

A A R H U S U N I V E R S I T E T

Skatteudvalget
Folketinget
Christiansborg
1240 København K

Skatteudvalget
L 130 - Bilag 5
Offentlig



AFDELINGEN FOR
OFFENTLIG RET

Søren H. Mørup
Forskningsadjunkt

Dato: 7. december 2004

Direkte tlf: 8942 1380
Direkte fax: 8620 2747
E-post: shm@jura.au.dk

Angående L 130 2004/2005, Skatteforvaltningsloven

Omtalte lovforslag giver for så vidt angår de foreslåede regler om bindende svar i §§ 21-25 anledning til at fremsætte en række opfordringer til udvalget om at overveje, om ikke lovforslaget bør ændres på en række punkter, idet det foreliggende lovforslag på flere punkter forringer borgerens retsstilling væsentligt, jf. pkt. 1-2 nedenfor. Endvidere kan lovforslaget efter min opfattelse rent teknisk forbedres på enkelte punkter, jf. pkt. 3-4.

1. Begrænsning af klageadgang

Det følger af forslagets § 24, stk. 3, at en afgørelse om afvisning af at give bindende svar ikke kan påklages.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, pkt. 4.6.3, at det "foreslås, at de gældende regler for afvisning af en anmodning om bindende ligningssvar videreføres."

Dette er ikke en decideret forkert gengivelse af gældende ret, men omvendt er der ikke tale om, at den foreslåede regel i § 24, stk. 3, er udtryk for, at retstilstanden er uændret. Tværtimod har bestemmelsen i stk. 3 karakter af en klar og væsentlig forringelse af borgerens retsstilling i forhold til de gældende regler.

Afdelingen for Offentlig Ret
Juridisk Institut
Aarhus Universitet
Bartholins Allé, bygning 343
8000 Århus C
Tlf: 8942 1477
Fax: 8620 2747
E-post:
offentlig.ret@jura.au.dk
Web: www.jura.au.dk



For så vidt angår reglerne om bindende forhåndsbesked er der således adgang til at klage til Landsskatteretten over en afgørelse fra Ligningsrådet om at afvise at give bindende forhåndsbesked, jf. skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 6. Dette blev udtrykkeligt fastslået ved lov nr. 267 af 4. december 2003.

For så vidt angår bindende ligningssvar kan en afgørelse om afvisning af at give bindende ligningssvar ifølge skattestyrelseslovens § 20 G, stk. 2, ikke påklages. Det anførtes imidlertid i forarbejderne til denne regel, at "Dette er begrundet i et ønske om at undgå klagesager vedrørende de kommunale skattemyndigheders udnyttelse af en skønsmæssig beføjelse, *hvor klagerens interesse i at opnå en besvarelse bedre kan tilgodeses ved at udnytte muligheden for at forelægge spørgsmålet til besvarelse for Ligningsrådet*" (min fremhævelse). Reelt er der således efter gældende regler adgang til at få hele tre instansers stillingtagen til en anmodning om bindende ligningssvar/forhåndsbesked – nemlig fra kommunen, Ligningsrådet og Landsskatteretten.

Det er vigtigt for borgeren at kunne få prøvet en afgørelse om at afslå at give bindende forhåndsbesked ved Landsskatteretten. Det er selvsagt i sig selv vigtigt for borgeren, at han kan få mere end en instans' stillingtagen til en anmodning om forhåndsbesked (bindende svar), eftersom det kan have meget stor betydning for borgeren, om han kan få en forhåndsbesked. Der er næppe nogen grund til at uddybe det sidste nærmere, i og med dette er begrundelsen for hele ordningen med bindende forhåndsbesked.

Vigtigheden af, at en afgørelse om afvisning kan påklages til Landsskatteretten understreges af, at der er tale om en skønsmæssig afgørelse, som det vil være vanskeligt at få prøvet til bunds ved ombudsmanden og domstolene. En adgang til at klage til Landsskatteretten er derfor helt central i denne sammenhæng.

Opmærksomheden skal også henledes på, at det er den almindelige regel i dansk forvaltningsret, at en beslutning om afvisning af en sag anses for at være en afgørelse i forvaltningslovens forstand, og at en sådan beslutning normalt kan påklages, hvor der i øvrigt er adgang til rekurs. Se således



Karsten Revsbech i Forvaltningsret. Almindelige emner, 4. udg., 1997, s. 300.

Der er således tale om, at det fremlagte lovforslag *uden nogen som helst begrundelse* forringer borgerens retsstilling væsentligt i forhold til *såvel* gældende regler om bindende forhåndsbesked og bindende ligningssvar *som* almindelige uskrevne regler i forvaltningsretten.

AFDELINGEN FOR
OFFENTLIG RET

Folketingets Skatteudvalg bør derfor efter min opfattelse nøje overveje, om ikke den foreslåede bestemmelse i forslaget § 24, stk. 3, bør udgå.

2. Begrænsning af den bindende virkning

2.1. Den tidsmæssige udstrækning af den bindende virkning

Det følger af forslaget § 25, stk. 1, 1. pkt., at et bindende svar er bindende i (højst) 5 år.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, pkt. 4.6.3, at det "foreslås, at de gældende regler for den bindende virkning af bindende ligningssvar videreføres, således at et bindende svar som udgangspunkt binder skattemyndighederne i 5 år. Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan dog efter en konkret vurdering fastsætte en kortere frist for svarets bindende virkning."

Det er korrekt, at efter skattestyrelseslovens § 20 H, stk. 1, er et bindende ligningssvar ikke bindende i mere end højst 5 år.

I forhold til de gældende regler om bindende forhåndsbesked, er der derimod tale om, at den foreslåede bestemmelse indebærer en væsentlig forringelse af borgerens retsstilling i forhold til gældende ret.

Udgangspunktet er således, at en bindende forhåndsbesked ikke er begrænset med hensyn til, hvor længe den er bindende. Ligningsrådet kan dog bestemme, at en forhåndsbesked kun skal være bindende i et nærmere angivet tidsrum, men i praksis er dette mig bekendt kun sket undtagelsesvist. Borgeren har således i dag mulighed for at bede om en



bindende forhåndsbesked, der som udgangspunkt ikke vil være begrænset med hensyn til den tidsmæssige udstrækning af den bindende virkning.

Selvom der konkret kan være grund til at begrænse den tidsmæssige virkning af en bindende forhåndsbesked, er dette ikke det samme, som at der ikke bør kunne gives forhåndsbeskeder, hvis bindende virkning er ubegrænset i tidsmæssig henseende.

Det gælder f.eks. en forhåndsbesked, der fastlægger et afskrivningsgrundlag. Det ville være utroligt upraktisk, om grundlaget i de første 5 år er ét beløb, hvorefter myndighederne kan nedsætte dette i år 6 til et lavere beløb. Typisk vil borgeren ved anskaffelsen af aktivet have lagt vægt på størrelsen af afskrivningsgrundlaget over den samlede afskrivningsperiode og ikke kun på afskrivningsgrundlaget de første 5 år.

Det gælder tilsvarende en forhåndsbesked om, hvorvidt et aktiv er anskaffet som led i næring. Hvis forhåndsbeskeden netop fastslår, at der ikke er tale om næring, vil det være væsentligt for skatteyderen, at han kan i tillid til forhåndsbeskeden kan beholde aktivet i en længere periode end 5 år.

Det er derfor højst upraktisk at begrænse den bindende virkning generelt til 5 år, og forslaget har under alle omstændigheder karakter af en væsentlig forringelse af borgerens retsstilling. Reelt bliver den bindende virkning af en forhåndsbesked og derved værdien af en forhåndsbesked reduceret til rent vejledende udtalelser i de nævnte eksempler, og det vil gælde i mange andre tilfælde.

Endelig er det under alle omstændigheder langt mere betryggende set ud fra et retssikkerhedssynspunkt, såfremt myndighederne konkret skal give en begrundelse for, hvorfor en forhåndsbesked kun skal være bindende i en kortere periode.

Skatteudvalget opfordres derfor til nøje overveje, om ikke ordene "i 5 år" i forslaget § 25, stk. 1, 1. pkt., bør udgå, og at 2. pkt. i stedet formuleres

AFDELINGEN FOR
OFFENTLIG RET



eksempelvis således: "Hvis konkrete grunde taler herfor, kan det i forhåndsbeskeden bestemmes, at den kun er bindende i en nærmere angivet periode".

Det bemærkes, at hensynet til lighed mellem borgerne kan tale for, at den bindende virkning begrænses i tidsmæssig henseende, men man bør i den forbindelse være opmærksom på to forhold:

Netop hvor borgeren har indrettet sig i tillid til en forhåndsbesked, foreligger der en relevant forskel, der gør, at man uden videre kan sammenligne hans situation med den borger, der ikke har fået en forhåndsbesked.

Endvidere er der en fundamental forskel på forhåndsbeskeder, der vedrører dispositioner, som ikke kan gøres om, og dispositioner, som foretages løbende og som borgeren derfor kan undlade at foretage, hvis han på forhånd er varslet om, at forhåndsbeskeden ikke længere er bindende. Som eksempler på den første type dispositioner kan henvises til eksemplerne ovenfor. Som eksempler på den anden type dispositioner kan nævnes forhåndsbesked om forskellige former for fradrag, f.eks. befordringsfradrag.

Det, man kan – og bør – overveje, er, om hensynet til lighed *i almindelighed* bør kunne føre til, at forhåndsbeskeder angående dispositioner, som borgeren kan undlade at foretage, kan tidsbegrænses.

2.2. Forholdet til EU-retten

Det følger af forslaget § 25, stk. 2, at et svar er ikke bindende, i det omfang svaret viser sig at være i strid med EU-retten.

Efter de gældende regler er der ikke i lovgivningen taget stilling til, om en forhåndsbesked og et ligningssvar kan være bindende, selvom den/det måtte være i strid med EU-retten. Dette beror principielt på, hvad EF-Domstolen vil udtale i det konkrete tilfælde.



Forslaget er derfor udtryk for en forringelse af borgerens retsstilling.

Der er ikke i bemærkningerne til lovforslaget givet nogen begrundelse for, hvorfor lige netop den omstændighed, at en forhåndsbesked er i strid med EU-retten uden videre skal anses for uforbindende (ugyldig).

Når det i de almindelige bemærkninger til lovforslaget, pkt. 4.6.3, anføres, at reglen er foreslået "som følge af EU-rettens særlige status i forhold til national ret" antydes det, at EU-retten tvinger til eller dog taler for en regel som den foreslåede.

EU-retten må på dette punkt anses for uafklaret. På den ene side foreligger der domme, der fastslår, at afgørelser, der strider mod EU-retten, skal annulleres. På den anden side fører dette ikke ubetinget til, at borgeren skal betale et beløb tilbage, som han har modtaget på grundlag af en afgørelse, der er i strid med EU-retten. Jeg henviser herved til Niels Fengers disputats, Forvaltningsret og fællesskab, 2004, s. 599 f., s. 862 f., s. 902 ff.

Der er i hvert fald mindst to måder, hvorpå man kan undgå at dansk ret kommer i strid med EU-retten. Lovforslagets løsning går ud på, at man på forhånd udelukker, at en forhåndsbesked kan være bindende, hvis den er i strid med EU-retten. Det er selvfølgelig det enkleste ud fra et systemperspektiv.

Set ud fra et borger-perspektiv – og ordningen med bindende forhåndsbesked er jo netop til for borgernes skyld – må det derimod være at foretrække, at det overlades til domstolene, herunder EF-Domstolen, konkret at afgøre, om en bindende forhåndsbesked, der strider mod EU-retten, skal anses for uforbindende, eller om den kan opretholdes efter reglerne om beskyttelse af berettigede forventninger. Man bør efter min opfattelse formulere reglen således, at tvivlen kommer borgeren til gode. Dette kan sagtens lade sig gøre uden at overtræde EU-retten. Man kan nemlig blot tage forbehold for, at forhåndsbeskeden ikke opretholdes, hvor dette vil stride mod de grænser for forventningsbeskyttelsen, som EU-retten sætter.



Det bemærkes herved, at også de af Advokatrådet fremsatte indvendinger med bemærkningerne til lovforslagets § 25, stk. 2, taler for en sådan løsning.

AFDELINGEN FOR
OFFENTLIG RET

Det gælder ved denne som de øvrige kommenterede ændringer, at der er tale om en forringelse af borgerens retsstilling. Netop som følge af de EU-rettlige reglers kompleksitet kan være et særligt behov for bindende forhåndsbesked, som er bindende, selvom forhåndsbeskeden er i strid med EU-retten.

Skatteudvalget opfordres derfor til at overveje nøje, om ikke stk. 2, 1. pkt. burde udgå eller dog formuleres væsentlige anderledes. Se herved forslaget til ændret formulering af § 25, stk. 2, nedenfor under pkt. 3.

2.3. Forholdet til dobbeltbeskatningsoverenskomster

Det følger af forslaget § 25, stk. 3, at et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke er bindende, i det omfang en udenlandsk, respektive en færøsk eller grønlandsk, skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Bestemmelsen ses ikke nærmere omtalt i bemærkningerne til lovforslaget, men viderefører skattestyrelseslovens § 20 H, stk. 4, hvorefter et bindende ligningssvar ikke er bindende, i sager, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt en udenlandsk, færøsk eller grønlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

En tilsvarende regel findes ikke for så vidt angår forhåndsbesked.

Der er derfor tale om en forringelse af borgerens retsstilling i forhold til gældende ret, hvor borgeren kan anmode Ligningsrådet om bindende forhåndsbesked vedrørende fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.



Om baggrunden for skattestyrelseslovens § 20 H, stk. 4, anføres følgende i forarbejderne hertil:

”Såfremt besvarelsen af en anmodning om bindende ligningssvar vedrører anvendelsen eller fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, beror en afgørelse af spørgsmålet ikke alene på de danske skattemyndigheders vurdering af spørgsmålet. Såfremt der opstår uenighed mellem den udenlandske myndighed og de danske skattemyndigheder om anvendelsen eller fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, afgøres uenigheden gennem en mutual agreement procedure, hvor de danske skattemyndigheders opfattelse kan blive tilsidesat.

AFDELINGEN FOR
OFFENTLIG RET

Det foreslås derfor i *stk. 3, 2. pkt.*, at den bindende virkning af et bindende ligningssvar vedrørende anvendelsen eller fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst betinges af, at den anden kontraherende stat, som overenskomsten er indgået med, er enig i fortolkningen og anvendelsen af dobbeltbeskatningsaftalen.”

Det er ikke forkert, at danske myndigheders opfattelse kan blive tilsidesat, men dette er ikke i sig selv en begrundelse for, hvorfor en besvarelse, der strider mod en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal kunne påberåbes af borgeren over for danske myndigheder.

Det bemærkes herved, en bindende forhåndsbesked naturligvis ikke bindende udenlandske skattemyndigheder, der vil kunne foretage beskatningen efter den rette forståelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og at det ikke ville strid mod disses interesser, at danske myndigheder i de enkelte tilfælde, hvor der måtte være givet bindende forhåndsbesked, følger disse forhåndsbeskeder *ved den danske skatteansættelse*, når borgeren påberåber sig dem.

Det reelle problem er, at borgeren naturligvis kan opnå en uventet og uberettiget ”gevinst”, hvis danske myndigheder i en forhåndsbesked fortolker en dobbeltbeskatningsoverenskomst til borgerens fordel for så



vidt angår beskatning i Danmark, mens udenlandske myndigheder ved en senere skatteansættelse fortolker dobbeltbeskatningsoverenskomsten til borgerens fordel for så vidt angår beskatning i udlandet. Løsningen bør dog ikke være, at der ikke kan gives bindende forhåndsbesked om dobbeltbeskatningsoverenskomster – hvilket er realiteten i forslaget. Derimod kan det overvejes, om det bør formuleres en særlig regel, der gør, at borgeren samlet set ikke bliver stillet ringere end efter forhåndsbeskeden.

Det foreslås derfor, at Skatteudvalget nøje overvejer, om ikke § 24, stk. 3, bør udgå, og om udvalget bør opfordre skatteministeren til at fremlægge et forslag til en bestemmelse, der kan sikre, at borgeren hverken stilles bedre eller ringere som følge af en urigtig fortolkning af en dobbeltbeskatningsoverenskomst i forbindelse med en forhåndsbesked, end han kunne forvente på grundlag af forhåndsbeskeden.

3. Formuleringen af den bindende virkning i § 25, stk. 2.

Formålet med at få en bindende forhåndsbesked er at få myndighederne til at tage stilling til, hvorledes bestemte kendsgerninger vil blive bedømt af skattemyndighederne. I overensstemmelse hermed er det myndighedernes retsanvendelse, som er bindende, selvom den er forkert. Derimod er en forhåndsbesked ikke bindende, hvis sagens faktiske omstændigheder viser sig at være nogle andre end antaget ved afgivelsen af forhåndsbeskeden, medmindre myndigheden har begået fejl ved oplysningen af sagen. Selvom det ikke fremgår af de gældende regler, kan der ikke være tvivl om, at den borger, der afgiver urigtige oplysninger, ikke kan påberåbe sig, at en forhåndsbesked er bindende. Ligeledes kan der f.eks. heller ikke være tvivl om, at hvis forhåndsbeskeden er truffet af en inhabil medarbejder, må forhåndsbeskeden være ugyldig, hvis borgeren kendte til inhabiliteten.

Det vil derfor være i bedre overensstemmelse med den reelle rækkevidde af reglerne § 25, stk. 1 og 2, hvis stk. 2 formuleredes således:

”En forhåndsbesked er bindende, selvom myndighederne ved afgivelsen af forhåndsbeskeden har anvendt loven urigtigt. I øvrigt finder dansk



forvaltningsrets almindelige regler om ugyldighed anvendelse. Er en forhåndsbesked i strid med EU-retlige regler, finder forvaltningsrets almindelige regler om ugyldighed ligeledes anvendelse, i det omfang dette ikke er uforeneligt med EU-retten."

Herved præciseres det, at den bindende virkning – som efter gældende ret – er begrænset til forkert retsanvendelse. Med udtrykket "anvendt loven" sigtes ikke blot til lovgivning i snæver forstand, men også uskrevne regler.

Hvis der i øvrigt foreligger retlige mangler – eller lovgivningen er ændret – må det afgøres efter dansk forvaltningsrets almindelige regler, om manglerne er væsentlige, og om de fører til ugyldighed.

Ved formuleringen i 3. pkt. angående den situation, at en forhåndsbesked er i strid med EU-retten, er der taget højde for, at hensynet til borgerens berettigede forventninger om, at forhåndsbeskeden er bindende, prioriteres så højt som muligt inden for EU-rettens rammer.

4. Den anvendte terminologi

Det er ganske vist en detalje, som ikke har betydning for borgerens retsstilling, men rent sprogligt ville det være at foretrække, at loven brugte udtrykket "bindende forhåndsbesked" frem for "bindende svar", eftersom en forhåndsbesked er det sædvanligt benyttede udtryk om den situation, hvor en forvaltningsmyndighed på forhånd udtaler sig om indholdet af en senere forvaltningsakt. Se eksempelvis arbejdsmiljølovens § 74, stk. 4, markedsføringslovens § 18, miljøbeskyttelseslovens § 42 og skibsbesætningslovens § 15. Se om begrebet forhåndsbesked Claus Haagen Jensen og Orla Friis Jensen i en artikel i *Juristen* 1976, s. 49 ff. "Forhåndsbesked i forvaltningen", Karsten Revsbech i *Forvaltningsret. Almindelige emner*, 4. udg., 2004, s. 101, Bent Christensen, *Forvaltningsret. Hjemmel*, 1997, s. 43.

Afslutningsvist skal jeg bemærke, at den kritik, som er fremsat af bl.a. Advokatrådet og Skatterevisorforeningen angående den generelle betydning af bindende forhåndsbeskeder, kan tiltrædes. I det hele taget er



det en uskik at søge at regulere rækkevidden af administrativ praksis i lovforarbejder. Hvilken betydning en administrativ praksis, der grunder sig på en eller flere bindende forhåndsbeskeder, bør tillægges, bør bero på den retskildemæssige værdi af praksis, domstolene konkret finder belæg for.

AFDELINGEN FOR
OFFENTLIG RET

Med venlig hilsen

A handwritten signature in black ink, appearing to be "Søren H. Mørup".

Søren H. Mørup