



Retssikkerhed på skatteområdet



"Ved at fjerne det frie valg i klagesystemet løser man altså ikke den reelle udfordring"

**Daniel Y. Bujandric,
Skatteprojektleder i Justitia**

Side 9



"Udviklingen har været, at man har lempet regnskabskravene for ikke at genere de erhvervsdrivende alt for meget. Men det er der desværre nogle, som har misbrugt..."

Jan Pedersen, professor i skatteret

Side 15



"Efter min opfattelse er det rent retssikkerhedsmæssigt problematisk, at skatte-lovgivningen på en række områder er uklar og svært forudsigelig"

**Torben Bagge, advokat hos
TVC Advokatfirma**

Side 24

Retssikkerhed i praksis



I sit daglige arbejde som leder og skatteadvokat for både privatpersoner og virksomheder i en af Danmarks største skatteafdelinger i advokatbranchen må Torben Bagge sande, at skatteministerens fem retssikkerhedspakker ikke formår at give borgerne nogle reelle retssikkerhedsmæssige forbedringer. Omend skatteadvokaten bifalder, at skatteministeren gjorde retssikkerhed til en af sine mærkesager, mener Torben Bagge, at der fortsat venter et stort arbejde, førend vi kan være tilfredse med den danske retssikkerhed på skatteområdet. I følgende personlige indlæg gør Torben Bagge rede for sine erfaringer, praksis og forslag til reelle forbedringer.

Af advokat Torben Bagge, redigeret af journalist Charlotte Geckler, Geckler PR

Det er for mig et ubestrideligt faktum, at livet leves og opleves subjektiv, uanset hvor objektiv man end søger at være. Af samme grund lægger jeg heller aldrig skjul på mit ståsted i skatteretten, når jeg skriver artikler; afholder kurser og foredrag eller i mit daglige arbejde som leder af en af Danmarks største skatteafdelinger i advokatbranchen hos TVC Advokatfirma, der varetager interessen for landets skatteydere.

Vi har de seneste mange år løbende ført mere end 1.200 skatte- og afgiftsager hos de administrative myndigheder og domstolene, ligesom vi i betydeligt omfang rådgiver i forhold til dispositioner, der involverer skatte- og afgiftsbetalinger. Når jeg underviser eller skriver faglige artikler, prøver jeg altid at være så objektiv som muligt, men jeg kan nok ikke frigøre mig fra, at jeg er vant til at anskue den skatteretlige verden med det afsæt, at jeg enten skal søge at nå frem til den for skatteyderen bedst mulige løsning i forhold til en given påtænkt disposition, eller skal opnå det bedst mulige resultat for skatteyderen i en tvist med skattemyndighederne.

Særligt når jeg underviser på universitetet i min egenskab af ekstern lektor i skatteret og forvaltningsret, og/eller når jeg skriver faglige artikler, søger jeg at have fokus på at være så objektiv i min forståelse og gengivelse af gældende ret, herunder gældende skatteret, som det er mig muligt.

I nærværende indlæg vil jeg rent undtagelsesvis helt bevidst tillade mig at anlægge en subjektiv betragtning, når jeg i det følgende kommer med mit bud på, hvor god retssikkerheden er for landets skatteydere for indeværende.

Begrebet retssikkerhed er som bekendt et flertydigt begreb, hvor man helt overordnet kan sondre mellem: Retssikkerheden for den enkelte borger eller – som umiddelbar modsætning hertil – retssikkerhed i forhold til, at alle skatteydere har en interesse i, at andre skatteydere bidrager med de skattebetalinger, de skal. Mit fokus i nærværende artikel er at foretage en praktisk gennemgang – og ikke en nærmere filosofisk vurdering – af selve begrebet retssikkerhed. Selvom en ren filosofisk vurdering i sig selv er et yderst interessant emne. Jeg vil således helt lavpraktisk fokusere på: *Retssikkerhed set fra min position som skatteadvokat med fokus på muligheder for at forbedre retssikkerheden for landets skatteydere.*

” Efter min opfattelse er det rent retssikkerhedsmæssigt problematisk, at skattelovgivningen på en række områder er uklar og svært forudsigelig. Allerede i år 1241 havde man fokus på, at loven bør skrives, så den forstås af dem, som den gælder for. ”

Dette særligt i forhold til skatteydere, der havner i en tvist med skattemyndighederne.

Jeg er selvsagt fuldt bevidst om, at det i sidste ende er et holdningsmæssigt spørgsmål, hvilken grad af retssikkerhed

som landets skatteydere skal have, samt at opkrævning af skatter og afgifter er et nødvendigt 'onde' for, at vores velfærdssamfund kan fungere til alles fælles bedste. Henset til, at der årligt opkræves omkring 1.000 milliarder kroner i skatter og afgifter, mener jeg dog, at det er nødvendigt, at der er fuld fokus på spørgsmålet om, hvorvidt den retssikkerhed, der gives landets skatteydere, er god nok.

Nuværende skatteminister Karsten Lauritzen har siden han tiltrådte som skatteminister gjort retssikkerhed inden for skatteretten til en mærkesag for ham. I den forbindelse har han blandt andet indtil videre fremlagt fem såkaldte retssikkerhedspakker som led i bestræbelserne på at forbedre retssikkerheden inden for det skatteretlige område.

I forordet til den seneste retssikkerhedspakke, som blev offentliggjort den 12. april 2019, skriver skatteminister Karsten Lauritzen blandt andet følgende:

” Med Retssikkerhedspakke I - Ret og rimelighed - blev borgerne skærmet mod nogle af de omfattende beføjelser, som skattemyndighederne havde fået over årene. Derefter fulgte Retssikkerhedspakke I I - Borgeren skal stå stærkere - hvor borgere og virksomheder blev styrket i mødet med skattemyndighederne. Herefter bakkede Folketinget op om en række lovforslag, der udmøntede Retssikkerhedspakke III - Klar og præcis lovgivning - som gjorde lovgivningen om skattebetaling og kontrol mere tidssvarende. Og senest kom turen til skatteklagesystemet, da der med Retssikkerhedspakke IV - En hurtigere vej gennem klagesystemet - blev taget initiativ til at nedbringe de lange sagsbehandlingstider for klagesager på skatteområdet.

”Arbejdet for at styrke retssikkerheden er derfor ikke slut. Det er baggrunden for, at jeg nu præsenterer Retssikkerhedspakke V - Et opgør med urimelige skatteregler - som indeholder en række forskellige initiativer, der hver især bidrager til at styrke retssikkerheden yderligere.”

Jeg finder, at det grundlæggende er meget positivt, at skatteminister Karsten Lauritzen har haft og fortsat har fuld fokus på at forbedre retssikkerheden for landets skatteydere. Jeg mener heller ikke, at der er tvivl om, at han indtil videre har ydet en stor og prisværdig indsats på dette område. Som det vil fremgå i det følgende, mener jeg dog, at der på flere områder - trods disse retssikkerhedspakker - er god plads til forbedringer. Af hensyn til de rammer, der er for nærværende indlæg, vil jeg nøjes med at komme med mine bemærkninger i en meget koncentreret form, uden at medtage det underliggende grundlag for mine synspunkter.

Uklar og upræcis lovgivning - herunder manglende lovgivning

Efter min opfattelse er det rent retssikkerhedsmæssigt problematisk, at skatte-

”Mange mennesker, som er involveret i en skattesag, opfatter det som både en stor økonomisk og psykisk belastning, da det ofte er både omkostningstungt og psykisk belastende at kæmpe mod 'systemet', der synes at have uanede ressourcer.”

lovgivningen på en række områder er uklar og svært forudsigelig.

Allerede i år 1241 havde man fokus på, at loven bør skrives, så den forstås af dem, som den gælder for. I Jyske Lov - som formentlig var den første landsdækkende grundlov - anføres blandt andet følgende:

”... loven skal være ærlig og retfærdig, tålelig, efter landets sædvane, passende og nyttig og tydelig, så alle kan vide og forstå, hvad loven siger. Loven skal ikke gøres eller skrives til nogen mands særlige fordel, men efter alle deres tarv, som bor i landet...”

Som udtrykkeligt fastslået allerede i 1241 bør det i en retsstat være således, at den lovlydige borger reelt har mulighed for, ved at læse loven, at forudse de retlige konsekvenser af givne dispositioner.

En årsag til, at skattelovgivningen på givne områder er uklar og svært tilgængelig, er netop mangel på positiv lovgivning. Til illustration heraf kan henvises til begrebet 'selvstændig erhvervsvirksomhed', som er et meget centralt begreb inden for skatteretten, da en række for skatteydere gunstige regler netop forudsætter, at skatteyderens aktivitet kan kvalificeres som selvstændig erhvervsvirksomhed, eksempelvis ved brug af virksomheds-skatteordningen, hvorved der kan opnås fuld fradragsværdi for fradragsberettigede driftsomkostninger ved skatteberegningen.

Trods dette er der ikke nogen nærmere regulering i positiv lovgivning af, hvornår der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. Det tætteste man kommer en autoritativ regulering af dette, er cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, der i pkt. 3.3.1. anfører, at der skal foretages en helt konkret vurdering, hvorefter der



FAGLIG AFDELING

FÅ EN FAGLIGE AFDELING NEMT OG BEKVEMT.

GRATIS FAGLIGE NYHEDER

FAGLIG BACKUP

- MAIL** Gratis faglige nyheder om regnskab, revision og kvalitetsstyring. Gør som 400 andre revisionsvirksomheder, få nyhedsbrevet Revisornyt gratis, registrer dig nu på fagligafdeling.dk
- WEB** Værktøjer til din dagligdag, fx til arbejdet med assistanceerklæringer, beregningsark, protokoller, ledelseserklæringer eller eksempler til din kvalitetsstyring. Få abonnement eller hent enkeltvis i webshoppen.
- RÅD** Du kan også få faglig hotline, lovpligtig intern kvalitetskontrol, opdatering af dine systemer, kvalitetsgennemgang af regnskaber, erklæringer og meget mere.

Faglig Afdeling a/s | Vestre gade 18 | 2605 Brøndby
70 10 70 12 | fagligafdeling.dk

i cirkulæret angives en række momenter, der taler for henholdsvis imod, at der foreligger selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Helt galt går det i praksis, hvis en given skatteyder har udøvet sin aktivitet via et kapitalselskab, og skattemyndighederne efterfølgende får medhold i, at aktiviteten ikke kan anses for selvstændig erhvervsvirksomhed. I så fald vil skatteyderen som udgangspunkt blive ramt af en beskatning på ca. 110 procent som følge af, at der i praksis gennemføres en såkaldt trippel-beskatning i disse tilfælde.

I praksis er der sjældent mulighed for at få tilladelse til omgørelse jf. nærmere nedenfor i afsnit 7. Dette selv i tilfælde, hvor, det objektivt set synes som om, at skatteyderen var i en undskyldelig retsvildfarelse i forhold til, om der var tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Retssikkerhedsmæssigt bliver det bestemt ikke bedre af, at den ordinære frist, for at skattemyndighederne kan rejse en sådan sag, er 1. maj i år 6 efter indkomstårets udløb, hvorfor skatteyderen i praksis risikerer at blive beskattet med 110 procent seks år tilbage i tid.

Jeg mener ikke, at det reelt hjælper meget, at skatteministeren i sit udspil til retssikkerhedspakke V lægger op til, at beskatningen højst kan være 100 procent!!! Man bør i stedet søge at forbedre regelgrundlaget, så det mere klart fremgår, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, så lovlige borgere ikke risikerer at blive mødt med en beskatning på 110 procent eller 100 procent i op til seks år tilbage i tid.

En anden årsag til, at skattelovgivningen på givne områder er uklar og svært forudsigelig, er meget upræcis lovgivning, hvor lovens ordlyd reelt ikke giver nogen meningsfuld vejledning i forhold til, hvad der reelt er gældende ret. Til illustration heraf kan henvises til LL § 4, som blev vedtaget ved L 2017 684 med virkning for indkomståret, der påbegyndes fra 1. januar 2018. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed".

Som det fremgår, er bestemmelsen reelt indholdsløs i forhold til, hvornår deltagelse i en skattetransparent enhed anses for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Også bestemmelsen i LL § 3 kan nævnes som nyere eksempel på en lovbestemmelse, som reelt er meget uklar i sit indhold med deraf betydelig usikkerhed i forhold til at kunne forudsige gældende ret. Da der er tale om en bestemmelse, som formentlig er relevant at iagttage i forhold til mange dispositioner, synes det problematisk.

Der synes de sidste mange år at have bredt sig den 'uskik', at der inden for skatterettens område vedtages love, der bevidst er meget rummelige og dermed uklare i deres ordlyd, således at det herefter er op til skattemyndighederne i deres praksis at udfylde rammelovgivningen. Dette er selvsagt kimen til betydelig rets-usikkerhed. Det er særligt problematisk som følge af, at domstolene i praksis i vidt omfang synes at acceptere den fortolkning, som skattemyndighederne måtte vælge, herunder at skattemyndighederne reelt ændrer praksis med tilbagevirkende kraft, jf. nærmere nedenfor herom. Fordelen ved denne lovgivningsform er selvsagt, at det forbedrer mulighederne for, at man i den efterfølgende praksis kan tilsidesætte/ramme de dispositioner, som skattemyndighederne og dernæst domstolene finder bør tilsidesættes/rammes med deraf følgende hårdere beskatning.



Fortolkning af skattelovgivningen i den praktiske virkelighed

Det siges, at: ”En ting er søkort at læse, noget andet er skib at føre”. På tilsvarende vis synes den praktiske virkelighed til tider at være, når det handler om fortolkning af skattelovgivningen. I førende teoretiske fremstillinger anføres det, at der ikke gælder noget specielt i forhold til fortolkning af skattelovgivningen, der således følger de retsprincipper, som generelt gælder for lovfortolkning inden for forvaltningsretten, hvilket også burde være tilfældet, da skatteretten jo blot er en speciel disciplin inden for forvaltningsretten.

I praksis synes virkeligheden til tider at være en noget anden. Domstolenes fortolkning inden for skatteretten synes ofte præget af, at man primært prøver, om der er hjemmel til den gennemførte beskatning; såfremt dette er tilfældet, synes det som om, at man typisk ser bort fra fortolkningsdata, der med vægt taler for et andet resultat.

Det synes videre som om, at subsidiære fortolkningsdata primært – eller måske

” De nuværende sagsbehandlingstider må siges at være problematiske og skaber unødvendige hindringer for, at landets skatteydere har økonomisk mulighed for at tage til genmæle over for skattemyndighederne. Dette er i strid med det grundlæggende formål med reglerne. ”

udelukkende – inddrages, når de taler til støtte for, at der er hjemmel til den gennemførte beskatning.

Hertil kommer, at skattemyndighedernes praksis synes tillagt meget stor betydning af domstolene. I forhold til den betydning, som administrativ praksis generelt har ved fortolkningen inden for den almindelige forvaltningsret, henvises typisk til daværende højesteretsdommer Spleths udsagn i U 1965B s. 250 om: ”... hvis to forståelser af loven har nogenlunde lige meget for sig, vælger man ofte den, som administrationen har fulgt...”

Inden for skatteretten synes det ofte som om, at skattemyndighedernes praksis alene tilsidesættes, hvis den er klart forkert i forhold til den retsopfattelse, som domstolene selv har, hvilket statistisk set sjældent er tilfældet. Efter min opfattelse var der i en periode fra midten af 1990'erne og fremefter særligt fokus fra domstolenes side på, hvorvidt der var den fornødne hjemmel til skattemyndighedernes afgørelser. Dette resulterede blandt andet i, at Højesteret i 1996 gav landets skatteydere medhold i 15 ud af 47 sager. Konsekvensen heraf var, at Skatteministeriet i 1998 udarbejdede et notat med den malende titel: 'Notat om de tabte Højesteretsdomme i 1996 – notat af den 6. januar 1998 udarbejdet af Skatteministeriet, Departementet, j.nr. 15.97-709-21', hvori man søgte at analysere, hvilke krav domstolene stiller til skattemyndighedernes regelanvendelse. Siden da synes der at have været en udvikling, hvor domstolene generelt har mere fokus på at værne om vores fælles statskasse end strikt håndhævelse af legalitetsprincippet.



Bevis i skattesager

I et moderne retssamfund burde det være den, der påstår noget, der som alt overvejende udgangspunkt har bevisbyrden for rigtigheden af postulatet. Allerede tilbage i 1234 udsendte pave Gregor 9. en lovsamling "Lieber Extra", som opregnede hele den eksisterende katolske ret. Her søgte kirken at vende sædvanerettens bevisbyrde om, at den, der påstår noget, skal have bevisbyrden.

I den praktiske virkelighed er det ofte skatteyderen, der reelt pålægges bevisbyrden i skattesager, ligesom skattemyndighederne ofte stiller relativt store beviskrav. I sager ved domstolene fremføres relativt ofte et argument fra Skatteministeriet i retning af: "Netop i denne sag gælder der for skatteyder en skærpet bevisbyrde, der alene kan løftes ved objektiv dokumentation".

Jeg tror, at mange, der i vist omfang har ført skattesager for landets skatteydere, vil kunne tiltræde disse synspunkter, som det er vanskeligt at føre egentligt videnskabeligt bevis for, da spørgsmålet om, hvilket faktum der skal ligges til grund

ved afgørelsen af en given sag, herunder hvad der skal anses for bevist, placering af bevisbyrden m.v., beror på en helt konkret vurdering.

(Note: For en mere uddybende behandling af spørgsmålet om bevis i skattesager, som i praksis er meget relevant, kan der henvises til mine tre artikler i Revision og Regnskabsvæsen 2015 nr. 3, 4 og 5, som baserer sig på et indlæg, jeg holdte til Nordisk Arbejdssymposium om prøvelse af skattesager ud fra retssikkerhedsmæssige perspektiver, afholdt i Aarhus den 6. og 7. marts 2015, arrangeret af Danmarks Skatteadvokater.)

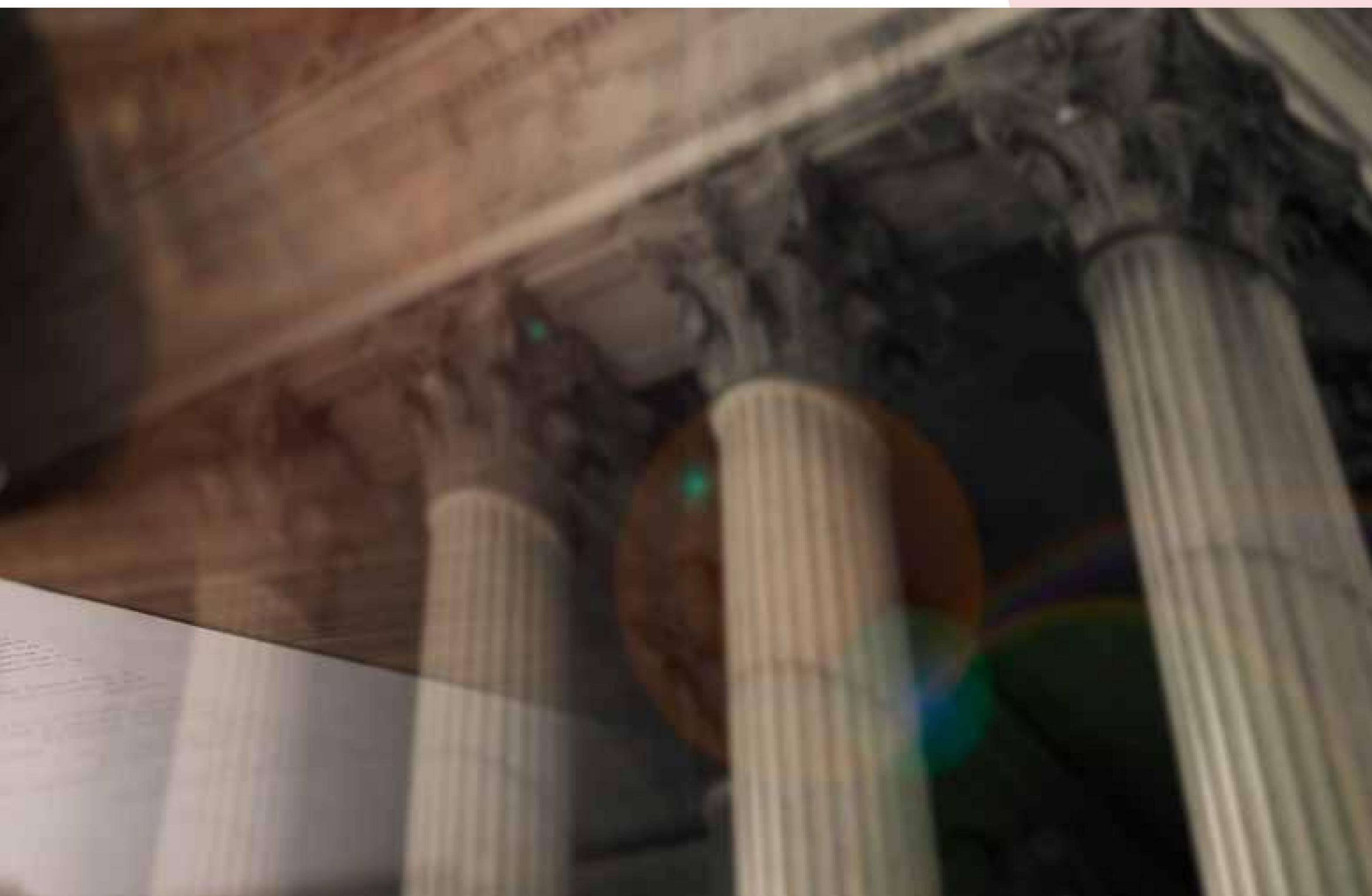
I tilfælde, hvor skattemyndighederne med rette har foretaget et bevisskøn, herunder et værdiskøn eller skatteskøn, er der en noget tilbageholdende domstolsprøvelse.

Det er således ikke tilstrækkeligt at få tilsidesat det af skattemyndighederne foretagne skøn, at domstolene finder, at dette er forkert således forstået, at domstolene ville have foretaget et andet skøn, hvis de havde skullet foretage det pågældende skøn.

Er der således ikke væsentlige fejl i skøngrundlaget, opretholdes skattemyndighedernes skøn, medmindre selve skønresultatet anses for (åbenbart) urimeligt – altså hvis domstolene mener, at skattemyndighederne er gået klart uden for den rimelige ramme, der er for det skønnede resultat – hvilket meget sjældent er tilfældet i praksis. Som det ligeledes fremgår, synes skattemyndighederne ofte at få vide rammer i sager om efterprøvelse af vurderingsmyndighedernes og motormyndighedernes værdiskøn samt i sager, der handler om skønsmæssige indkomstansættelser (skatteskøn).

Måtte skatteyderen undtagelsesvis få medhold i, at der er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes bevisskøn, er det helt klare udgangspunkt, at skatteyderen ikke får dom for, at han har materiel ret, men at der skal ske hjemvisning af skatteansættelsen til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

Man synes med føje at kunne stille spørgsmålstegn ved, om der også fremover skal være en sådan tilbageholdende domstolsprøve i tilfælde, hvor skattemyndigheder-



ne med rette har udøvet et bevisskøn, samt om landets skatteydere fortsat skal acceptere at få en 'tur mere i systemet' i de tilfælde, hvor domstolene undtagelsesvis tilsidesætter skattemyndighedernes bevisskøn, da der kan argumenteres for, at domstolene i disse tilfælde bør erstatte skattemyndighedernes skøn med deres eget, hvis sagen er oplyst på en sådan måde, at dette konkret er muligt.

Da spørgsmålet ikke er reguleret i positiv lovgivning, er det reelt op til domstolene selv at vurdere, om ikke landets skatteydere fortjener samme beskyttelse fra domstolene, som de giver landets borgere i sager, der handler om ekspropriation. Højesteret åbnede ved kendelsen offentliggjort i UfR 1968.227 HK op for, at der overhovedet kan ske en prøvelse af skattemyndighedernes bevisskøn. Spørgsmålet er, om ikke tiden er ved at være inde til, at domstolene med Højesteret i spidsen tager næste skridt og intensiverer efterprøvelsen af skattemyndighedernes bevisskøn. Der vil i givet fald være tale om en markant forbedring af retssikkerheden for landets skatteydere. Det er i den forbindelse tillige relevant at være opmærksom på, at vedtagelsen af lov nr. 649 af 12. juni 2013 (Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love) medførte en klar forringelse af den administrative kontrol med skattemyndighedernes bevisskøn inden for indkomstskatteret ¹⁾

Praksisændringer som Skattestyrelsen må lave med tilbagevirkende kraft

Det forhold, at skatteyderen påviser, at der foreligger en generel administrativ praksis hos skattemyndighederne, samt at hans egen sag er omfattet af denne praksis, er ikke ensbetydende med, at vedkommende skatteyder ikke kan blive mødt med et krav om en anden og ringere retsstilling end den, som følger af den foreliggende praksis. Dette uanset, om skattemyndighederne har fulgt den pågældende praksis i mere end 100 år, og uanset, at den pågældende praksis ikke kan anses for decideret ulovlig, således at der ikke vil være tale om et decideret ulovhjemlet resultat, hvis skatteyderen fik lov til at støtte ret på den foreliggende praksis.

¹⁾ Se min artikel i TFS 2013.41, "Er den nye klagestruktur på skatteområdet god nok - særligt om efterprøvelse af bevisskøn"

” I den praktiske virkelighed er det ofte skatteyderen, der reelt pålægges bevisbyrden i skattesager, ligesom skattemyndighederne ofte stiller relativt store beviskrav.”

Et markant eksempel på dette er højesteretsdommene offentliggjort i SKM2017.512.H og SKM2017.513.H, der kort fortalt handlede om fradragsret for lønudgifter til egne ansatte i forbindelse med opkøb af andre virksomheder og forgæves bestræbelser på dette. Både Østre Landsret og efterfølgende Højesteret fastslog, at lønudgifterne ikke var fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, i det omfang, de pågældende medarbejdere havde været beskæftiget med udvidelse eller forsøg på udvidelse af virksomheden ud over dens hidtidige rammer, da udgifterne så måtte anses for etablerings- eller anlægsudgifter. Spørgsmålet var herefter, om det faktum, at skattemyndighederne siden den første statsskattelov fra 1903 og frem til afgørelsen i de to sager i 2012 ikke tidligere havde underkendt selvangivne lønfradrag, bevirkede, at skattemyndighederne var afskåret fra at gennemføre en sådan stramning af praksis med tilbagevirkende kraft. I forhold til dette spørgsmål anførte Østre Landsret blandt andet følgende:

”... Landsretten finder, at retspraksis på området også i 2008, hvor AS afholdt de lønudgifter, som skattemyndighederne har nægtet fradrag for, må anses for præget af en retsopfattelse, som svarer til, hvad S har anført. S findes derfor at have haft en berettiget forventning om, at den del af bankens almindelige lønudgifter, som vedrørte overtagelsen af de 5 filialer, ikke skulle opgøres særskilt og ikke ville blive nægtet fradrag. Landsretten finder, at en så væsentlig ændring af bankens skatteretlige stilling, som skattemyndighedernes afgørelse i denne sag er udtryk for, ikke bør kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom. Da en sådan tilkendegivelse ikke forelå for skatteåret 2008, som denne sag vedrører, tages bankens frifindelsespåstand til følge.”

Skatteministeriet indbragte sagerne for Højesteret, der i forhold til dette spørgsmål blandt andet anførte følgende:

”... Spørgsmålet er herefter, om S kan støtte ret på en fast administrativ praksis om fradragsret for lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende. SKAT har som led i gennemførelsen af sin indsats- og inddrivelsesplan 2012 foretaget korrektion af en række bankers fradrag for udgifter til løn til fastansatte medarbejdere, idet man har nægtet fradrag, i det omfang de pågældende medarbejdere har været beskæftiget med køb af andre banker eller dele af andre banker eller med forsøg på sådanne køb. Der foreligger ikke oplysninger om, at skattemyndighederne tidligere har taget stilling til spørgsmålet om godkendelse eller nægtelse af fradrag for virksomheders udgifter til almindelig løn til fastansatte medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende. Det forhold, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind over for virksomheders fradrag for almindelige lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende, kan efter Højesterets opfattelse ikke sidestilles med en positiv afgørelse om spørgsmålet. Da der således ikke foreligger en fast administrativ praksis, har skattemyndighederne ikke været afskåret fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse at nedsætte S' fradrag for den del af lønudgifterne, som ikke er driftsomkostninger. På den anførte baggrund, og da det, banken i øvrigt har anført, ikke kan føre til et andet resultat, har S ikke fradragsret for lønudgifterne på 1.210.061 kr. i 2009 og på 820.308 kr. i 2010 efter statsskatteovens § 6, stk. 1, litra a. Højesteret tager herefter Skatteministeriets påstand til følge.”

Umiddelbart forekommer Højesteretsdommene meget restriktive, da skattemyndighederne fik lov til at nægte fradragsret for lønudgifter, selvom man ikke havde nægtet dette de forudgående 110 år regnet fra vedtagelsen af den første statsskattelov og dette endda med tilbagevirkende kraft alene begrænset af de fristregler, der gælder inden for skatte Lovgivning. Omvendt ses Højesteretsdommene at være på linje med hidtil retspraksis i forhold til spørgsmålet om, hvornår der foreligger en retsforpligtende, administrativ praksis, og dermed en administrativ praksis, som skatteyderne kan støtte ret på, medmindre den er åbenbar ulovlig.

Jeg mener, at det retssikkerhedsmæssigt er betænkeligt, at skattemyndighederne på denne måde reelt kan ændre praksis uden varsel og gøre dette med tilbagevirkende kraft alene begrænset af fristreglerne i skattestyrelsesloven.

I forhold til de ovenfor omtalte to sager om manglende fradragsret for lønudgifter førte Højesterets to domme til en efterfølgende lovændring, således at man lovmæssigt 'genindførte' skattemyndighedernes praksis, som den havde været i 110 år, før skattemyndighederne ændrede praksis med tilbagevirkende kraft.

For at sikre, at ingen skatteydere de facto blev negativt ramt af den nye skærpede praksis, valgte man at lade denne nye lov – lov L 2017 1684 – der blev vedtaget i 2017, gælde med virkning fra indkomståret 2008, hvilket vil sige, at loven blev tillagt tilbagevirkende kraft med 9 år. Dette er i sig selv retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. Konkret var der alene tale om, at lovgiver ville begunstige landets skatteydere med tilbagevirkende kraft, for at tilbageføre skattemyndighedernes nye forståelse af en lov, der på det tidspunkt,

hvor skattemyndighederne anlagde en ny forståelse, havde været gældende i mere end 100 år. Efter min opfattelse bør det være lovgiver, der positivt skal beslutte en anden forståelse af en given skatteregel, hvis der hos skattemyndighederne har været en årelang – konkret hundrede år lang – praksis, som er skatteyder venlig, og som er alle aktører bekendt. En sådan praksis bør skattemyndighederne ikke ensidigt kunne ændre og slet ikke med tilbagevirkende kraft. Det forekommer noget underfundigt, at skattemyndighederne efter mere end 100 år pludselig beslutter, at lønudgifter i givne tilfælde ikke er fradragsberettigede, hvorfor det 'tvinger' lovgiver i aktion, da man hos lovgiver ønskede at fastholde den retsstilling, som skattemyndighederne havde fulgt i mere end 100 år. I et moderne retssamfund bør en sådan situation ikke opstå.

Fortolkningen af gældende fristregler

Oprindeligt var der ikke særlige fristregler for ændring af skatteansættelser, således at dette de facto blev reguleret af de formueretlige forældelsesregler.

Politisk fandt man behov for at indføre særlige kortere frister for ændring af skatteansættelser. Disse regler er efterfølgende ændret ad flere omgange. Det lovmæssige udgangspunkt er i dag, at der både for skattemyndighederne og skatteyderne gælder en frist for at ændre skatteansættelsen, der udløber den 1. maj i år 4 efter indkomstårets udløb jf. skatteforvaltningslovens § 26.

Både skattemyndighederne og skatteyderne kan i henhold til skatteforvaltningslovens § 27 i særlige tilfælde initiere til en ændring af skatteansættelsen alene begrænset af den 10-årige frist for formueretlig forældelse.

Lovmæssigt er der således som udgangspunkt fælles frister for skattemyndighederne og skatteyderne. En gennemgang af praksis synes at tegne et noget andet billede.

Dette skyldes for det første, at Højesteret har valgt at fortolke bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 vidtrækkende, således at den ordinære frist for alle almindelige hovedaktionærdisposi-



oner tillige omfattes af bestemmelsen og dermed er undergivet en ordinær frist, der første udløber den 1. maj i år 6 efter udløbet af indkomståret.

For det andet synes der ikke at skulle meget til før, skattemyndighederne kan gennemføre et såkaldt fristgennembrud. Dette særligt med henvisning til at der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed. Det synes således som om, at der i praksis ikke skal meget til, før der statueres en adfærd fra skatteyderens side, der anses som 'mindst groft uagtsomt'. Omvendt viser en gennemgang af praksis, at det typisk er meget svært for skatteyderne at komme igennem med et ønske om fristgennembrud. I praksis er det således meget sjældent, at der foreligger 'særlige omstændigheder'.

For det tredje synes domstolenes fortolkning af den såkaldte 'lille-fristregel' i skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2 tillige at være relativ systemvenlig. Når der tillige hensyn tages til de beviskrav, der ofte i praksis stilles til landets skatteydere, synes den nuværende fortolkning af reglerne at føre til resultater, der til tider er retssikkerhedsmæssigt betænkelige. Af samme grund er det positivt, at skatteministeren som led i sit oplæg til retssikkerhedspakke V har bebudet, at der skal foretages en nærmere gennemgang af fristreglerne, hvorfor jeg ikke vil kommentere yderligere på disse.

Omgørelse

Det er formentlig rigtig mange år siden, at nogen har turde påstå, at vedkommende havde fuldt overblik over og indsigt i gældende dansk indkomstskatteret. Af samme grund udviklede der sig tilbage i tid en praksis gående ud på, at hvis en skatteyder i god tro uforvarende havde disponeret på en måde, så han blev ramt af en utilsigtet merbeskatning, så kunne han søge skattemyndighederne om tilladelse til omgørelse. Oprindeligt var dette ikke lovreguleret, men blev senere blandt andet reguleret i SD cirkulære 1986-22 om omgørelse i hovedaktionær-dispositioner. Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev spørgsmålet om omgørelse reguleret i positiv lovgivning. I dag findes den relevante bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 29.

Der findes i dag tillige en bestemmelse om selvangivelsesomvalg i skatteforvaltningslovens §30. Herudover findes der rundt i skattelovgivningens lov-

” I praksis er der eksempler på skatteydere, der udsættes for insolvensretlig forfølgelse fra skattemyndighederne, herunder erklæres konkurs, fordi deres ansøgning om henstand ikke når at blive behandlet, før fristen for at betale den af skattemyndighederne påståede restskat udløber. ”

bestemmelser, der giver mulighed for selvangivelsesomvalg inden for specifikke områder: Eksempelvis virksomhedsskatteovens § 2 og 10 stk. 1; afskrivningslovens § 52; varelagerlovens § 7 stk. 2 og kildeskattelovens § 5D, stk. 1. 2)

Uanset at der således i dag findes positive lovbestemmelser, der har til formål at hjælpe den skatteyder, som 'fortryder' en given civilretlig disposition, eller ønsker at omgøre et givent valg i forhold til selvangivelsen, viser en gennemgang af nyere praksis, at det er meget svært for skatteyder at opnå en sådan tilladelse.

Dette gælder særligt i forhold til mulighederne for adgang til omgørelse af civilretlige retskraftige dispositioner.

I praksis ses der således en lang række tilfælde, hvor skatteyderen får afslag på anmodning om omgørelse uanset, at vedkommende synes at være landet i en situation, hvor vedkommende rammes af en utilsigtet merbeskatning af betydelig størrelse, og hvor der ikke ses grundlag for at antage, at vedkommende har søgt at opnå af lovgiver utilsigtede skattemæssige fordele, således at skatteyderen må siges at have disponeret i god tro. Til illustration heraf kan der eksempelvis henvises til den foreliggende praksis om omgørelse i sager, der handler om rette indkomstmodtager, hvor resultatet ikke sjældent bliver en effektiv beskatning på 110 procent som omtalt ovenfor i afsnit 1.

En af årsagerne til, at det i praksis ofte er svært at få tilladelse til omgørelse, synes at være en af lovgiver utilsigtet konsekvens af, at man løbende har lempet kravene til de oplysninger, som skatteydere skal indgive til skattemyndighederne, hvilket i praksis fører til, at omgørelse nægtes med henvisning til betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3,

om, at: ”dispositionen skal være lagt klart frem for skattemyndighederne.” Der kan i den forbindelse henvises til professor Aage Michelsen i RR.SM.2012.131, hvor han blandt andet anfører følgende:

”... Hvis der stilles krav om, at alle regnskabsoplysninger m.v. skal være oplyst, hvilket der i forbindelse med indgivelse af selvangivelse m.v. ikke længere er krav om, vil omgørelsesinstituttet de facto være nedlagt for mindre virksomheder. Det er imidlertid nærliggende at antage, at domstolene vil anse Højesterets dom i SKM2011.769.HR for at have så meget præjudikatværdi, at man i tilsvarende sager ikke vil anse betingelse nr. 3 for at være opfyldt. Det er derfor et spørgsmål, om ikke lovgivningsmagten skulle overveje, om der ikke er behov for at revidere betingelserne for omgørelse i SFL § 29, stk. 1, således at omgørelsesinstituttet bringes i overensstemmelse med de nye regler for regnskabsaflæggelse og indgivelse af selvangivelse, især for mindre virksomheder...”

Af Højesteretsdom offentliggjort i SKM2013.248.HR synes det at følge, at SFL § 30 om selvangivelsesomvalg ikke kan udvides til at omfatte andre skattemæssige valg, der efterfølgende viser sig uhensigtsmæssige. I den konkrete sag gav Højesteret ikke tilladelse til ændring af en skattefri fusion til en skattepligtig fusion. I SKM2007.371.DEP accepterede Skatteministeriet, at en forening, der havde indgivet en selvangivelse, i stedet kunne indgive en erklæring i henhold til fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2. Forskellen på afgørelsen i SKM2007.371.DEP og højesteretsdommen i SKM2013.248.HR var, at der for så vidt ikke var begået nogen fejl i forbindelse med indsendelse af bilag til SKAT vedrørende den skattefri fusion, hvorimod det i sagen med foreningen – SKM2007.371.DEP – beroede på en fejl, at der var indgivet en selvangivelse.

Af selvangivelsesens indhold fremgik det således tydeligt, at det beroede på en fejl, at selvangivelse var indgivet. Som anført af professor dr. jur. Jan Pedersen i RR.SM.2013.0076, synes højesteretsdommen i SKM2013.248.HR at være: ”... særdeles restriktiv og udtryk for en overdreven formalisme.”

2) Generelt om omgørelse se ”Omgørelse - skatteforvaltningslovens § 29”, af Kaspar Bastian, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014

Henset til kompleksiteten i skattelovgivningen, herunder at denne ikke helt sjældent er uklar/upræcis som beskrevet i afsnit 1, synes hensynet til landets skatteydere med vægt at tale for, at der (gen-)indføres adgang til omgørelse/selvangivelsesomvalg i tilfælde, hvor en skatteyder i god tro uforvarende er kommet til at disponere på en måde, der udløser en utilsigtet merbeskatning af en vis størrelse. Af samme grund er det positivt, at skatteministeren som led i sit oplæg til retssikkerhedspakke V har bebudet, at reglerne på dette område skal ændres, således at der bliver bedre muligheder for, at skatteydere kan rette fejl ved omgørelse og omvalg. Af samme grund vil jeg ikke vil kommentere yderligere på dette emne.

Skattemyndighedernes sagsbehandlingstider

I en velfungerende retsstat bør det være sådan, at retlige tvister afgøres inden for rimelig tid, da noget af det værste i livet ofte er usikkerhed om, hvad der gælder. Dette særligt i tilfælde, hvor en skattemæssig problemstilling vedrører noget,

som er stadig tilbagevendende hvert eneste år, eksempelvis hvilket beløb man skal beskattes af som følge af, at et selskab stiller en bolig til rådighed.

Mange mennesker, som er involveret i en skattesag, opfatter det som både en stor økonomisk og psykisk belastning, da det ofte er både omkostningstungt og psykisk belastende at kæmpe mod 'systemet', der synes at have uanede ressourcer. Af samme grund bør skattesager afgøres inden for rimelig tid, da omfanget af økonomisk belastning og psykisk belastning typisk er større, jo længere tid en given skattesag tager. Det er således positivt, at der i forbindelse med Retsikkerhedspakke IV er taget initiativer til at nedbringe sagsbehandlingstiderne i klagesager. Omvendt er det også vigtigt, at der bruges den fornødne tid på at nå frem til rigtige afgørelser, ligesom det er væsentligt at have fokus på, at skattesager ofte kan give anledning til vanskelige juridiske problemstillinger samt komplekse spørgsmål i forhold til at fastlægge det korrekte faktum. I forbindelse med Retssikkerhedspakke IV var der tanker

fremme om at indføre begrænsninger i forhold til skatteydernes muligheder for at komme med nye faktiske oplysninger i klagesager. Heldigvis fandt disse tanker ikke frem til lovgivningsprocessen, da der selvsagt intet opnås ved hurtige afgørelser, der ikke er rigtige. Hertil kommer, at det vil være i strid med det helt grundlæggende officielle princip der gælder for forvaltningsmyndighedernes, herunder skattemyndighedernes, sags oplysning, ligesom det alt andet lige blot ville føre til flere domstolssager.

Det er i praksis særligt problematisk, at der ofte er relativt lange sagsbehandlingstider i sager, hvor skatteyder søger henstand eller omkostningsgodtgørelse. I praksis er der eksempler på skatteydere, der udsættes for insolvensretlig forfølgelse fra skattemyndighederne, herunder erklæres konkurs, fordi deres ansøgning om henstand ikke når at blive behandlet, før fristen for at betale den af skattemyndighederne påståede restskat udløber. Dette endda i tilfælde hvor det synes oplagt, at de ville have fået henstand, hvis blot skattemyndighederne havde be-



handlet deres ansøgning herom. Retssikkerhedsmæssigt bliver det bestemt ikke bedre af, at hvis skattemyndighederne når at tvangsinddrive beløbet, så bortfalder mulighederne for henstand allerede som følge heraf. I praksis vil det ofte medføre, at vedkommende skatteyder de facto afskæres fra at få prøvet rigtigheden af skattemyndighedernes krav. I lyset heraf er det positivt, at skatteministeren som led i sit oplæg til Retssikkerhedspakke V har bebudet, at der skal gennemføres en forbedring af skatteydernes retssikkerhed på dette punkt, hvorfor jeg ikke vil kommentere yderligere på dette emne.

Også skattemyndighedernes relativ lange sagsbehandlingstider i sager, hvor skatteyder søger omkostningsgodtgørelse, er problematisk, da reglerne om omkostningsgodtgørelse jo netop er indført for at sikre, at den skatteyder, der mener, at han har ret, ikke på forhånd opgiver kampen mod systemet som følge af de ofte betydelige omkostninger, der

er forbundet med at føre en skattesag. I praksis er det derfor problematisk, at skattemyndighedernes sagsbehandlingstider bevirker, at skatteydere påføres den økonomiske belastning, der består i at agere bank for skattemyndighederne, medmindre rådgiveren yder skatteyderen kredit og dermed påtager sig opgaven med at agere bank for skattemyndighederne. Det er naturligvis nødvendigt, at skattemyndighederne får rimelig tid til at kontrollere, at samtlige betingelser for at opnå omkostningsgodtgørelse er opfyldt. Men det er problematisk, hvis det bliver mere reglen end undtagelsen, at der går tre måneder eller mere selv i relativt ukomplicerede sager. De nuværende sagsbehandlingstider må siges at være problematiske og skaber unødvendige hindringer for, at landets skatteydere har økonomisk mulighed for at tage til genmæle over for skattemyndighederne. Dette er i strid med det grundlæggende formål med reglerne.

Afslutning

Da nærværende artikel kan opfattes som noget kritisk i forhold til domstolenes håndtering af skattesager, vil jeg gerne afslutningsvis fremhæve, at jeg har endog stor respekt – også fagligt – for dommerstanden i Danmark, som efter min opfattelse dagligt gør et stort og værdifuldt arbejde med at sikre ret og retfærdighed til alle inden for de rammer, som lovgiver løbende fastlægger.

Dette gælder ikke mindst samtlige dommere i Højesteret, der i sidste ende sikrer, at Danmark er en retsstat, hvor der blandt andet værnes om befolkningens grundlovssikrede rettigheder.

Jeg mener desuagtet, at tiden er inde til, at det for domstolene er relevant at overveje, om man med fremadrettet virkning skal justere på den efterkontrol, man foretager i skattesager, således at denne intensiveres til fordel for landets skatteydere.



Torben Bagge

PRO-FIL

Uddannelse:

Cand.jur. Advokat

Specialer:

Skatter og afgifter samt generationsskifte

Møderet:

Højesteret (H)

Fokusområder:

Skatte og afgiftsproces, skatte og afgiftsrådgivning samt økonomisk kriminalitet

Torben Bagge bistår virksomheder, privatpersoner og professionelle rådgivere med førelsen af skatte-, moms- og afgiftssager i det administrative klagesystem og ved domstolene. Herudover har Torben bred erfaring med rådgivning vedrørende en lang række skatte- og afgiftsmæssige problemstillinger.

Torben har igennem en lang årrække specialiseret sig inden for skatte-, moms- og afgiftsret samt offentlig ret. Han blev ansat hos TVC Advokatfirma i 1992 og uddannet advokat i 1998. I 2001 blev Torben partner i TVC Advokatfirma og siden 2008 har han været leder af skatteafdelingen, som siden da har haft en betydelig vækst, således at afdelingen i dag løbende fører mere end 1.200 skatte- og afgiftssager i det administrative klagesystem og ved domstolene. Herudover bistår skatteafdelingen med alle typer for skatterådgivning, herunder generationsskifte, omstrukturering, virksomhedsoverdragelser m.v. Skatteafdelingen består af 22 jurister.

Desuden

Ekstern lektor i skatteret og offentlig ret på Aarhus Universitet

Kursusvirksomhed vedrørende skatteretlige emner

Underviser på Master i SKAT

Forfattervirksomhed vedrørende skatteretlige emner

Medlem af bestyrelsen for Danmarks Skatteadvokater

Bestyrelsesarbejde – herunder bestyrelsesformand i TVC Advokatfirma.