, og tidspunktet for ophøret af selskabsbeskatningen ville herved i alle tilfælde være tidspunktet for afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

En alternativ mulighed er i stedet at acceptere divergensen ud fra den betragtning, at divergensen er opstået med afsæt i et praktisk, selskabskatteretligt behov. Man kunne således nøjes med en praksisændring for så vidt angår selve udlodningsbeskatningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3. Herefter skal et selskab i relation til denne bestemmelse anses for endeligt opløst ved afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. For så vidt angår opløsning af anpartsselskaber ved betalingserklæring vil det relevante tidspunkt tilsvarende være afgivelsen af betalingserklæringen fra anpartshaverne til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Ved tvangsopløsning af selskaber kan det relevante tidspunkt tilsvarende være det tidspunkt, hvor skifteretten meddeler Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at bobehandlingen er afsluttet, jf. aktieselskabslovens § 117, stk. 5, og anpartsselskabslovens § 60, stk. 5.

Så længe en sådan praksisændring i den ene eller anden form ikke sker, står spørgsmålet tilbage, om aktionærer og anpartshavere herefter kan vælge mellem de mulige opløsningstidspunkter, jf. ovenfor. Ved at vælge mellem flere forskellige opløsningstidspunkter, ville man herefter kunne opnå forskellige skattemæssige konsekvenser.

Både Niels Schiersing (TfS 1998, 472, s. 1356) og Preben Underbjerg Poulsen og Søren Rasmussen (Aktieavancebeskatning 1995, s. 156) giver udtryk for, at den enkelte aktionær må kunne vælge mellem de forskellige tidspunkter. Spørgsmålet er ikke omtalt i Ligningsvejledningen.

Under den forudsætning, at de forskellige mulige opløsningstidspunkter alle er gyldige som relevant opløsningstidspunkt i relation til aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, er der ikke umiddelbart nogen holdepunkter, der tilsiger, at det ene tidspunkt skulle have forrang for de andre. Det er med andre ord ikke oplagt at opstille en art rangordning.

At den ene aktionær/anpartshavers valg af tidspunkt skulle kunne præjudicere samme valg hos de øvrige aktionærer/anpartshavere, forekommer heller ikke oplagt.

Spørgsmålet ses ikke at være afklaret i praksis. Hvis praksis for, hvornår selskabet anses for opløst, ændres således, at det afgørende tidspunkt er det selskabsretlige opløsningstidspunkt, dvs. afmeldelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, vil spørgsmålet om valg af tidspunkt på den anden side miste sin aktualitet.

A.4. Reassumption af likvidationen

Hvis der efter selskabets udslettelse af registeret for aktieselskaber henholdsvis anpartsselskaber fremkommer yderligere midler, eller der i øvrigt måtte være anledning dertil, kan bobehandlingen efter skifterettens bestemmelse genoptages, jf. aktieselskabslovens § 125, henholdsvis anpartsselskabsloven § 58.

Det kan spørges, om likvidationsudlodninger, der tidligere er blevet beskattet efter aktieavancebeskatningsloven, idet udlodningerne er sket i det kalenderår, hvori selskabet endeligt er blevet opløst, skal undergives udbyttebeskatning efter hovedreglen i ligningslovens § 16 A, eller om aktieavancebeskatningslovens 1, stk. 3, fortsat finder anvendelse.

Umiddelbart kan det se ud, som om forudsætningerne for beskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, ved en senere reassumption har vist sig ikke at være til stede, idet selskabet ikke "endeligt" er blevet opløst i kalenderåret.

En afgørelse fra Skattedepartementet, SKDM 1968.78 omtaler problemstillingen.

På forespørgsel om de skattemæssige konsekvenser for et likvidationsbo og selskabets aktionærer, såfremt der i et eller flere kalenderår efter det endelige opløsningsår måtte tilfalde selskabet visse beløb, henholdt Skattedepartementet sig til Ligningsdirektoratets udtalelse.

Det blev for det første slået fast, at såfremt evt. beløb efter det endelige opløsningsår tilfaldt selskabet, måtte likvidationsboet reassumeres, og det modtagne udloddes til

aktionærerne. De ved reassumptionsboets afslutning foretagne udlodninger måtte herefter anses for skattepligtige for modtagerne efter reglerne for likvidationsudlodninger, idet hele det udloddede beløb måtte anses som fortjeneste, da anskaffelsessummen for aktierne allerede ved den første udlodning var fradraget fuldt ud.

For det andet fandt Skattedepartementet, at selskabet måtte anses endeligt opløst - også skattemæssigt - på det tidspunkt, hvor det var blevet slettet af Aktieselskabs-Registeret.

Konsekvenserne af dette angives dog ikke nærmere, men ligger formentlig på linje med Skattedepartementets afgørelse (Skd. II 1320/63), refereret i SO 1963.263, der i en tilsvarende situation angav, at "...selskabet måtte anses for endeligt ophørt - også skattemæssigt - på det tidspunkt, hvor det slettedes af aktieselskabsregisteret, således at de i forbindelse hermed foretagne udlodninger skulle undergives beskatning efter lovgivningens almindelige regler for likvidationsudlodninger, ..."

Ud fra præmissen i begge afgørelser om, at selskabet måtte anses endeligt opløst, også skattemæssigt, på det tidspunkt, hvor det var slettet af selskabsregisteret, er det vanskeligt at komme frem til, at de foretagne likvidationsudlodninger i det oprindelige likvidationsår ikke skulle avancebeskattes. Selskabet var jo endeligt opløst på dette tidspunkt og betingelserne for avancebeskatning i stedet for udbyttebeskatning var således opfyldt.

Spørgsmålet bliver derfor snarere, om selskabet egentlig som forudsat i afgørelserne kan anses for endeligt opløst, hvis det i senere år viser sig, at det likviderede selskab havde flere midler. Der er dog ingen tvivl om, at dette er tilfældet. Det er fast antaget, at en reassumption nemlig ikke kan munde ud i, at selskabet træder i virksomhed påny. Når dette er tilfældet, er det svært at komme uden om, at selskabet i det oprindelige likvidationsår må være endeligt opløst. Der er ingen vej tilbage.

Konklusionen er herefter, at den stedfundne beskatning af de oprindelige udlodninger ikke påvirkes af en evt. senere reassumption af likvidationen af selskabet.

Som nævnt anførtes desuden i afgørelsen, at beskatningen af de ved reassumptionsboets afslutning foretagne udlodninger måtte anses for skattepligtige for modtagerne efter reglerne for likvidationsudlodninger. Hele det udloddede beløb måtte anses som fortjeneste, da anskaffelsessummen for aktierne allerede ved den første udlodning var fradraget fuldt ud.

Denne løsning forekommer tiltalende, men set i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, er hjemlen til avancebeskatning ikke ganske klar. Reglen omtaler “det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses”. På tidspunktet for reassumptionen er selskabet jo endeligt opløst; reassumptionen er blot en genoptagelse af likvidationen, og den ny udlodning kan ikke umiddelbart siges at ske i det kalenderår, hvori selskabet opløses. I givet fald må anvendelsen af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, i dette tilfælde hidtil have beroet på en analogislutning. Det er sandsynligt, at ændringen af skattestyrelseslovens § 35 pr. 1. juli 1999 har ændret herpå, jf. sidst i indeværende afsnit.

Alternativt vil reassumptionsudlodningen skulle behandles efter ligningslovens § 16 A om udbyttebeskatning. I mange tilfælde vil dette ikke gøre nogen forskel. Udbytte beskattes som aktieindkomst. Det samme er tilfældet for aktieavance efter ABL § 1, stk. 3, såfremt aktierne har været ejet i tre år - vel at mærke på tidspunktet for den oprindelige likvidation, idet aktierne efter dette tidspunkt er ophørt med at eksistere. Efter dette tidspunkt kan aktierne ikke ejes.

I tilfælde, hvor aktierne ikke har været ejet i 3 år ved den oprindelige likvidation, vil der imidlertid være forskel i beskatningen, alt efter om aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3 eller ligningslovens § 16 A, finder anvendelse. I første situation beskattes udlodningen som kapitalindkomst, i det andet som nævnt som aktieindkomst.

En anden forskel er, at hovedaktionærer efter omstændighederne kan få nedslag i fortjeneste på aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 7 a. Såfremt udlodningen udbyttebeskattes, går de glip af dette skattnedslag.

Analogislutningen er derfor tiltalende, således at udlodningen efter reassumptionen omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3.

Der er desuden forbundet en anden problemstilling med afgørelsen fra 1968, nemlig at *hele* det udloddede beløb måtte anses som fortjeneste, da anskaffelsessummen for aktierne allerede ved den første udlodning var fradraget fuldt ud.

Også dette resultat er tiltalende. Anskaffelsessummen for aktierne skal naturligvis kun kunne fradrages i fortjenesten én gang - og man kan desuden spørge, om det giver mening at tale om en "anskaffelssum" i forbindelse med en re-assumption, idet aktierne på dette tidspunkt ikke engang eksisterer.

Spørgsmålet bliver dog mere kompliceret, såfremt aktionæren ved den oprindelige likvidationsudlodning har realiseret et tab, idet proventet ikke har oversteget anskaffelsessummen. På dette tidspunkt har aktionæren erhvervet et tabsfradrag, men det er ikke givet, at fradraget har kunnet udnyttes, henset til aktieavancebeskatningslovens kildeartsbegrænsning for tabsfradrag. Kildeartsbegrænsningen gælder dels, hvor aktionæren på tidspunktet for erhvervelsen af tabsfradraget ikke har ejet aktierne (børsnoterede såvel som unoterede) i 3 år, jf. ABL § 2, dels hvor der er tale om børsnoterede aktier ejet i mere end 3 år, jf. ABL § 4. Aktionæren vil efter aktieavancebeskatningslovens regler kunne fremføre tabet i 5 år, og således også til fradrag i fortjenesten (= proventet) i forbindelse med re-assumptionsudlodningen, hvis denne sker inden 5 år efter den oprindelige likvidationsudlodning.

Hvis re-assumptionen sker efter 5 år, er der ikke hjemmel til at fradrage det oprindelige tab i fortjenesten. Dette stiller aktionæren dårligere, end hvis re-assumption ikke havde været nødvendig, idet alle selskabets midler var blevet inddraget under den oprindelige likvidation. Gældende ret ses ikke at tage højde for dette (noget specielle) problem.

Hele diskussionen om udbytte- ctr. avancebeskatning ved re-assumption mister dog sandsynligvis sin relevans pga. nyaffattelsen af skattestyrelseslovens § 35 med virkning fra 1. juli 1999. Efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1, kan skatteansættelsen ændres i det omfang, den er en følge af, at der efter indkomstårets udløb er indtrådt en ændring i grundlaget for opgørelsen af den indkomst, der skal lægges til grund for ansættelsen. Grundlaget for opgørelsen af likvidationsproventet

ændres jo pga. opdagelsen af de nye midler i det afsluttede likvidationsbo. På den anden side vil skatteansættelsen kun kunne ændres, hvis den indebærer en indkomstændring på mindst 5.000 kr., jf. skattestyrelseslovens § 35, stk. 2. Foretagelse af skatteansættelse er desuden bundet af de almindelige frister for forældelse af det afledte skattekrav, det vil sige normalt 5 år fra forfaldstidspunktet.

Med skattestyrelseslovens § 35 i hånden ser aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, således for en umiddelbar betragtning fremover ud til at kunne anvendes direkte.

A.5. Manglende overholdelse af selskabsretlige formalia under likvidationen

Likvidation af et selskab iværksættes ved, at generalforsamlingen træffer beslutning herom, jf. aktieselskabslovens § 116, stk. 1 og anpartsselskabslovens § 53, stk. 1. Beslutningen skal anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden 2 uger, jf. aktieselskabslovens § 116, stk. 3, og anpartsselskabslovens § 53, stk. 2. Manglende eller for sen anmeldelse bevirker, at registrering af likvidationen ikke finder sted. Der vil herefter ikke være tale om en likvidation i aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3's forstand, og udlodninger vil blive udbyttebeskattet, jf. ligningslovens § 16 A. Dette giver ikke anledning til problemer.

Endvidere skal selskabet bibeholde sit navn med tilføjelsen "i likvidation", jf. aktieselskabslovens § 116, stk. 4, og anpartsselskabslovens § 53, stk. 4. Manglende overholdelse af dette krav har næppe skattemæssige konsekvenser, således at udlodninger - uanset den manglende overholdelse - omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, jf. også Niels Schiersing i TfS 1998, 472.

A.6. Periodisering af fradrag for tab ved udlodning af likvidationsprovenu

Såfremt den af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, omfattede likvidationsudlodning ender med udlodning af et likvidationsprovenu, der for aktionæren ikke overstiger den pågældende anskaffelsessum for aktierne, vil aktionæren have tabsfradrag efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens §§ 2 og 4.

Ved insolvent likvidation har der været tvivl om, om det hermed forbundne tab på aktier eller anparter vil kunne fradrages på et tidligere tidspunkt, nemlig hvis det på et tidspunkt inden selskabets endelige opløsning må anses for dokumenteret, at likvidationen må blive sluttet uden udlodning af likvidationsprovenu.

Ved konkurs har praksis indtil Højesterets dom i TfS 1998, 397 (Kurt Hall Jørgensen) været, at tab på aktier i et selskab under konkurs henføres til det indkomstår, hvor det med fornøden sikkerhed kan sandsynliggøres, at selskabets kapital er tabt. Således ansås aktierne for afstået på tidspunktet for afsigelse af konkursdekret.

Denne praksis blev der gjort op med ved den nævnte Højesteretsdom. I sagen blev et selskab taget under konkursbehandling i 1982. Konkursboet blev sluttet i 1988 uden dividende til kreditorerne. For indkomståret 1988 fratrag skattemynderen tabet på sine aktier, men skattemyndighederne godkendte ikke fradraget og henviste til, at tab på aktier skal fratrækkes i det indkomstår, hvor det med fornøden sikkerhed sandsynliggøres, at selskabets kapital er tabt, dvs. i 1982. Højesteret fandt, at afståelsestidspunktet er tidspunktet for ejendomsrettens endelige ophør, hvorfor skattemynderen havde fradrag for tabet i 1988.

Det relativt brede afståelsesbegreb, som retspraksis hidtil har opereret med, kan i relation til likvidationsudlodning fra selskaber i solvent likvidation, så meget desto mindre tænkes at finde anvendelse.

Tværtimod er ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, på dette område i virkeligheden ganske klar. Aage Michelsen anfører således i R&R 1997/6 SM s. 195 ff. tilsvarende i en kommentar til den landsretsdom, der gik forud for den nævnte Højesteretsdom, at ordlyden af § 1, stk. 3, støtter det fortolkningsresultat, som Højesteretsdommen da også siden kom frem til, nemlig at aktierne først kan anses for afstået, når selskabets endelige opløsning er besluttet på den endelige generalforsamling (med de i afsnit A.3 anførte modifikationer).

Desuden tilsiger selve situationen ved en solvent likvidation ikke ligefrem, at et tidligere tidspunkt vil kunne anvendes som tabsfradragstidspunkt. Ved insolvent

likvidation vil det ved afsigelse af konkursdekret nærmest være sikkert, at likvidationen slutter uden udlodning til aktionærerne. Afståelsessummen er derfor 0 kr. Herefter er det ikke svært at beregne kurstabet. Ved solvent likvidation er det derimod forudsat, at likvidationen slutter med en udlodning, men hvor stor denne bliver, står først klart ved udarbejdelsen af det endelige likvidationsregnskab. Med andre ord vil et evt. kurstab kun kunne opgøres med stor usikkerhed på et tidligere tidspunkt.

Intet peger således på, at fradrag skulle kunne periodiseres til et tidligere tidspunkt end tidspunktet for selskabets endelige opløsning.

B.1. Skattekvittance

I forbindelse med et selskabs likvidation kan ligningsmyndighederne efter anmodning fra likvidator afgive en såkaldt skattekvittance på grundlag af et foreløbigt likvidationsregnskab. Skattekvittancen betyder, at likvidator ikke efter likvidationen kan pådrage sig ansvar for skatten i medfør af selskabsskattelovens § 33. Efter denne regel er aktionærer og likvidator ansvarlige for skattens betaling, såfremt der efter udlodningen til aktionærerne viser sig ikke at være afsat tilstrækkelige midler til dækning af den selskabet påhvilende selskabsskat.

I hvert fald frem til 1998 har spørgsmålet om skattekvittancers bindende virkning været omdiskuteret. Dette beror nok især på, at den retlige kvalifikation af en skattekvittance i virkeligheden er løs. Måske er der tale om en art uforpligtende forhåndsbesked, der efter forventningsprincippet har indhold efter pålydende.

I Ligningsvejledningen for 1997 anførtes det, at en kvittancemeddelelse fra skatteadministrationen ikke hindrer en efterfølgende revision af skatteansættelsen, jf. afsnit S.B.2.1.2.1.1. Endvidere anførtes det i afsnit A.K.1.2.1.6., at kvittance normalt ikke er bindende for skattemyndighederne inden likvidator har gennemført udlodning fra boet, men at en bindende virkning efter omstændighederne kan indtræde efter udlodning.

Begge udsagn støttedes på Vestre Landsrets dom af 11. juni 1997, refereret i TfS 1997, 538, hvor et likvidationsbo ikke fik medhold i, at der kunne støttes ret på en meddelt skattekvittance. Sagens omstændigheder var følgende:

Et anpartsselskab var trådt i likvidation, hvorefter likvidator indsendte selvangivelse og afsluttende regnskab til skattemyndighederne. I forbindelse med selvangivelsens indsendelse anmodede likvidator om skattekvittance, som blev meddelt af den kommunale skattemyndighed. Efterfølgende foretog told- og skatteregionen revision af ansættelsen og nægtede herved selskabet et fradrag for tab på aktier.

Sagen påklagedes til Landsskatteretten, der fandt, at en afgivet skattekvittance havde relation til likvidators og aktionærernes hæftelse efter selskabsskattelovens § 33. Da hæftelse efter § 33 først kan blive aktuel efter udlodningen, fandtes skattekvittancen først at have retsvirkning fra dette tidspunkt. Så længe udlodningen ikke var sket, fandt Landsskatteretten herefter, at den meddelte kvittance ikke hindrer de overordnede skattemyndigheders revisionsadgang efter skattestyrelseslovens § 14.

Sagen indbragtes herefter for Landsretten, der nåede til samme resultat, men med andre præmisser. Landsretten udtalte således, at det efter bevisførelsen måtte lægges til grund, at købesummen for anparterne i selskaberne blev tilvejebragt af de købte selskabers egne midler, og at de udlodninger, der fremgik af det afsluttende regnskab, reelt ikke havde fundet sted. Regnskabet var derfor ikke retvisende. I hvert fald under disse omstændigheder kunne kvittancen, der var meddelt "på det foreliggende grundlag", ikke anses for bindende for skattemyndighederne.

Dommen er fra forskellig side blevet kritiseret.

Ole Bjørn giver i SR-Skat 1997.335 ff. udtryk for, at der for så vidt ikke er noget kontroversielt i Landsrettens afgørelse. Som nævnt fandt Landsretten, at eftersom de til kommunen indgivne regnskaber var urigtige, var den på baggrund heraf meddelte kvittance ikke bindende. Ole Bjørn anfører således, at "[m]å det lægges til grund, at der som led i opnåelsen af skattekvittancen er meddelt myndighederne urigtige oplysninger, er det givet, at en skattekvittance ikke er bindende." Dommen kan

således alene tages til indtægt for, at en skattekvittance ikke er bindende, hvis den er afgivet på grundlag af ukorrekte faktiske oplysninger.

Set på denne baggrund var det derfor misvisende, at dommen i LV 1997, afsnit A.K.1.2.1.6. tages til indtægt for, at kvittance normalt ikke er bindende for skattemyndighederne inden likvidator har gennemført udlodning fra boet, men at en bindende virkning *efter omstændighederne* kan indtræde efter udlodning. Begrundelsen holdt således ikke, men dette var dog ikke ensbetydende med, at udsagnet ikke alligevel kunne være udtryk for gældende ret.

Kammeradvokaten gjorde under proceduren i sagen gældende, at en skattekvittance er omfattet af skattestyrelseslovens revisionsregler, samt at kvittancens bindende virkning forudsætter, at selskabet rent faktisk har foretaget udlodning i tillid til kvittancen. I hvert fald sidste led er i overensstemmelse med beskrivelsen i det nævnte afsnit i Ligningsvejledningen, hvilken beskrivelse i øvrigt kan ses som et forsøg på at koordinere praksis vedrørende skattekvittance med retspraksis vedrørende betydningen af individuelle forventninger, idet det efter sidstnævnte praksis alt andet lige er en forudsætning for at kunne støtte ret på myndighedsudsagn, at der er disponeret i tillid til udsagnet.

Ole Bjørn kritiserer, at kammeradvokaten gør gældende, at der ikke er hjemmel til, at de stedlige skattemyndigheder giver en kvittance, der går ud over myndighedernes kompetenceområde, og at der intet generelt forventningsprincip gælder inden for skatteretten. Ole Bjørn anfører, at hvis disse bemærkninger havde vundet tilslutning, ville hele kvittanceinstituttet ligge i ruiner.

Som indikation for, at praksis har været, at kvittancer ikke uden videre er bindende, kan anføres Statsskattedirektoratets afgørelse, refereret i TfS 1984, 321. I denne afgørelse anførtes om et skattekrav i henhold til en meddelt kvittance, at “[e]t sådant skattekrav kan anses for endeligt, medmindre de resterende skatter opgjort på grundlag af det endeligt vedtagne regnskab afviger væsentligt fra skattekravet opgjort på grundlag af regnskabsudkastet.” Ifølge denne afgørelse viger den endelige virkning af skattekvittancen altså ikke kun i tilfælde, hvor den er baseret på ukorrekte faktiske oplysninger.

Til og med 1994 divergerede beskrivelsen af skattekvittancen i Ligningsvejledningens LV, Aktionærer og selskaber, afsnit S.B.2.1.2.1.1. imidlertid herfra. Det anførtes her i LV 1994:

“Efter anmodning i forbindelse med likvidationens afslutning, vil den stedlige ligningsmyndighed kunne udfærdige en kvittancemeddelelse, hvorved der på det foreliggende grundlag gives meddelelse om, at der ikke bliver rejst yderligere krav om indkomstskat mod boet. Ligningsmyndigheden har dog også opfyldt sine forpligtelser i relation til skattekvittance, selvom meddelelsen går ud på, at der vil blive rejst krav, f.eks. i form af konkrete ansættelser.”

Dette efterlader det indtryk, at en uforbeholden skattekvittance - uanset om udlodning har fundet sted eller ej - er bindende, dog stadig undtaget tilfælde, hvor det faktiske grundlag for kvittancen har været ukorrekt.

Aage Michelsen anfører i en artikel i R&R 1997, SM 347 ff., at den retlige karakter af en skattekvittance er vanskelig at bestemme, da kvittanceinstituttet er ulovreguleret. Der er ikke tale om en bindende forhåndsbesked, og udtalelser fra de kommunale skattemyndigheder kan som altovervejende hovedregel ikke skabe en berettiget forventning hos skatteyderne om, at skatterevissionsmyndighederne ikke kan genoptage og ændre de foretagne skatteansættelser. Problemet er blot, anfører Aage Michelsen videre, at hvis en skattekvittance overhovedet ikke har nogen bindende virkning, giver det ingen mening at afgive en sådan og herved bibringe likvidator en falsk forventning om, at der ikke vil blive rejst yderligere skattekrav.

Bente Møll Pedersen anfører tilsvarende i TfS 1997, 715, at der ingen grund er til at indhente skattekvittance, hvis man alligevel ikke kan fæste lid til denne, jf. kammeradvokatens procedure, og at hvis Skatteministeriet generelt mener, at skattekvittancer ikke er bindende, bør myndighederne afstå fra at meddele skattekvittance.

Dette er kerneargumentet. Hvorfor indhente skattekvittance, hvis den alligevel intet er værd?

Der er derfor gode argumenter for, at til trods for herskende usikkerhed om, hvad praksis er, har skatteyderne kunnet støtte ret på beskrivelsen i Ligningsvejledningen til og med 1994, der må opfattes således, at kvittance afgivet uden forbehold normalt er bindende, uanset om der er sket udlodning eller ej. Netop muligheden for at tage forbehold smidiggør reglen. Såfremt skattemyndighederne er usikre på, om kvittance bør meddeles, kan de blot angive nærmere angivne forbehold.

Set på denne baggrund var der derfor tale om en praksisskærpelse i LV 1995, hvor det anførtes, at kvittance ikke er til hinder for, at skatteadministrationen efterfølgende reviderer skatteansættelsen. Skærpelsen kunne dog ikke opretholdes under hensyn til, at den var foretaget med en helt konkret henvisning først til landsskatteretskendelsen i TfS 1994, 771 og senere til den efterfølgende landsretsdom i TfS 1997, 538, der som beskrevet alene giver dækning for at tilsidesætte en kvittance afgivet på urigtigt grundlag. Forudsætningen for praksisskærpelsen var derfor bortfaldet, og på denne baggrund ændredes Ligningsvejledningen for 1998 som nedenfor angivet.

Ligningsvejledningen 1998, afsnit S.B.2.1.2.1.1., anfører om skattekvittance følgende:

“Efter anmodning i forbindelse med likvidationens afslutning, vil den skatteansættende myndighed kunne udfærdige en kvittancemeddelelse, hvorved der på det foreliggende grundlag gives meddelelse om, at der ikke bliver rejst yderligere krav om indkomstskat mod boet. Ligningsmyndigheden har dog også opfyldt sine forpligtelser i relation til skattekvittance, selvom meddelelsen går ud på, at der vil blive rejst krav, f.eks. i form af konkrete ansættelser.

Uanset en meddelt skattekvittance vil efterfølgende revision kunne komme på tale, såfremt det selvangivelsesmateriale, herunder vedlagte regnskaber m.v., der har dannet grundlag for skattekvittancen, ikke har givet skattemyndigheden tilstrækkeligt grundlag for at foretage en vurdering af, om den skattepligtige indkomst er opgjort korrekt. Der kan f.eks. være tale om, at der er meddelt ukorrekte oplysninger, eller at samtlige relevante oplysninger ikke er forelagt. Se i denne forbindelse TfS 1997, 538 V, hvor landsretten stadfæstede en efterfølgende ansættelsesændring med

henvisning til, at det regnskab, der blev indsendt sammen med selvangivelserne, ikke var retvisende.

Spørgsmålet om den bindende virkning af en skattekvittance skal endvidere afgøres i overensstemmelse med praksis vedrørende det individuelle forventningsprincip, hvor det bl.a. er en betingelse for at kunne påberåbe sig et myndighedsudsagn, at der er disponeret i tillid hertil, jf. A.H.1.2.1.6. Så længe der ikke er foretaget udlodning af boets midler, kan der således foretages en efterfølgende revision af ansættelsen.”

Ifølge Ligningsvejledningen er retsstillingen for så vidt angår skattekvittance således, at kvittance kan meddeles, evt. med nærmere definerede forbehold. Denne del af kvittanceinstituttet er uproblematisk.

Såfremt kvittance er meddelt på et ukorrekt grundlag, kan efterfølgende revision dog altid komme på tale. Dette kan direkte afledes af landsretsdommen refereret i TfS 1997, 538.

Endelig præciseres det, at så længe, der ikke er foretaget udlodning af boets midler, kan der foretages en revision af skatteansættelsen. Dette er en skærpelse i forhold til Ligningsvejledningens beskrivelse af retsstillingen for så vidt angår skattekvittance til og med 1994, jf. ovenfor. På den anden side er kvittanceinstituttet som det anføres i det citerede afsnit fra Ligningsvejledningen 1998 hermed bragt i overensstemmelse med det individuelle forventningsprincip.

Reglerne for skattekvittance, herunder deres bindende karakter, som beskrevet i Ligningsvejledningen 1998 må således anses for at være udtryk for gældende ret. Skærpelsen i forhold til 1994 gør ikke, at kvittanceinstituttet er overflødiggjort pga. mangel på bindende karakter - og en regel, hvorefter kvittancen ikke er bindende frem til likvidationsudlodning i tillid til en meddelt skattekvittance kan dårligt siges at være fuldstændigt uhensigtsmæssig.

B.2. Udlæggelse af skattesager til aktionærer

En likvidation kan først afsluttes, når verserende tvister om eventualaktiver og eventualpassiver er afgjort, herunder selskabets skattesager. For at løse dette problem gøres ofte det, at skattesagen udlægges til en eller flere aktionærer. Selskabers mulige skattekrav kan således overdrages til en aktionær ved likvidationen.

Dette rejser for det første spørgsmålet, hvorledes selve udlægningen skattemæssigt kvalificeres.

Vestre Landsrets dom af 7. juli 1999 (TfS 1999, 630) beskæftiger sig med problemstillingen. Sagen drejer sig om, hvorvidt en aktionær, der i forbindelse med et selskabs likvidation i 1989 fik overdraget retten til at gennemføre en klagesag vedrørende selskabets skatteansættelser for tidligere skatteår, var skattepligtig i indkomståret 1992 af det skatteprovenu og den rentegodtgørelse, der blev udbetalt til aktionæren efter klagesagens afslutning.

Det første spørgsmål var, om det evt. krav på tilbagebetaling af skat, som blev udloddet til sagsøgeren ved selskabets likvidation i 1989, måtte anses for en fordring i kursgevinstlovens forstand. Hvis dette var tilfældet, var spørgsmålet herefter, om der var tale om en kursgevinst, der var skattefri i medfør af mindsterentekravet, som fordringen opfyldte, eller om det af sagsøgeren oppebårne provenu ville kunne anses som en skattepligtig udlodning, selv om der måtte være tale om en fordring i kursgevinstlovens forstand.

Landsskatteretten fandt, at det på likvidationstidspunktet (1989) endnu ikke var konstateret, hvorvidt der for selskabets vedkommende forelå en fordring på tilbagebetaling af overskydende skat. Landsskatteretten fandt således, at klageren ikke i 1989 havde fået overdraget en fordring omfattet af kursgevinstlovens § 1, idet der ikke på dette tidspunkt forelå et retligt krav på betaling i form af penge. Landsskatteretten anførte videre, at

“[e]n indtægt kan endvidere ikke medregnes ved indkomstopgørelsen i et givet indkomstår, medmindre indtægten ved indkomstårets slut tilkom vedkommende som et retskrav. Herudover kan en indtægt ikke periodiseres, førend der foreligger en vis grad af sikkerhed for, at det retsforhold, af hvilket indtægten udspringer, faktisk

udløser retsvirkninger i form af indtægter. Indtægten skal således have en vis aktualitet og realitet, forinden den medregnes ved indkomstopgørelsen. Derudover må periodisering ikke ske i et indkomstår, hvor det ikke er muligt at opgøre fortjenesten eller tabet af den indtægtsudløsende begivenhed eller aktivitet.”

Landsskatteretten fandt herefter, at først på det tidspunkt, hvor selskabets krav på tilbagebetaling af overskydende skat og dertil hørende rentegodtgørelse, blev endeligt konstateret (ved Landsskatterettens kendelse af 19. juni 1992), eksisterede der en fordring omfattet af kursgevinstlovens § 1. Klagerens krav kunne i skattemæssig henseende først på dette tidspunkt anses for endeligt erhvervet. Landsskatteretten fandt herefter, at klageren skulle udlodningsbeskattes efter aktieavancebeskatningslovens regler, jf. aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, af den del af proventet, der kunne henføres til den pågældendes egen aktiebesiddelse. Landsskatteretten fandt, at klageren var skattepligtig af resten af proventet som gave, jf. at klageren havde fået overdraget retten til at videreføre skattesagen vederlagsfrit af de øvrigt aktionærer.

Et dissentierende medlem af Landsskatteretten fandt, at sagsøgeren havde opnået en gevinst på en pengefordring, og at der ikke var hjemmel til beskatning af denne gevinst, jf. den tidligere kursgevinstlovs § 7. Han fandt, at klageren i 1989 havde fået udloddet en fordring til kurs 0, og at klageren var indtrådt i selskabets retsstilling, hvorfor det udbetalte beløb, godt 400.000 kr. ikke skulle indkomstbeskattes, jf. kildeskattelovens § 23, §62 og § 62 A. Gevinsten på fordringen i 1992, der som nævnt viste sig at være godt 400.000 kr. værd, var skattefri, idet kursgevinstlovens mindsterentekrav var opfyldt.

Landsrettens flertal anførte følgende:

“A/S [X] fik ved betaling af den pålignede skat for skatteårene 1983/84, 1986/87 og 1987/88 et krav mod skattevæsenet på tilbagebetaling af uberettiget opkrævet skat, men kravet var ved selskabets likvidation i 1989 bestridt af skattemyndighederne.

Ved Landsskatterettens kendelse af 19. juni 1992 blev det imidlertid fastslået, at skattemyndighedernes indsigelser var uberettigede, at selskabet siden

opkrævningerne havde haft krav på tilbagebetaling af den erlagte skat, og at fordringen var rentebærende siden beskatningsårene. Vi finder herefter, at selskabet ved likvidationen ejede en fordring, som sagsøgeren fik ejendomsret til i 1989 i forbindelse med selskabets likvidation. Ved likvidationen accepterede skattemyndighederne uden forbehold, at selskabet overdrog den bestridte fordring vederlagsfrit til sagsøgeren, der var aktionær i selskabet. Efter Landsskatterettens kendelse den 19. juni 1992 viste det sig, at fordringen havde en værdi på 421.827 kr. Sagsøgeren havde herefter opnået en kursgevinst, der ikke er grundlag for at beskatte, og vi stemmer derfor for at tage sagsøgerens principale påstand til følge.” Sagsøger ansås således ikke skattepligtig af provenuet fra skattesagen.

Det udtales ikke udtrykkeligt, men flertallet ser ud til at mene, at udlodningen af retten til at videreføre skattesagen må anses for at være en udlodning af en fordring i kursgevinstlovens forstand. Om dette er korrekt kan diskuteres. Spørgsmålet er, om et eventualkrav kan anses for en fordring i kursgevinstlovens forstand - eller om der først foreligger en fordring i kursgevinstlovens forstand, når eventualkravet aktualiseres.

Kammeradvokaten gjorde under sagen gældende, at aktionæren i 1989 alene havde fået overdraget retten til at gennemføre en klagesag mod skattemyndighederne. Der forelå på dette tidspunkt ikke et retligt krav på betaling af overskydende skat og rentegodtgørelse, hvorfor der ikke var tale om en fordring omfattet af kursgevinstloven, men alene om et eventualkrav. Retten til betaling af overskydende skat og rentegodtgørelse fik først den fornødne aktualitet og realitet ved Landsskatterettens kendelse af 19. juni 1992. Kammeradvokaten gjorde på dette grundlag gældende, at der i sagen ikke var tale om en værdistigning, men at der derimod var tale om, at der i 1992 konstateredes eksistensen af en skattepligtig udlodning, jf. ligningslovens § 16 A, og aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3.

Den dissenterende dommer tiltrådte Kammeradvokatens argumentation.

Efter kursgevinstlovens § 1, omfatter loven gevinst og tab ved hel eller delvis indfrielse af pengefordringer. Hvad der skal forstås med pengefordringer beskrives i bestemmelsens forarbejder (FT 1985/86, Tillæg A, sp. 583), hvor det anføres:

“Bestemmelsen omfatter som udgangspunkt alle fordringer, uanset deres art. Det er således uden betydning, på hvilken måde kravet er opstået. Afgørende for bedømmelsen er alene, om der foreligger et retligt krav på betaling i form af penge.”

Det er relativt oplagt, at sagsøgeren i nævnte sag først i 1992 har erhvervet endelig ret til provenuet af den førte skattesag. Der har med andre ord først opstået et retskrav på betaling af selve provenuet i 1992. Efter praksis gennemføres beskatning således ikke, når en retserhvervelse er så usikker, at det er afhængigt af usikre fremtidige omstændigheder, om der overhovedet kommer til at bestå en retserhvervelse. Beskatning bør først gennemføres, når retserhvervelsen er endeligt fastslået.

Dette er imidlertid ikke i sig selv ensbetydende med, at sagsøgeren ikke allerede i 1989 har fået overdraget en fordring i kursgevinstlovens forstand.

Landsrettens flertal fandt som nævnt, at selskabet siden opkrævningerne af de uretmæssige skatter havde haft krav på tilbagebetaling af den erlagte skat. Flertallet mener således, at kravet havde bestået lige siden opkrævningen - og finder det derfor uden betydning, at kravet ikke har haft en sådan realitet og aktualitet, at en beskatning kan gennemføres. Det afgørende for Landsretten syntes at være, at der i obligationsretlig forstand havde bestået et krav på beløbets betaling.

Forarbejderne angiver ikke hvilket princip - det skatteretlige retserhvervelsesprincip eller det obligationsretlige fordringsbegreb - der er afgørende for, om der foreligger et retligt krav på betaling i form af penge.

Umiddelbart forekommer det naturligt at fortolke kursgevinstlovens fordringsbegreb i lyset af almindelige skatteretlige principper, herunder retserhvervelsesprincippet.

På den anden side er der ikke i lovens ordlyd eller i de nævnte forarbejder noget der egentlig peger på, at der ikke kan eller skal lægges vægt på sædvanlig obligationsretlig terminologi.

Landsretten lagde i nærværende sag således vægt på det obligationsretlige fordringsbegreb, dog med dissens, hvorefter retserhvervelsesprincippet er anvendt.

Skatteministeriet ankede ikke sagen til Højesteret.

Flertallet lægger altså vægt på det obligationsretlige fordringsbegreb. Alternativt kunne man have lagt retserhvervesprincippet til grund, jf. dissensen i sagen, da anvendelsen af det obligationsretlige fordringsbegreb kan give anledning til uhensigtsmæssigheder, jf. nedenfor.

Hvis retserhvervesprincippet var blevet lagt til grund, havde det betydet, at aktionæren først på tidspunktet for skattesagens afgørelse ville erhverve endelig ret til en fordring. Det er vanskeligt at se, at denne retserhvervelse ikke skal udlodningsbeskattes, jf. hovedreglen i ligningslovens § 16 A, hvorefter der til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer. Provenuet vil tilsvarende være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 3, idet fordringen er udloddet i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, omend den endelige retserhvervelse først sker på et senere tidspunkt. En sådan retsstilling harmonerer med, at hvis skattesagen var blevet afgjort inden likvidationens afslutning, ville provenuet naturligvis indgå i den skattepligtige udlodning til aktionærerne.

Flertallets løsning, hvorefter aktionæren ansås for at have erhvervet ret til fordringen på skattemyndighederne allerede ved udlægningen af den verserende skattesag, er derimod problematisk. Aktionæren får udloddet en fordring i kursgevinstlovens forstand, og det er svært at se, at gevinsten på fordringen ved, at sagen senere vindes, kan være andet end skattefri.

Det står således fast, at såfremt sagen udlægges til en personaktionær, vil gevinsten ikke kunne beskattes efter kursgevinstloven, da mindsterentekravet vil være opfyldt. Den til enhver tid gældende procesrente ses efter gældende regler altid at ville ligge over den til enhver tid gældende mindsterente. Såfremt sagen udlægges til en selskabsaktionær, vil gevinsten dog være skattepligtig.

Man kan dog stadig spørge, om gevinsten på fordringen kan anses for en maskeret udlodning, i dette tilfælde af likvidationsprovenu.

Det er i retspraksis fastslået, at kursgevinstloven ikke er til hinder for udbyttebeskatning af kursgevinster, som opnås af en aktionær, såfremt udbetalingen fra selskabet reelt er en følge af aktionærindflydelsen, jf. UfR 1999.1012 H (TfS 1999, 346 H) (og tilsvarende TfS 2000, 96 H). I UfR 1999.1012 H ansås et selskabs afdrag på fordringer på 6,2 mill kr., som selskabets hovedaktionær havde erhvervet for 100 \$ for at være maskeret udlodning. Hovedaktionæren havde i første omgang erhvervet hele aktiekapitalen i selskabet for 1 kr., eftersom selskabet var nødlidende, hvorefter han lagde overskudsgivende aktiviteter ind i selskabet. Højesteret fandt, at afdragene på fordringerne alene var blevet tilvejebragt og betalt, fordi aktionæren var hovedaktionær i selskabet. Er fordringshaveren/aktionæren et selskab, vil afdrag på fordringen være et skattefrit datterselskabsudbytte, jf. TfS 1999, 748 LSR.

I nærværende landsretssag begrunder landsrettens flertal ikke, hvorfor det provenu, som aktionæren opnåede ved den vundne skattesag i 1992 ikke kan anses som en betaling, som aktionæren har opnået i kraft af sin aktionærstatus. I modsætning til Højesterets dom i UfR 1999.1012 kan det imidlertid ikke siges, at retten til at føre sagen var mere værd for aktionæren i kraft af dennes aktionærstatus end for en udenforstående tredjemand.

Der er altså næppe hjemmel til at beskatte provenuet fra skattesagen som maskeret udlodning.

Det er også vanskeligt at se, at der i stedet skulle være noget at udlodningsbeskatte på tidspunktet for udlægningen af fordringen til aktionæren. Som absolut hovedregel må kursen på fordringen ansættes til 0, idet modparten rimeligvis vil afvise, at selskabet har et krav på tilbagebetaling af skat. En kursfastsættelse højere end 0 vil afhænge af rimeligheden i de respektive parterers argumentation, jf. således også Ole Bjørn, SR-Skat 1999/4, s. 293 ff. En sådan kursfastsættelse forekommer at være ganske problematisk, men at den efter omstændighederne kan komme på tale kan ikke afvises. Det er værd at bemærke, at denne værdiansættelsesproblematik helt undgås, såfremt retserhvervsprincippet i stedet lægges til grund, jf. ovenfor.

Konklusionen er derfor, at såfremt aktionæren anses at have erhvervet en fordring på tidspunktet for udlægningen af skattesagen i forbindelse med likvidationens

afslutning, vil udlodningen som absolut hovedregel i alle henseender være skattefri (medmindre en kursfastsættelse ved udlodningen undtagelsesvist er mulig). Dette er uacceptabelt, henset til, at såfremt skattesagen var blevet afgjort inden likvidationens afslutning, ville provenuet være indgået i den skattepligtige udlodning til aktionærene.

Det kan derfor være nødvendigt at justere lovgivningen på dette område.