



SKATTEMINISTERIET

---

# Skat

Fusionen

Det selvangivelsesløse samfund

Afståelsesbegrebet

Aktuelle skattepolitiske initiativer

JANUAR 2006

---

# Skat

## Januar 2006

Skatteministeriet

## **Skat**

Januar 2006

Udgiver: Skatteministeriet  
København 2006

Tryk: Schultz A/S  
ISBN: 87-90922-67-0  
ISBN: 87-90922-68-9 (Internet)

Yderligere eksemplarer kan bestilles hos:

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K  
Tlf.: 3392 3392  
E-post adresse: [skm@skm.dk](mailto:skm@skm.dk)

Publikationen udleveres gratis så længe oplag haves – og kan også hentes på [www.skm.dk](http://www.skm.dk)



Forsideillustration: Skatteministeriet set fra havnefronten.

## Indhold

Tabel-, figur- og boksfortegnelse.....	4
--	---

Fusionen.....	5
---------------	---

*Den 1. november blev de mange kommunale skattemyndigheder sammenlagt med de statslige told- og skattemyndigheder. Samtidig etableres en statslig enhedsforvaltning – SKAT. Artiklen beskriver vejen frem til SKAT – og hvordan SKAT er organiseret.*

Det selvangivelsesløse samfund.....	31
-------------------------------------	----

*Visionen om det selvangivelsesløse samfund har eksisteret i mange år. Nu er den tæt på at blive virkelighed. Langt de fleste skatteborgere vil snart kunne slippe for selvangivelsen. Artiklen beskriver den konkrete vision, udviklingen frem til i dag og de konkrete initiativer.*

Afståelsesbegrebet.....	49
-------------------------	----

*Denne artikel af Nikolaj Vinther (Aalborg Universitet) ser på, hvorvidt en ændring af en eksisterende aftale kan medføre, at aftalen er ophørt i forbindelse med indgåelse af en ny aftale. Det forhold, at en aftale er ophørt, indebærer, at der sker afståelsesbeskatning. Det er således bekendt, at ophører f.eks. en fordring på denne måde, vil der skulle ske beskatning efter reglerne i kursgevinstloven. Artiklen vil give et bud på hvilket juridisk grundlag, der er hjemmel til, at en ændring af aftaler kan medføre afståelsesbeskatning.*

Aktuelle skattepolitiske initiativer.....	75
---	----

*Dette er den faste artikel i Skat, der denne gang indeholder en gennemgang af forslagene på skatteministerens lovprogram for 2005/2006. Væsentlige temaer er bl.a. bedre vilkår for risikovillig kapital samt nye digitale løsninger for borgere og virksomheder.*

## Tabel-, figur- og boksfortegnelse

	<b>Side</b>
<b>Fusionen</b>	
Figur 1 Skatteministeriets struktur .....	12
Figur 2 Overordnet organisationsdiagram for den nye skattefor- valtning .....	15
Figur 3 Placering af skattecentre, kundecentre samt betalingscenter ..	16
Figur 4 Styring og organisering .....	18
Figur 5 Hovedkontoret med ansvarsområdet.....	21
Tabel 1 De fem samarbejder og de 30 skattecentre .....	19
Tabel B1 Samspillet mellem skattecentre og kommuner.....	28
<b>Aktuelle skattepolitiske initiativer</b>	
Tabel 1 Gældende regler for personer.....	78
Tabel 2 Regler for personer efter reformen .....	78

## **Fusionen**

*Den 1. november blev de mange kommunale skattemyndigheder sammenlagt med de statslige told- og skattemyndigheder. Samtidig etableres en statslig enhedsforvaltning – SKAT. Artiklen beskriver vejen frem til SKAT – og hvordan SKAT er organiseret.*

### **1. Indledning**

Den omfattende kommunalreform, som Folketinget vedtog i foråret 2005, fik sine første synlige konsekvenser den 1. november 2005. Da trådte den største organisatoriske omlægning af den danske skatteadministration i mange år i kraft. Blandt skattemedarbejdere kaldes omlægningen for ”Fusionen”. Navnet hentyder til hovedelementet i omlægningen: De kommunale skattemyndigheder bliver sammenlagt med de statslige told- og skattemyndigheder. Dermed ophører det kommunale ligningsarbejde.

Fusionen har også andre elementer, først og fremmest en etablering af en statslig enhedsforvaltning, SKAT, og statslig overtagelse af inddrivelsen af alle offentlige restancer.

Fusionen og den fremtidige myndighedsstruktur på skatteområdet er emnet for denne artikel. I afsnit 2 redegøres der for baggrunden for fusionen, herunder den særlige baggrund for statens overtagelse af inddrivelsen. Afsnit 3 omhandler den overordnede struktur på Skatteministeriets område efter fusionen. I afsnit 4 med underafsnit gennemgås told- og skatteforvaltningens organisering og opgaver. Afsnit 5 omhandler den kommunale borgerservice på skatteområdet, afsnit 6 Skatterådet, afsnit 7 klagesystemet og afsnit 8 Spillemyndigheden mv.

## 2. Kommunalreformen

Den historiske baggrund for fusionen er primært Strukturkommissionens betænkning, som omtales i afsnit 2.1. Den særlige baggrund for den statslige overtagelse af inddrivelsen er omtalt i afsnit 2.2. På denne baggrund kom regeringen med sit udspil til en kommunalreform under overskriften ”Det nye Danmark”, nærmere omtalt i afsnit 2.3. Lovgivningen, der udmønter kommunalreformen, er omtalt i afsnit 2.4.

### 2.1. Strukturkommissionen

I oktober 2002 nedsatte regeringen Strukturkommissionen, der fik til opgave at tilvejebringe en teknisk og faglig analyse, der kunne udgøre et beslutningsgrundlag for ændringer i rammerne for løsningen af den offentlige sektors opgaver. Strukturkommissionen afgav i januar 2004 sin betænkning (Betænkning nr. 1434/2004). Grundlaget for betænkningen var blandt andet de sektoranalyser, der blev udarbejdet på de enkelte sektorområder. Hovedtrækkene i sektoranalysen på skatteområdet blev gennemgået i Skat, april 2004.

Strukturkommissionen fremhævede en række pointer vedrørende skatteområdet:

- Mindre kommuner kan have vanskeligt ved at sikre en tilstrækkelig faglig bæredygtighed.
- Organiseringen af opgaven gav en utilstrækkelig effektivitet i opgaveløsningen.
- Den delte opgavevaretagelse har reduceret mulighederne for prioritering på tværs.
- Det var en styrke ved organiseringen, at kommunerne kunne varetage borgerbetjening i et samlet, helhedsorienteret, organisatorisk koncept.

Strukturkommissionen sammenfattede sin analyse af skatteområdet på følgende måde:

*”Skatteadministrationsområdet er i dag delt mellem kommunerne og staten. Det er kommissionens vurdering, at der vil kunne opnås væsentlige effektivitets- og kvalitetsfordele ved en bedre organisering af området, først og fremmest gennem udnyttelse af stordriftsfordele i skatteligningen, men også ved at skabe grund-*

*lag for en bedre prioritering inden for den samlede skatte- og afgiftsadministration samt en mere hensigtsmæssig beslutningsstruktur i forhold til beslutninger om it-systemudvikling. Samtidig er det væsentligt, at der fortsat er en lokal borgerbetjening i de enkelte kommuner.”*

På den baggrund pegede kommissionen på en samling af ansvaret i staten i kombination med fortsat lokal borgerbetjening i de enkelte kommuner.

Som en alternativ løsning pegede kommissionen på fortsat kommunal opgavevaretagelse med samling i væsentligt færre enheder og lokal borgerbetjening i den enkelte kommune. Det var samtidig kommissionens vurdering, at denne løsning ikke ville tilgodese hensynet til at sikre en tværgående styring og prioritering inden for den samlede skatte- og afgiftsadministration.

## 2.2. Statslig overtagelse af inddrivelsen som en del af kommunalreformen

Inddrivelsen af offentlige restancer indgik ikke som en del af Strukturkommissionens betænkning. Baggrunden herfor var, at der allerede var igangsat en række analyser af området.

Rigsrevisionen offentliggjorde i august 2003 ”Beretning om statens restanceinddrivelse, 13/02”. Konklusionen her var, at regelgrundlaget på inddrivelsesområdet er for kompliceret, at den IT-mæssige understøttelse er utilstrækkelig, og at der hidtil har været for mange myndigheder involveret i opgaven.

Samtidig viste en sammenligning, at restanceinddrivelsen i Danmark er langt mindre effektiv end i Sverige, der har et enklere lovgrundlag, bedre systemunderstøttelse og kun én inddrivelsesmyndighed – ”Kronofogde-myndigheden”.

På baggrund heraf blev der igangsat et analysearbejde af de økonomiske konsekvenser af et enklere lovgrundlag, en systemmodernisering og en enklere struktur med én myndighed (enhedsorganisering) af den offentlige restanceinddrivelse. Analysen, der blev afsluttet i marts 2004, påviste en



række uhensigtsmæssigheder ved organiseringen med flere restancemyndigheder, der kan opsummeres i følgende hovedkonklusioner:

- Retssikkerheden har været svækket som følge af forskelle i administrativ praksis, serviceniveau og inddrivelsesregler hos de involverede myndigheder.
- Der har været et omfattende dobbeltarbejde, da ca. 150.000 restanter er blevet behandlet af mere end én myndighed med et estimeret resourcetab på mere end 100 mio. kr. årligt eller ca. 10% af de samlede udgifter på ca. 1 mia. kr. årligt.
- Inddrivelse har ikke været en kerneopgave for nogen af myndighederne og har derfor ikke defineret organisationens arbejde, hvilket bl.a. har givet markante produktivitsforskelle.
- Omprioritering af den samlede offentlige restanceinddrivelse har været vanskelig.
- Der er behov for såvel regelforenklinger som en bedre systemunderstøttelse af inddrivelsen.

Analyserne konkluderede altså samstemmende, at den offentlige restanceinddrivelse hidtil har været for dyr og for dårlig. På den baggrund valgte regeringen at medtage inddrivelsesområdet i sit udspil til en kommunalreform.

### 2.3. Regeringsudspillet "Det nye Danmark"

På baggrund af analyserne på inddrivelsesområdet og anbefalingerne i Strukturkommissionens betænkning lancerede regeringen i april 2004 sit udspil til en kommunalreform under overskriften "Det nye Danmark".

På skatte- og inddrivelsesområdet indeholdt udspillet følgende forslag:

Skatte- og inddrivelsesopgaven samles i staten.

- Borger- og virksomhedsnær personlig betjening integreres i de kommunale servicebutikker.
- Borgere og virksomheder vil i større omfang kunne få ekspederet skattesager på internettet eller via servicetelefoner.
- Der etableres 25 – 30 skattecentre baseret på de bæredygtige elementer i den eksisterende statslige og kommunale struktur.

- Administrationen af komplicerede og sjældent forekommende opgaver samles i et mindre antal skattecentre for at styrke den faglige bæredygtighed og retssikkerheden.

Udspillet ” Det Nye Danmark” dannede grundlag for de politiske drøftelser, som i juni 2004 førte til aftalen mellem regeringen og Dansk Folkeparti om en kommunalreform.

På skatte- og inddrivelsesområdet fulgte den politiske aftale i al væsentlighed regeringens udspil.

Hovedpunkterne på skatteområdet var:

- Skatteopgaven samles i staten.
- Borgerbetjening sker i de kommunale servicecentre og i statslige skattecentre.
- Borgerbetjeningen på skatteområdet indgår som del af opgaverne i den almindelige kommunale borgerbetjening.
- Nogle opgaver placeres ved alle skattecentre, mens mere specialiserede opgaver kan løses i udvalgte skattecentre.
- Der udvikles digitale løsninger så borgere og virksomheder i stigende grad kan få ekspederet skattesager på internettet eller via servicetelefoner.
- Klagestrukturen tager fortsat udgangspunkt i to administrative klageadgange. (skatteankenævn og Landsskatteret), men tilpasses samlingen af skatteopgaven, således at der skabes en sammenhængende klageadgang.

Hovedpunkterne på inddrivelsesområdet var:

- Der oprettes én inddrivelsesmyndighed, som inddriver alle offentlige fordringer.
- Opgaven skal løses på den mest hensigtsmæssige og mindst ressourcekrævende måde.
- Opkrævningen er fortsat placeret i de myndigheder, som har kravet.
- Tyngden i inddrivelsesopgaven rettes mod de virksomheder og borgere, som bevidst forsøger at unddrage sig betaling af gæld.
- Sociale hensyn i forbindelse med opkrævning og inddrivelse varetages i kommunerne.

Den overordnede strategi på inddrivelsesområdet blev sammenfattet i tre milepæle; at der i 2007 er én restanceinddrivelsesmyndighed, ét fælles regelgrundlag og ét fælles inddrivelsessystem.

I regeringsudspillet indgik, at samlingen af skatte- og inddrivelsesopgaven skulle ske allerede i 2005, og at det nærmere tidspunkt skulle fastsættes ved lov.

I september 2004 blev det endelige antal skattecentre og placeringen af dem fastlagt i forbindelse med en aftale om en udmøntningsplan, som regeringen og Dansk Folkeparti indgik.

#### 2.4. Lovgivning om udmøntning af kommunalreformen på skatte- og inddrivelsesområdet

Den 24. november 2004 fremsatte skatteministeren to lovforslag om udmøntning af kommunalreformen på skatteområdet. Lovforslagene blev 1. behandlet den 3. december 2004, men var ikke færdigbehandlet, da folketingsvalget blev udskrevet den 8. februar 2005 og derfor bortfaldt lovforslagene. De blev genfremsat den 24. februar 2005.

Samtidig blev der fremsat to lovforslag om samlingen i Skatteministeriet af den restanceinddrivelse, der hidtil har været varetaget af kommuner og amtskommuner, politiet, domstolene og ToldSkat.

En fuld udmøntning af målsætningerne for inddrivelsesområdet forudsætter imidlertid, at de organisatoriske ændringer følges op af en systemomlægning fra de nuværende 10 IT-systemer til ét restancehåndteringssystem og forenklinger af de bagvedliggende inddrivelsesregler. I forlængelse af de fire lovforslag om organiseringen af skatte- og inddrivelsesopgaven blev der derfor den 6. april 2005 fremsat et lovforslag om forenkling, harmonisering og objektivisering af inddrivelsesreglerne, der udgør første skridt mod et samlet regelgrundlag på inddrivelsesområdet.

Alle fem lovforslag blev vedtaget af Folketinget ved 3. behandling den 31. maj 2005 og stadfæstet af Dronningen den 6. juni 2005 som lov nr. 427-431 af 6. juni 2005.

### 3. Strukturen på Skatteministeriets område efter fusionen

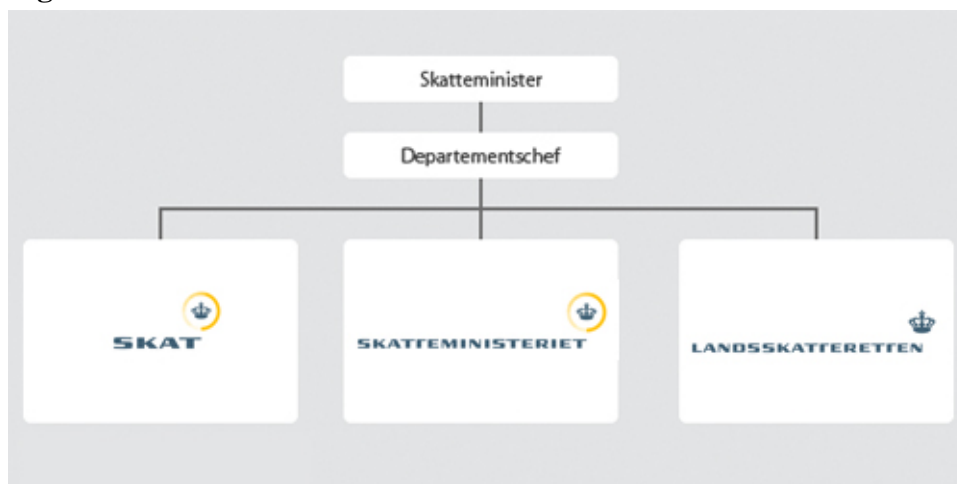
Strukturen på Skatteministeriets område efter fusionen er først og fremmest præget af, at næsten hele driftsområdet er placeret i en enhedsforvaltning, hvis organisering og opgaver er beskrevet i afsnit 4. Enhedsforvaltningen bistår på det helt borgernære plan af kommunale borgerservicefunktioner, jf. afsnit 5, og på det overordnede strategiske og praksisfastsættende plan af Skatterådet, jf. afsnit 6. Klagesystemet vil fremover være enstrengt: Alle afgørelser kan som udgangspunkt påklages til Landsskatretten. Nogle skal dog forelægges for et skatte-, vurderings- eller motorankenævn først. Klageinstanserne er omtalt i afsnit 7.

Skatteministeriets sagsområde omfatter enkelte emner, der ikke har med beskatning i bredeste forstand at gøre. De fleste af disse sager administreres alligevel af enhedsforvaltningen. Det gælder f.eks. inddrivelsesområdet for så vidt angår inddrivelse af andre offentlige krav end skattekrav. Det gælder også f.eks. lovgivningen om varemærkeforfalskede varer. Kontrol af spillemarkedet, herunder Tipstjenesten, Klasselotteriet og gevinstgivende spilleautomater, er henlagt til en særlig Spillemyndighed. Den omtales under afsnit 8.

Endelig bevarer Skatteministeriets departement sine hidtidige arbejdsopgaver. Departementet bistår ministeren med bl.a. policyformulering, kommunikation og lovforberedende arbejde. Hverken departementet eller skatteministeren kan træffe afgørelser i konkrete sager fra ministerområdet.

Strukturen på skatteministerens ministerområde fremgår af figur 1.

**Figur 1. Skatteministeriets struktur.**



#### 4. Told- og skatteforvaltningens organisering og opgaver

Etablering af den nye enhedsforvaltning, der i lovgivningen er betegnet ”told- og skatteforvaltningen”, indebærer en omfattende ændring af strukturen og den organisatoriske tilrettelæggelse af opgaver på området.

Den nye told- og skatteforvaltning har fra starten fået et nyt navn, SKAT, og et nyt logo, der gradvis indføres.

SKAT har en bred opgaveportefølje, der stiller store krav til en hensigtsmæssig organisering. I opgaveporteføljen indgår således blandt andet personskat, erhvervs- og selskabsskat, ejendomsvurdering og ejendomsværdiskat, moms, afgifter, told og motor.

Herudover varetager SKAT inddrivelsesopgaven, mens de kommunale og statslige fordringshavere som hidtil står for opkrævningen.

##### 4.1. SKAT som enhedsforvaltning

Den nye told- og skatteforvaltning, SKAT, etableres efter svensk inspiration som en enhedsforvaltning. Det betyder, at forvaltningen fremover alene består af én formel myndighed – i modsætning til den hidtidige struktur, hvor der var flere hundrede formelle myndigheder, herunder

kommunale ligningscentre, øvrige kommuner der ikke indgik i et ligningscenter, ToldSkats otte områder samt Told- og Skattestyrelsen.

Etableringen af en enhedsforvaltning indebærer, at begrebet 'stedlig kompetence' forsvinder. Stedlig kompetence udtrykker det forhold, at en given myndighed på et givet sagsområde formelt kun har kompetence inden for et afgrænset geografisk område, for eksempel en kommune.

Enhedsforvaltningen vil således allerede på kort sigt kunne få betydelige konsekvenser for den konkrete organisering – såvel eksternt for borgere og virksomheder som internt for arbejdsdelingen. Det skyldes, at der ikke længere er de samme formelle barrierer for en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af den enkelte opgave.

For borgere og virksomheder vil det have den konsekvens, at den enkelte principielt vil kunne blive serviceret alle de steder, hvor enhedsforvaltningen tilbyder betjening. Nogenlunde på samme måde som man i dag kan blive betjent i alle filialer i den bank, man er kunde i.

For skatteadministrationen indebærer enhedsforvaltningen nye muligheder, men også nye udfordringer. Blandt mulighederne er udnyttelsen af stordriftsfordele ved samling af opgaver og en mere fleksibel udnyttelse af de ressourcer, der er til rådighed, idet opgaver langt lettere end i dag kan placeres, hvor der er de fornødne ressourcer og kompetencer. Dertil kommer de forbedrede muligheder for specialisering på landsplan eller inden for større områder.

Det er imidlertid ikke hensigten, at alle enheder skal arbejde med alt i den nye struktur. Der sikres en opgavefordeling gennem en såkaldt kompetenceplan, der beskriver, hvilke opgaver den enkelte enhed har. Kompetenceplanen kan i nogen grad ses som en form for intern afløser af den tidligere sagsudlægningsbekendtgørelse kombineret med interne organisationsplaner. I forhold hertil giver kompetenceplanen imidlertid en mere fleksibel opgaveløsning både indadtil og udadtil.

Et vigtigt mål med enhedsforvaltningen er at sikre endnu større ensartethed i afgørelserne end i dag.

Det stiller krav om udarbejdelse af nye arbejdsgange og værktøjer, der skal muliggøre dette. Dertil kommer behovet for en målrettet kompetenceudvikling.

#### 4.2. Hovedstrukturen i den nye skatteforvaltning

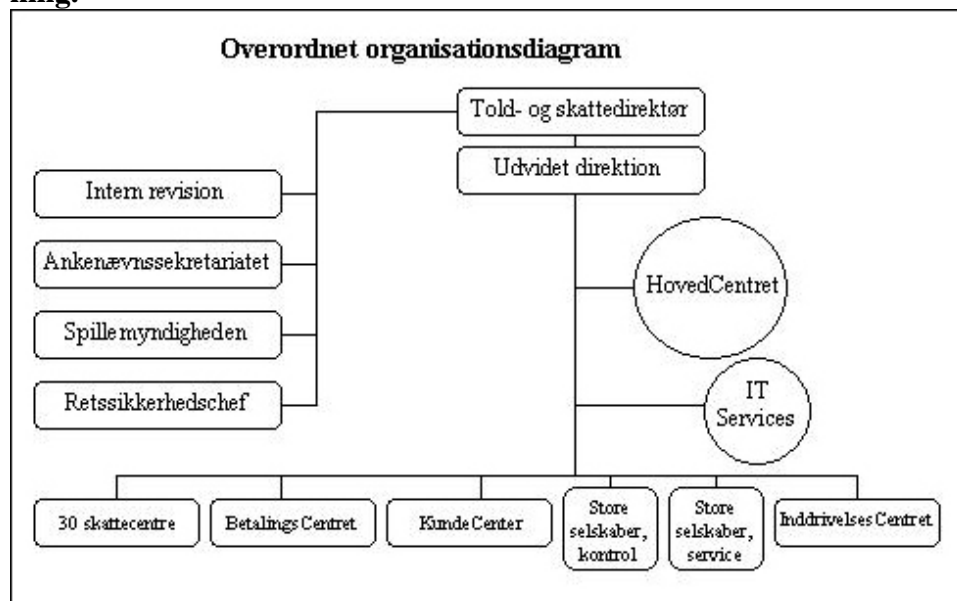
Grundpillerne i modellen er de 30 skattecentre og to øvrige centre, betalingscenteret og kundecenteret (fordelt på fire lokaliteter), hvis fysiske placering regeringen har aftalt med Dansk Folkeparti i udmøntningsplanen fra september 2004 (jf. afsnit 2.3.).

Dertil kommer hovedcentret, som i en række henseender er en fortsættelse af den hidtidige Told- og Skattestyrelse, men hvis formelle status i kraft af enhedsforvaltningsmodellen er ændret. Udenfor hovedcenteret, men som centrale enheder findes desuden store selskaber (service), store selskaber (kontrol) samt inddrivelsescenteret. Dertil kommer IT-services, der er en form for tværgående enhed.

Endelig har fire enheder af forskellige grunde en relativt selvstændig stilling indenfor SKAT. Det drejer sig om henholdsvis intern revision, ankenævnsekretariaterne (jf. afsnit 7.1.2.), Spillemyndigheden (jf. afsnit 8) samt retssikkerhedsenheden.

Modellen kan illustreres med figur 2.

**Figur 2. Overordnet organisationsdiagram for den nye skatteforvaltning.**



#### 4.3. Skattecentre og samarbejder

De 30 skattecentre er den organisatoriske grundstamme i den nye skatteforvaltning. Overordnet kan man sige, at de 30 skattecentre erstatter de kommunale skatteforvaltninger og de otte ToldSkat-områder og som udgangspunkt skal varetage opgaverne fra disse enheder.

Skattecentrene er knyttet sammen i fem samarbejder, jf. afsnit 4.3.5.

Det ligger i modellen, at basisopgaver placeres i alle 30 skattecentre, mens visse specialopgaver samles i færre centre. Tankegangen bag opdelingen i basisopgaver og specialopgaver er, at almindeligt forekommende opgaver placeres som basisopgaver, mens sjældnere forekommende eller meget komplekse opgaver samles færre steder for at sikre den nødvendige faglige kompetence.

Et eksempel på en basisopgave er betjeningen af borgere, der henvender sig personligt i et af skattecentrene. Ekspeditionen af borgeren er en basisopgave, som i nogle tilfælde kan foregå umiddelbart, mens det i andre tilfælde vil være nødvendigt at inddrage viden fra andre dele af organisationen.





#### **4.3.2. Organisering af opgaven i faglige søjler**

Ved siden af opdelingen i basisopgaver og specialopgaver inddeles opgaverne i den nye struktur i faglige søjler, hvoraf servicesøjlen, kontrolsøjlen, inddrivelsessøjlen og den juridiske søjle er de mest fremherskende, der findes ved hvert skattecenter.

Formålet med søjlerne er at samle forskellige opgavetyper i faglige miljøer og inden for rammer, der sikrer et samlet ledelsesmæssigt fokus på de enkelte søjler. Der er i den nye struktur således også betydelig overensstemmelse mellem strukturen i skattecentre og strukturen i hovedcenteret.

Formålet med søjlerne er endvidere at bidrage til realiseringen af service- og kontrolstrategien, som vil være den dominerende faglige strategi i den nye told- og skatteforvaltning SKAT.

Opgaverne i søjlerne er fordelt efter grundlæggende principper. I såvel service- som kontrolsøjlerne gennemføres handlinger, som kan betegnes som kontrol, men hvor det primære fokus i servicesøjlen er at rette eventuelle misforståelser, mens fokus i kontrolsøjlen primært er at afdække fejl – forsætlige eller uagtsomme.

I det konkrete arbejde skal samarbejdet mellem service og kontrol ske i et fælles planlægningsforum, hvor der forud for planlægningsåret gennemføres en fælles planlægning inden for rammerne af en central indsatsplan og med udgangspunkt i samarbejdets erfaringer og kompetencer.

Søjletankegangen kan ses af nedenstående organisationsmodel, der danner grundlag for de enkelte skattecentres struktur.



en fleksibel udnyttelse samt prioritering og styring af ressourcerne i de samarbejdende skattecentre.

Hvert af samarbejderne ledes af en planlægningsdirektør og en samarbejdsdirektion, der ud over planlægningsdirektøren består af direktørerne for skattecentrene. Planlægningsdirektøren er formand for samarbejdsdirektionen.

Sammenhængen mellem de fem samarbejder og de 30 skattecentre er vist i nedenstående tabel.

**Tabel 1. De fem samarbejder og de 30 skattecentre.**

<b>Nordjylland</b> Hjørring Aalborg Thisted Skive	<b>Midtjylland</b> Herning Horsens Grenå Randers Struer Århus	<b>Sydjylland - Fyn</b> Billund Esbjerg Haderslev Tønder Middelfart Odense Svendborg
<b>Nordsjælland- København</b> Bornholm Ballerup Fredensborg Frederikssund Høje-Taastrup København Nærum	<b>Midt- og Sydsjælland</b> Holbæk Korsør Roskilde Køge Næstved Maribo	

#### **4.3.5. Samspillet mellem skattecentre og kommuner**

Også mellem skattecentre og kommuner etableres et samspil eller tilhørsforhold, der angiver hvilket skattecenter der er den enkelte kommunes primære samarbejdspartner. Det skal i den forbindelse understreges, at tilhørsforholdet alene er administrativt praktisk, og at det i enhedsforvaltningen ikke har nogen selvstændig formel betydning over for virksomheder og borgere.

Som eksempel på administrativ betydning kan nævnes, at der etableres et kontaktudvalg mellem hvert enkelt skattecenter og de kommuner, der har et tilhørsforhold, om borgerbetjeningen. Kontaktudvalget skal udgøre en ramme for løbende drøftelser af samspillet mellem skattecentrene og den kommunale borgerservice om borgerbetjeningen.

I en tabel i bilag 1 er vist tilhørsforholdet mellem skattecentre og kommuner. Tilhørsforholdet er tilpasset de kommende kommunesammenlægninger, således at alle kommuner, der lægges sammen, er tilknyttet samme skattecenter.

#### **4.3.6. Specialcentre**

Som en del af SKAT etableres et betalingscenter i Ringkøbing og et kundecenter, der fysisk placeres fire steder, men organisatorisk er samlet. De fire steder er Ribe, hvor chefen for kundecenteret er placeret, samt Hjørring, Odense og Roskilde.

Formålene med begge centrene er at forbedre kundebetjeningen, opnå stordriftsfordele samt opnå en yderligere professionalisering af opgaveløsningen.

Betalingscenteret skal varetage en række data- og betalingsopgaver. Det drejer sig om behandling af oplysninger og betalinger fra virksomheder og borgere for hele landet, bl.a. på områderne moms, A-skat, lønsum, faglige kontingenter og printselsvangivelser.

Kundecenteret skal på sigt forestå besvarelsen af som udgangspunkt alle telefoniske henvendelser samt henvendelser på mail. Som et synligt udtryk herfor har SKAT fra 1. november 2005 ét telefonnummer, **72 22 18 18**, og én mail-adresse [skat@skat.dk](mailto:skat@skat.dk).

I en overgangsfase er det i praksis nødvendigt, at andre enheder internt i SKAT er kundecenteret behjælpeligt. På sigt er det hensigten, at hovedparten af kundecenterets opgaver varetages ligeligt af de fire steder. Medarbejderne i de 4 afdelinger skal i første omgang selv forsøge at besvare henvendelsen. Hvis dette ikke er muligt, viderestilles samtalen til en foruddefineret sluse i kundecenteret med speciale i f.eks. moms, told, afgifter eller inddrivelse.

Såvel betalingscenteret som kundecenteret opbygges gradvis fra 1. november 2005.

#### 4.3.7. Hovedcenterets struktur

Som nævnt er hovedcenteret i den nye skatteforvaltning i mange henseender en videreførelse af Told- og Skattestyrelsen. De væsentligste ændringer er, at der er sket en tilpasning til de nye opgaver, til søjletankegangen samt til den nye formelle status.

Den nye formelle status er en følge af etableringen af enhedsforvaltningen. Kort sagt er den nye status kendetegnet ved, at hovedcenteret i relation til konkrete afgørelser over for borgere og virksomheder ikke er overordnet skattecentrene. Klager over afgørelser skal derfor rettes til de relevante klageinstanser, jf. afsnit 7. I forhold til planlægnings- og styringsopgaver har hovedcenteret internt i SKAT beføjelser med hensyn til opgave- og ressourcefordeling mv.

Strukturen i det nye hovedcenter er vist i nedenstående figur:

**Figur 5. Hovedkontoret med ansvarsområder.**



Figuren illustrerer ansvarsområderne for de otte direktører i hovedcenteret. De fire nederste figurer illustrerer faglige søjler, der skal fungere i et tæt samspil med de faglige søjler i skattecentrene. De faglige søjler i hoved-

centeret varetager især planlægnings-, analyse- og udviklingsopgaver inden for deres respektive opgaveområde.

De fire cirkler illustrerer tværgående enheder, der hver varetager de opgaver, der fremgår af navnene.

## 5. De kommunale borgerservicecentre

Et af hovedpunkterne i regeringens kommunalreformudspil på skatteområdet var, at borgerbetjeningen fortsat skal kunne foregå i kommunalt regi, selv om skatteopgaven overtages af staten. Borgerne skal have frit valg med hensyn til, om de ønsker at henvende sig til et skattecenter eller til en kommune. Myndighedsudøvelse kan kun ske ved skattecentre, mens kommunerne skal ”løse opgaver, der har karakter af borgervejledning og lignende faktisk forvaltningsvirksomhed” (jf. skatteforvaltningsloven).

Kommunerne skal kunne tage imod personlige henvendelser fra borgere og virksomheder om alle emner fra SKATs område. Det vil sige, at man ikke kun kan henvende sig til kommunen om indkomstskat, men også om moms, told, afgifter mv. En kommune skal kunne vejlede og informere om gældende regler, udlevere information, blanketter o.lign., tage imod selvangivelsesblanketter og andre dokumenter til brug for SKAT, vejlede om digitale løsninger – TastSelv og lignende. Kommunen kan også gennemføre de fleste anmodninger om ændringer i forskudsregistrering og udskrivning af skattekort. Opgaver, som kommunen ikke selv kan løse, skal videreformidles til SKAT. En del opgaver, f.eks. i relation til forskudsregistrering, skal søges løst via en ”straksekspedition”, dvs. ved at kommunen tager umiddelbar kontakt til SKAT, mens borgeren venter i kommunens ekspedition.

Regeringen og aftalepartnerne har formentlig haft den nuværende kommunale borgerservice – ”borgerbutikker”, ”kvik-skranker” o.lign. – i tankerne, da rammerne for den kommunale borgerbetjening på skatteområdet blev aftalt. I indenrigs- og sundhedsministerens lov om kommunale borgerservicecentre, lov nr. 544 af 24. juni 2005, overlades det til kommunalbestyrelsen at beslutte, hvordan borgerserviceopgaven skal organiseres. Loven stiller således ikke krav om, at borgerservicecentre skal være

selvstændige enheder inden for kommunalforvaltningen. Opgaver, der er henlagt til den kommunale borgerservice, skal dog løses af kommunen. Det gælder, uanset hvordan kommunalbestyrelsen vælger at organisere den kommunale forvaltning.

## 6. Skatterådet

Fra 1. november 2005 er Ligningsrådet afløst af Skatterådet. Skatterådet er et kollegialt lægmandsorgan. Ligesom Ligningsrådet består Skatterådet af 19 medlemmer, der enten er valgt af Folketinget eller udnævnt af skatteministeren.

Skatterådet bistår SKAT ved forvaltningen af al skattelovgivning bortset fra toldlovgivning samt ved ejendomsvurdering. Det er nyt, at Skatterådet også har kompetence på moms- og afgiftsområdet.

Skatterådet overtager Ligningsrådets opgaver med fastsættelse af retningslinjer for forvaltningens arbejde. Desuden kan SKAT forelægge sager for Skatterådet til afgørelse. Visse sager, bl.a. bindende svar af principiel betydning, skal efter lovgivningen afgøres af Skatterådet.

Skatterådet holder ligesom Ligningsrådet møde ca. én gang månedligt af ca. ½ dags varighed. Rådets kapacitet for sagsbehandling er således begrænset. Det er hensigten, at rådets kapacitet fremover i højere grad skal anvendes til overordnet regel- og praksisfastsættelse og i mindre grad skal anvendes til afgørelse af enkeltsager, der ikke er principielle. Skatterådet skal således bl.a. ikke være klageinstans. Og ordningen med bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet overføres ikke til Skatterådet, men afløses af en ordning med bindende svar, der normalt afgives af told- og skatteforvaltningen.

## 7. Klagesystemet

Et af hovedpunkterne i regeringens kommunalreformudspil på skatteområdet var, at der skulle skabes en sammenhængende klageadgang både på skatteområdet og på inddrivelsesområdet.



### 7.1. Klagesystemet på skatteområdet

Klagesystemet på skatteområdet består af særlige myndigheder: Landskatteretten, skatteankenævnene og vurderingsankenævnene og fra 2006 tillige motorankenævnet.

Hidtil har forvaltningens hierarkiske opbygning bevirket, at der har eksisteret et ikke lovreguleret klagesystem ved siden af de særlige klagemyndigheder. Kommunernes afgørelser har kunnet påklages til told- og skatte-regionerne, og regionernes afgørelser har kunnet påklages til Told- og Skattestyrelsen. Dette klagesystem eksisterer ikke efter fusionen. Derimod kan SKAT som enhver anden forvaltningsmyndighed genoptage egne afgørelser.

#### **7.1.1. Landsskatteretten**

Landsskatteretten er den højeste og i mange tilfælde den eneste administrative klageinstans på skatteområdet.

Landsskatteretten er som udgangspunkt et kollegialt lægmandsorgan, der består af en retspræsident, et antal retsformænd og 32 ordinære medlemmer, der enten er valgt af Folketinget eller udnævnt af skatteministeren. Landsskatteretten har eget sekretariat og er placeret i København.

Landsskatteretten har hidtil bl.a. behandlet klager over ansættelser af indkomst- og ejendomsværdiskat, vurderinger af fast ejendom og visse klagesager om moms og afgifter, hvor Landsskatteretten er gjort til klageinstans ved særlig lovhjemmel. I nogle af disse sager er Landsskatteretten 2. klageinstans, idet et skatte- eller vurderingsankenævn har været første klageinstans. Normalt afgøres disse sager ved, at en retsformand og to ordinære retsmedlemmer voterer skriftligt i sagen. Enkelte sager afgøres efter afholdelse af egentligt retsmøde med mundtlig fremlæggelse af sagen for et større antal retsmedlemmer. Disse klagesager behandles fortsat af Landskatteretten på samme måde som hidtil.

Derudover har Landsskatteretten fået flere opgaver efter fusionen. Landskatteretten overtager fra 1. november 2005 alle de klagesager, som hidtil er afgjort af told- og skatte-regionerne og Told- og Skattestyrelsen. Det betyder, at Landsskatteretten ikke længere kun behandler sager vedr. skat-

teansættelser o.lign., men tillige skal vurdere f.eks. dispensationsansøgninger. De nye typer af klagesager skal ikke behandles af Landsskatterettens ordinære medlemmer. Afgørelserne træffes i stedet af embedsmænd i Landsskatterettens sekretariat. Dette svarer til, at afgørelserne hidtil er blevet truffet af embedsmænd i ToldSkat.

Endelig har Landsskatteretten overtaget de få klagesager, der hidtil er blevet afgjort af Ligningsrådet som klageinstans. Disse sager afgøres med deltagelse af ordinære retsmedlemmer.

### ***7.1.2. Skatteankenævnene, vurderingsankenævnene og motorankenævnet***

Skatteankenævnene er kollegiale lægmandsorganer med typisk 5-15 medlemmer. De er første klageinstans for klager over skatteansættelser og visse andre afgørelser vedrørende personer og dødsboer. De nuværende skatteankenævn er udnævnt af kommunalbestyrelserne. I nogle tilfælde er flere kommuner gået sammen om at oprette fælleskommunale skatteankenævn. Der er derfor i alt ca. 175 skatteankenævn.

De nuværende skatteankenævn fortsætter indtil udgangen af juni 2006. Herefter oprettes 30 nye statslige skatteankenævn, der hver dækker et antal af de nye kommuner. De nye skatteankenævn er også kollegiale lægmandsorganer, men medlemmerne udnævnes af skatteministeren efter indstilling fra kommunalbestyrelserne i skatteankenævnskredsen. Der hvor der skal ske kommunesammenlægninger fra 2007, er indstillingen af skatteankenævnsmember i 2006 en opgave for sammenlægningsudvalgene.

Vurderingsankenævnene er kollegiale lægmandsorganer med mellem 3 og 8 medlemmer. De er allerede i dag statslige. De er første klageinstans for klager over ejendomsvurderinger. Der er 15 vurderingsankenævn på landsplan, hovedsagelig svarende til amtskommunerne. Medlemmerne er udnævnt af skatteministeren efter indstilling fra amtsrådene.

Ligesom de nuværende skatteankenævn fortsætter de nuværende vurderingsankenævn indtil udgangen af juni 2006. Herefter udnævner skatteministeren nye vurderingsankenævnsmember. Indstillingsretten overgår

fra amtsrådene til kommunalbestyrelserne. Antallet af vurderingsankenævn bliver uændret på 15.

Skatte- og vurderingsankenævnene sekretariatsbetjenes af en enhed under SKAT, der er organisatorisk adskilt fra enhedsforvaltningen i øvrigt. Sekretariatsenheden er organiseret ud fra samme søjletankegang som den øvrige enhedsforvaltning, jf. afsnit 4.3.2. Der er således etableret 15 geografisk spredte sekretariater samt en koordinerings- og planlægningsenhed i tilknytning til hovedcenteret.

Fra 2006 kommer der et tilsvarende ankenævn for motorområdet, motorankenævnet. På grund af sagsantallet bliver der kun ét landsdækkende motorankenævn.

## 7.2. Klagesystemet på inddrivelsesområdet

Et væsentligt led i den nye organisering af restanceinndrivelsen er en mere enkel klagestruktur. Den administrative klagebehandling på inddrivelsesområdet er hidtil varetaget af en række administrative klageinstanser, bl.a. ToldSkat og de sociale nævn. Denne klagebehandling samles nu i Landskatteretten. Herudover er fogedrettens hidtidige kompetence i relation til indsigelser mod lønindeholdelse vedrørende underholdsbidrag og krav i henhold til almenboliglovens § 48 og boligbyggerilovens § 8 overført til Landsskatteretten.

Restanceinndrivelsesmyndighedens afgørelser vedrørende bøder, konfiskationsbeløb og sagsomkostninger mv. skal derimod som hidtil påklages til Direktoratet for Kriminalforsorgen. Indsigelser mod udlæg skal endvidere fortsat behandles af fogedretten. Ligeledes opretholdes adgangen til at indbringe pålæg om lønindeholdelse eller iværksættelse af modregning i relation til en række kontrolafgifter for fogedretten.

## 8. Spillemyndigheden og spillenævnet

Spillemyndighedens virksomhed omfatter administration og kontrol med gevinstgivende spilleautomater, kontrol med spil udbudt af Dansk Tipstjeneste A/S og Det Danske Klasselotteri A/S, samt overvågning af spillemarkedet.

Spillemyndigheden har direkte reference til Told- og Skattedirektøren.

Spillemyndighedens afgørelser på spilleautomatområdet kan ankes til et spillenævn bestående af en person med et bredt kendskab til branchens forhold og en repræsentant for henholdsvis SKAT og Skatteministeriets departement. Sidstnævnte er formand. Sekretariatsfunktionen varetages af SKAT.

Kontaktpersoner: Merete Helle Hansen, Rikke Camilla Christensen, Søren Wegener Clausen, Jens Madsen og Bent Thaarup.

## Bilag 1. Samspillet mellem skattecentre og kommuner.

**Tabel B1. Samspillet mellem skattecentre og kommuner.**

<b>Aalborg</b>	<b>Ballerup</b>	<b>Billund</b>	<b>Esbjerg</b>
Brovst	Farum	Børkop	Blåbjerg
Hals	Herlev	Vejle	Blåvandshuk
Nibe	Værløse	Give	Helle
Sejflod		Jelling	Varde
Skørping		Egtved	Ølgod
Støvring		Grindsted	Fanø
Aabybro		Brørup	Bramming
Nørager	<b>Bornholm</b>	Holsted	Ribe
Pandrup	(inkl. Christiansø)	Rødding	
Fjerritslev		Vejen	
<b>Fredensborg- Humblebæk</b>	<b>Frederikssund</b>	<b>Grenaa</b>	<b>Haderslev</b>
Græsted-Gilleleje	Frederiksværk	Rougsø	Christiansfeld
Helsinge	Hundested	Sønderhald øst	Kolding
Helsingør	Jægerspris	Nr. Djurs	Lunderskov
Allerød	Skibby	Ebeltoft	Vamdrup
Karlebo	Slangerup	Midtdjurs	Gram
Skævinge	Stenløse	Rosenholm	Vojens
Hillerød	Ølstykke	Rønede	
Hørsholm	Ledøje-Smørum		
<b>Herning</b>	<b>Hjørring</b>	<b>Holbæk</b>	<b>Horsens</b>
Ikast	Hirtshals	Jernløse	Ry
Aaskov	Løkken	Svinninge	Skanderborg
Aulum-Haderup	Sindal	Tornved	Galten
Trehøje	Læsø	Tølløse	Hørning
Egvad	Frederikshavn	Dragsholm	Gjern
Ringkøbing	Skagen	Nykøbing-Rørvig	Silkeborg
Skjern	Sæby	Trundholm	Them
Videbæk	Brønderslev	Bjergsted	Brædstrup
Holmsland	Dronninglund	Gørlev	Gedved
Brande		Hvidebæk	Hedensted
Nørre-Snede		Høng	Juelsminde
		Kalundborg	Kjellerup
			Tørring-Uldum

**Tabel B1. Samspillet mellem skattecentre og kommuner, fortsat...**

<b>Høje-Taastrup</b>	<b>København</b>	<b>Køge</b>	<b>Korsør</b>
Albertslund	Frederiksberg	Ringsted	Hashøj
Brøndby	Dragør	Skovbo	Skælskør
Glostrup	Tårnby	Solrød	Slagelse
Hvidovre		Stevns	Dianalund
Ishøj		Vallø	Stenlille
Rødovre		Greve	Sorø
Vallensbæk			
<b>Maribo</b>	<b>Middelfart</b>	<b>Nærum</b>	<b>Næstved</b>
Nakskov	Fredericia	Birkerød	Langebæk
Ravnsborg	Ejby	Gentofte	Møn
Rudbjerg	Nr. Aaby	Gladsaxe	Præstø
Holeby	Årup	Lyngby-Tårnbæk	Vordingborg
Højreby	Assens	Søllerød	Fladså
Rødby	Glamsbjerg		Fuglebjerg
Nr. Alslev	Hårby		Holmegård
Nykøbing Falster	Tommerup		Suså
Nysted	Vissenbjerg		Fakse
Sakskøbing	Bogense		Haslev
Stubbekøbing	Otterup		Rønnede
Sydfalster	Søndersø		
<b>Odense</b>	<b>Randers</b>	<b>Roskilde</b>	<b>Skive</b>
Kerteminde	Arden	Ramsø	Bjerringbro
Langeskov	Hadsund	Lejre	Fjends
Munkebo	Hobro	Bramsnæs	Karup
	Langå	Hvalsø	Møldrup
	Mariager	Gundsø	Tjele
	Nørhald		Viborg
	Purhus		Sallingsund
	Sønderhald vest		Sundsøre
			Spøttrup

**Table B1. Samspelet mellem skattecentre og kommuner, fortsat...**

<b>Struer</b>	<b>Svendborg</b>	<b>Thisted</b>	<b>Tønder</b>
Lemvig	Broby	Løgstør	Bredebro
Thyborøn-Harboøre	Fåborg	Aalestrup	Højer
Thyholm	Ringe	Aars	Løgumskloster
Holstebro	Ryslinge	Farsø	Nørre-Rangstrup
Ulfborg-Vemb	Årslev	Hanstholm	Skærbæk
Vinderup	Egebjerg	Sydthy	Aabenrå
	Gudme	Morsø	Bov
	Ærøskøbing		Lundtoft
	Marstal		Rødekro
	Rudkøbing		Tinglev
	Syd langeland		Gråsten
	Tranekær		Augustenborg
	Ørbæk		Broager
	Nyborg		Nordborg
	Ullerslev		Sundeved
			Sydals
			Sønderborg
<b>Århus</b>			
Hadsten			
Hammel			
Hinnerup			
Hvorslev			
Odder			
Samsø			

## **Det selvangivelsesløse samfund**

*Visionen om det selvangivelsesløse samfund har eksisteret i mange år. Nu er den tæt på at blive virkelighed. Langt de fleste skatteborgere vil snart kunne slippe for selvangivelsen. Artiklen beskriver den konkrete vision, udviklingen frem til i dag og de konkrete initiativer.*

### **1. Indledning**

Igennem de senere år er visionen om det selvangivelsesløse samfund kommet mere og mere i fokus. I midten og slutningen af 90'erne var det selvangivelsesløse samfund blot en fjern fremtidsvision. Men med den teknologiske udvikling og med de muligheder, den rummer, er visionen ikke længere skrivebordsteori og ønsketænkning. I dag kan man finde visionen forankret i konkrete initiativer, der har til formål at lette borgernes arbejde med selvangivelsesopgaven. Det gælder ikke mindst det lovforslag om en enklere selvangivelsesprocedure, som vil blive fremsat i begyndelsen af december i år, og som efter planen får virkning i 2008.

Visionen om det selvangivelsesløse samfund er så vidt vides ikke tidligere søgt begrebsmæssigt fastlagt. Der kan derfor være grund til indledningsvis at forsøge at finde ud af, hvad der forstås ved udtrykket "selvangivelsesløse", hvilke skatteydergrupper visionen omfatter, og hvilke former for selvangivelser, der tænkes på. Dette redegøres der for i *afsnit 2 og 3*. Det konkluderes her, at visionen om det selvangivelsesløse samfund først og fremmest skal ses som visionen om at afskaffe print-selvangivelsesblanketten for de ca. 3,9 mio. borgere, som i dag får denne tilsendt.

I *afsnit 4* redegøres der kort for den historiske udvikling af borger-selvangivelsen fra 1903 til i dag.



I *afsnit 5* belyses med tal det mindskede behov, som mange skatteydere i dag har for at selvangive. Det anføres, at ca. 73 pct. af de borgere, der i dag modtager en fortrykt selvangivelse, blot kan nøjes med at kontrollere de fortrykte tal og ikke foretage sig yderligere. For disse borgere er selvangivelsen reelt allerede afskaffet.

*Afsnit 6* indeholder en gennemgang af de konsekvenser, afskaffelsen af selvangivelsen vil have for henholdsvis borgerne og SKAT (den nye betegnelse for de fusionerede skattemyndigheder). Der peges navnlig på, at borgerne slipper for at skulle forholde sig til både en selvangivelse og en årsopgørelse – to dokumenter med stort set samme indhold – og for aktivt at selvangive. I stedet skal borgerne alene kontrollere årsopgørelsens tal, som de kan regne med er endelige. For SKAT betyder visionen, at kontrolressourcerne må sættes ind på en forudgående sikring af kvaliteten af de indberettede data (fremrykket ligning) i stedet for en efterfølgende kontrol af skatteydernes selvangivelse (efterfølgende ligning). En fremrykket ligning indebærer, at afklaring af tvivlsspørgsmål tages i ”opløbet”, således at tvister med borgerne minimeres. Dette giver også en mere effektiv sagsgang.

I *afsnit 7* beskrives med udgangspunkt i regeringens handlingsplan på for-  
enklingsområdet fra 2004 de udfordringer, som man må forholde sig til, når talen er om at realisere visionerne om det selvangivelsesløse samfund. På den ene side ønsket om at nedbringe de administrative byrder for virksomhederne, og på den anden side ønsket om at få flere oplysninger fortrykt, hvilket forudsætter indberetningsløsninger, som kan pålægge virksomhederne øgede administrative byrder, i det omfang de gøres obligatoriske.

I *afsnit 8* beskrives i hovedtræk det lovforslag til en enklere selvangivelsesprocedure for borgerne, som efter planen skal fremsættes i begyndelsen af december i år. Forslaget går ud på at afskaffe printselvangivelsen. I stedet modtager de skatteydere, om hvem SKAT allerede har de væsentligste selvangivelsesoplysninger, alene en årsopgørelse.

*Afsnit 9* indeholder et bud på nogle områder, inden for hvilke man fremover kunne overveje at etablere indberetningsløsninger – uden at det vil

pålægge virksomhederne administrative byrder – således at endnu flere skatteydere slipper for at selvangive. Endvidere beskriver afsnittet i korte træk andre tiltag, som overvejes for at lette borgernes arbejde med at selvangive.

Endelig indeholder *afsnit 10* en afsluttende kommentar til visionen om det selvangivelsesløse samfund. I den forbindelse nævnes visionerne om en rullende forskudsansættelse samt nogle af de tanker, som har været fremme om, hvordan selvangivelsesarbejdet kunne lattes for virksomhederne.

## 2. Hvad betyder ”selvangivelsesløse”?

Visionen om det selvangivelsesløse samfund rejser spørgsmålet, hvad der ligger i udtrykket ”selvangivelsesløse”. Tænkes der med begrebet således på

- at udsendelsen af selvangivelses-blanketten afskaffes, og skatteyderen i stedet direkte modtager en årsopgørelse, som denne må forholde sig til (begrebet *formelt* forstået), eller
- tænkes der også på, at skatteyderen ikke behøver aktivt at selvangive (begrebet *materielt* forstået)?

I dag har skatteyderen via TastSelv mulighed for at indberette selvangivelsesoplysninger tidligt – inden udgangen af februar i året efter indkomståret – således at disse oplysninger kan blive fortrykt og fremgå af den udsendte printselvangivelse et par måneder senere.

Hvis begrebet ”selvangivelsesløse” skal forstås formelt, kan denne indberetningsfacilitet langt hen ad vejen gøre det muligt at opfylde visionen. Indberetningen betyder nemlig, at skatteyderen kan slippe for selvangivelsesblanketten. I den situation er der imidlertid blot tale om en tidlig, aktiv selvangivelse.

Man kan hævde, at hvis der skal være mere substans i visionen, må denne forstås på den måde, at skatteyderen virkelig er fri for aktivt at skulle selvangive (visionen materielt forstået). Dette vil imidlertid gøre det nødven-

dig, at SKAT får oplysningerne gennem etablering af indberetningsordninger for tredjepart på alle områder.

Heroverfor står, at der formentlig altid vil være selvangivelsesrelevante oplysninger, som kun skatteyderen kender til, f.eks. indkomst ved privat hushjælp, privat udlejning af værelser mv. Sådanne oplysninger kan alene skatteyderen indberette, og medmindre pligten til at selvangive sådanne indkomster afskaffes, kan visionen om det selvangivelsesløse samfund – forstået i materiel forstand – ikke opfyldes fuldt ud.

Det vil formentlig også være nødvendigt fortsat at opretholde selvangivelsespligten, herunder skatteyderens pligt til at kontrollere og korrigere tal, som efter skatteyderens opfattelse ikke er korrekte. Det kan f.eks. være tal, som skyldes fejl fra den indberetningspligtiges side. Først når de indberettede oplysninger generelt skønnes at være af en sådan høj kvalitet, at SKAT fuldt ud tør forlade sig på dem, vil der kunne blive tale om at overveje helt at afskaffe pligten til at kontrollere og korrigere indberettede tal.

Visionen om det selvangivelsesløse samfund skal altså først og fremmest ses som en vision om afskaffelse af selve selvangivelsesblanketten, mens selvangivelsespligten og pligten til at korrigere urigtige tal på årsopgørelsen må bestå indtil videre.

### 3. Hvem og hvad er omfattet af visionen?

Visionen kan anskues bredt, som omfattende alle skatteydergrupper i samfundet, såvel borgere som selvstændigt erhvervsdrivende, selskaber og fonde og foreninger mv. Visionen kan også forstås mere snævert som kun omfattende borgerne – og endda kun borgere med almindelige indkomstforhold – hvilket er den mest almindelige måde at forstå visionen på.

I pjecen ”*Det nye Skatteministerium*”, April 2004, er visionen udtrykt på denne måde:

*”Borgere med helt almindelige indkomstforhold skal på sigt slet ingen selvangivelse modtage. Årsopgørelsen skal indeholde alle nødvendige*

*oplysninger og kan danne grundlag for borgerens kontrol af skattemyndighedernes oplysninger.*

*Borgere, der har indkomst eller fradrag som skattemyndighederne ikke kender, skal selvangive. Det skal ske så let som muligt. Skattesystemet skal gennemgås, så selvangivelsen bliver endnu nemmere for denne gruppe borgere. Selvangivelsen afskaffes for de fleste borgere.”*

For så vidt angår selvstændigt erhvervsdrivende bliver en række oplysninger til brug for virksomhedsejers selvangivelse i dag indberettet fra tredjemand og optrykt på det servicebrev, som bliver sendt ud sammen med den udvidede selvangivelse (S-10 selvangivelsen). Imidlertid er de væsentligste selvangivelsesoplysninger – om skattepligtige indkomster og fradrag for driftsudgifter – oplysninger, som kun den enkelte virksomhedsejer har kendskab til. For så vidt angår skattemæssige afskrivninger har virksomhedsejeren valgfrihed med hensyn til størrelsen af det enkelte års afskrivninger, som virksomhedsejeren først forholder sig til, når driftsregnskabet foreligger og konvertering af regnskabstallene til selvangivelsen skal foretages.

Følgelig er det yderst vanskeligt at forestille sig, at selvangivelsen vil kunne afskaffes for selvstændigt erhvervsdrivende. Samme forhold gør sig gældende for selskaber mv., og det ligger således heller ikke lige for at afskaffe selvangivelsen for disse skatteydergrupper.

På den baggrund må det antages, at visionen først og fremmest angår borgerne og muligheden for at afskaffe borgernes selvangivelse. Det er da også dette forhold, som der er fokuseret på i denne artikel. Dette skal dog ikke tages som udtryk for, at der ikke søges opnået lettelser for virksomhederne mv. i deres arbejde med selvangivelsen. I afsnit 10 er der kort redegjort for nogle af de tanker, der har været fremme på området.

Spørgsmålet er herefter, hvilken form for selvangivelse, som visionen først og fremmest tager sigte på at afskaffe.

Der findes en række borgerrelaterede selvangivelser;

- den fortrykte selvangivelse eller printselvangivelsen (fordi den udelukkende baserer sig på de såkaldte "printbeløb" – dvs. de registrerede oplysninger, som skattevæsenet har i forvejen),
- selvangivelsen for begrænset skattepligtige
- selvangivelsen for fuldt skattepligtige, som ønsker at blive beskattet efter reglerne for grænsegængere, og
- selvangivelsen for udenlandsk indkomst.

Ved vurdering af, hvilke selvangivelser til borgerne, som det er muligt at afskaffe, må der lægges vægt på, at antallet af indkomst- og fradragskomponenter på den pågældende selvangivelse, om hvilke SKAT i forvejen har fået indberettet oplysninger fra tredjemand, i meget væsentligt omfang overstiger antallet af oplysninger, som det må forventes, at skatteyderen selv skal påføre selvangivelsen. Kun i denne situation kan der være en fordel i at afskaffe den pågældende selvangivelse.

Alene printselvangivelsen synes i dag at opfylde dette kriterium. Som det nævnes i afsnit 5, har SKAT for en meget stor del af borgerne alle oplysninger, hvorfor det ligger lige for at afskaffe denne selvangivelse.

#### **4. Selvangivelsens historie**

Med indførelsen af indkomstbeskatning i 1903 opstod behovet for at kunne selvangive. Til det formål blev der udarbejdet et autoriseret skema, det såkaldte "*skema til selvangivelse for her i landet bosatte personer*".

I perioden fra 1930'erne og frem undergik selvangivelsen en række ændringer. Antallet af felter udvidedes i takt med behovet for yderligere specifikation af indkomster og fradrag. I 1952 indeholdt selvangivelsen 34 punkter, som skatteyderen skulle forholde sig til.

Med kildeskatten indførtes der "samtidighed" i beskatningen. Selve udformningen af selvangivelsen for personer blev dog relativt upåvirket heraf. I 1971 indførtes en indberetningspligt for alle A-indkomster samt visse B-indkomster. I 1977 blev oplysningspligten udvidet til at omfatte renteindtægter, som banker og andre, der modtog indskud til forrentning, havde tilskrevet de enkelte kontohavere. I 1977 blev selvangivelsen for alminde-

lige lønmodtagere udskilt som en selvstændig blanket, der var væsentlig enklere end hidtil.

Op gennem 1980'erne blev stadig flere områder omfattet af indberetningspligten. Indtil 1983 blev indberettede oplysninger udelukkende anvendt til kontrol og udsøgningsformål. Ønsket om, at kunne tilbyde et overvejende antal skatteydere med ukomplicerede skatteforhold en fremrykket slutopgørelse, var anledningen til, at der gennemførtes en reform af selvangivelses-ordningen med virkning for indkomståret 1982. Den nye selvangivelse – den såkaldte ”*komponentselvangivelse*” – indeholdt et antal gule felter, som skatteyderen ikke behøvede at udfylde, hvis den pågældende var enig i oplysningerne. Det drejede sig navnlig om løn, dagpenge, uddannelsesstøtte, og oplysninger fra pengeinstitutter. Hvis den skattepligtige ikke havde ændringer eller yderligere at tilføje, kunne skatteyderen nøjes med at underskrive og indsende selvangivelsen – den såkaldte *erklærings selvangivelse*.

Med virkning for indkomståret 1988 gennemførtes endnu en selvangivelsesreform, som leder frem til den ordning, der kendes i dag. I forbindelse med indførelsen af *oplysningskortet* blev der 1989 i det daværende Statskattedirektorat anskaffet et antal optisk læsere. Konceptet var, at skattevæsenet påførte selvangivelsen de oplysninger, som baserede sig på indberetninger fra de indberetningspligtige og fra det såkaldte oplysningskort, og på det grundlag blev *den fortrykte selvangivelse* dannet. Modtageren af den fortrykte selvangivelse, der ikke havde ændringer eller tilføjelser, blev i praksis fritaget for at selvangive. Oplysningskortet blev udsendt i januar måned i året efter indkomståret. Skatteydere, der udfyldte oplysningskortet og indsendte dette senest den 15. februar, fik årsopgørelsen samtidig med selvangivelsen ca. 1. maj.

Som et resultat af den løbende udvidelse af oplysningspligten faldt behovet for at indhente supplerende oplysninger hos personer, der fik tilsendt den fortrykte selvangivelse, og oplysningskortet blev afskaffet med virkning fra og med 1992. Samtidig blev fristen for indgivelse af selvangivelsen rykket frem til 1. maj. Den fortrykte selvangivelse udsendes i dag i perioden marts-medio maj.

## 5. Faldende behov for selvangivelse

Der blev i 2004 udsendt godt 3,9 mio. fortrykte selvangivelser. Knap 2,6 mio. borgere modtog en årsopgørelse samtidig med udsendelsen af selvangivelsen ud fra den formodning, at disse borgere ikke havde yderligere indkomster eller fradrag at selvangive. Formodningen bygger på oplysninger i forskuds- og slutsystemerne. Formodningen har imidlertid ikke holdt stik i ca. 8 pct. af de tilfælde, hvor selvangivelsen var ledsaget af en årsopgørelse, eftersom de pågældende skatteydere alligevel havde noget at selvangive.

Af de ca. 1,3 mio. borgere, som i 2004 ikke i første omgang modtog en årsopgørelse, har der været ændringer til selvangivelserne i 61 pct. af tilfældene. Omvendt havde 39 pct. af disse borgere ikke tilføjelser eller rettelser til den udsendte selvangivelse og kunne have modtaget en årsopgørelse straks.

Samlet set skønnes det, at ca. 73 pct. af de borgere, der i dag modtager en fortrykt selvangivelse, ikke behøver at foretage sig yderligere. De kan opfylde selvangivelsespligten ved blot at kontrollere de fortrykte tal. For denne gruppe af borgere kan man derfor sige, at selvangivelsen reelt allerede er afskaffet.

## 6. Hvad betyder visionen?

Som det fremgår ovenfor, er borgernes behov for at selvangive indkomst- og fradragsforhold efterhånden mindsket i en sådan grad, at der er grundlag for at afskaffe printselvangivelsen for den store gruppe af skatteydere, der har enkle skattemæssige forhold. I stedet kan disse borgere nøjes med at modtage en årsopgørelse.

Men hvad betyder det for henholdsvis borgerne og SKAT, at printselvangivelsen afskaffes?

For *borgerne* betyder visionen:

- at de slipper for at skulle forholde sig aktivt til både en selvangivelse og en årsopgørelse – dvs. to dokumenter, som i realiteten indeholder samme oplysninger
- at risikoen for at glemme fradrag og indtægter mindskes
- at flere borgere vil kunne modtage årsopgørelsen i starten af året efter indkomståret og kan dermed få deres mellemværende med myndighederne klaret hurtigere (restskat/overskydende skat)
- at borgerne kan regne med, at der ikke kommer efterfølgende ændringer fra ligningsprocessen
- at ligningsfristen for gennemgang af borgeres skatteforhold følgelig kan afkortes eller på sigt helt ophæves, og
- at antallet af skattetvister med borgerne som part må forventes at falde betydeligt.

For *SKAT* betyder visionen:

- at kontrolressourcerne må sættes ind på en forudgående sikring af kvaliteten af de indberettede data (fremrykket ligning)
- at der med fremrykket ligning sker en afklaring af tvivlsspørgsmål, før de udvikler sig til tvister
- at de sager, som vil blive rejst, i langt højere grad vil angå principielle tvivlsspørgsmål, hvor det er den indberetningspligtige, som optræder som part
- at fremrykket ligning giver mulighed for effektiviseringer og besparelser hos *SKAT*
- at en ophævelse af ligningsfristen vil blive opfattet som god service og dermed styrke myndighedernes goodwill i befolkningen
- at pligten til at kontrollere årsopgørelsens tal må indskærpes borgerne, så længe der er selvangivelsesoplysninger, som ikke alle indberettes af tredjemand, eller man ikke tør forlade sig på kvaliteten af tredjemands oplysninger
- at der sikres borgerne nemme TastSelv-faciliteter, således at de ikke opfatter initiativet som en serviceforringelse i forhold til i dag og
- at borgerne skal informeres om nye tiltag, således at de føler sig trygge ved ikke at skulle foretage sig noget og ikke føler sig umyndiggjorte ved at ikke at skulle selvangive aktivt.



## 7. Regeringens handlingsplan

Visionen om det selvangivelsesløse samfund har konkret forankring i regeringens handlingsplan på forenklingsområdet, som er beskrevet i pjecen "En enklere hverdag for borgere og virksomheder" 2004. Om det selvangivelsesløse samfund anføres det:

*”Pkt. 59. Mod det selvangivelsesløse samfund.*

*Ved en øget brug af informationsteknologi vil flere oplysninger kunne fortrykkes på selvangivelsen. Skattemyndighederne skal yde rådgivning i en tidlig fase, eksempelvis gennem bindende ligningssvar, i stedet for efterfølgende at kontrollere. Dermed kan der ske en hurtigere ligning. Formålet er, at borgere og virksomheder skal selvangive så få oplysninger som muligt.*

Samtidig foreslås det i handlingsplanen, at virksomhedernes administrative byrder lettes:

*“Pkt. 60. Forenkling af skattekontrolloven.*

*ToldSkat modtager hvert år knap 90 mio. indberetninger. Det skal undersøges, om de alle er nødvendige. Eksempelvis skal det vurderes, om skattekontrolloven kan forenkles, så tredjemand kan fritages for indberetning af formueoplysninger og renter under en nærmere fastsat bagatelgrænse. Formålet er at skabe administrative lettelser for blandt andre mindre virksomheder. En nedbringelse af antallet af indberetninger kan samtidig medføre besparelser for myndighederne.*

*Analysen gennemføres i sammenhæng med en analyse om det selvangivelsesløse samfund. Derefter følger eventuel regelforenkling eller administrativ forenkling.”*

Disse to forenklingsinitiativer har tæt sammenhæng, og det er derfor nødvendigt, at der i forbindelse med gennemgangen af indberetningspligterne i skattekontrolloven (initiativ 60) foretages en afvejning af på den ene side ønsket om at lette virksomhedernes indberetningsbyrder og på den anden side nødvendigheden af at sikre en tilstrækkelig datakvalitet til realisering af visionen om det selvangivelsesløse samfund (initiativ 59).

De to initiativer afspejler den udfordring, der består, når talen er om at komme videre mod det selvangivelsesløse samfund.

Ifølge regeringsgrundlaget er det regeringens målsætning at lette de administrative byrder for virksomhederne med op til 25 pct. inden 2010. I 2001 var de administrative byrder på Skatteministeriets område på 9 mia. kr. og i 2004 var byrderne nedbragt til 8 mia. kr., dvs. der var opnået en lettelse på ca. 10 pct. I skrivende stund mangler der således kun 15 pct. for, at Skatteministeriet lever op til sin målsætning.

Udfordringen med at gennemføre det selvangivelsesløse samfund samtidig med at opfylde målsætningen om at reducere virksomhedernes administrative byrder må løses hen ad vejen, idet det må undersøges, hvor stort et råderum, der er til at pålægge virksomhederne nye indberetningspligter, og om man i givet fald ønsker at udnytte dette råderum til at realisere visionen.

## 8. Lovforslaget

Ifølge regeringens lovprogram fremsættes i starten af december i år et lovforslag om en enklere selvangivelsesprocedure, hvorved printselvangivelsen afskaffes. Forslaget har direkte forankring i regeringens vision om det selvangivelsesløse samfund og forventes at få virkning fra foråret 2008.

Forslaget går ud på, at de skatteydere, som ikke det foregående år har selvangivet, fordi SKAT har alle selvangivelsesrelevante oplysninger i forvejen, eller som ikke har ændret deres forskudsopgørelse for det pågældende indkomstår, alene modtager en årsopgørelse samt en kort vejledning i marts måned. Det drejer sig i første række om lønmodtagere med enkle beskatningsforhold, pensionister, studerende mv. Kun i relativ få tilfælde har denne gruppe noget at selvangive.

De skatteydere, som har haft én eller flere oplysninger at selvangive det seneste indkomstår, vil efter forslaget ligeledes i marts måned modtage en årsopgørelse samt en vejledning. Imidlertid vil skatteyderen også samtidig modtage et oplysningskort. Har skatteyderen også for dette år supplerende indkomstoplysninger, kan oplysningskortet udfyldes med oplysninger her-

om og indsendes til SKAT. Oplysningerne kan også – ligesom i dag – afgives via TastSelv-telefonen eller TastSelv-faciliteten på SKATs hjemmeside. Skatteydere, der ikke anvender digital indberetning eller TastSelv, kan indsende oplysningskortet til SKAT. Herefter vil disse skatteydere modtage en endelig årsopgørelse.

Med årsopgørelsen følger som nævnt en vejledning. Til de skatteydere, som alene modtager en årsopgørelse, vil vejledningen henlede skatteyderens opmærksomhed på selvangivelsespligten – det strafbare i at undlade at selvangive og korrigere fejlagtige tal – samt muligheden for at rekvirere et oplysningskort eller anvende TastSelv, hvis skatteyderen måtte have indkomst mv. at selvangive.

Til de skatteydere, som foruden årsopgørelsen modtager et oplysningskort, følger også en individuel vejledning, som i særlig grad tager sigte på den enkelte skatteydere selvangivelsesbehov. I vejledningen er således særligt beskrevet de selvangivelsesoplysninger, som må formodes at være relevante at påføre for denne skatteyder.

Forslaget går desuden ud på at gøre det muligt for almenvelgørende foreninger mv. at indberette modtagne gavebeløb til SKAT. I det omfang dette sker, gøres det muligt at fortrykke oplysningerne i årsopgørelsen, hvorved et yderligere antal skatteydere ikke behøver at selvangive fradragsberettigede gavebeløb.

Samtidig med fremsættelsen af lovforslaget vil der ifølge lovprogrammet blive fremsat et lovforslag om oprettelsen af et indkomstregister (eIndkomst), hvori en række indberetningsdata fra virksomhederne til det offentlige samles. Efter dette forslag bliver det muligt gennem indberetninger fra arbejdsgivere at udvide antallet af tilfælde, hvor det er muligt at fortrykke lønmodtageres befodringsfradrag. Forslaget vil komme de skatteydere til gode, som har registreret flere arbejdspladser hos arbejdsgiveren.

Gennemføres forslagene, således at det bliver muligt at fortrykke befodringsfradraget, og skabes der adgang for de almenvelgørende foreninger mv. til at indberette gavebeløb, og foreningerne gør brug af denne adgang,

vil antallet af skatteydere, som ikke behøver at ændre deres årsopgørelse, blive reduceret med ca. 466.000 personer.

Endelig går lovforslaget ud på at afskaffe udsendelsen af den ordinære forskudsopgørelse til borgerne. I stedet informeres borgerne i forbindelse med årsopgørelsen om, hvilke oplysninger den kommende forskudsopgørelse dannes på grundlag af. Endvidere informeres borgeren om, at forskudsopgørelsen, når den dannes i november, gøres tilgængelig for borgeren i skattemappen på SKATs hjemmeside. Borgeren kan dog ved hjælp af TastSelv-telefonen rekvirere forskudsopgørelsen i en papirudgave. Endvidere modtager borgerne information om, at skattekortet automatisk tilsendes arbejdsgiveren mv.

Forslaget giver borgerne den serviceforbedring, at de ikke flere gange i løbet af året besværes med henvendelser fra SKAT, som de skal forholde sig til, og som for mange borgeres vedkommende er overflødig.

## 9. Fremtiden

Med gennemførelsen af lovforslaget om enklere selvangivelsesprocedure, er visionen om afskaffelse af printselvangivelsen for borgerne, opfyldt. Tilbage står ønsket om at gøre det så enkelt som muligt at selvangive for de borgere, som fortsat har noget at selvangive. Opfyldelsen af dette ønske kræver, at det i årene fremover vurderes, hvordan SKAT får kendskab til de nødvendige oplysninger om borgernes indkomst- og fradragsforhold på den mest hensigtsmæssige måde, uden at belaste erhvervslivet i unødigt grad med nye administrative byrder.

Målet om at gøre det nemmere for borgerne at selvangive må nås enten gennem yderligere indberetninger fra en række serviceleverandører for borgeren – eller gennem regelforenklinger, hvor behovet for oplysningerne i skattemæssig sammenhæng elimineres.

For at sikre, at der ikke pålægges virksomhederne administrative byrder ved obligatoriske indberetningsordninger, må fokus selvsagt rettes mod

- 1) indberetningsordninger, som ikke angår erhvervsvirksomheder og

2) indberetningsordninger af frivillig karakter.

Som eksempel på den første kategori kan nævnes, at det kunne overvejes at pålægge en person, som yder et underholdsbidrag ifølge en privatretlig aftale, at indbetale beløbet til bidragsmodtager via kommunen, som herefter kunne indberette beløbet til SKAT. På den måde kunne beløbet fortrykkes hos såvel yder som modtager. I 2003 havde ca. 74.000 borgere sådanne privatretlige aftaler, og af disse havde ca. 22.500 kun denne ene oplysning til selvangivelsen.

Som eksempel på den anden kategori kan nævnes, at man ligeledes kunne overveje at etablere en ordning, som gjorde det muligt at fortrykke indtægter fra sommerhusudlejning baseret på en frivillig indberetningsordning for udlejningsbureauerne. Indberetning skulle således være en service og bero på en aftale mellem udlejningsbureau og ejer af sommerhuset. Antallet af borgere, som kun mangler denne ene oplysning i dag, er ca. 13.000. Samlet er der ca. 59.000 borgere, som selvangiver indtægter fra sommerhusudlejning.

Det skal understreges, at der ikke er gennemført tilbundsående undersøgelser af det hensigtsmæssige i at gennemføre indberetningsordninger på de nævnte områder. Når de nævnes, er det alene for at give eksempler på typer af indberetningsordninger.

Der vil formentlig altid være indkomstarter, som kun skatteyderen kender, og som kun skatteyderen kan give SKAT oplysninger om. Det drejer sig f.eks. om indkomst ved privat hushjælp, privat dagpleje fortjeneste på vindmøller, salg af ædelmetaller osv., privat udlejning af værelser, øvrige lønmodtagerudgifter over bundgrænsen på 5.000 kr. (2005).

På disse områder kunne man forestille sig, at TastSelv blev udbygget. I dag kan skatteyderen foretage tidlig indberetning i TastSelv om indkomster og fradrag, som kun den pågældende selv kan bidrage med, inden udgangen af februar i året efter indkomståret. Ordningen kunne udvides, således at skatteyderen kunne foretage løbende indberetning året rundt.

Endvidere kunne det gøres muligt for borgeren at indberette for fremtidige indkomstår, ligesom det kunne gøres muligt for tredjemand efter bemyndigelse fra skatteyderen, f.eks. et pengeinstitut eller realkreditinstitut, at foretage indberetning til TastSelv. Dermed kunne forskellige virksomheder yde en service over for borgeren.

Sådanne tiltag vil samtidig give effektivitetsgevinster for SKAT, idet nogle af de forretningsprocesser, der i dag kræver manuelle arbejdsgange, kan undværes og erstattes af elektroniske løsninger. Også ud fra den betragtning ville det være helt naturligt, at der blev gennemført massive informationskampagner for brugen af SKATs TastSelv-faciliteter.

Der er her igen tale om skitser til nogle ideer, som ikke er undersøgt til bunds.

## 10. Afslutning

Man kan spørge om udtrykket det selvangivelsesløse samfund ikke er slået lidt stort op, når visionen i første omgang kun omfatter borgerne – især når udtrykket undertiden alene er blevet anvendt som kun omfattende borgere med almindelige eller enkle indkomstforhold.

Selv om det kunne tyde på en mere forsigtig tilgang og mindre ambitiøs udlægning af visionen, er der dog ikke grund til at antage andet end, at ”almindelige eller enkle indkomstforhold” alene afspejler, hvad det for myndighederne er muligt at få indberetning om.

Selv om visionen som nævnt i afsnit 3 ikke omfatter de ca. 550.000 virksomheder (selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber mv.), er visionen på ingen måde utopi. Med lovforslaget om en enklere selvangivelsesprocedure tages et væsentligt skridt i retning af opfyldelse af visionen, idet 3,9 mio. skatteydere vil få afskaffet printselvangivelsen og heraf vil 2,6 mio. borgere alene modtage en årsopgørelse uden oplysningskort.

Der er med lovgivningsinitiativet taget hul på at realisere visionerne, og opgaven bliver fremover at vurdere, om det er muligt at få indberettet oplysninger fra andre kilder, således at endnu flere end de 2,6 mio. skatte-

ydere kan nøjes med at modtage en årsopgørelse. I den forbindelse må ønsket om at lette virksomhedernes administrative byrder afvejes over for hensynet til at sikre en tilstrækkelig datakvalitet til realisering af visionen om det selvangivelsesløse samfund.

Med tiden kunne man forestille sig, at også udsendelsen af årsopgørelsen blev afskaffet. Opgørelsen kunne i stedet ses i den elektroniske skattemappe på nettet, og de borgere, som havde behov for at få opgørelsen på papir, kunne rekvirere denne via TastSelv-telefonen. En sådan mulighed hænger dog tæt sammen med spørgsmålet om, i hvilket omfang man fortsat vil kræve, at borgerne reagerer på fejlindberetninger, jf. afsnit 6. Endvidere rejser det spørgsmålet, om SKAT i en sådan situation vil kunne gøre et ansvar gældende over for en skatteyder med indtægter, som ikke er omfattet af indberetningsordningerne, men som skatteyderen ikke har gjort SKAT opmærksom på.

Den ultimative version af det selvangivelsesløse samfund – hvor også årsopgørelsen afskaffes – forudsætter navnlig indberetning af alle borgernes indkomster og fradrag. I en sådan situation kan skatten opkræves med løbende ændringer af forskudsskatten (rullende forskud). I dette samfund er borgerne stor set fri for at befatte sig med skat overhovedet. De indberetningspligtiges data og forskudssystemerne alene vil kunne klare skatteopgaven for borgerne (no-touch-systemet), men borgerne vil dog selvsagt altid have mulighed for at ændre sin forskudsregistrering gennem TastSelv-faciliteterne. Visionen forudsætter dog en ophævelse af progressionen i beskatningen.

Som nævnt i afsnit 3 må det antages, at visionen om det selvangivelsesløse samfund i almindelighed ikke omfatter erhvervsdrivende. Afslutningsvis kan der dog være anledning til at knytte nogle enkelte bemærkninger hertil.

Tankerne om forhåndsligning af virksomhederne kan ses som en pendant til tankerne om fremrykket ligning, som er en forudsætning for virkeliggørelsen af visionerne om det selvangivelsesløse samfund på borgerområdet.

Tanken om at fremrykke ligningen for at gøre flest mulige borgere selvangivelsesløse vil selvsagt også komme virksomhederne til gode. Der vil således være en række oplysninger på virksomhedernes selvangivelse, som må anses for forhåndslignet. Det kan være virksomhedens egne oplysninger til indberetningssystemet, f.eks. angående løn, eller oplysninger om virksomheden, som tredjemand har indberettet til SKAT.

Endvidere har virksomhederne allerede i dag mulighed for at opnå afklaring af tvivlsspørgsmål på de væsentligste områder gennem bindende svar. Denne mulighed gør ikke i sig selv selvangivelsen overflødig, men mindsker selvsagt risikoen for, at spørgsmål tages op i ligningsfasen. Denne form for forhåndsligning øger virksomhedernes forudberegnelighed og giver virksomhederne sikkerhed for, at skatten er endelig.

Det har fra revisorside været foreslået, at der blev etableret en certificeringsordning, hvorefter myndighederne på forhånd godkendte virksomhedernes regnskaber, hvis de blev udarbejdet af bestemte revisionsfirmaer. Revisor kunne så afgive en erklæring til myndighederne om, at revisor havde gennemgået regnskaberne, og om hvordan gennemgangen var blevet foretaget. En sådan erklæring kunne træde i stedet for en egentlig selvangivelse fra virksomheden.

Med et sådan forslag ville man i realiteten overlade ligningsopgaven til private revisionsfirmaer. Arbejdet for SKAT ville indskrænke sig til ved stikprøver at kontrollere om revisors arbejde blev udført tilstrækkeligt betryggende og i overensstemmelse med lovgivningen. Desuden ville det formentlig alene være indgivelsen til SKAT af selvangivelsen, som kunne afskaffes, mens revisor fortsat havde behov for at konvertere en række regnskabsoplysninger til selvangivelsen for at finde ud af, hvad virksomheden skulle betale i skat.

Det har også været foreslået, at man terminologisk tilpassede skattereglerne til regnskabslovgivningen, således at der f.eks. ikke var forskel på det driftsmæssige afskrivningsbegreb og det skattemæssige. Gennemførtes en sådan tilpasning ville det overflødiggøre en egentlig selvangivelse for virksomheden, men ville selvsagt ikke overflødiggøre den opstilling (regnskabet), som beskatningen kunne baseres på.



Et mindre vidtgående forslag har været overvejet i forbindelse med SKATs nye service og kontrolstrategi (Indsatsstrategien), hvorefter SKATs indsats med hensyn til at yde virksomhederne service eller kontrollere virksomhederne afhænger af virksomhedernes evne og vilje til at følge skattelovgivningen. Man har således været inde på den tanke, at ”*mønstervirksomheder*” – dvs. virksomheder som har vist, at de i særlig grad har evne og vilje til at følge skattelovgivningen - skulle have mulighed for at blive forhåndslignet, således at disse virksomheder opnår større forudberegnelighed og sikkerhed om skatte- og afgiftsspørgsmål. Det sker gennem dialog mellem virksomheden og SKAT, hvor eksisterende værktøjer som bindende og responderende svar indgår som væsentlige elementer. Mønstervirksomheden opnår større forudberegnelighed, hvilket må anses for at være af væsentlig betydning for virksomheden, men pligten til at indsende en selvangivelse bortfalder dog ikke i disse situationer.

Kontaktperson: Tony Gønge Nielsen.

# Afståelsesbegrebet

- belyst gennem afståelse ved ændring af aftaler

Af Adjunkt, ph.d. Nikolaj Vinther, Aalborg Universitet<sup>1</sup>

*Ved begrebet afståelse forstås almindeligvis enhver form for salg, arv, gave mv. Disse begreber er hentet fra civilretten og har derfor også et civilretligt indhold. Det betyder, at når der f.eks. foreligger et salg i civilretlig henseende, vil der endvidere foreligge et skatteretligt salg. Denne artikels emne er imidlertid, om en ændring af en eksisterende aftale kan medføre, at aftalen er ophørt i forbindelse med indgåelse af en ny aftale. Det forhold, at en aftale er ophørt, indebærer, at der sker afståelsesbeskatning. Det er således bekendt, at ophører f.eks. en fordring på denne måde, vil der skulle ske beskatning efter reglerne i kursgevinstloven. Artiklen vil give et bud på hvilket juridisk grundlag, der er hjemmel til, at en ændring af aftaler kan medføre afståelsesbeskatning.*

## 1. Indledning

Artiklen handler om, hvornår en aftale har undergået en sådan ændring, at aftalen anses for ophørt i forbindelse med stiftelse af en ny aftale.

Emnet belyses ud fra en civilretlig forståelse af aftaleændringer, og disses betydning i forhold til det generelle skatteretlige afståelsesbegreb. Afståelse i denne betydning er relevant for aktiver, hvor der er lighed mellem det skattemæssige aktiv og aftalen. Det være sig f.eks. fordringer, optioner,

---

<sup>1</sup> Nikolaj Vinther forsker og underviser i skatteret og selskabsret på Erhvervsjurastudiet, Aalborg Universitet og er tillige skattekonsulent i Deloitte Skat. Forfatteren har erhvervet sin ph.d.-grad gennem afhandlingen: Civilrettens styring af skatteretten (2004). Ph.D.-stipendiatet var for halvdelens vedkommende finansieret af Skatteministeriet.

warrants, konvertible obligationer og retten til løbende ydelser efter LL § 12 B.

Det påvises i artiklen, at hjemmelsgrundlaget for at anse væsentlige aftaleændringer for et ophør af aftalen i forbindelse med stiftelse af en ny aftale særligt baseres på hensynet til fiscus' tredjemandsposition, og det forhold, at skattelovgivningen er præceptiv.

Artiklen er opdelt i følgende afsnit: I det første afsnit analyseres civilrettens styring af skatteretten inden for dette emne. I det andet afsnit vil aftaleændringer mellem de samme aftalparter blive analyseret i skatteretlig og civilretlig henseende, og i det tredje afsnit vil aftaleændringer i form af indtræden af en ny kreditor eller debitor tilsvarende blive gennemgået. Det fjerde afsnit behandler de skattemæssige konsekvenser af væsentlige aftaleændringer. Til sidst vil der blive konkluderet på baggrund af de fremkomne resultater.

## 2. Civilrettens styring af skatteretten

Udgangspunktet er, at enige kontraktparter kan ændre en bestående aftale, som parterne ønsker det. Dette kan ske stiltiende, ved passivitet eller i form af en skriftlig tillægsaftale mv. At parterne har en sådan ret, udspringer af det samme retlige grundlag som for indgåelsen af den oprindelige aftale: Aftalefriheden. Den eneste betingelse er, at parterne er enige om aftaleændringen.<sup>2</sup> Aftalen kan hjemle en særskilt genforhandlingsret til at ændre aftalen, således at man har et retskrav på en sådan genforhandling, hvis de i aftalebestemmelsen retsbetingede kendsgerninger er opfyldt. Der kan tillige være indgået en hardshipklausul, hvorefter aftalen enten tilsidesættes helt, eller dens indhold tilpasses de nye forhold.<sup>3</sup>

Da aftaleændringerne finder sted gennem en ny aftale, må retsvirkningerne af denne derfor også udledes ved en fortolkning af aftalen, sammenholdt med den hidtidige aftale. Det beror således på en konkret fortolkning af

---

<sup>2</sup> Det er forudsat, at aftalen ikke er urimelig, således at der med hjemmel i afl. § 36 kan ske ændringer ad den vej.

<sup>3</sup> *Mads Bryde Andersen m.fl.*: Obligationsret I (2005), s. 188 ff., *Gomard*: Obligationsret II (2003), s. 37 og *Viggo Hagstrøm*: Obligationsrett (2003), s. 310 ff.

aftalen, hvorvidt den hidtidige aftale er ophørt gennem stiftelse af en ny aftale, eller om den blot er en videreførelse af en allerede eksisterende aftale.

Der kan ikke være megen tvivl om, at et aftaleforhold er ophørt, hvis tillægsaftalen direkte ”annullerer” den hidtidige aftale samtidig med, at tillægsaftalen stifter et helt nyt skyldforhold. Skatteretligt lægges dette også til grund, jf. fx *TfS 2003.134 H*:

Et ejendomsselskab A erhvervede 50 pct. af aktiekapitalen i det sagsøgende selskab B. Modydelsen for aktierne bestod i overdragelse af den ejendom, der var det sagsøgende selskab B's eneste aktivitet. Tre andre personlige aktionærer erhvervede de resterende 50 pct. af aktierne. Aktieoverdragelsesaftalen var indgået den 10.06.1994. Højesteret fandt, at aftalen var bindende, idet de væsentligste vilkår i denne var endeligt fastsat. En tillægsaftale af 15.11.1994 til den oprindelige aftale var således en ændring, der ikke kunne tillægges oprindelig virkning. I tillægsaftalen var det bestemt, at ejendomsselskabet A alligevel ikke skulle være medejer i det sagsøgende selskab B, men at det i stedet skulle have en formidlingsprovision på 750.000 kr. Selskab B's påstand var, at formidlingsprovisionen var et fradragsberettiget beløb, jf. SL § 6. Fiscus' påstand var derimod, at beløbet ikke var fradragsberettiget, idet formidlingsprovisionen måtte kvalificeres som et maskeret udbytte. Højesteret, der stadfæstede landsrettens dom, fandt, at beløbet på 750.000 kr. skulle kvalificeres som et maskeret udbytte. Højesteret lagde vægt på, at ejendomsselskabet A erhvervede aktierne 10.06.1994, og at tillægsaftalen derfor var en aktieoverdragelsesaftale, hvorefter de tre øvrige aktionærer erhvervede de aktier, der var ejet af ejendomsselskab A. Betalingen for aktierne var derfor uberettiget overført fra selskab B til ejendomsselskab A i stedet for fra køberne (de tre aktionærer). Overførslen måtte derfor betragtes som maskeret udlodning til de tre aktionærer, der oprindeligt skulle have betalt overdragelsessummen.

Det første spørgsmål, der skal besvares i forhold til civilrettens styring af skatteretten, er, om civilretten overhovedet anerkender, at en aftale kan ændre identitet, således at man også i civilretlig – obligationsretlig – henseende må betragte den ændrede aftale som en nystiftet aftale.

Spørgsmålet må besvares bekræftende. Det obligationsretlige begreb novation er jo en erkendelse af dette. Det obligationsretlige begreb »novation« kommer fra latin »novatio«, og betyder ”forny”. Novation betyder i juridisk forstand: Fornyelse, den retshandel, der går ud på et skyldforholds ophør ved stiftelse af et nyt, enten mellem de samme personer ved tilvejebringelse af nyt grundlag for gælden, eller ved indtræden af ny kreditor eller debitor.<sup>4</sup>

Et nært beslægtet emne i forhold til novation er det særlige forhold, hvor en skyldner erlægger en ydelse, som ikke er rigtig opfyldelse, men hvor fordringen alligevel ophører, idet fordringshaveren anerkender ydelsen som rigtig opfyldelse. Obligationsretligt betegnes dette som »*datio in solutum*«.

Forskellen mellem novation og *datio in solutum* er, at ved novation ophører et ældre skyldforhold i forbindelse med stiftelse af et nyt skyldforhold, hvorimod ved *datio in solutum* er skyldforholdet det samme, men kreditor har samtykket i, at debitor opfylder aftalen på anden vis. Det vil med andre ord sige, at ved novation erstattes et eksisterende skyldforhold med et nyt skyldforhold, hvorimod ved *datio in solutum* ophører det eksisterende skyldforhold, uden at der i den forbindelse kommer et nyt skyldforhold til eksistens.

Betydningen af, at en aftaleændring fører til ophør af et bestående skyldforhold i forbindelse med stiftelsen af et nyt skyldforhold, har imidlertid særlig relevans, hvis aftalen omfattes af et tredjemandshensyn. Dette hensyn er især båret af, at det ikke bør være muligt at omgå præceptiv lovgivning, hvis aftalen ud fra en konkret vurdering væsentligt har ændret karakter.

Problemstillingen kan f.eks. opstå i forhold til ikrafttrædelsesregler, dvs. spørgsmålet om, hvorvidt en aftale gennem en tillægsaftale i den grad har skiftet karakter, at den falder ind under den nye lovgivning med *ex nunc* virkning, eller om der er tale om uvæsentlige ændringer, således at den

---

<sup>4</sup> Om dette emne, se især *Ussing: Obligationsretten*, 4. udgave, s. 361 ff. og 366 ff., *Lasen: Obligationsretten*, 3. udgave, s. 784 ff., *Stig Jørgensen: Kontraktret*, 2. bind (1972), s. 80, og *Viggo Hagstrøm: Obligasjonsrett* (2003), s. 703 f.

nye præceptive lovgivning ikke finder anvendelse på det bestående retsforhold.<sup>5</sup>

ØLD af 8. marts 2001 i kæresag 17. afdeling B-0358-01 er et eksempel på dette. Sagen handlede om en arbejdstager, der blev ansat pr. 01.01.1995. I ansættelseskontrakten var der en konkurrenceklausul. Arbejdstageren indgik efter forhandlinger med arbejdsgiveren en ny ansættelseskontrakt pr. 18.06.1999, hvor bl.a. konkurrenceklausulen blev ændret. Senere opsagde arbejdstageren sin stilling og stiftede et selskab, der virkede inden for samme branche. Den tidligere arbejdsgiver gjorde nu konkurrenceklausulen gældende. Spørgsmålet var, om den nye konkurrenceklausul adskilte sig på en sådan måde fra den gamle, at de skærpede lønkompensationskrav i den ændrede FUL § 18, der var vedtaget den 15.06.1999, skulle være gældende. Dette fandt Østre Landsret, hvilket medførte, at konkurrenceklausulen var ugyldig.

Se for en tilsvarende problemstilling i *TfS 2003.659 Ø*. Sagen handlede om en skatteyder, der i 1983 havde tegnet en forsikring for tab af arbejdsevne. Skatteyderen gjorde gældende, at en løbende forsikringsydelse skulle kvalificeres som en skattefri sumudbetaling. Subsidiært gjorde skatteyderen gældende, at der var sket sådanne ændringer i forsikringsaftalen vedrørende præmieregulering og forsikringsbetingelser i øvrigt, at forsikringen i henhold til principperne i aftl. § 6 skulle betegnes som nyttegnet og derfor var omfattet af ændringsloven til PBL, der gjorde ydelser af nævnte art skattefrie. Landsretten gav skatteyderen medhold i, at forsikringsaftalen var nyttegnet, og at forsikringsydelsen derfor var skattefri.

Et andet eksempel kan hentes fra EU-udbudsreglerne, hvor spørgsmålet er, om en grundlæggende ændring af en allerede bestående aftale medfører, at en ny udbudsrunde skal iværksættes. *Steen Treumer: Ligebehandlingsprincippet i EU's udbudsregler (2000)*, s. 150 ff. antager dette, og forfatteren anfører, s. 152: ”Udbudsdirektiverne må....antages, at indeholde en stiltiende forudsætning om, at grundlæggende ændringer af en udbudt kontrakt som udgangspunkt skal føre til fornyet udbud.”

---

<sup>5</sup> Om sådanne intertemporale lovkonflikter, se især *O.A. Borum: Lovkonflikter*, 3. udgave, s. 20 ff.

Forfatterens antagelse er blevet understøttet af EF-domstolen, jf. C-337/98. Sagen handlede om Matra-Transport, der 30.03.1993 fik tildelt en entreprise. Forhandlingerne fortsatte imidlertid frem til 1996. I mellemtiden var der vedtaget et udbudsdirektiv, og spørgsmålet var, om den allerede bestående aftale havde ændret sig grundlæggende, således at entreprisen skulle i udbud. Dette fandt EF-domstolen ikke, idet aftaleændringerne hovedsageligt bestod i en tidssvarende opfølgning af teknologien og prisen. Forudsætningsvis anerkender dommen, at uvæsentlige aftaleændringer ikke resulterer i, at aftalen har skiftet identitet, således at der skal afholdes en ny udbudsrunde.

Når – såvel det civilretlige som det skatteretlige – tredjemandshensyn tages med i betragtning, forekommer det, at lighedstrækkende forstærkes, idet det inden for begge retsområder er hensynet om at værne præceptiv lovgivning, der er det bærende element. Der er således tale om en juridisk tankegang, der går på tværs af retsdiscipliner.

*Bent Ramskov* forekommer at være afvisende over for sådanne identitetsbetragtninger. Han anlægger overvejende en aftaleretlig vurdering og finder ud fra denne, at en aftaleændring ikke kan medføre, at et skyldforhold er ophørt med fuld afståelsesbeskatning til følge, men at en aftaleændring kun konkret kan føre til en delvis afståelsesbeskatning, idet det kun er de aftaleændringer, der har ført til visse aftalevilkårs ophør, eventuelt kombineret med nye aftalevilkår, der kan føre til en (delvis) beskatning.<sup>6</sup>

Forfatterens aftaleretlige vurderinger er ikke forkerte, men det kan indvendes, at han ikke i tilstrækkelig grad tager hensyn til fiscus' tredjemandspostion og de saglige, tungtvejende grunde til at sidestille en aftaleændring med en afståelse. Forfatteren skelner således ikke imellem, at en aftale kan have virkninger på to planer – det aftaleretlige plan og det offentligretlige plan – men tager udelukkende udgangspunkt i det aftaleretlige plan, dvs. aftalens retsvirkninger mellem parterne. Tredjemandshensynet – den offentlige interesse – er således ikke iagttaget. Når dette hensyn tages i betragtning, fremgår det mere klart, at skatteretten i denne relation ikke kan operere med et ”deleligt” realisationsprincip. Det var heller ikke

---

<sup>6</sup> *Bent Ramskov*: Intern Selskabsomstrukturering (2001), især afsnit 5.4.3 og 5.4.6.7.

muligt, når det skulle vurderes, hvorvidt en ændring af en konkurrenceklausul medførte, om denne var omfattet af gammel eller ny lovgivning. Der må således gælde et princip om *aftalens udelelighed*, dvs. at aftalen i skattemæssig forstand enten betragtes som bestående med få justeringer, eller den betragtes som ophørt med realisationsbeskatning til følge.

### **3. Aftaleændringer mellem de samme aftaleparter**

Afståelsesbeskatning udløses, *hvis en aftaleændring er væsentlig*. Afståelsesbeskatning udløses således kun, såfremt 1) der er tale om en ny skriftlig eller stiltiende aftaleændring, og 2) såfremt aftaleændringen i så fald er væsentlig.

Det er således af afgørende betydning, om aftalen mellem parterne indeholder hjemmel til at ændre på et eller flere aftalevilkår, eller om denne hjemmel først skal indføres gennem en tillægsaftale. I førstnævnte tilfælde er der ikke tale om en vilkårsændring, der medfører afståelsesbeskatning, hvorimod dette kan forekomme i sidstnævnte tilfælde, forudsat den er væsentlig. I *TfS 2005.134 LR* fandt Ligningsrådet, at indførelsen af en reguleringsklausul om ændring af kapitalforhold og ekstraordinære stor udlodninger gennem en tillægsaftale var en væsentlig aftaleændring, der – forudsat den blev vedtaget – ville indebære afståelsesbeskatning. Hvis nævnte reguleringsklausul derimod var indskrevet i det eksisterende aftalegrundlag, vil det forhold, at tegningskursen mv. blev ændret som følge af reguleringsklausulen ikke medføre afståelsesbeskatning, eftersom den eksisterende aftale ikke er ændret. Ligeledes må det antages, at der ikke vil være tale om en ændring af aftale, såfremt aftalebestemte vilkår medfører ændrede vilkår for en løbende ydelse efter LL § 12 B. Den eksisterende aftale kan f.eks. hjemle mulighed for tilkøb af en ny virksomhed, der skal lægges sammen med den virksomhed, hvor den løbende ydelse måles i forhold til, og hvis aftalen i så fald regulerer et sådant tilkøb, må denne regulering tillige accepteres i skattemæssig henseende, således at der ikke skatteretligt (eller for så vidt civilretligt) er tale om en ændring af aftale. Skift i skattemæssige ordninger kan i visse tilfælde accepteres, såfremt der er hjemmel hertil i den eksisterende aftale, jf. *TfS 2005.316 LR*, hvor det blev tilladt, at en arbejdsgiver og dennes ansatte kunne aftale, at den ansatte kunne vælge at anvende LL § 28-ordningen i stedet for LL § 7 H-



ordningen ved udnyttelsen, såfremt dette være mere attraktivt. Det var dog en forudsætning herfor, at vilkårene for køberetten ikke kunne ændre sig undervejs. Aftaler om skift i skattemæssige ordninger må antages kun at kunne finde sted, uden at det betragtes som en væsentlig aftaleændring, hvis skattelovgivningen konkret hjemler mulighed for dette.

Væsentlighedskriteriet er et relativt kriterium, der må hvile på et selvstændigt skatteretligt grundlag, idet civilretten ikke angiver nogen retningslinjer for dets bedømmelse. Det skatteretlige væsentlighedskriterium relaterer sig til kernevilkårene i en aftale, hvorimod mere perifere aftaleændringer ingen skattemæssig effekt har, ud over hvad aftaleændringen i sig selv indebærer.

Kerne-vilkårene må i dette tilfælde defineres som de punkter i en aftale, der har en økonomisk værdi, og hvis ændring medfører, at det tidligere og det nye skyldforhold i skattemæssig henseende ikke kan karakteriseres som det samme skyldforhold.

Retspraksis understøtter denne definition. Dette kan påvises ved først at gennemgå den praksis, hvorefter afståelsesbeskatning *ikke* er statueret for at sammenligne med den praksis, hvor afståelsesbeskatning *er* statueret.

Afståelsesbeskatning er *ikke* statueret i følgende tilfælde:

I *TfS 2001.549 LR* blev Ligningsrådet forespurgt, hvorvidt to ændringer i medarbejdernes warrantaftaler ville medføre, at disse blev anset for afstået. Den ene ændring bestod i indførelse af en bestemmelse, hvorefter medarbejdere havde ret til at udnytte warrantene, hvis 75 pct. af aktionærene besluttede at sælge virksomheden. Bestemmelsen muliggjorde, at medarbejderne kunne sælge aktierne med. Den anden ændring bestod i indførelsen af en bestemmelse, der sikrede, at warrantene havde samme værdi, hvis det blev besluttet at foretage en fondsemission. Ligningsrådet fandt, at ændringerne ikke medførte, at warrantene blev anset for afstået. I hvert fald spørgsmålet om en ny bestemmelse regulerende fondsemission, må antages at være tilsidesat som følge af den praksisændring, som Ligningsrådets afgørelse i *TfS 2005.134 LR* er udtryk for, jf. også LV 2005-1, afsnit A.B.1.14. Det var i sagen oplyst, at der i den ek-

sisterende warrantaftale var en bestemmelse om, at dels ændring i selskabets kapitalforhold, og at dels ekstraordinære store udlodninger fra selskabet ikke medførte korrektion af tegningskursen eller andet. Parterne ønskede disse aftalebestemmelser ændret, således at ændring i selskabets kapitalforhold henholdsvis ekstraordinære store udbytteudlodninger medførte en korrektion af tegningskursen mv., således at aftalens oprindelige økonomiske balance blev fastholdt. Ligningsrådet fandt, at en ændring af nævnte aftalebestemmelser ville indebære en afståelse i skattemæssige henseende, idet der efter rådets opfattelse var tale om en væsentlig ændring.

I *TfS 1999.172 DEP* blev departementet forespurgt, hvilke skattemæssige konsekvenser det havde, når såvel aktier som obligationer skulle redenomineres til euro på grund af de 11 eurolandenes tiltrædelse af euroen.

Departementet fandt, at det forhold, at en *aktie*, hvis nominelle værdi var angivet i danske kroner eller en anden national valuta, skiftede møntenhed til euro, ikke medførte, at aktien skulle betragtes som afstået i henhold til ABL § 1, stk. 2. Udtalelsen kan tiltrædes, idet et valutaskift ikke medfører, at nogen værdier flyttes. En aktie er udtryk for en forholdsmæssig ejerandel i et selskab, hvis værdi afhænger af virksomhedens indtjeningssevne.

Angående gældsbreve skelnede departementet derimod mellem på den *ene* side fordringer og gæld i fremmed valuta, der grundet landets tiltrædelse af euroen, skiftede til euro og på den *anden* side fordringer og gæld i danske kroner, hvor aftalevilkårene ændredes, således at de for fremtiden lød på euro, dvs. en fremmed valuta. Det *første* forhold kunne gennemføres, uden at valutaskiftet blev betragtet som en afståelse, hvorimod det *andet* forhold efter departementets opfattelse ville medføre en afståelsesbeskatning i forbindelse med nystiftelse af et nyt gældsbrev. Dette standpunkt kan ligeledes tiltrædes, idet udgangspunktet må være, at et ændret aftalevilkår, der medfører skift i valuta, må betragtes som en væsentlig ændring, der må sidestilles med en afståelse. Valutakursændringer kan have stor indflydelse på et gældsbrevs værdi, alt afhængig af valutaens volatilitet. Desuden kan en valutaændring i kursgevinstlovens forstand medføre, at gældsbrevet har skiftet klassifikation, dvs. et skift i skattemæssig behandling, jf. kursgevinstlovens sondring mellem gældsbreve i danske kroner og i fremmed valuta. Grunden til, at

departementet ikke sidestillede et ændret aftalevilkår med en afståelse, når et gældsbrief lydende på et eurolands nationale valuta ændres til den nye nationale valuta, nemlig euroen, må være med det særlige forhold, at eurolandene i en overgangsperiode havde to nationale valutaer.

Om det er en væsentlig aftaleændring, der kan sidestilles med en afståelse, eller om det er en mindre væsentlig aftaleændring, der ikke resulterer i en realisationsbeskatning, beror således på en vurdering af den økonomiske effekt af aftaleændringen. *Jo mere aftaleændringen er økonomisk neutral, desto mere taler det for, at ændringen ikke skal sidestilles med en afståelse.*

Ud fra disse betragtninger må det som udgangspunkt være muligt at ændre på vilkårene i en forkøbsretsaf tale, uden at dette medfører afståelsesbeskatning, idet en forkøbsret ikke aktualiseres og får værdi før ejeren af det aktiv, man har forkøbsret til, vælger at sælge det. Værdibetragtningerne ses tilsvarende at være lagt til grund i cirkulære 185 af 17.11.1982, pkt. 14.

Det præciseres, at aftalevilkår ikke kan ophæve hverandres virkninger, således at den samlede effekt er økonomisk neutralt. Det fastholdes således, at enkelte væsentlige aftaleændringer er tilstrækkelig til at statuere afståelsesbeskatning, jf. *TfS 1995.552 LR* og *TfS 2005.134 LR*. Da afståelsessummen er lig værdien af den nye aftale, har de nye aftalevilkår dog betydning for størrelsen af afståelsessummen og dermed den skattemæssige fortjeneste eller tab.

Hvor stor den økonomiske effekt skal være, før der statueres afståelsesbeskatning, kan kun belyses gennem en gennemgang af den praksis, hvor afståelsesbeskatning er statueret. Det må imidlertid allerede på dette stadium konstateres, at vurderingen beror på et konkret skøn.

*TfS 1995.807 LR* er et eksempel på dette skøn. Vurderingen skulle foretages i relation til konvertible obligationer, dvs. et produkt, der er en kombi-

nation af et gældsbrief og en tegningsret (warrant.)<sup>7</sup> Hvis debitor er betalingsdygtig, er mindsteværdien af en konvertibel obligation således lig med værdien af gældsbriefet. Den yderligere værdi, der er knyttet til den konvertible obligation, er udtryk for den merbetaling, som kreditor vil præstere for at have konverteringsretten. Fra finansieringsteorien vides det, at fem variabler har indflydelse på en warrants værdiansættelse: 1) Værdien af det underliggende aktiv, 2) exercisekursen, 3) det underliggende aktivs volatilitet, 4) renteniveauet og ikke mindst 5) længden af udnyttelsesperioden.<sup>8</sup> I den konkrete sag blev Ligningsrådet spurgt, hvorvidt en forlængelse af udnyttelsesperioden på 3 eller 5 år for de konvertible obligationer ville få indflydelse på den skattemæssige situation for såvel obligationshaverne som selskabet. De øvrige aftalevilkår blev ikke ændret. Ligningsrådet fandt, at der var tale om en væsentlig aftaleændring, der medførte afståelsesbeskatning. Afståelsessummen for de hidtidige konvertible obligationer var handelsværdien af de nye konvertible obligationer. Med ovenstående kendskab til værdiansættelsen af konvertible obligationer kan det tiltrædes, at en sådan aftaleændring må sidestilles med en af-

---

<sup>7</sup> Se hertil *Nikolaj Vinther og Erik Werlauff* i TfS 2003.345, hvor forfatterne kritiserer *TfS 2003.113 LR*. Ligningsrådet forespurtes, (1) om en påtænkt konvertibel obligation ville være omfattet af den skattemæssige definition af en konvertibel obligation. (2) Hvis dette ikke var tilfældet, blev Ligningsrådet anmodet om at bekræfte, at ordningen ville være omfattet af LL § 28, idet det så måtte være en køberet. LR fandt, at (1) en konvertibel obligation var udtryk for et blandingsprodukt, der indeholdt dels en fordring og dels en køberet. De konvertible obligationer skulle udstedes med en nominal værdi på 1 EUR, og én konvertibel obligation skulle give långiveren mulighed for at konvertere til en aktie mod yderligere betaling ved konverteringen. Ligningsrådet fandt, at dette ikke kunne karakteriseres som en konvertibel obligation. Skattemæssigt skal fordringen uden yderligere indbetaling kunne konverteres til en aktie. Ligningsrådet fandt derfor, at (2) tildelingen skulle kvalificeres som en køberet, der var omfattet af LL § 28. Forfatterne finder derimod, at (1) det fremgår forudsætningsvis af AL § 41, stk. 4, at fordringen civilretligt gerne må have en mindre værdi, end hvad der svarer til exercisekursen, og at hvis der endeligt skulle omkvalificeres, måtte det være til en tegningsret – og ikke en køberet – idet den konvertible obligation har en iboende tegningsretselement i sig. *Jakob Bundgaard* argumenterer i TfS 2003.523 for en sådan selvstændig skatteretlig begrebsdannelse med henvisning til, at en konvertibel obligation er et funktionsbestemt begreb, idet aftalefriheden medfører, at det ikke er sikkert, at den konvertible obligation ville have samme indhold, hvis det var rettet mod en anden selskabstype, f.eks. et interessentskab. En sådan juridisk argumentation er ikke holdbar, idet sagen handlede om en konvertibel obligation, der ifølge sine vilkår kunne konverteres til aktier, og desuden støttede såvel en ordlydsfortolkning af ABL § 1 som dens forarbejder, at den civilretlige begrebsdannelse skulle danne grundlag for den skatteretlige, og da dispositionen tillige var forretningsmæssigt begrundet, findes der intet grundlag for at tilsidesætte den civilretlige begrebsdannelse, jf. hertil replikken af *Nikolaj Vinther og Erik Werlauff* i TfS 2003.705.

<sup>8</sup> *Ross m.fl.*: Corporate finance, 4. udgave, kapitel 21 og 22.

ståelsesbeskatning, idet den økonomiske effekt er, at den konvertible obligation alt andet lige stiger i værdi.

En forlængelse af en terminkontrakt kan tilsvarende medføre, at dette må sidestilles med en afståelse, jf. *UfR 1998.1571 H*. Højesteret henviste til cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992, pkt. 162, hvor det anførtes, at en forlængelse af en finansiel kontrakt som udgangspunkt måtte anses for en væsentlig ændring af kontrakten, der medførte, at den oprindelige kontrakt var realiseret. Højesteret tiltrådte den faste ligningspraksis, som cirkulæret var udtryk for, idet resultatet havde støtte i lovens ordlyd. Daværende kursgevinstlov anvendte ikke et differentieret begrebsapparat, og det må derfor antages, at begrebet ”realiseret” er synonymet med begreber som: ”salg” og ”afståelse.” Afgørelsen har derfor en videre betydning end for blot finansielle kontrakter.<sup>9</sup>

Kerneydelserne som defineret ovenfor ved et *almindeligt lån* er renten, låneperioden, valutaen og evt. vilkår om tilbagetrædelsespligt over for andre kreditorer. Hvis ændringen derfor vedrører en af disse kerneydelser, må en sådan aftaleændring ikke foretages, uden at de skattemæssige konsekvenser ligeledes er overvejet. Fra praksis kan der nævnes følgende afgørelse:

I *TfS 1995.685 LR* påtænkte en eneaktionær A at foretage en renteændring på sin fordring i sit selskab, således at det nuværende 9 pct. gælds-brev blev ændret til et 5 pct. gælds-brev. Ligningsrådet blev forespurgt, (1) dels hvorvidt en sådan renteændring kunne ske med tilbagevirkende kraft, og (2) dels hvorvidt fordringen skulle anses for indfriet. Ligningsrådet fandt, at (1) renteændringen først kunne tillægges skattemæssig virkning fra tidspunktet, hvor der indgås endelig og bindende aftale om renteændringen. Ligningsrådet fandt endvidere, at (2) den påtænkte renteændring måtte sidestilles med indfrielse af den bestående fordring. Det betød, at hvis værdien af den nye 5 pct. fordring måtte overstige anskaffelsessummen af den indfrie 9 pct. fordring, skulle differencen beskattes som maskeret udlodning, og var værdien lavere, vil A's tab blive anset for et ikke

---

<sup>9</sup> *Bent Ramskov*: Intern Selskabsomstrukturering (2001), s. 123 ff. fortolker dommen væsentligt mere indskrænkende, idet han for det første stiller spørgsmålstegn ved, om det tillige gælder ved erhvervelsessituationen og for andet ved at indskrænke dommens præjudikatværdi til finansielle kontrakter.

fradragsberettiget tilskud til selskabet. Såfremt fordringen ikke stiftedes med en rentefod svarende til markedsrenten, ville A løbende blive beskattet af en fikseret renteindtægt, eller der kunne ske beskatning efter reglerne om maskeret udbytte.

Det skal fremhæves, at en aftaleændring også kan være stiltiende og dermed alene få form af faktiske handlinger. Disse stiltiende aftaler skal naturligvis bedømmes svarende til den retspraksis, der er for skriftlige tillægsaftaler. Det betyder f.eks., at hvis et selskab og dets ansatte indgår en køberetsaftale, der giver den ansatte ret til køb af A-aktier i et selskab, og køberetsaftalen faktisk i stedet opfyldes ved levering af B-aktier i selskabet, er aftalens genstand ændret med den konsekvens, at der er tale om ophør af en aftale og indgåelse af en ny, jf. *TfS 2005.316 LR*. Tilsvarende betragtning må lægges til grund i andre forhold. Dette kunne f.eks. være aktuelt, såfremt en warrantaftale, der pr. definition forudsætter opfyldelse gennem nyudstedte aktier, i stedet opfyldes med allerede udstedte aktier. Det samme vil gøre sig gældende, såfremt en køberetsaftale, der forudsætter opfyldelse gennem levering af eksisterende aktier, i stedet opfyldes ved levering af nyudstedte aktier.

Aftaleændringer, der medfører, at en fordring er ophørt i forbindelse med stiftelse af en ny, må høre under det almindelige skatteretlige afståelsesbegreb, hvorunder ejendomsophør tillige henføres. Hvorvidt noget skatteretligt er afstået, ejendomsretten er ophørt, en fordring er indfriet etc., er en objektiv vurdering i den forstand, at det er det civilretlige grundlag for afståelsen, ophøret mv., der skal indgå i den skatteretlige vurdering. Subjektive vurderinger som hensigt mv. har en helt underordnet rolle. Når disse betragtninger overføres til det forhold, at aftaleændringer kan begrunde afståelsesbeskatning, må konsekvenserne af dette være, at væsentlige aftaleændringer fører til afståelsesbeskatning, uanset om den nye aftale er stærkt forretningsmæssigt begrundet, også selv om den nye aftale har fastholdt kontraktbalancen. Aftaleændringerne medfører således ikke umiddelbart formueforskydninger.

I *TfS 1995.552 LR* havde A solgt et pizzeria til B, og A havde i den forbindelse modtaget et uforrentet gældsbevis. Parterne ønskede restgælden på 358.322 kr. nedsat til 270.000 kr. mod en årlig rentetilskrivning på 6 pct. Ydelsen skulle være den samme. Konverteringen

fra et uforrentet til et forrentet lån var således sket ud fra forretningsmæssige overvejelser, idet gældsnedsettelsen må opfattes som en kompensation for B, idet han for fremtiden skulle betale renter. Ligningsrådet fandt, at en transaktion bestående af en nedsættelse af restgælden på et uforrentet pantebrev mod en konvertering til en rentebærende fordring ikke skattemæssigt kunne tillægges tilbagevirkende kraft. Samtidig fandt Ligningsrådet, at den påtænkte transaktion ville medføre, at den oprindelige fordring måtte anses for indfriet på tidspunktet, hvor endelig og bindende aftale herom var indgået, og at der stiftedes en ny fordring.

*TfS 2005.134 LR* om indføjelser af reguleringsklausuler vedrørende ændring i kapitalforhold og ekstraordinære store udbytteudlodninger må tillige være udtryk for, at stærkt forretningsmæssigt begrundede aftaleændringer, der har til formål at skabe en rimelig og typisk aftale, ikke kan retfærdiggøre ændringen i skattemæssig henseende, således at afståelsesbeskatning undgås.

#### **4. Aftaleændringer i form af indtræden af en ny kreditor eller debitor**

Hvor vilkårsændringer i en bestående aftale, som udgangspunkt ikke kan sidestilles med en afståelse, må noget så væsentligt, som en ændring af aftaleparterne i en aftale medfører, at *udgangspunktet er, at det ene skyldforhold er ophørt i forbindelse med stiftelse af et nyt skyldforhold.*

Aftaleretligt er det en ny aftale, hvilket skatteretligt medfører, at der skal statueres realisationsbeskatning.

I en gensidigt bebyrdende aftale kan en aftalepart som udgangspunkt ikke udskiftes uden den anden parts accept. Dette er begrundet i, at en aftale har såvel en rettigheds- som en pligtside, idet f.eks. en sælger er realdebitor og tillige pengekreditor, mens en køber er pengedebitor og tillige realkreditor. Da en aftalepart ikke kan overdrage sine pligter til en anden uden penge- eller realkreditors accept, er dette ensbetydende med, at debitorskifte ikke uden videre kan ske. Tanken er, at debitor er valgt ud fra en risikomæssig vurdering af dennes betalingsdygtighed, leveringsdygtighed etc., og derfor skal kreditor ikke acceptere, at debitor uden videre udskif-

tes. Den tilsvarende problemstilling er ikke til stede, hvis det er en rettighed, der overdrages, og derfor er udgangspunktet da også her det modsatte, dvs. at kreditorskifte er muligt uden debtors accept.

Fra den civilretlige praksis kan der henvises til *UfR 1978.177 H*.

To entreprenører påtog sig for en privat byggeherre at opføre et en-familieshus, men da byggeherren overdrog grunden og sine rettigheder og pligter i entreprisen til en anden ”bygherre,” nægtede de to entreprenører at gennemføre byggeriet for den anden ”bygherre.” Under de foreliggende omstændigheder, hvor entreprenørerne havde påtaget sig et byggeri for en privat person, som de kendte, og hvor byggeriet – bortset fra udgravning af kælder – ikke var påbegyndt, fandtes den anden ”bygherres” overtagelse af entreprisen at have krævet entreprenørernes samtykke. Entreprenørerne fandtes herefter at have været berettiget til at anse entrepriseaftalen som bortfaldet og blev frifundet for et af den anden ”bygherres” rejst erstatningskrav. Det blev i sagen ikke tillagt vægt, at den anden ”bygherre” havde været indstillet på at stille sikkerhed for entreprisens summen. Se hertil AB 92 § 5, stk. 3.

Aftalen er indgået mellem en kreditor og den oprindelige debitor, og denne aftale er bindende. Den oprindelige debitor kan ikke frigøre sig fra sin skyld ved at overføre den til en ny debitor. Der eksisterer således ikke et aftaleforhold mellem kreditor og den nye debitor, idet aftalen mellem den oprindelige og den nye debitor ikke binder kreditor. Kun hvis aftalen mellem kreditor og den oprindelige debitor hjemler et sådant debtorskifte, og det er sket på loyalt grundlag, jf. hertil *UfR 1992.858 H*, er debtorskiftet bindende over for kreditor. Det må antages, at debtorskiftet skal meddeles over for kreditor.<sup>10</sup>

### Debtorskifte

I den skatteretlige væsentlighedsvurdering må det lægges til grund, at den altovervejende hovedregel er, at et debtorskifte – såvel i en gensidig bebyrdende aftale som i en ensidig aftale – vil blive kvalificeret som en ny

---

<sup>10</sup> TL § 39 foreskriver en næsten identisk procedure, såfremt en ejendomserhverver skal overtage pantegælden i denne. Se ligeledes *Bo von Eyben m.fl.*: Lærebog i Obligationsret II, kapitel 3.



aftale, hvilket vil udløse realisationsbeskatning. Den civilretlige kvalificering fører til, at der er indgået en ny aftale.

Ligningsrådspraksis ses at understøtte dette forhold:

I *TfS 2001.943 LR* blev Ligningsrådet forespurgt, om det vil medføre beskatning af henholdsvis medarbejdere som bestyrelsesmedlemmer med køberetter omfattet af LL § 28, at selskabet som følge af en skattefri aktieombytning foretog ændringer i aftalerne, således at de fremover gav ret til erhvervelse af aktier i det nye moderselskab. Ændringen medførte således, at aftalens genstanden blev ændret, og at en af aftaleparterne blev udskiftet. Ligningsrådet svarede, at den altovervejende hovedregel var, at sådanne ændringer i overensstemmelse med aftaleretten måtte medføre, at der var indgået en ny aftale med realisationsbeskatning til følge. Ud fra en art formålsbetragtning – der hverken kan udledes af lovens ordlyd eller dens forarbejder – fandt Ligningsrådet, at formålet med LL § 28 var at skabe incitament til at præstere en indsats for arbejdsgiverselskabet, og da dette nu var det nye moderselskab, var bestyrelsesmedlemmerne berettiget til foretage aftaleændringerne uden realisationsbeskatning til følge. Medarbejderne, hvis arbejdsgiver stadig var (datter)selskabet, fik ikke ret til at foretage aftaleændring uden realisationsbeskatning til følge.

I *TfS 2001.915 LR* blev Ligningsrådet forespurgt, om (1) det vil medføre afståelsesbeskatning, hvis man ændrede køberetsaftaler for såvel medarbejdere som ledende medarbejdere, således at et datterselskab stiftet ved tilførsel af aktiver skulle opfylde køberetsaftalerne. Desuden blev der forespurgt, om (2) en ændring i en køberetsaftale, der medførte, at et ansættelseskrav blev udvidet fra at gælde arbejdsgiverselskabet til hele koncernen, vil medføre realisationsbeskatning. Ligningsrådet svarede, (1) at medarbejdernes køberetsaftaler godt kunne ændres uden realisationsbeskatning til følge, idet dette standpunkt var bedst overensstemmende med det civilretlige successionsprincip i lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse. Det skal dog understreges, at Ligningsrådet har taget stilling til en civilretlig problemstilling, der endnu ikke er taget stilling til i arbejdsretlig henseende, men dette er vel blot skatterettens lod som masseforvaltningsret – til tider at være forud i tid i for-

hold til civilretten.<sup>11</sup> Direktører er ikke omfattet af direktivet,<sup>12</sup> og spørgsmålet om ændringer i deres køberetsaftaler skulle således besvares mere konkret. Ligningsrådet fandt dog ud fra en art formålsfortolkning, at aftaleændringerne ikke vil medføre realisationsbeskatning, idet direktørerne for fremtiden skulle være ansat i det nystiftede datterselskab. (2) Angående udvidelsen af anvendelsesområdet for ansættelseskravet til hele koncernen, fandt Ligningsrådet tillige, at denne ændring ud fra en formålsfortolkning ikke vil føre til afståelsesbeskatning. Se ligeledes *TfS 2002.16 LR*, og kommentaren af *Peter Nellemann* i *TfS 2003.877*.

Afgørelserne giver anledning til to principielle spørgsmål: Det ene er, hvilken vægt et civilretligt successionsprincip skal tillægges, og det andet er afgørelsernes præjudikatværdi.

Afgørelsernes præjudikatværdi må anses for at være begrænset. Det forhold, at kontraktparten ændres, og at *opfyldelsen af kontrakten* skal ske med aktier i det ”nye selskab,” er en særdeles indgribende aftaleændring. Medarbejderen har nu krav på, at optionerne opfyldes med aktier i det nye selskab, der kan have en helt anden kapitalstruktur etc., som gør, at aftale-

---

<sup>11</sup> *Mette Klingsten: Ansættelsesretlige aspekter ved virksomhedsoverdragelse* (2002), s. 222 ff., gør gældende, at optionsprogrammer er omfattet af virksomhedsoverdragelsesloven. *Erik Werlauff: Udlicitering og medarbejdere* (2002), s. 104 f. gør derimod gældende med støtte i tysk retslitteratur, at der må sondres mellem det forhold, hvor optionerne allerede er tildelte og det forhold, hvor der kun består en ret til at få tildelt optioner. I førstnævnte forhold skal arbejdstageren ikke acceptere, at debitor udskiftes, dvs. det overdragne selskab er stadig forpligtet. I det andet forhold derimod, skal erhververen succedere, således at der indtræder et debitorskifte, dvs. at erhververen skal udstede optioner til det overdragne selskabs aktier. Aftalegenstanden er således – efter denne forfatters opfattelse – ikke ændret i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen. Erhververen bør derfor i dette forhold sikre sig i form af en aftale med det overdragne selskab, således at denne kan erhverve aktier i dette selskab. Forfatteren anfører, at grunden til optionernes særlige retsstilling i forhold til overførselsloven er optionernes nære tilknytning til selskabet. En tantiemeordning har f.eks. ikke den samme tilknytning til virksomheden. Det må antages, at optioner mv. ikke kan anses for omfattet af overførselslovens successionsprincip, idet en arbejdstager ikke skal affinde sig med, at aftalegenstanden ændrer væsentlig karakter, hvilket medfører, at man må falde tilbage til den obligationsretlige hovedregel om, at forpligtelser som udgangspunkt ikke kan overdrages uden kreditors accept. Denne betragtning forekommer mest rigtig, men det må understreges, at spørgsmålet ikke er afklaret i praksis. Hvis det lægges til grund, at virksomhedsoverdragelsesloven ikke hjemler successionsmulighed ved optionsprogrammer, må det antages, at resultatet givetvis vil være det samme, idet omstruktureringen falder ind under formålet med LL § 28.

<sup>12</sup> *Erik Werlauff: Udlicitering og medarbejdere* (2002), s. 96, og *Mette Klingsten: Ansættelsesretlige aspekter ved virksomhedsoverdragelse* (2002), s. 143 ff.

genstanden er af helt anderledes karakter end i det hidtidige selskab. Der er ikke ”blot” tale om et debitorskifte i en fordring, hvilket kan være problemfrit, hvis den nye debitor er økonomisk solid, men om, at retten til aktierne nu relateres til et nyt selskab, og dennes værdi er fuldstændig afhængig af den underliggende værdi af virksomheden, dvs. aftalegenstanden er totalt ændret ikke blot i juridisk forstand, men også i økonomisk forstand. Alle aftaleændringer af denne art kan således ikke anbefales foretaget, uden at Ligningsrådet forinden er forespurgt. Afgørelserne går på tværs af den civile retlige kvalifikation, og dette sker uden støtte LL § 28’s ordlyd eller dens forarbejder.<sup>13</sup> Det er yderst tvivlsomt, om retstilstanden inden for LL § 28 kan paralleliseres til LL § 7 A henholdsvis LL § 7 H, eller om en formålsfortolkning kan gøres gældende, uden det er begrundet i en omstrukturering. Ligningsrådet har skabt mulighed for en forretningsmæssigt velbegrundet skatteordning, der imidlertid ikke stemmer med lovgivningen, men som principielt må opfattes som gældende ret, idet det er tvivlsomt, om en skatteyder, der begunstiges ved den trufne afgørelse, vil anke denne. Lovgivningsmagten har heller ikke givet antydning af at ville ændre praksis, jf. ligeledes *Arne Møllin Ottosen & Jakob Kristensen* i TfS 2002.895. At afgørelserne skal fortolkes indskrænkende, kan tillige udledes af følgende afgørelser:

I *TfS 2005.655 LSR* skulle Landskatteretten tage stilling til flere spørgsmål af relevans for denne artikel. Ét af spørgsmålene var, om det vil have skattemæssige konsekvenser, såfremt medarbejderne i datterselskabet B annullerede deres køberetter i selskabet B mod at få tegningsretter i moderselskabet A. Landsskatteretten fandt, at det vil have skattemæssige konsekvenser for medarbejderne, *idet annulleringen af køberetterne ikke var sket i forbindelse med en selskabsretlig omstrukturering*, og idet vederlaget bestod i tegningsretter, hvorved aftalensgenstanden ændres fra køberetter til tegningsretter. Et andet spørgsmål var, om det vil have skattemæssige kon-

---

<sup>13</sup> *Mette Klingsten: Ansættelsesretlige aspekter ved virksomhedsoverdragelse (2002)*, anfører, s. 223 ff., at: ”I tilfælde, hvor der er etableret en optionsordning for medarbejderne i den virksomhed, der købes, ønsker køberen ofte at erstatte target-virksomhedens optionsordning med køberens eget optionsprogram. Der er behov for, at denne ombytning ikke anses for en skattepligtig afståelse af de eksisterende optioner og en erhvervelse af nye optioner. Ligningsrådets praksis på området er endnu spinkel, og retsstillingen kan næppe anses for afklaret.” Udtalelsen kan tiltrædes i den forstand, at behovet er der, det er blot hjemmelsgrundlaget, der mangler.

sekvenser, såfremt selskab A tildelte medarbejderne tegningsretter på betingelse af, at disse ikke udnyttede køberetterne i selskab B. Landsskatteretten fandt, at betingelsen var så væsentlig en ændring af den oprindelige aftale, at det ville medføre realisationsbeskatning. Betingelsen medførte, at aftalegenstanden ændredes fra en køberet til en tegningsret, at tegningsretter har et tidligere anskaffelsestidspunkt i relation til aktieavancebeskatningsloven, og at parterne reelt udskiftes. Landsskatteretten bemærkede dog, at beskatningstidspunktet som følge af den betingede aftale var udskudt indtil det tidspunkt, hvor medarbejderne erhvervede endelig ret til tegningsretterne. Endvidere bemærkede Landsskatteretten, at tegningsretterne var suspensivt betinget, således at det skattemæssige retserhvervelsestidspunkt ikke er tildelingstidspunktet, men først tidspunktet, hvor udnyttelsesperioden for køberetten udløber, uden at køberetterne forinden er udnyttet.

Der kan endvidere henvises til *TfS 2003.227 LR*. Et selskab påtænkte at indgå en ny aktieoptionsordning for ledende medarbejder. Den nye ordning skulle erstatte den tidligere ordning. Den nye ordning medførte ændringer i exercisekursen, mængden af optioner samt udnyttelsesperioden. Ligningsrådet fandt, at disse ændringer medførte, at rettighederne til optionerne som udgangspunkt måtte betragtes som afstået. Repræsentanten gjorde gældende, at en formålsfortolkning af LL § 28 måtte medføre, at der alligevel ikke blev statueret afståelse. Til støtte for dette anbringende henviste han bl.a. til følgende praksis: *TfS 2001.915 LR*, *TfS 2001.918 LR*, og *TfS 2001.943 LR*. Ligningsrådet afviste dette anbringende med den begrundelse, at disse afgørelser alle vedrørte det forhold, *at en aftalepart var udskiftet i forbindelse med en omstrukturering. Dette var der ikke tale om i denne sag*. Desuden gjorde repræsentanten gældende, at uden disse aftaleændringer vil incitamentet i medarbejderordningerne være væk, idet aktiekursen havde udviklet sig negativt. Det anbringende ændrede heller ikke udgangspunktet. Ligningsrådet fandt derfor, at der skulle statueres afståelsesbeskatning. Repræsentanten havde endvidere forespurgt, hvorvidt det kunne accepteres, at den nye optionsordning blev betinget af, at den ældre optionsordning ikke blev udnyttet. Ligningsrådet fandt, at optionsordningen stadig skulle betragtes som afstået. Efter rådets opfattelse afskar en sådan betingelse muligheden for at udnytte optionsordningen, hvilket var en forudsætning for skattefriheden.

Et civilretligt successionsprincip tillægges vægt ved vurderingen af, om indtrædelsen af en ny part i aftalen medfører en væsentlig ændring med realisationsbeskatning til følge, jf. den allerede citerede afgørelse i *TfS 2001.915 LR*, hvor successionsprincippet i lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse blev taget i betragtning. Dette successionsprincip er imidlertid begrænset, idet arbejdstageren ikke er forpligtet til at følge med til den nye arbejdsgiver, og idet flere forhold taler for, at optionsprogrammer ikke er omfattet af det nævnte successionsprincip, jf. diskussionen i note 11. Det kan heller ikke på forhånd udelukkes, at Ligningsrådet må revurdere forholdet, når retspraksis endelig har fastlagt, hvor vidtfavnende virksomhedsbegrebet i overførselsloven er.

Der er ikke de samme betænkeligheder ved det selskabsretlige universal-successionsprincip, jf. om dette i AL § 134 og ApL § 65, der hjemler ret til, at to eller flere aktie- eller anpartsselskaber kan fusionere, og AL § 136 henholdsvis ApL § 67 a vedrørende spaltning af aktie- og anpartsselskaber. Fra 8. oktober 2004 kan internationale fusioner tillige lade sig gøre i forbindelse med stiftelsen af et SE-selskab.<sup>14</sup> Begrebet »universalsuccession« betyder, at alle rettigheder og forpligtelser overføres til det fortsættende selskab, uden at det ophørende selskab anses for opløst. Kreditors accept kræves således ikke, idet – som anført af *Erik Werlauff* i *UfR 1996 B.*, s. 292 – ”loven arbejder...med den fiktion, at debtors identitet er uændret, og i realiteten er det derfor irrelevant at tale om et »debitorskifte«.” Spørgsmålet er, om disse betragtninger kan genanvendes i skattemæssig henseende i den forstand, at man undlader at betragte det som et debitorskifte. At der er hjemmel til universal-succession, medfører netop, at aftaleændringer er unødvendige. Meget taler for, at der ikke skal statueres afståelsesbeskatning. Særligt det forhold, at debitorskiftet er lovbunden, og at aftalen i sin helhed overføres til det nye retssubjekt som følge af det selskabsretlige successionsprincip, taler for, at afståelsesbeskatning ikke statueres. Hvis aftalen faktisk ændres i forbindelse med en fusion eller spaltning, skal disse øvrige ændringer vurderes på selvstændigt grundlag,

---

<sup>14</sup> Indtil da var grænseoverskridende fusioner ikke muligt, jf. hertil EANK af 4. april 2001. j.nr. 00-176.261. Der verserer på nuværende tidspunkt en sag for EF-domstolen, hvor Domstolen skal tage stilling til, om det er i strid med etableringsretten, jf. art. 43 og 48, at det ikke tillades at fusionere grænseoverskridende, når indenlandske fusioner tillades. Generaladvokaten finder, at denne restriktion er i strid med etableringsretten, jf. sag C-411/03, Cevic.

og hvis de er væsentlige, kan det medføre realisationsbeskatning. Synspunktet er tiltrådt af Ligningsrådet i *TfS 2001.918 LR*.

Sagen handlede om et selskab, der ønskede at blive ophørsspaltet, og som i forbindelse med spaltningen ønskede at ændre på nogle aftalevilkår i medarbejdernes køberetsaftaler. Medarbejderordningen var omfattet af LL § 28. Ligningsrådet delte sit svar op i dele, hvoraf det ene var konsekvenser af selve spaltningen, og det andet var konsekvenser af aftaleændringerne. Om den første del svarede Ligningsrådet, at *efter dets opfattelse var køberetterne omfattet af den almindelige selskabsretlige universalsuccession, hvilket medførte, at den påtænkte spaltning ikke ville resultere i, at køberetterne vil blive afståelsesbeskattet. At køberetterne ikke var omfattet af den skattemæssige succession på aktionærsiden efter fusionsskattelovens regler, ændrede ikke på Ligningsrådets synspunkt. Selve spaltningen havde således ingen skattemæssige konsekvenser for hverken det ophørende selskab eller medarbejderne. Afgørelsen må tillige have betydning i fusionstilfælde, og for ordninger ud over LL § 28. Køberetsaftalerne skulle imidlertid også ændres, idet medarbejdere i datterselskaber under de udspaltede selskaber skulle have ændret deres aftaler, således at køberetterne ikke længere skulle rettes mod det opspaltede selskab, men de udspaltede selskaber. Ligningsrådet fandt, at ændringerne ikke førte til realisationsbeskatning ud fra en art formålsfortolkning af LL § 28.*

Hvis det accepteres i skattemæssig henseende, at det lovbundne debitorskifte, som universalsuccession er udtryk for, pr. definition ikke medfører en realisering, må det tillige accepteres, at der kan foretages de nødvendige tilpasninger, således at f.eks. en optionsordning, tegningsret eller konvertibel obligation tilrettes de nye forhold i det indfuserede selskab eller udspaltede selskab. Der vil dog typisk ved udstedelsen af rettighederne være taget stilling til henholdsvis spaltning- og fusionssituation, jf. hertil for tegningsretter AL § 40 a, stk. 2 og AL § 40 b, stk. 3, jf. § 40 a, stk. 2 og for konvertible obligationer AL § 41.<sup>15</sup>

Endvidere må det accepteres, at en værdiløs tegnings- eller køberet kan få værdi ved indfusioneringen, uden at dette kan sidestilles med en realise-

---

<sup>15</sup> Se endvidere *Erik Jensen m.fl.: Paradigma – Spaltning* (2005), s. 81.

ring. Det var jo reelt det, der skete da Langelands Bank som det ophørende selskab fusionerede med Amtssparekassen Fyn, jf. *Byretsdom af 9. juni 1993 (retten i Rudkøbing)*.<sup>16</sup> Amtssparekassen Fyn erhvervede den kriseramte Langelands Bank, og spørgsmålet var, om tegningsretterne var bortfaldet ved fusionen eller ej. Amtssparekassen Fyns påstand var, at tegningsretterne ikke kunne gøres gældende, idet de var værdiløse grundet Langelands Bank's negative egenkapital. Tegningsretsindehaverne havde heller ikke kunne gøre et krav gældende, såfremt Langelands Bank var blevet likvideret. Retten i Rudkøbing fandt imidlertid, at det selskabsretlige universalsuccessionsprincip medførte, at tegningsretterne var overført til Amtssparekassen Fyn, som nyt pligtsubjekt, således at Amtssparekassen Fyn var umiddelbart bundet af tegningsretsaf-talen. Realiteten for indehaveren af tegningsretten var således, at han fik ombyttet værdiløse tegningsretter til værdifulde tegningsretter.

### Kreditorkifte

Rettigheder kan frit overdrages, og de ensidige kontrakter, hvortil der kun er knyttet rettigheder, såsom optioner, gældsbreve mv., kan således frit afstås. En afståelse medfører, at en ny kreditor indtræder. Den oprindelige kreditor beskattes af differencen mellem afståelses- og anskaffelsessummen, og for den nye kreditor er afståelsessummen lig med anskaffelsessummen for den købte rettighed. Et sådant kreditorkifte kan ikke kvalificeres som en aftaleændring i relationen mellem den oprindelige kreditor og debitor. Det aktiv, som rettigheden udgør, må betragtes som et selvstændigt skatteobjekt. Består rettigheden i en terminskontrakt, købe- og/eller salgsret behandles dette aktiv ud fra et separationsprincip, dvs. at aftalen opdeles i dele, således at disse finansielle kontrakter beskattes efter KGL § 29, og selve beskatningen sker som udgangspunkt efter et lagerprincip, jf. KGL § 33. I KGL § 30 undtages visse finansielle kontrakter fra hovedreglen i KGL § 29. I de tilfælde sker beskatningen efter skattelov-

---

<sup>16</sup> Dommen er refereret og kommenteret af *Erik Werlauff: EU-selskabsret (2002)*, s. 579 og af *Peer Schaumburg-Müller og Erik Werlauff: EU selskabs-, børsmarkeds- og kapitalmarkedsregler (2003)*, s. 52 f. Forfatterne henleder opmærksomheden på, at art. 15 i 3. selskabsdirektiv ikke blev anvendt til støtte for dommens resultat, selv om de antager, at art. 15 har direkte virkning. Bestemmelsen, som sikrer, at indehavere af andre værdipapirer end aktier, hvortil der er knyttet særlige rettigheder, skal have rettigheder i det fortsættende selskab, der mindst svarer til dem, de besad i det ophørende selskab, er ikke implementeret i den danske aktieselskabslov. Dommens resultat er således alene støttet på en fortolkning af universalsuccessionsprincippet.

givningens almindelige regler, jf. KGL § 30, stk. 6. Det er imidlertid vigtigt, at man, inden man afstår en sådan kontrakt, har sikret sig, at det ikke er en betingelse for at være omfattet af undtagelsesbestemmelsen, at kontrakten ikke afstås, jf. KGL § 30, stk. 3 og *TfS 2003.453 LR*. Hvis afståelse sker, medfører dette, at kontrakten skal beskattes efter lagerprincippet med tilbagevirkende kraft.

Problemstillingerne ved ”Engagements-overgang” kan være med til at illustrere, hvornår et personskifte medfører et civilretligt identitetsskifte, således at en kaution og/eller en bankgaranti bortfalder med ex nunc virkning.<sup>17</sup> Hovedreglen er, at overdrages en hovedfordring følger kautionforpligtelsen med, medmindre der er sikre holdepunkter for andet, jf. *UfR 1971.337 V*. Dette er i overensstemmelse med princippet om, at rettigheder kan overdrages. Hvis et initiativ til at skifte bank, kommer fra bankkunden, må dette sidestilles med et fordringsophør i forbindelse med stiftelse af en ny fordring, hvorfor kautionforpligtelsen bortfalder, medmindre kautionisten tillige tiltræder en kautionserklæring med den nye bank, jf. hertil *UfR 1990.247 H*, hvor to hovedaktionærs kautionforpligtelse bortfaldt i forbindelse med, at deres selskab skiftede bank. Er det derimod banken, der overdrager sit engagement til en anden bank, der viderefører engagementet på uændrede vilkår, bortfalder en kaution eller bankgaranti ikke i forbindelse hermed, jf. *UfR 1997.1376 H*, hvor det oven i købet blev tilladt, at den nye bank indfrie et udlandslån mod at optage et udlandslån hos den udenlandske bank, som den nye bank samarbejdede med. Højesteret betragtede nævnte transaktion som betaling for overdragelsen og ikke som en indfrielse. Forskellen mellem *UfR 1990.247 H* og *UfR 1997.1376 H* er, at i førstnævnte dom, måtte bankkunden indfri gælden til den hidtidige bank for at indlede forretninger med den nye bank, hvorimod i den sidstnævnte dom er det ikke nødvendigt, idet fordringen var bære af rettigheder og kunne således overdrages uden bankkundens accept, og kautionisten måtte indfinde sig hermed, blot dennes forpligtelser ikke blev forøget. En civilretlig identitetslære retter sig således imod, om det er fordringen, der er bære af ret og pligt, eller om det er personen. I førstnævnte bevares og i sidstnævnte ændres identiteten. Det har betydning i skattemæssig henseende, idet bevares identiteten består det skattemæssige opgør

---

<sup>17</sup> Om dette emne, se især *Hans Viggo Godsk Pedersen: Kaution* (2002), s. 77 ff., og *Lennart Lynge Andersen m.fl.: Kreditretten* (2005), s. 408 ff.



mellem overdrager og erhverver af fordringen, hvorimod skyldneren ikke berøres skattemæssigt. Ændres fordringens identitet imidlertid, består det skattemæssige opgør mellem skyldneren og kreditor.

## 5. Skattemæssige konsekvenser af væsentlige aftaleændringer

De skattemæssige konsekvenser af, at man betragter en fordring som indfriet i forbindelse med, at der stiftes en ny fordring, er, at den indfrie fordring mv. anses for afstået til den værdi den nye fordring mv. har. Ydelsen er således den ”gamle” fordring, og modydelsen er den ”nye” fordring, dvs. at det egentlig er en byttetransaktion, dvs. et mageskifte mellem fordringer, der skattemæssigt skal vurderes. Afståelsessummen må derfor også være lig med det ombyttedes værdi, dvs. den nye fordringens værdi. Dens værdi skal svare til markedsværdien, ellers medfører det yderligere skattemæssige konsekvenser, såsom gave-, tilskuds-, eller maskeret udbyttebeskatning. *Jane Bolander* analyserer i TfS 2002.916, hvad henholdsvis en kursgevinst og et kurstab begrebsmæssigt er. I artiklen omtaler hun *TfS 2001.423 H*, der bl.a. vedrører opgørelsen af en kursgevinst i forbindelse med en gældsindfrielse.

Sagen handlede om en skatteyder, der i 1989 lånte 120.000 DEM i et tysk datterselskab. Skatteyderen beherskede datterselskabet gennem et dansk holdingselskab. Lånebeløbet forfaldt med tillæg af rente 4 pct. p.a. til betaling efter 5 år. I 1993 indgik parterne en ny aftale om lånets størrelse og afvikling, hvorved lånet blev gjort rentefrit, og afviklingsperioden blev ændret til 19 år. Ligeledes ændredes lånets valuta til danske kr. Landsretten fandt, at det oprindelige låns vilkår undergik så væsentlige ændringer, at lånet måtte anses for indfriet i kursgevinstlovens forstand. Skatteyderen havde i anden række gjort gældende, at såfremt der var realiseret en kursgevinst, var den ikke skattepligtig, da den var opnået som led i en frivillig akkord, jf. daværende KGL § 6 A (nuværende KGL § 24.) Henset til, at aftalen alene omfattede 2/3<sup>18</sup> af skatteyderens samlede usikrede gældsfor-

---

<sup>18</sup> *Jane Bolander* gør i TfS 2002.198 med rette gældende, at kravet i KGL § 24 om, at der skal være tale om en samlet ordning, efter hidtidig administrativ praksis er blevet fortolket som et krav om mere end 50 pct. tiltrædelse fra den samlede usikrede kreditor masse. Tiltrædelse fra en enkelt kreditor var således tilstrækkelig, såfremt dennes fordring svare-

pligtelse, fandt landsretten ikke, at aftalen kunne anses for en samlet ordning. Ved Højesteret gjorde skatteyderen gældende og fremlagde yderligere dokumentation for, at aftalen omfattede skatteyderens samlede usikrede gæld. Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle over for skatteyderens påstand.<sup>19</sup>

Kursgevinsten var opgjort ud fra den betragtning, at skatteyderen var forpligtet til at indfri gældsforholdet til pari kurs, men ved betalingen med det nye gældsforhold, hvor kursen for det samme nominelle gældsforhold var kurs 25, blev gevinsten fastsat ud fra kursdifferencen på 75. *Jane Bolander* antager, at dommen er forkert, idet hun gør gældende, at der ikke er en kursgevinst i lovens forstand, idet betalingsforpligtelsen stadig er den samme. Ræsonnementet kan ikke tiltrædes, idet modydelsen er et nyt gældsforhold, hvor den nominelle gæld faktisk er den samme, men hvor vilkårene er ændret markant, således at nutidsværdien ikke var pari kurs, men kun kurs 25. Det betyder således, at der er givet en gældseftergivelse, der som udgangspunkt er skattepligtig, medmindre eftergivelsen er omfattet af KGL § 24.

## 6. Afsluttende bemærkninger

I artiklen er det påvist, at afståelsesbeskatning som følge af væsentlige aftaleændringer har sin rodfastelse i den civilretlige begrebsdannelse. Det er også i civilretlig henseende nødvendigt at vurdere, om en aftaleændring indebærer en ny aftale, når aftaleændringen skal vejes op i mod præceptiv-lovgivning (tredjemandshensynet). I sådanne tilfælde må der gælde et princip om ”aftalens udelelighed”, og det obligationsretlige princip om aftalens videreførelse trods mellemliggende aftaleændringer må fraviges.

Afståelsesbeskatning som følge af væsentlige aftaleændringer må på dette grundlag høre under skatterettens generelle afståelsesbegreb.

---

de til mere end halvdelens af debtors usikrede kreditor masse. Det kan derfor undre, at landsretten fandt, at en tiltrædelse fra 2/3 af den samlede usikrede kreditor masse ikke var tilstrækkelig.

<sup>19</sup> Skatteministeriet har kommenteret afgørelsen i TFS 2001.432

Der er hermed intet sagt om, hvorvidt den skatteretlige bedømmelse af, om der foreligger en ny aftale, er identisk med den civilretlige. Dette har ikke kunnet påvises. Det er derimod påvist, at den skatteretlige bedømmelse relateres til vilkårsændringer med økonomisk effekt. Det er en objektiv vurdering, hvor der ikke indgår hensyn angående den forretningsmæssige begrundelse for aftaleændringerne.

## Aktuelle skattepolitiske initiativer

*Dette er den faste artikel i Skat, der denne gang indeholder en gennemgang af forslagene på skatteministerens lovprogram for 2005/2006. Væsentlige temaer er bl.a. bedre vilkår for risikovillig kapital samt nye digitale løsninger for borgere og virksomheder.*

### 1. Indledning

En af de største skattepolitiske begivenheder i 2005 var etableringen af den nye enhedsforvaltning pr. 1. november 2005, hvor de statslige og kommunale skatteforvaltninger blev slået sammen. Fusionen omtales kort i afsnit 2.

Et centralt element i det nye regeringsgrundlag fra februar 2005 er målsætningen om, at vilkårene for at rejse risikovillig kapital forbedres. Skatteministeriet fremsætter i folketingssamlingen 2005/2006 en række forslag, der forfølger denne målsætning, bl.a. en ny forenklet aktieavancebeskatning. En beskrivelse af de enkelte forslag findes i afsnit 3.

Arbejdet med at forenkle og gennemføre bedre administrative løsninger fortsætter, og der fremsættes en række nye forslag i denne samling, bl.a. én skattekonto for virksomhederne og et fælles offentligt indkomstdateregister (eIndkomst). I afsnit 4 omtales de nye digitale løsninger for borgere og virksomheder.

Retssikkerhed er fortsat i fokus. Dette års initiativer omtales nærmere i afsnit 5. På afgiftsområdet fremsættes der også en række mindre forslag, som indeholder miljøforbedrende elementer. Forslagene beskrives kort i afsnit 6.

Afsnit 7 indeholder en omtale af de forslag på skatte- og afgiftsområdet, som den netop indgåede finanslovsaftale for 2006 resulterede i.

Endelig indeholder lovprogrammet som sædvanlig en række internationale aftaler og ændringer i – eller indgåelse af nye – dobbeltbeskatningsaftaler. Afsnit 8 indeholder en gennemgang af disse aftaler.

I forbindelse med folketingets åbning gav skatteministeren sit overordnede syn på skattepolitikken i 2005/2006.

## **2. Mere effektiv skatteadministration**

Den 1. november 2005 fik Danmark sin nye skatteforvaltning, da første skridt af kommunalreformen blev udmøntet. Fusionen mellem den statslige og de kommunale skatteforvaltninger til én fælles organisation med over 10.000 skattefolk bliver en af de største udfordringer i Skatteministeriets historie. Formålet er at skabe en så faglig, effektiv og serviceminded skatteforvaltning som muligt. Den ny fælles organisation skal sikre fagligheden i alle instanser, så der kan prioriteres på tværs under et samlet helhedssyn.

Se i øvrigt artiklen om fusionen andetsteds i tidsskriftet.

## **3. Bedre vilkår for risikovillig kapital**

Regeringens mål er, at Danmark i 2010 skal have et af Europas bedst fungerende markeder for risikovillig kapital. Dette er en væsentlig forudsætning for at Danmark kan blive et førende vækst-, viden- og iværksætter-samfund.

### **Aktieavancebeskatning**

Regeringen ønsker en stærk og bredt forankret aktiekultur i Danmark. Det vil styrke aktiemarkedet og øge mængden af risikovillig kapital. Derved bliver det både lettere og billigere for danske virksomheder at finansiere investeringer til gavn for beskæftigelse og den økonomiske vækst i Danmark. Som led i aftalen for FL 06 indgik regeringen, RV og DF en aftale

om forenkling af reglerne for beskatning af aktier. Der er netop fremsat forslag, der udmønter aftalen.

Ændringerne er i hovedtræk:

Efter forslaget fjernes såvel 3-årsreglen som 100.000 kr.-reglen. Hermed opnås en gennemgribende forenkling af aktieavancebeskatningen. Samtidig udvides mulighederne for tabsfradrag. For at undgå skærper af beskatningen på allerede købte aktier indeholder udspillet to overgangsregler. En for små beholdninger af børsnoterede aktier og en for aktier ejet mindre end 3 år. Udspillet bygger på følgende hovedprincipper:

- Ophævelse af 3-årsreglen, således at avancer beskattes som aktieindkomst uanset ejertiden. Det gælder for såvel børsnoterede som unoterede aktier.
- En overgangsregel for aktier, som er anskaffet før de nye regler træder i kraft, og som sælges efter en ejertid mindre end 3 år. Reglen går ud på, at fortjenester fortsat beskattes som kapitalindkomst, hvis beskatningen som kapitalindkomst er lempeligere end aktieindkomst.
- Ophævelse af 100.000 kr.-reglen, således at små beholdninger ikke længere er skattefrie.
- En overgangsregel, som sikrer at aktier købt før de nye regler træder i kraft vil kunne sælges skattefrit, hvis de indgår i beholdninger, som ved lovens ikrafttræden ligger under 100.000 kr. grænse. Det er endvidere en betingelse for skattefriheden at aktierne har været ejet mere end 3 år.
- Udvidelse af mulighederne for tabsfradrag. Bl.a. vil tab på børsnoterede aktier ejet i mindre end 3 år kunne modregnes i gevinster ejet over 3 år og omvendt. En sådan modregning på tværs af 3-års grænsen er ikke mulig i dag.

Hvis der ses bort fra overgangsreglerne, kan forenklingerne beskrives som skitseret i tabel 1 og 2.

**Tabel 1. Gældende regler for personer.**

		Ejet under tre år	Ejet i tre år eller mere
Børsnoterede aktier i beholdninger <i>over</i> 136.600 kr. i 2005 (273.100 kr. for ægtefæller).	Gevinst	Beskattes som kapitalindkomst	Beskattes som aktieindkomst
	Tab	Kildeartsbegrænset tabsfradrag	Kildeartsbegrænset tabsfradrag
Børsnoterede aktier i beholdninger <i>under</i> 136.600 kr. i 2005 (273.100 kr. for ægtefæller).	Gevinst	Beskattes som kapitalindkomst	Skattefrihed
	Tab	Kildeartsbegrænset tabsfradrag	Intet tabsfradrag
Unoterede aktier	Gevinst	Beskattes som kapitalindkomst	Beskattes som aktieindkomst
	Tab	Kildeartsbegrænset tabsfradrag	Tabsfradrag (særlig modregningsadgang i anden indkomst)

**Tabel 2. Regler for personer efter reformen.**

Alle alm. aktier (Uanset ejertid)	Gevinst	Gevinst beskattes som aktieindkomst
	Tab	<p>Tab på <i>børsnoterede aktier</i> (Tab modregnes i udbytter og gevinster fra børsnoterede aktier. Overskydende tab kan fremføres uden tidsbegrænsning).</p> <p>Tab på <i>unoterede aktier</i>                      Tabsfradrag (særlig modregningsadgang i anden indkomst).</p>

(L 78 og L 79 (følgeforslaget) er vedtaget den 16. december 2005).

### Justering af reglerne for medarbejderaktier

Regeringen ønsker at anvendelsen af medarbejderaktier udvides. Medarbejderaktier styrker den enkelte medarbejders engagement i virksomheden. Skatteministeren har derfor netop fremsat et forslag, der vil smidiggøre skattereglerne for medarbejderaktieordninger, så de bliver endnu mere anvendelige for selskaberne og for de ansatte, end tilfældet er i dag.

Lovforslaget indeholder følgende hovedelementer:

- Regelsættet vedrørende regulering af udnyttelseskursen ved eventuelle kapitalændringer i selskabet er i dag uklare. Der sker en præcisering af regelsættet.

- Større fleksibilitet mellem tidspunktet for erhvervelse af en købe- eller tegningsret og kendskab til den faktiske udnyttelseskurs.
- Der kan foretages visse ændringer i en aftale om tildeling af aktier, købe- og tegningsretter, uden at aftalen anses for at være opsagt og en ny for at være indgået. Der er i dag et meget usmidigt regelsæt i disse situationer.
- For de generelle medarbejder aktieordninger (ligningslovens § 7 A) lempes definitionen af et datterselskab. I dag skal moderskabet eje mere end 50 pct. Frem til 2009 sænkes grænsen gradvist til 10 pct.

(L 56 er vedtaget den 16. december 2005).

#### Forenklet skatteopgørelse for pensionsinstitutter og mulighed for pensionsopsparing i kommanditselskaber

Pensionssektoren er samlet set den største investor i Danmark. Markedet for risikovillig kapital vil således kunne styrkes markant, hvis flere pensionsmidler bruges til aktive erhvervsinvesteringer. Derfor har skatteministeren i oktober 2005 fremsat et forslag, der skal fjerne en barriere for pensionsinstitutternes investeringer i unoterede aktier mv. Forslaget giver pensionsinstitutter, herunder livsforsikringsselskaber, mulighed for at vælge en mere enkel metode, den såkaldte *nettoopgørelsesmetode*, til at opgøre det skattepligtige afkast af investeringer, der foretages gennem kommanditselskaber. I stedet for at opgøre afkastet af hver enkelt investering, kan pensionsinstitutterne nu opgøre afkastet samlet og dermed opnå en stor administrativ lettelse. Det er en betingelse for at anvende nettoopgørelsesmetoden, at pensionsinstituttet ikke er koncernforbundet med kommanditselskabet, dvs. ikke har bestemmende indflydelse i selskabet.

Den 1. oktober 2005 blev det muligt at placere rate- og kapitalpensionsmidler i unoterede aktier og anparter. Der er imidlertid fremkommet ønske om at udvide ordningen til også at omfatte kommanditselskaber, således at der gælder samme vilkår uanset hvilken selskabsform, der investeres i. Baggrunden er, at de såkaldte "Business Angels", som den nye ordning primært sigter på, ofte foretager investeringer i kommanditselskabsform. Desuden kan pensionsinstitutter allerede i dag investere gennem komman-



ditselskaber. Regeringen foreslår derfor at ordningen udvides til også at omfatte kommanditselskaber med virkning fra 1. januar 2006 og at reglerne på skatteområdet tilpasses dette.

(L 18 er vedtaget den 6. december 2005).

#### **Afskaffelse af hensættelsesafgiften**

Den 1. januar 2005 fik penge- og realkreditinstitutterne ændrede regnskabsprincipper for værdiansættelse af udlån. Fremover skal værdiansættelsen ske ud fra et neutralitetsprincip i modsætning til tidligere, hvor det skete ud fra et forsigtighedsprincip. Ændringen vil betyde at hensættelser til tab på udlån nu vil blive mindre. Da der er fradrag for hensættelser, vil de mindre hensættelser samtidig medføre en ekstraordinær skatteforhøjelse for penge- og realkreditinstitutterne.

For at sikre overholdelse af skattestoppet, vil regeringen i stedet kompensere for den øgede skat ved at afskaffe den særlige hensættelsesafgift. Skatteministeren har derfor netop fremsat et forslag om afskaffelse af hensættelsesafgiften med virkning fra og med indkomståret 2006.

(L 77 er fremsat af skatteministeren den 16. november 2005).

## **4. Nye digitale løsninger for borgere og virksomheder**

Regeringens mål er at skabe en tidssvarende og effektiv offentlig sektor med bedre service for borgere og mere kvalitet for pengene. På skatteområdet skal borgere og virksomheder ikke kontaktes mere end højst nødvendigt, og der skal tilbydes enkle og fleksible administrative løsninger for alle.

#### **Enklere forskuds- og selvangivelsesprocedure og ny indberetningsordning for gaver**

Regeringen fortsætter sit arbejde med at gøre det lettere for borgerne at selvangive om deres skatteforhold. Visionen er på sigt at skabe det selvangivelsesløse samfund. I denne folketingssamling foreslås der forenkling af forskudsopgørelsen og selvangivelsen for personer med enkle beskatningsforhold, samt forbedret indberetning af oplysninger.

I dag modtager samtlige 4,6 millioner skatteborgere hvert år i november måned en forskudsopgørelse. Endvidere modtager langt de fleste i begyndelsen af året en selvangivelse, og hen på foråret modtager samtlige borgere så igen en årsopgørelse.

Med henblik på at begrænse antallet af opgørelser, som sendes til skatteyderne, vil skatteministeren i december 2005 foreslå, at der for det første ikke længere udsendes ordinær forskudsopgørelse, men at denne alene bliver lagt i borgerens skattemappe på internettet. Skattekortet sendes automatisk til arbejdsgiveren. Borgere, der ønsker det, kan via TastSelv bestille forskudsopgørelsen i papirform.

For det andet foreslås det at afskaffe selvangivelsen for skatteydere med meget enkle beskatningsforhold, således at de fremover alene modtager en årsopgørelse. Det drejer sig om de skatteydere, der ikke har selvangivet eller ændret deres forskudsopgørelse i det seneste år, f.eks. pensionister, studerende og visse lønmodtagere.

Samtidig indføres der en frivillig indberetningsordning for almenvelgørende foreninger mv., som modtager fradragsberettigede pengegaver fra private og virksomheder. Gør foreningerne brug af indberetningsordningen vil det betyde at yderligere et stort antal skatteydere kan undlade at selvangive.

Med forslaget får borgerne således fremover mindre unødvendig kontakt med skattemyndighederne, og skattemyndighederne sparer administration og porto. Der henvises i øvrigt til artiklen ”*Det selvangivelsesløse samfund*” andetsteds i tidsskriftet.

#### En skattekonto for virksomhederne

I dag indbetaler virksomhederne A-skatter, selskabsskat, moms, told og afgifter hver for sig til forskellige konti og indbetalingerne håndteres i forskellige systemer. Det ønsker regeringen at ændre på ved at samle alle virksomhedens ind- og udbetalinger på én ”skattekonto”. Det er der flere fordele ved. Virksomhederne vil få et hurtigt og klart overblik over deres mellemværende med skattemyndighederne, og samtidig opnår de en mere ”fair” behandling ved lidt for sen betaling, idet der kun betales morarente

for de dage som betalingen er forsinket. Endvidere vil systemet spare administrationsomkostninger i det offentlige på 30 mio. kr. Skatteministeren forventer at fremsætte forslag om skattekontoen først i 2006. Ordningen skal træde i kraft fra 2008.

### eIndkomst

Den offentlige forvaltning skal indrettes så effektivt og borgervenligt som muligt. Ingen skal indberette de samme indkomstoplysninger mere end én gang til ét sted. Regeringen ønsker at etablere et fælles offentligt indkomstdataregister "eIndkomst" med det formål at forenkle kommunikationen mellem myndigheder, virksomheder og borgere. Skatteministeren vil derfor i december 2005 fremsætte forslag om etablering af et eIndkomstsystem.

De oplysninger, der efter lovforslaget skal samles i indkomstregistret er oplysninger om borgerens indkomst og arbejdsomfang, som allerede i dag skal afgives fra virksomhederne til offentlige myndigheder og a-kasser. Indkomstregistret vil give en række fordele, således kan en række indberetninger afskaffes, og der opnås en bedre systematisering af de indsamlede oplysninger. Som konsekvens af eIndkomst vil bl.a. arbejdsgivernes særskilte administration af lønindeholdelse bortfalde. Med "eIndkomst" vil man desuden i højere grad kunne sikre sig mod snyd med sociale ydelser. På sigt vil registret kunne danne grundlag for yderligere skridt mod en mere digital og mere effektiv offentlig forvaltning. Efter planen vil "eIndkomst" blive taget i brug etapevis fra udgangen af 2006 og systemet forventes at være fuldt implementeret den 1. januar 2008.

### Digital motorregistrering

Motorregistreringen er fra 2005 overgået fra Justitsministeriet til Skatteministeriet. Som led i arbejdet med at modernisere – herunder digitalisere den offentlige forvaltning – ønsker regeringen at indføre et nyt digitalt system, som skal sikre, at indregistrering og omregistrering af biler og motorcykler kan ske både hurtigere og enklere end i dag.

Skatteministeren fremsætter derfor i januar 2006 et forslag om digital motorregistrering, som vil betyde at borgerne kan nøjes med at henvende sig ét sted én gang i forbindelse med syn og køb eller salg af biler og motor-

cykler. Ifølge forslaget får private forhandlere adgang til selv at foretage motorregistreringen og udlevere nummerplader. Ved handler mellem to borgere vil der blive mulighed for, at borgerne selv kan registrere bilen eller motorcyklen via internettet. Den nye ordning forventes at træde i kraft fra 2008.

#### **Reform af inddrivelsesområdet**

Regeringen ønsker at opnå en mere ensartet, professionel og effektiv offentlig restanceinndrivelse og har derfor som led i kommunalreformen iværksat en omlægning af hele inddrivelsesområdet. Første skridt var en organisatorisk samling af hele den offentlige restanceinndrivelse i en ny fælles restancemyndighed under Skatteministeriet. Samlingen vil muliggøre at flere elektroniske løsninger tages i anvendelse.

Næste led er en forenkling, objektivering og harmonisering af reglerne for inddrivelse af gæld til det offentlige med henblik på øget effektivitet og ensartethed. Som led heri fremsætter skatteministeren i februar 2006 et forslag, der samler alle reglerne for inddrivelse af restancer i lov om opkrævning og inddrivelse af visse fordringer. Dermed arbejdes hen imod at der i 2007 er etableret én restanceinndrivelsesmyndighed, ét fælles regelgrundlag og ét fælles inddrivelsessystem.

#### **Forenklinger af skatte- og afgiftsregler for virksomheder**

Det er regeringens mål at erhvervslivets administrative byrder skal lattes med 25 pct. inden 2010. På Skatteministeriets område har man allerede frem til 2004 fjernet over 40 pct. af de administrative byrder, der skal fjernes. Og arbejdet fortsætter. I juni 2005 blev der på skatteministeriets område offentliggjort en rapport over de administrative byrder, som skattemyndighederne pålægger virksomhederne i forbindelse med krav om indberetning af oplysninger. Rapportens resultater vurderes i øjeblikket, og først i det nye år vil der komme konkrete forslag til, hvordan de områder, der i særlig grad pålægger virksomhederne byrder, kan forenkles.

## 5. Fokus på retssikkerhed

I Skatteministeriet har retssikkerheden været sat højt på dagsordenen i de senere år. Denne udvikling fortsætter i denne samling med et par nye forslag.

### Forsøg med eftergivelse af gæld til offentlige

En stor gæld kan være den afgørende barriere for socialt udsatte grupper for at komme videre i tilværelsen. Enhver indkomstfremgang vil i sådanne tilfælde blive mødt med krav om tilbagebetaling af den oparbejdede gæld. Derfor har regeringen besluttet at lave en forsøgsordning med hel eller delvis eftergivelse af gæld for socialt udsatte grupper. Målet er at skabe økonomiske incitamentter til at komme i arbejde, uden at disse bliver ædt op af krav om tilbagebetaling. Endvidere forslår regeringen, at reglerne for eftergivelse af studiegæld forenkles og lempes. Der fremsættes lovforslag herom i januar 2006.

### Motorankenævn

Regeringen vil oprette et særligt motorankenævn for at styrke retssikkerheden i forbindelse med anvendelsen af registreringsafgiftsloven. Derved sikres det, at der er en klar adskillelse mellem den myndighed, der klages over (skatteforvaltningen), og den myndighed, der klages til (motorankenævnet). Samtidig er det målet, at sagsbehandlingstiden skal halveres. Klagesystemet skal bestå af 3-4 regionale motorankenævne og af Landskatteretten. Skatteministeren har netop fremsat forslag om indførelse af motorankenævn.

(L 54 er vedtaget den 16. december 2005).

## 6. Miljøvenlige tilpasninger på afgiftsområdet

Der fremsættes en række mindre afgiftsforslag. Fælles for dem er at de bl.a. har et miljøforbedrende sigte.

### Afgiftsfritagelse på afbrænding af husdyrgødning

Skattestoppet sikrer, at danskernes miljøbevidsthed ikke længere kan bruges til at hæve afgiftstrykket under dække af miljøhensyn. Men skattereglerne må ikke være en barriere for miljøforbedringer. Man har fundet frem

til, at afbrænding af husdyrgødning såvel driftsøkonomisk som miljømæssigt er en god ide. Derfor forventer skatteministeren i marts 2006 at fremsætte forslag om, at husdyrgødning, der anvendes miljømæssigt optimalt til energiproduktion bliver fritaget for afgift. Det forudsætter dog at ordningen godkendes i relation til EU-reglerne om statsstøtte.

#### Forenkling af energiafgifter

Der er netop fremsat et lovforslag med en række justeringer og mindre lempelser af forskellige energiafgifter i en mere miljøvenlig retning. Forslaget indeholder endvidere mindre forenklinger og justeringer af især energiafgifterne.

Ændringerne vedrører bl.a. ordningen for nettoafregning af energiafgifterne, udvidelse af godtgørelsesmuligheden for kvælstofafgift af kvælstof i lastbilers miljøfiltre og lavere sats for mini-kraftvarmeanlæg.

(L 81 er vedtaget den 16. december 2005).

#### Ændring af affalds- og råstofafgiften

Skatteministeren har netop fremsat et forslag om ændring af affalds- og råstofafgiftsloven. Forslaget indeholder en række ændringer vedrørende råstofafgift, herunder genindførelse af leverandør- og fabrikanterklæringer for importører af cement og afgiftsgodtgørelse ved eksport af videreforarbejdede råstoffer samt pålæggelse af afgift på dansk indvundet bentonit og importeret dolomit- og magnesiumkalk.

(L 34 er vedtaget den 6. december 2005).

## 7. Skatteelementer i FL 06 aftalen

Regeringen og Dansk Folkeparti indgik den 7. november 2005 aftale om finansloven for 2006. Aftalen indeholder en række elementer på skatte- og afgiftsområdet.

#### Afskaffelse af passagerafgiften

Rammevilkårene for de danske lufthavne og grundlaget for flytrafik i Danmark skal styrkes, herunder indenrigsflytrafikken. Derfor afskaffes

passagerafgiften over to år, således at passagerafgiften halveres til 37½ kr. pr. passager i 2006 og helt bortfalder fra og med 2007.

Afskaffelsen af passagerafgiften vil bl.a. bidrage til at styrke grundlaget for de regionale lufthavne, ligesom det kan føre til etablering af flere lavpriseruter og derigennem give adgang til flere afgang og til flere destinationer. Ændringen indebærer et umiddelbart provenutab på ca. 273 mio. kr. i 2006, der stiger til ca. 546 mio. kr., når afskaffelsen er fuldt gennemført.

(L 80 er vedtaget den 16. december 2005).

#### **Nedsættelse af afgifterne for fjernvarme (eloverløb)**

De nuværende afgiftsregler har medført en stor eksport af billig strøm i stedet for at sikre en effektiv udnyttelse af strømmen til dansk varmeproduktion. Med et nyt forslag fjernes den afgiftsmæssige tilskyndelse til at producere varme og strøm (kraftvarme) på tidspunkter, hvor det økonomisk er urentabelt.

Afgiften sænkes for kraftvarmeværkers produktion af varme uden samtidig el-produktion, uanset om varmen produceres på el, kul eller gas. Med henblik på at elprisen for elforbrugerne holdes uændret, nedsættes CO<sub>2</sub>-afgiften på el med gennemsnitligt 0,3 øre/kWh.

Der opnås markante miljømæssige fordele i form af reduktioner af udledningerne af CO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub> og SO<sub>2</sub>. Forslaget medfører samlet set en betydelig samfundsmæssig gevinst, selv når der tages højde for et provenutab på statens afgiftskonti på i gennemsnit 75 mio. kr. årligt.

Ordningen skal godkendes af EU-Kommissionen efter statsstøtteregele, før den kan træde i kraft.

(L 81 er vedtaget den 16. december 2005).

#### **Partikelfiltre**

Det forventes, at alle nye person- og varebiler, der kører på diesel, vil være forsynet med et partikelfilter for at opfylde EU's emissionskrav fra 2010.

Registreringsafgiften skal ikke gøre det dyrere at være miljøbevidst ved at vælge partikelfilter på dieselbilen. Der gives derfor afgiftsfritagelse for partikelfiltre på 4.000 kr. i perioden 2006-2009. Det svarer til en afgiftslempelse for personbiler på ca. 7.200 kr. og en afgiftslempelse for varebiler på ca. 1.200 kr.

Afgiftsfritagelsen gælder nye biler, der sælges fra 2006. Samtidig er det besluttet at afskaffe rabatten i registreringsafgiften på bagrudeviskere/vaskere fra 2007, idet bagrudeviskere er blevet standardudstyr i de fleste biler. Omlægningen medfører samlet set et mindreprovenu på 90 mio. kr. netto i perioden 2006-2009.

(L 80 er vedtaget den 16. december 2005).

#### Afgiftslempelse vedrørende overskudsvarme

For at sikre øget udnyttelse af industriel overskudsvarme lempes afgifterne på overskudsvarme, som afsættes eksternt, fra 55 pct. til 40 pct. af vederlaget. Provenutabet skønnes til 15 mio. kr. årligt.

(L 80 er vedtaget den 16. december 2005).

#### Udskydelse af momsfrister

Flytningen af skolernes sommerferie kan medføre et ønske om at rykke sommerferien i den enkelte virksomhed. Det kan vanskeliggøre overholdelse af momsbetalingsfristerne i første del af august. Momskredittiderne i første halvdel af august forlænges derfor med 7 dage, således at fristen for store virksomheders momsafregning for juni udskydes til 17. august, og at fristen for mellemstore virksomheders momsafregning for 2. kvartal udskydes til 17. august.

Små virksomheder skal angive og afregne moms vedrørende 1. halvår senest den 1. september og har således allerede særligt lange momsfrister. De længere momskredittider giver et årligt provenutab på ca. 42 mio. kr.

(L 80 er vedtaget den 16. december 2005).



### **Præcis periodisering af børnefamilieydelsen for 18-årige**

Børnefamilieydelsen udbetales efter gældende regler frem til udgangen af det kvartal hvor den unge fylder 18 år. Dermed udbetales ydelsen for en periode efter, den unge er fyldt 18 år. Samtidig opnår den unge voksenpersonfradrag hele det 18. år.

For at mindske overlappet gennemføres en præcis periodisering af børnefamilieydelsen, således at udbetalingen af børnefamilieydelse stopper ved fødselsdatoen.

Ændringen skønnes at medføre en mindreudgift på 70 mio. kr. i 2006 stigende til 83 mio. kr. i 2009.

(L 20 er vedtaget den 6. december 2005).

### **Grænsehandel**

Det skønnes, at fire ud af fem blanke DVD'er, der anvendes i Danmark, købes i udlandet. Herved udhules grundlaget for afgiften på blanke DVD'er, som via CopyDan tilfalder rettighedshaverne, samt skatte- og momsgrundlaget i Danmark. Der er enighed mellem forligsparterne om at nedsætte afgiften på blanke DVD'er efter drøftelse med de involverede parter.

Regeringen gør i 2006 status over udviklingen i og analyser af grænsehandelen, bl.a. med henblik på at vurdere behovet for yderligere tiltag på området. Som led heri gennemføres en nærmere analyse af grænsehandlen med læskedrikke.

### **Fairplay**

I forbindelse med Fairplay-kampagnen blev antallet af razziaer i hovedstadsområdet øget fra sommeren 2005. Den forstærkede indsats vil blive udbredt til resten af landet, bl.a. ved forhøjede kontrolbøder i forbindelse med afgiftsunddragelse.

Skatteministeriet arbejder i øjeblikket på en opstramning, således at der fremover problemfrit kan ske "en opsamling" af kontrolbøder. Forslaget er

en del af fairplay II-lovforslaget, der forventes fremsat i januar 2006. Forslaget indebærer øgede indtægter fra kontrolbøder.

## **8. Nye internationale aftaler på skatteområdet**

På skatteområdet er der løbende behov for at indgå, forbedre og forny aftaler om beskatning henover landegrænser og kontinenter. Det gælder også aftaler om internationalt samarbejde mellem skattemyndigheder. Også i denne folketingssamling fremsættes en række forslag på området.

### **Administrative aftaler om gensidig bistand i skattesager**

Skatteministeren vil inden årets udgang fremsætte et lovforslag, hvis formål er at skabe hjemmel til, at SKAT kan indgå aftaler med andre stater om gensidig bistand i skattesager med henblik på at sikre korrekt beskatning i overensstemmelse med de enkelte landes lovgivning.

De gældende regler varierer afhængig af, om bistanden angår direkte skatter, moms, afgifter eller andet, og afhænger desuden af indholdet af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med det pågældende land og internationale forpligtelser. I nogle tilfælde kan SKAT eller skatteministeren indgå bistandsaftaler, men i visse tilfælde kræves Folketingets godkendelse.

Ifølge det nye forslag behøver Folketinget ikke længere at godkende aftaler med andre stater, som alene omhandler gensidig administrativ bistand. Dobbeltbeskatningsoverenskomster skal derimod fortsat godkendes af Folketinget. Forslaget går endvidere ud på at sikre ensartede og entydige vilkår for SKATs ydelse og modtagelse af gensidig administrativ bistand, uanset om bistanden er hjemlet i en administrativ overenskomst, en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller direkte i Danmarks internationale forpligtelser.

### **Ændring af fusionsskattedirektiv**

Skatteministeren fremsatte i oktober 2005 et forslag der gennemfører direktiv 2005/19/EF om ændringer af fusionsskattedirektivet. Ændringerne gør det muligt for de såkaldte europæiske selskaber at flytte hjemsted uden at det udløser beskatning. Der indføres særlige regler for beskatningen af

selskabsdeltagere ved omstruktureringer, hvor et af de deltagende selskaber betragtes som skattemæssigt transparent. Desuden gives der mulighed for at gennemføre aktieombytninger uden beskatning i de tilfælde, hvor et selskab erhverver yderligere aktier i et selskab, hvor det i forvejen har bestemmende indflydelse.

(L 19 er vedtaget den 6. december 2005).

### **EF-Voldgiftskonventionen**

Skatteministeren fremsatte i oktober 2005 forslag om at en udvidelse af EF-voldgiftskonventionen, så den også omfatter de 10 nye EU-medlemslande der indtrådte 1. maj 2004.

Voldgiftskonventionen har til formål at løse skattemæssige problemer, hvor skattemyndighederne i to EU-lande er uenige om fastsættelsen af interne afregningspriser – og dermed den skattepligtige fortjeneste – ved samhandel mellem koncernforbundne virksomheder i de to lande. Hvis det ene lands skattemyndigheder forhøjer fortjenesten for virksomheden i dette land, uden at det andet lands skattemyndigheder tilsvarende nedsætter fortjenesten for virksomheden i det andet land, medfører det dobbeltbeskatning, forudsat, at den samlede fortjeneste er opgjort korrekt. Virksomheden kan så indbringe spørgsmålet om afregningspriser for et uafhængigt voldgiftsudvalg.

Udvidelseskonventionen medfører, at listen over omfattede skatter udvides med de nye EU-landes skatter, ligesom listen over kompetente myndigheder udvides med de nye EU-landes myndigheder. Desuden skal voldgiftskonventionen på hver af de nye EU-landes sprog optages som bilag.

(L 21 er vedtaget den 6. december 2005).

### **DBO med Kroatien**

Skatteministeren fremsætter til januar 2006 forslag til ny dobbeltbeskatningsaftale med Kroatien som skal afløse dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Jugoslavien fra 1981.

Aftalens formål er at undgå dobbeltbeskatning som følge af, at både Danmark og Kroatien beskatter samme skatteyder af samme indkomst. Det sker typisk, når en person eller et selskab, der er hjemmehørende i det ene land, modtager indkomst fra det andet land. Danmark og Kroatien beskatter efter globalindkomstprincippet, således at en person eller et selskab, er fuldt skattepligtig til hjemlandet af samtlige sine indkomster, uanset hvorfra i verden de hidrører.

Begge lande har også regler om begrænset skattepligt. Hvis eksempelvis en person eller et selskab, hjemmehørende i Danmark, modtager indkomster fra kilder i Kroatien, beskatter Kroatien indkomsten efter kroatisk lovgivning. Da modtageren også er skattepligtig af indkomsten i Danmark (globalindkomstprincippet) foreligger der dobbeltbeskatning. Aftalen har derfor regler for, hvornår Danmark, hhv. Kroatien, kan beskatte indkomst, som en person, fra det ene land (bopælslandet), modtager fra det andet land (kildelandet). For kildelandets vedkommende er der tale om, at landet skal indskrænke eller helt frafalde beskatningen på indkomster til en modtager i det andet land. For bopælslandet kan der ligeledes være tale om begrænsninger i beskatningsretten, ligesom bopælslandet skal anvende den metode for lempelse af dobbeltbeskatning, som aftalen foreskriver. Aftalen har desuden regler for løsning af uenighed i konkrete sager, samarbejde mellem de to landes myndigheder mv.

### **DBO med Færøerne**

Skatteministeren har netop fremsat forslag til ændring af dobbeltbeskatningsaftalen med Færøerne for så vidt angår beskatning af indkomst fra arbejde ombord på skibe registreret i internationalt skibsregister.

Ifølge forslaget kan Danmark ikke beskatte danske søfolk af løn for arbejde ombord på et skib, der er registreret i Færøsk Internationalt Skibsregister. Efter de gældende regler kan Færøerne beskatte danske søfolk af løn for arbejde på færøske skibe; Danmark kan også beskatte lønnen, men den danske skat af lønnen nedsættes med den færøske skat af samme indkomst. Imidlertid beskatter Færøerne ikke løn for arbejde på skibe i Færøsk Internationalt Skibsregister; til gengæld er lønnen fastsat under hensyn til skattefritagelsen. De gældende regler medfører således, at danske

søfolk på skibe i Færøsk Internationalt Skibsregister betaler almindelig dansk skat af en løn, der er fastsat under hensyn til skattefritagelse.

Forslaget medfører tilsvarende, at Færøerne ikke kan beskatte færøske søfolk af løn for arbejde ombord på et skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister. Løn for arbejde på sådanne DIS-skibe er også fastsat under hensyn til dansk skattefritagelse.

(L 57 er vedtaget den 16. december 2005).

#### **DBO med Hong Kong om skibsfart**

Skatteministeren har i oktober 2005 fremsat forslag til en ny dobbeltbeskatningsaftale med Hong Kong om skibsfart. Formålet er at undgå at både Danmark og Hong Kong beskatter et rederi af samme indkomst ved international skibsfart. Aftalen medfører derfor, at det alene er Danmark, der kan beskatte et dansk rederi af dets indkomst ved international skibsfart, herunder indkomst fra Hong Kong. Omvendt skal Danmark undlade at beskatte et Hong Kong rederi af international skibsfarts indkomst fra Danmark. Aftalen har også regler om løsning af uenighed i konkrete sager.

(L 22 er vedtaget den 6. december 2005).

#### **DBO med Taipei**

Skatteministeren fremsatte i oktober 2005 forslag om at Danmark respekterer en dobbeltbeskatningsaftale, indgået mellem de danske erhvervsorganisationers kontor i Taipei og Taipeis repræsentationskontor i Danmark.

Aftalens formål er at undgå dobbeltbeskatning som følge af, at både de danske skattemyndigheder og myndighederne i Taipei beskatter samme skatteyder af samme indkomst. Den er baseret på standardiserede principper fastsat af OECD og svarer i store træk til dobbeltbeskatningsaftalen med Kroatien.

(L 43 er vedtaget den 6. december 2005).

Kontaktpersoner: Louise Hansen og Troels Horn.

# Tidligere artikler i Skat

## Juli 2000

- Grønne afgifter
- Effektiv selskabsbeskatning i international sammenligning
- Tal - Statistik på [www.skat.dk](http://www.skat.dk)

## November 2000

- Grænsehandel
- Selskabsbeskatning, erhvervsstruktur og international beskatning
- Baggrunden for Skatteministeriets lovinitiativer i Folketingssamlingen 2000/2001
- Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik

## Februar 2001

- Indkomstopgørelser i ikke-erhvervmæssig virksomhed
- Hvorfor Skatteministeriet afviste udlevering af visse dokumenter i 10-mandsprojektsagerne
- Tre reformer af personskatterne 1987-2002

## Juni 2001

- Skattereformer i udlandet
- Skattetryk
- Aktuelle Skattepolitiske temaer

## December 2001

- Lovgivning med tilbagevirkende kraft
- Transferpriser
- International beskatning

## April 2002

- Afgifter og eksterne effekter
- Beskatning af pensionsafkast
- Aktuelle skattepolitiske emner

## August 2002

- Skattestop
- Medicon Vally – viden på tværs
- Øresundsbeskatning
- EU-formandskab
- Skatteberegningsreglerne for personer – før og nu

### **December 2002**

- Beskatning af arbejdskraft
- Dødvægtstab
- Hvordan opgøre dødvægtstab?
- Aktuelle skattepolitiske initiativer

### **April 2003**

- "Forældrebetaling"
- Det norske skattesystem – en analyse
- Virkning på udgifts- og skattetryk af flere skatteudskrivende myndigheder
- Aktuelle skattepolitiske initiativer

### **December 2003**

- Beregning af dødvægtstabet ved en forbrugsafgift
- Den danske selskabsskat – satsreduktion og baseudvidelse
- Aktuelle skattepolitiske initiativer

### **April 2004**

- Skatte- og afgiftssystemerne i de ti nye EU-lande
- Strukturen på skatteområdet
- Skattesnyderiet og indkomstfordelingen
- Aktuelle skattepolitiske initiativer – "Forårspakken"

### **December 2004**

- Nedsættelse af folkepensionsalderen
- Kvoter som reguleringsmiddel
- Dødvægtstab ved miljø- og energiafgifter
- Aktuelle skattepolitiske initiativer

### **Juni 2005**

- Differentieret moms
- Personalegoder – er det bedre end kontanter?
- Kørselsafgifter for lastbiler i Europa – en sammenligning
- Angivelse af provenu under forudsætning af uændret adfærd
- Aktuelle skattepolitiske initiativer

**Alle artikler er frit tilgængelige på [www.skm.dk](http://www.skm.dk)**