



**BERETNING AFGIVET AF  
SKATTEFRADRAGSSAGSKOMMISSIONEN**

**DEL I – INDLEDNING OG BAGGRUND**

**DEL III – KOMMISSIONENS VURDERINGER**

**DEL IV – KOMMISSIONENS PROVENUTABSUNDERSØGELSE**

**BERETNING AFGIVET AF  
SKATTEFRADRAGSSAGSKOMMISSIONEN**

**DEL I – INDLEDNING OG BAGGRUND**

**DEL III – KOMMISSIONENS VURDERINGER**

**DEL IV – KOMMISSIONENS PROVENUTABSUNDERSØGELSE**

Publikationen kan bestilles  
via Justitsministeriets hjemmeside ([www.jm.dk](http://www.jm.dk))  
eller hos  
Schultz Distribution  
Herstedvang 12  
2620 Albertslund  
Telefon: 43 22 73 00  
Fax: 43 63 19 69  
[schultz@schultz.dk](mailto:schultz@schultz.dk)

ISBN: 87-91851-13-0

ISBN: 87-91851-14-9 (internet)

Tryk: Schultz Grafisk

Pris: Kr. 1000 pr. sæt inkl. moms

## Indholdsoversigt

Indledning	15
------------	----

### **Del I: Undersøgelseskommissionens nedsættelse og arbejde. Baggrundsoplysninger.**

#### **Kapitel 1**

Undersøgelseskommissionens nedsættelse, sammensætning samt afgrænsning af undersøgelseskommissionens opgaver

1.	Baggrunden for undersøgelseskommissionens nedsættelse	21
	Undersøgelseskommissionens sammensætning	
2.	Afgrænsning af undersøgelseskommissionens opgaver	24

#### **Kapitel 2**

Undersøgelseskommissionens tilvejebringelse af oplysninger mv.

1.	Dokumenter	35
2.	Afhøringer	36
3.	Undersøgelse af backup bånd i Skatteministeriet	42
3.1.	Kommissionens anmodning om udlevering	42
3.2.	Backup strategi i Skatteministeriet	45
3.3.	Det undersøgte materiale	46
3.3.1.	Indledning	46
3.3.2.	Fremgangsmåde	48
3.3.3.	Søgeresultater	49
3.3.3.1.	Dokument-delen	49
3.3.3.2.	Postsystemet (e-mails)	52
3.4.	Supplerende undersøgelse af e-mails	55
3.5.	Bemærkninger vedrørende kommissionens undersøgelse af backup bånd	55
4.	Håndteringen af materiale til brug for statsministerens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704	56
5.	Orientering af de berørte embedsmænd og ministre samt deres bisiddere	59

### **Kapitel 3**

#### Vurdering af de tilvejebragte oplysninger og ansvarsstandard

1.	Indledning	63
2.	Undersøgelseskommissionens vurdering af de tilvejebragte oplysninger mv.	63
3.	Kommissionens bemærkninger om ”retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar”	66

### **Kapitel 4**

#### Myndighedsopbygning mv. på Skatteministeriets område

1.	Indledning	71
2.	Skatteministeriets myndighedsstruktur	71
3.	Skatteministeriets departement	73
4.	ToldSkat/Told- og Skattestyrelsen	76
4.1.	Told- og Skattestyrelsen	77
4.2.	Selskabsrevisionen	81
5.	Det løbende samarbejde mellem departementet og Told- og Skattestyrelsen	83
5.1.	Lovgrupper	87
5.2.	Afrapportering af vigtige/principielle sager	94
5.3.	Tilblivelsen af lovforslag	99
5.4.	Besvarelse af folketingssspørgsmål	102
6.	Ligningsrådet	105
6.1.	Medlemmerne af Ligningsrådet	106
6.2.	Tilforordnede og sekretariatet for Ligningsrådet	108
7.	Dialoggruppen	117

### **Kapitel 5**

#### Lovgrundlaget før fremsættelsen af lovforslag L 61 af 24. oktober 2001

1.	Indledning	121
2.	Generelt om frivillig sambeskatning	121
3.	Selskabsskattelovens § 31	124
4.	Afskrivningslovens § 40, stk. 5	128
5.	Ligningslovens § 5 H	131
5.1.	Bestemmelsens historie og indhold	131

5.2.	Tidligere sager i Ligningsrådet om ligningslovens § 5 H	135
5.2.1.	Sag nr. 1	135
5.2.2.	Sag nr. 2	148

## **Kapitel 6**

De tre lovforslag, L 61, L 99 og L 27

1.	Indledning	161
2.	Lovforslag L 61 af 24. oktober 2001	162
3.	Lovforslag L 99 af 7. februar 2002	166
4.	Lovforslag L 27 af 9. oktober 2003	167

## **Kapitel 7**

Beskrivelse af model for skattefri opregulering af afskrivningsgrundlag

1.	Indledning	181
2.	Problemstilling	181
3.	Sambeskatning og skattemæssige indgangsværdier	183
4.	Kommanditselskaber – skattemæssigt	184
5.	Skattemæssige konsekvenser ved omdannelse	185
6.	Ligningsrådets afgørelse af 19. august 2003 vedrørende TDC	186

## **Del II: Redegørelse for det samlede begivenhedsforløb (Opretrykt i bind 2)**

<b>Indledning</b>	11
-------------------	----

<b>Personoversigt</b>	13
-----------------------	----

### **Kapitel 8**

Perioden fra august 2000 frem til fremsættelsen af lovforslag L 61 den 24. oktober 2001

1.	Perioden fra august til november 2000	25
1.1.	TDC's henvendelse af 18. august 2000 til Selskabsrevisionsafdelingen	25
1.2.	Selskabsrevisionsafdelingens svar af 31. august 2000	30
1.3.	Selskabsrevisionsafdelingens interne notat af 8. september 2000	32
1.4.	Kontakter mellem Selskabsrevisionsafdelingen og Told- og Skattestyrelsens Selskabsbeskatningskontor	38
1.5.	Møde med PricewaterhouseCoopers den 13. september 2000	45
1.6.	Selskabsrevisionsafdelingens notat af 20. september 2000	50
1.7.	Selskabsrevisionsafdelingens anmodning til PricewaterhouseCoopers om yderligere oplysninger	56
1.8.	PricewaterhouseCoopers' brev af 9. oktober 2000	63
1.9.	Selskabsrevisionsafdelingens notater af 16. oktober 2000	65
1.9.1.	Første del vedrørende CFC-beskatning	65
1.9.2.	Anden del vedrørende ligningslovens § 5 H	77
1.10.	Selskabsbeskatningskontorets interne notat af 13. november 2000	90
1.11.	Selskabsrevisionsafdelingens svar af 14. november 2000 til PricewaterhouseCoopers	96
2.	Perioden fra 27. november 2000 til april 2001	100
2.1.	Anmodning af 27. november 2000 fra PricewaterhouseCoopers i sag nr. 2	100
2.2.	Dialoggruppens første møde den 8. december 2000	101
2.3.	Møder i lovgruppen vedrørende international beskatning og dialoggruppen i december 2000	103
2.4.	Selskabsbeskatningsafdelingens brev og notat af 2. januar 2001	105

2.5.	Skatteministeriets svar af 23. januar 2001 til Told- og Skat-testyrelsen	122
2.6.	Selskabsbeskatningsafdelingens notat af 1. februar 2001	130
2.7.	Forløbet i februar 2001	134
2.8.	Ligningsrådets møde den 20. marts 2001 (sag nr. 2)	138
2.9.	Skatteministeriets notat af 26. marts 2001	148
2.10.	Udkast til nye CFC-regler, marts 2001	154
2.11.	Møde i lovgruppen om international beskatning den 4. april 2001	156
2.12.	Ivar Nordlands notat af 13. april 2001 om revurdering af principperne for sambeskatning af underskud fra udenlandske selskaber	159
2.13.	Told- og Skattestyrelsens notat af 20. april 2001 vedrørende ligningslovens § 5 H	167
2.14.	Møde i lovgruppen om international beskatning den 23. april 2001	171
3.	Perioden fra maj til august 2001	180
3.1.	Bidrag til lovprogram for folketingsåret 2001/2002	180
3.2.	Ligningsrådets møde den 22. maj 2001 (sag nr. 2)	181
3.3.	Revideret udkast til forslag om CFC-beskatning, maj 2001	191
3.4.	Udkast til lovforslag, juni 2001	199
3.5.	Ligningsrådets møde den 19. juni 2001 (sag nr. 2)	200
3.6.	Møde i lovgruppen om international beskatning den 20. juni 2001	203
3.7.	Lovudkast (L 61) af 23. juni 2001	205
3.8.	Dialoggruppemøde den 20. august 2001	215
3.9.	Indsigelser fra erhvervslivet vedrørende CFC-forslaget	218
4.	Perioden fra september til oktober 2001	219
4.1.	TDC's anmodning af 5. september 2001 om bindende forhåndsbesked	219
4.2.	Sagsbehandlingen (TDC's anmodning af 5. september 2001)	225
4.3.	Selskabsrevisionsafdelingens notater af 11. september 2001	229
4.4.	Møde i lovgruppen vedrørende international beskatning den 12. september 2001	245
4.5.	Undersøgelseskommissionens forespørgsel til Finansministeriet	251
4.6.	Møde mellem Told- og Skattestyrelsen og TDC den 14. september 2001	253



4.7.	Ligningsrådets behandling af TDC's anmodning af 5. september 2001	255
4.8.	Forelæggelse for skatteministeren af 21. september 2001 (lovforslag L 61)	262
4.9.	Møde mellem Told- og Skattestyrelsen og TDC den 28. september 2001	264
5.	Perioden fra oktober til november 2001	279
5.1.	Fremsættelse af lovforslag L 61, oktober 2001	279
5.2.	Materiale til møde i dialoggruppen den 9. november 2001	287

## Kapitel 9

Perioden fra november 2001 (L 61 falder bort ved Folketingsvalget) til fremsættelse af L 99 i februar 2002

1.	Folketingsvalg, lovprogram for en ny regering, november/december 2001	291
1.1.	Overvejelser vedrørende nyt lovprogram	291
1.1.1.	Peter Lofts håndskrevne notater	291
1.1.2.	Notater af 15. november 2001	293
1.1.3.	"Uddybning fra Ivar"	296
1.2.	TDCs henvendelse til ToldSkat i november 2001	306
1.3.	Svend Erik Hovmands tiltræden som skatteminister den 27. november 2001	307
1.4.	Skattestoppet	308
1.4.1.	Skatteministeriets notat af 14. december 2001	316
1.4.2.	Notat af 25. januar 2002, udarbejdet af Finansministeriet, Skatteministeriet og Økonomi- og Erhvervsministeriet	318
1.4.3.	Skatteministeriets notat af 8. marts 2002 og det senere forløb	326
1.5.	Dansk Industris brev af 3. december 2001 til skatteminister Svend Erik Hovmand	328
1.6.	Strukturændringsforslaget – december 2001	330
1.7.	Notat til skatteministeren af 17. december 2001 i anledning af Dansk Industris henvendelse	334
1.8.	Møde mellem Told- og Skattestyrelsen og TDC i december 2001	339
2.	Perioden januar/februar 2002	347
2.1.	Materiale til møde i dialoggruppen i februar 2002	347
2.2.	Udkast til lovforslag om ændring af selskabsskatteoven, ligningsloven og andre skattelove (CFC-beskatning)	350

2.2.1.	Oversigt af 23. januar 2002 over ”forslag indeholdt i forslaget til strukturændringer”	355
2.2.2.	Told- og Skattestyrelsens bemærkninger til udkast til L 99	355
2.2.3.	Oplæg af 25. januar 2002 til skatteministeren	356
2.3.	Telefax af 25. januar 2002 fra advokat Ove Lykke Zeimer, PricewaterhouseCoopers, til Skatteministeriet	357
2.4.	Værdiansættelsesrapport af 1. februar 2002	367
2.5.	Fremsættelse af lovforslag L 99 i februar 2002	367

## Kapitel 10

Perioden fra februar 2002 til juni 2003

1.	Perioden fra fremsættelsen af lovforslag L 99 til maj 2002	371
1.1.	Forelæggelse af 21. februar 2002 til skatteministeren med briefing til 1. behandling af lovforslag L 99	371
1.2.	Møde i dialoggruppen den 25. februar 2002	377
1.3.	Spørgsmål 36 til L 99 og skatteministerens svar af 29. april 2002	378
1.4.	Betænkning og høringssvar til lovforslag L 99	381
2.	Perioden fra maj 2002 til 7. februar 2003	382
2.1.	TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked af 28. maj 2002	382
2.2.	Den indledende sagsbehandling i efteråret 2002	393
2.3.	Møde den 25. september 2002 mellem Told- og Skattestyrelsen og TDC	395
2.4.	Erhvervsbeskatningskontorets forespørgsel til Selskabsomstruktureringsskontoret af 10. oktober 2002	402
2.5.	Told- og Skattestyrelsens henvendelse af 30. oktober 2002 til Skatteministeriet	404
2.6.	Selskabsomstruktureringsskontorets notat af 7. november 2002	406
2.7.	Erhvervsbeskatningskontorets brev af 28. november 2002 til TDC og TDC's svar af 7. januar 2003	418
2.8.	Dialoggruppens møde i februar 2003	420
2.9.	Christian Homilius' notat af 23. januar 2003	421
3.	Perioden fra 7. februar 2003 til juni 2003	429
3.1.	Møde den 7. februar 2003 mellem skatteminister Svend Erik Hovmand og ledelsen i Told- og Skattestyrelsen	429

3.2.	Undersøgelseskommissionens undersøgelser vedrørende baggrunden for mødet den 7. februar 2003	441
3.3.	Internt møde i Told- og Skattestyrelsen om TDC's anmodning den 17. februar 2003	444
3.4.	Notat af 18. februar 2003 om TDC Schwitterland	445
3.5.	Selskabsrevisionens udtalelse af 19. februar 2003	452
3.6.	Møde i lovgruppen om internationale skatteforhold den 24. februar 2003	465
3.7.	Forelæggelse af 17. marts 2003 vedrørende projektgruppe – ny lov om sambeskatning	470
3.8.	Møde mellem Told- og Skattestyrelsen og TDC den 24. marts 2003	474
3.9.	Forelæggelse af 28. marts 2003 vedrørende projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning	478
3.10.	Behandlingen af TDS's anmodning i april 2003	480
3.11.	Selskabsomstruktureringskontorets notat af 29. april 2003	481
3.12.	Told- og Skattestyrelsens notater af 30. april og 9. maj 2003 vedrørende telefonsamtaler med TDC's advokat	483
3.13.	Selskabsomstruktureringskontorets notat af 20. maj 2003 vedrørende selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6	485
3.14.	TDC ønsker møde med Ligningsrådets formand	486
3.15.	Notat om problemer i den nuværende sambeskatning – maj 2003	490

## Kapitel 11

### Perioden juni til november 2003

1.	Perioden fra juni til den 19. august 2003 (Ligningsrådets afgørelse vedrørende TDC)	495
1.1.	Forelæggelse for departementschef den 11. juni 2003 vedrørende de manglende stramninger af den frivillige sambeskatning	495
1.2.	Notat af 15. juni 2003 fra International ekspert om optioner for politisk håndtering af TDC-sagen	506
1.3.	Forelæggelse af 16. juni 2003 om Ligningsrådets kommende afgørelse vedrørende TDC	514
1.4.	Notat af 18. juni 2003 om håndtering af TDC-sagen	519
1.5.	Ligningsrådets møde den 17. juni 2003	524
1.6.	Besvarelse af Christen Ambys forespørgsel i Ligningsrådet	526

1.7.	Oplæg til Økonomiudvalg/Styregruppe den 20. juni 2003 og lovudkast af 25. juni 2003	527
1.8.	Nyt udkast til bindende forhåndsbesked vedrørende TDC	528
1.9.	Dagsorden til Ligningsrådets møde den 19. august 2003 – TDC	530
1.10.	Forelæggelse for skatteministeren af 5. august 2003 vedrørende TDC-sagen	531
1.11.	Notat af 11. august 2003 til departementschefen fra Told- og Skattestyrelsen vedrørende TDC-sagen	532
1.12.	Oplæg af 12. august 2003 fra Skatteministeriet og Finansministeriet til Økonomiudvalg/Styregruppe	537
1.13.	TDC's advokat kommenterer 13. august 2003 udkast til bindende forhåndsbesked	538
1.14.	Statsministeriets notat af 13. august 2003 om TDC-sagen	538
1.15.	Skatteministeriets notat af 18. august 2003 vedrørende ikrafttrædelse af reglerne i lovforslag L 27 og kontakten til Justitsministeriet herom	541
1.16.	Ligningsrådets behandling af TDC's anmodning den 19. august 2003	544
2.	Perioden fra 19. august 2003 til fremsættelsen af lovforslag L 27 den 9. oktober 2003	558
2.1.	Det videre arbejde i Told- og Skattestyrelsen	558
2.2.	Notater og lovudkast i august/september 2003	559
2.3.	Fremsættelse af lovforslag L 27	561
3.	Perioden fra fremsættelsen af lovforslag L 27 til november 2003	564
3.1.	Told- og Skattestyrelsen arbejder videre med værdiansættelsen	564
3.2.	Folketingsspørgsmål S 653-S 656 af 12. november 2003	565
3.3.	Folketingsspørgsmål S 703 og S 704 af 14. november 2003	567
3.4.	Selskabsrevisionens forelæggelse til departementschefen af 15. november 2003	568
3.5.	Telefonsamtaler mellem Henning Dyremose og Svend Erik Hovmand i november 2003	594
3.6.	Skatteministeriets udkast til besvarelse af S 703 og S 704	599
3.7.	Forelæggelse af 17. november 2003 til skatteministeren med udkast til svar til Statsministeriet	605
3.8.	Skatteministeriets udkast til svar på S 703 og S 704, som de er afleveret til Statsministeriet	619
3.9.	Statsministeriets interne notater af 17. og 18. november 2003	623

3.10.	Møde mellem embedsmænd i Skatteministeriet og Statsministeriet den 18. november 2003	625
3.11.	Statsministeriets udkast til statsministerens besvarelse af S 703 og S 704	630
3.12.	Statsministerens besvarelse til Folketinget af S 703 og S 704 den 19. november 2003	650
3.13.	Skatteministeriets udkast til svar på spørgsmål 2 – L 27	654
3.14.	Selskabsrevisionens notat af 24. november 2003 til Palle Graff	656
3.15.	Selskabsrevisionens udkast af 26. november 2003 til ny forelæggelse for departementschefen	662
3.16.	Telefax af 26. november 2003 fra Palle Graff til Peter Loft	666
3.17.	Selskabsrevisionens sammenlignende notat af 26. november 2003 til Ole Kjær	667
3.18.	Selskabsrevisionens forelæggelse for departementschefen af 27. november 2003	672
3.19.	Det videre forløb fra 27. november 2003	682

**Del III: Kommissionens vurdering af det faktiske begivenhedsforløb og de involverede embedsmænds handlinger** 193

**Kapitel 12**

Perioden fra august 2000 frem til fremsættelsen af lovforslag L 61 i oktober 2001.

1.	Perioden fra august til november 2000	197
1.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	197
1.2.	Kommissionens vurdering	201
2.	Perioden fra den 27. november 2000 til april 2001	206
2.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	206
2.2.	Kommissionens vurdering	212
3.	Perioden fra maj til august 2001	218
3.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	218
3.2.	Kommissionens vurdering	226
4.	Perioden fra september til oktober 2001	229
4.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	229
4.2.	Kommissionens vurdering	239

**Kapitel 13**

Perioden fra udskrivelse af valg til Folketinget den 31. oktober 2001 til fremsættelsen af lovforslag L 99 den 7. februar 2002

1.	Folketingsvalg, lovprogram for en ny regering	245
1.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	245
1.2.	Kommissionens vurdering	253
2.	Forløbet i januar/ februar 2002	258
2.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	258
2.2.	Kommissionens vurdering	261

**Kapitel 14**

Perioden fra februar 2002 til juni 2003

1.	Perioden fra fremsættelsen af lovforslag L 99 til maj 2002, herunder statsminister Svend Erik Hovmands besvarelse af spørgsmål 36	263
1.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	263
1.2.	Kommissionens vurdering	266

2.	Perioden fra maj 2002 til den 7. februar 2003	267
2.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	267
2.2.	Kommissionens vurdering	273
3.	Perioden fra 7. februar til juni 2003	276
3.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	276
3.2.	Kommissionens vurdering	278

## Kapitel 15

Perioden fra juni til november 2003

1.	Perioden fra juni til den 19. august 2003 (Ligningsrådets afgørelse i TDC-sagen)	299
1.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	299
1.2.	Kommissionens vurdering	306
2.	Perioden fra den 19. august 2003 til Selskabsrevisionens redegørelse af 15. november 2003	308
2.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	308
2.2.	Kommissionens vurdering	316
3.	Statsministerens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704, beslutningen om nedsættelse af en undersøgelseskommission	320
3.1.	Det faktiske begivenhedsforløb	320
3.2.	Kommissionens vurdering	327

## Kapitel 16

Sammenfatning af kommissionens bemærkninger. Kommissionens forslag

1.	Indledning	331
2.	Sammenfatning af kommissionens bevismæssige vurderinger vedrørende det faktiske begivenhedsforløb	331
3.	Kommissionens bemærkninger vedrørende enkelte embedsmænd	339
3.1.	Sammenfatning af kommissionens kritikpunkter	339
3.2.	Skriftlige udtalelser fra bisiddere og embedsmænd og kommissionens bemærkninger hertil	341
3.2.1.	Indledning	341
3.2.2.	Advokat Henning Hansens skriftlige udtalelse på vegne Niels Kristensen	343

3.2.3.	Advokat Poul Heidmanns skriftlige udtalelse på vegne Ivar Nordland	344
3.2.4.	Ivar Nordlands skriftlige udtalelse	348
3.2.5.	Advokat Nicolai Westergaards skriftlige udtalelse på vegne Lisbeth Rasmussen	352
3.2.6.	Advokat Jesper Letts skriftlige udtalelse på vegne Ole Kjær	352
3.3.	Kommissionens generelle bemærkninger	353
4.	Kommissionens forslag	357
4.1.	Indledning	357
4.2.	Forslag til ændringer i lovgivningen	357
4.3.	Forslag til ændringer i administrative bestemmelser	357
4.4.	Forslag til ændringer i administrativ praksis	358
4.4.1.	”Early warning”- proceduren	358
4.4.2.	Rapportering af ønsker om ny lovgivning m.v.	359
4.4.3.	Anvendelse af materiale til brug for besvarelse af folketingssspørgsmål	360
4.4.4.	Sekretariatsbetjening af Ligningsrådet/Skatterådet	360
5.	Afsluttende bemærkninger	360



## **Del IV Undersøgelseskommissionens provenutabsundersøgelse**

### **Kapitel 17**

Kommissionens undersøgelser med henblik på at fastlægge størrelsen af det samlede beløb, der ikke er tilgået skattemyndighederne som følge af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af det skattemæssige fradrag.

1.	Indledning	365
2.	Afgrænsning af kommissionens undersøgelse	365
3.	Kommissionens undersøgelse	368
3.1.	Undersøgelseskommissionens forespørgsel til Told- og Skattestyrelsen	368
3.2.	Told- og Skattestyrelsens svar til undersøgelseskommissionen	369
3.3.	Verifikation af ToldSkats undersøgelse	373
4.	Kommissionens konkluderende bemærkninger	377

### **Bilag**

#### **I. Skriftlige udtalelser i henhold til lov om undersøgelseskommissioner § 23, stk. 4**

- Bilag 1. Advokat Henning Hansens skriftlige udtalelse på vegne Niels Kristensen
- Bilag 2. Advokat Poul Heidmanns skriftlige udtalelse på vegne Ivar Nordland
- Bilag 3. Ivar Nordlands skriftlige udtalelse
- Bilag 4. Advokat Nicolai Westergaards skriftlige udtalelse på vegne Lisbeth Rasmussen
- Bilag 5. Advokat Jesper Letts skriftlige udtalelse på vegne Ole Kjær

#### **II. Protokoller for kommissionens afhøringer i perioden fra den 13. september 2004 til den 17. marts 2006**

## Indledning

Hermed præsenteres Skattefradragssagskommissionens beretning vedrørende den såkaldte TDC-sag. Beretningen består af 4 bind.

Bind 1 indeholder del I – Undersøgelseskommissionens nedsættelse og arbejde. Baggrundsoplysninger, del III – Kommissionens vurdering af det faktiske begivenhedsforløb og de involverede embedsmænds handlinger og del IV – Kommissionens undersøgelser med henblik på at fastlægge størrelsen af det samlede beløb, der ikke er tilgået skattemyndighederne som følge af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af det skattemæssige fradrag, samt bilag 1-5.

Del I – Undersøgelseskommissionens nedsættelse og arbejde. Baggrundsoplysninger, rummer kapitlerne 1-7. I kapitel 1 redegøres der for undersøgelseskommissionens nedsættelse og kommissorium og i kapitel 2 for tilrettelæggelsen og gennemførelsen af den undersøgelse, som kommissionen har foretaget. Kapitel 3 rummer kommissionens generelle bemærkninger vedrørende den bevismæssige vurdering af de oplysninger, som undersøgelsen har tilvejebragt, og vedrørende den standard, som kommissionen har anlagt ved vurderingen af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar. I kapitel 4 præsenteres myndighedsopbygningen på Skatteministeriets område, således som den tog sig ud i det tidsrum, der er relevant for undersøgelsen. Kapitel 5 indeholder den indføring i lovgrundlaget forud for fremsættelsen af lovforslag L 61 den 24. oktober 2001, som kommissionen har anset for nødvendig for, at læseren kan forholde sig til indholdet af beretningen på et nogenlunde informeret grundlag. I kapitel 6 redegøres der for indholdet af de tre lovforslag, som har spillet en rolle i kommissionens undersøgelse, lovforslag L 61 af 24. oktober 2001 (2001-02, 1. samling), lovforslag L 99 af 7. februar 2002 (2001-02, 2. samling) og lovforslag L 27 af 9. oktober 2003 (2003-04). I kapitel 7 præsenteres den

## Indledning

model for skattefri opregulering af grundlaget for skattemæssige afskrivninger, som har været anvendt i det begivenhedsforløb, som kommissionen har undersøgt.

Del III – Kommissionens vurdering af det samlede begivenhedsforløb og de involverede embedsmænds handlinger, består af kapitel 12-16. Kapitel 12-15 rummer et resumé af kommissionens redegørelse i kapitel 8-11 samt kommissionens bevismæssige grundlag for de bemærkninger vedrørende enkelte embedsmænd og myndigheder, som undersøgelsen har givet anledning til. Kapitel 16 indeholder et koncentrat af kommissionens bemærkninger.

I del IV findes som kapitel 17 kommissionens undersøgelse med henblik på at fastlægge størrelsen af det samlede beløb, der ikke er tilgået skattemyndighederne som følge af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af det skattemæssige fradrag.

Bind 2 rummer beretningens Del II – Redegørelse for det samlede begivenhedsforløb. Denne redegørelse indledes med en oversigt over de personer, som har afgivet forklaring for kommissionen, med angivelse af deres placering, og består herudover af kapitlerne 8-11, der indeholder undersøgelseskommissionens gengivelse af det begivenhedsforløb, som har været genstand for undersøgelsen. Sagsfremstillingen er baseret på uddrag af de modtagne dokumenter, suppleret med uddrag af de afgivne forklaringer. Det er i forbindelse med hvert enkelt dokumentuddrag eller omtale i øvrigt af en begivenhed anført, hvem der har afgivet forklaring herom. De uddrag af afgivne forklaringer, som kommissionen har lagt vægt på, er gengivet i tilknytning til dokumentet eller begivenheden, mens øvrige forklaringer alene optræder i form af en side-talshenvisning til protokollen.

Bind 3 og 4 indeholder den fuldstændige protokol over de afhøringer, som undersøgelseskommissionen har gennemført.

Kommissionen har fra bisidderne for de embedsmænd, som kommissionen overvejede at fremsætte bemærkninger om, og fra en enkelt embedsmand modtaget skriftlige udtalelser i henhold til undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 4. Nogle af disse har givet anledning til enkelte ændringer i kommissionens udkast. Ændringerne er markeret de relevante steder. Udtalelserne er optaget som bilag til beretningen.

Som udspørger har været udpeget advokat Michael Rekling, der under sagen har været bistået af advokat Ellen Skodborggaard.

Som kommissionens sekretær har fungeret byretsdommer Susanne Skotte Wied, Københavns Byret.

Tekstbehandlingen er foretaget af kontorfuldmægtig Marianne Kjølbjerg, Østre Landsret.

Med afgivelsen af denne beretning har kommissionen afsluttet sit arbejde.

København, den 16. juni 2006

Sten Lauritzen

Lars Lindencrone Petersen

Birgitte Refn Wentzel/

Susanne Skotte Wied



## **Del I**

### **Undersøgelseskommissionens nedsættelse og arbejde. Baggrundsoplysninger**



## Kapitel 1

Undersøgelseskommissionens nedsættelse, sammensætning samt afgrænsning af undersøgelseskommissionens opgaver

### **1. Baggrunden for undersøgelseskommissionens nedsættelse. Undersøgelseskommissionens sammensætning**

Den 9. oktober 2003 fremsatte daværende skatteminister Svend Erik Hovmand lovforslag L 27: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven, fusionsskatteoven og ligningsloven (Indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver samt creditlempelse ved sambeskatning). Under behandlingen af dette lovforslag blev der rejst spørgsmål om, fra hvilket tidspunkt skattemyndighederne havde været bekendt med de anvendelsesmuligheder, som den gældende skattelovgivning indebar, og som lovforslaget tilsigtede at lukke. Såvel statsminister Anders Fogh Rasmussen som skatteminister Svend Erik Hovmand besvarede mundtligt og skriftligt i Folketinget spørgsmål herom, og i et brev af 27. november 2003 til Folketingets formand oplyste statsministeren, at regeringen havde besluttet at nedsætte en undersøgelseskommission med henblik på en uvildig undersøgelse. Brevet har dette indhold:

”Vedrørende nedsættelse af undersøgelseskommission

På baggrund af nye oplysninger i TDC-sagen har regeringen i dag besluttet at nedsætte en undersøgelseskommission med henblik på en uvildig undersøgelse af sagen.

Onsdag den 19. november 2003 besvarede jeg mundtligt spørgsmål nr. S 703 og S 704 om indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver samt creditlempelse ved sambeskatning. På baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet oplyste jeg bl.a.:



”L 99 er fremsat den 7. februar 2002 og vedtaget den 17. maj 2002. TDC anmodede først den 28. maj 2002 Ligningsrådet om bindende forhåndsbesked om, hvorvidt handelsværdien ved indtræden under sambeskatning kan anvendes som indgangsværdi. Dette spørgsmål havde ikke tidligere været forelagt skattemyndighederne. Det er først på dette tidspunkt, at skattemyndighederne bliver opmærksomme på, at handelsværdien ved indtrædelse under sambeskatning bliver anvendt som indgangsværdi for goodwill, og Skatteministeriet kan dermed afvise, at man på tidspunktet for fremsættelsen af L 99 havde kendskab til koncernens fremgangsmåde. Så vidt redegørelsen fra Skatteministeriet, og jeg kan helt henholde mig til den”.

Fredag den 21. november besvarede jeg skriftligt spørgsmål nr. S 653. Her oplyste jeg bl.a. følgende:

“Skatteministeren har oplyst, at han vil udarbejde en redegørelse for forløbet og overvejelserne vedrørende problemstillingen om, at skattereglerne ikke tager højde for, at der i udlandet kan være adgang til skattefri overdragelse af et datterselskabs aktiver til et nyt koncernselskab, inden det nye selskab inddrages under dansk beskatning, frem til fremsættelsen af L27 om Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og ligningsloven. (Indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver samt kreditlempelse ved sambeskatning). Når redegørelsen foreligger, vil jeg fremsende den til Folketinget og vende tilbage til besvarelsen af spørgsmål nr. S 654, S 655 og S 656.”

I går, onsdag den 26. ds. om eftermiddagen blev Statsministeriet imidlertid af Skatteministeriet orienteret om, at Skatteministeriet netop havde modtaget oplysning om, at skattemyndighederne på centralt niveau (Told- og skattestyrelsen) i hvert fald i oktober 2000 var bekendt med den omtalte virksomheds konkrete overvejelser.

Det står herefter klart, at de oplysninger vedrørende tidspunktet for skattemyndighedernes kendskab til den konkrete sag, som jeg havde fået oplyst fra Skatteministeriet, og som jeg videregav i forbindelse med mine svar på spørgsmål nr. S 703 og S 704, ikke var i overensstemmelse med de faktiske forhold. Dette er selvsagt beklageligt.

På basis af disse nye oplysninger om, at skattemyndighederne i strid med det tidligere oplyste allerede i oktober 2000 havde kendskab til den konkrete sag, har jeg drøftet sagen med justitsministeren og skatteministeren, og

det er herefter regeringens opfattelse, at der bør foretages en uvildig undersøgelse af det samlede begivenhedsforløb i sagen.

Justitsministeren har derfor truffet beslutning om, at der i medfør af lov om undersøgelseskommissioner vil blive nedsat en kommission med henblik på undersøgelse af sagen.

I forlængelse heraf har skatteministeren meddelt, at han finder det rigtigst, at den redegørelse, der bl.a. er omtalt i ovennævnte besvarelse af spørgsmål nr. S 653, ikke udarbejdes, men at den samlede undersøgelse af sagen i stedet foretages af undersøgelseskommissionen.

Justitsministeren har oplyst, at der nu vil blive taget skridt til udarbejdelse af et udkast til kommissorium for undersøgelsen, og at kommissionen vil få til opgave at undersøge og redegøre for det samlede begivenhedsforløb i sagen, herunder spørgsmålet om, hvornår og i hvilket omfang skattemyndighederne blev bekendt med forholdene vedrørende TDC, samt de besvarelser, der er afgivet til Folketinget om sagen.

Justitsministeren har endvidere oplyst, at et udkast til kommissorium vil blive fremsendt til Folketinget, inden undersøgelseskommissionen formelt nedsættes.”

I brev af 19. december 2003 anmodede Justitsministeriet herefter præsidenterne for Vestre og Østre Landsret samt Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer om at indstille personer, der kunne udpeges som henholdsvis formand for og medlemmer af undersøgelseskommissionen.

I brev af 5. januar 2004 indstillede Advokatrådet advokat Birgitte Refn Wenzel som medlem af kommissionen.

I brev af 19. januar 2004 indstillede præsidenterne for Vestre og Østre Landsret landsdommer Lars Lindencrone Petersen som formand for kommissionen.

I telefax af 19. marts 2004 indstillede Foreningen af Statsautoriserede Revisorer statsautoriseret revisor Sten Lauritzen som medlem af kommissionen.

Ved breve af 19. marts 2004 udpegede justitsministeren herefter landsdommer Lars Lindencrone Petersen som formand for kommissionen og advokat Birgitte Refn Wenzel og statsautoriseret revisor Sten Lauritzen som medlemmer af kommissionen.

Ved brev af samme dato udpegede justitsministeren advokat Michael Rebling som udspørger i sagen.

Ved brev af 22. april 2004 bekræftede Justitsministeriet aftalen om, at dommer i København Byret Susanne Skotte Wied fungerer som sekretær for kommissionen.

Undersøgelseskommissionens sekretariat har i øvrigt bestået af kontorfuldmægtig Marianne Kjølbye, Østre Landsret.

## **2. Afgrænsning af undersøgelseskommissionens opgaver**

Den 4. december 2003 fremsendte justitsministeren et udkast til kommissorium til Folketingets Udvalg for Forretningsordenen. Medlem af Folketinget Jacob Buksti foreslog i et brev af 9. december 2003 på Socialdemokratiets vegne nogle ændringer og tilføjelser til udkastet. Brevet er gengivet nedenfor. Udkastet blev forhandlet i et samråd i Folketingets Udvalg for Forretningsordenen den 10. december 2003.

Herefter sendte justitsministeren med et brev af 16. december 2003 et ændret udkast til kommissorium. Brevet er gengivet nedenfor.

Der blev ikke foretaget ændringer i udkastet af 16. december 2003.

Undersøgelseskommissionens kommissorium har herefter været følgende:

”...

### **Kommissorium for en undersøgelseskommission i skattefradrags-sagen**

Justitsministeren nedsætter herved i medfør af § 1, stk. 1, i lov om undersøgelseskommissioner en kommission til undersøgelse af den såkaldte skattefradrags-sag.

Lovforslag L 61 af 24. oktober 2001 om ændring af en række skattelove indeholdt i § 1, nr. 2, bestemmelser, der tog sigte på en nærmere regulering af det forhold, at en adgang i udlandet til, at et datterselskab skattefrit kan overdrage aktiver (herunder goodwill) til et nyt datterselskab, efter de danske regler om frivillig sambeskatning skaber mulighed for at forøge grundlaget for skattemæssige fradrag for moderselskabet. Lovforslaget havde på dette punkt til formål at ophæve den nævnte mulighed.

I forbindelse med folketingsvalget i november 2001 bortfaldt lovforslag L 61.

Lovforslag L 99 af 7. februar 2002 om ændring af en række skattelove (vedtaget som lov nr. 313 af 21. maj 2002) indeholdt visse bestemmelser svarende til dem, der var indeholdt i det ovenfor omtalte lovforslag L 61, men ikke bestemmelser om ophævelse af den nævnte mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag. Sådanne bestemmelser er derimod indeholdt i lovforslag L 27 af 9. oktober 2003 om ændring af bl.a. selskabsskatteloven.

Undersøgelseskommissionen har efter § 4, stk. 2, i lov om undersøgelseskommissioner til opgave at undersøge og redegøre for det samlede begivenhedsforløb, som knytter sig til, at skatteministeren ikke i forbindelse med lovforslag L 99 – eller på et senere tidspunkt inden fremsættelsen af lovforslag L 27 – fremsatte forslag om bestemmelser om en regulering af den omtalte fradragsmulighed. Undersøgelseskommissionen skal tillige undersøge og redegøre for baggrunden for fremsættelsen af lovforslag L 61.

I den forbindelse skal kommissionen bl.a. undersøge, hvornår og i hvilket omfang skattemyndighederne blev bekendt med konkrete tilfælde af virksomheders anvendelse af den nævnte mulighed for forøgelse af grundlaget

for skattemæssige fradrag eller med virksomheders konkrete overvejelser eller planer herom. Undersøgelsen skal herunder omfatte spørgsmålet om den nærmere håndtering af en skrivelse af 16. oktober 2000 fra Told- og Skattestyrelsen (Selskabsrevisionskontor Århus) til Told- og Skattestyrelsens selskabsbeskatningsafdeling.

I sammenhæng med den nævnte undersøgelse af konkrete tilfælde af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag skal kommissionen undersøge størrelsen af det samlede beløb, som i konsekvens af sådanne anvendelser ikke er tilgået skattemyndighederne.

Kommissionens undersøgelse skal endvidere omfatte de besvarelser, som regeringen har afgivet til Folketinget om sagen.

På baggrund af den beskrevne undersøgelse og redegørelse skal undersøgelseskommissionen efter § 4, stk. 3, i lov om undersøgelseskommissioner komme med forslag til sådanne ændringer af love, administrative bestemmelser eller administrativ praksis, som undersøgelsen kan begrunde, ligesom kommissionen efter lovens § 4, stk. 4, skal foretage retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar.”

MF Jacob Bukstis brev af 9. december 2003 (Folketingets Udvalg for Forretningsordenen – alm. del – bilag 26) har dette indhold:

”Justitsminister Lene Espersen,

Efter aftale med Socialdemokratiets gruppeformand Pia Gjellerup fremsendes vedlagt Socialdemokratiets bemærkninger og forslag til ændringer/tilføjelser til det fra Justitsministeriet tilsendte udkast af den 4. december 2003 til kommissorium for en undersøgelseskommission i skattefradragssagen.

Vi imødeser, at disse ændringer/tilføjelser indgår i det videre arbejde med fastlæggelsen af undersøgelseskommissionens endelige kommissorium.

...

## **Bemærkninger til udkast til kommissorium for en undersøgelseskommission i skattefradragssagen**

Justitsministeriet har fremsendt udkast til kommissorium for undersøgelseskommissionen, der skal undersøge skattefradragssagen, der bl.a. knytter sig til TDC's milliardfradrag, som har ført til, at regeringen nu med L27 søger at lukke dette skattehul.

Der foreslås følgende ændringer:

1.

I forlængelse af udkastet s. 1, femte afsnit, der begynder med "Undersøgelseskommissionen har efter § 4, stk. 2 ... det samlede begivenhedsforløb," tilføjes:

**"herunder såvel de generelle som konkrete overvejelser, man gjorde sig i ministeriet,"**

2.

I forlængelse af udkastet s. 1, femte afsnit, sidste sætning, "Undersøgelseskommissionen skal tillige undersøge og redegøre for baggrunden for fremsættelsen af lovforslag L 61", tilføjes:

**"Der skal herunder undersøges og redegøres for, hvorvidt der forelå konkret viden eller antagelser om muligheden for at anvende nævnte fradragsmulighed, jf. at der såvel i de almindelige bemærkninger som i bemærkningerne til de enkelte paragraffer er angivet en nøjagtig beskrivelse af, hvorledes nævnte skattefradrag opnås."**

3.

I udkastet s. 1, sjette afsnit, der begynder med "I den forbindelse skal kommissionen ..." tilføjes efter ... "i hvilket omfang skattemyndighederne":

**", herunder Skatteministeriets departement, blev bekendt med denne mulighed og bl.a. ved Ligningsrådsbehandlinger af ansøgninger om bindende forhåndstilsagn fik viden om"**

herefter fortsætter den oprindelse tekst ”konkrete tilfælde af virksomheders ...”

4.

Efter udkastet s. 2, første afsnit, der slutter med ”... Told- og Skattestyrelsens selskabsbeskatningsafdeling.” tilføjes:

**”Kommissionen skal i den forbindelse undersøge og redegøre for de regler og den praksis, der var knyttet til samarbejdet mellem Skatteministeriets departement og styrelse.”**

5.

Udkastet s. 2, før andet afsnit, der starter med ”Kommissionens undersøgelse skal endvidere ...” indsættes et nyt afsnit:

**”Kommissionen skal undersøge den samlede proces, der førte frem til udeladelsen af den bestemmelse i lovforslaget, der havde hindret det omhandlede skattefradrag. Kommissionen skal i denne forbindelse redegøre for, hvilke personer der havde kendskab til forberedelsen eller gennemførelsen af denne beslutning i Skatteministeriet, i andre ministerier eller i regeringen.”**

6.

Udkastet s. 2, efter afsnittet ”Kommissionens undersøgelse skal endvidere omfatte de besvarelser, som regeringen har afgivet til Folketinget om sagen” indsættes et nyt afsnit:

**”Endelig skal Kommissionens undersøgelse så vidt muligt afdække omfanget af udnyttelsen af den nævnte fradragmulighed, hvor mange virksomheder der har benyttet sig heraf, og hvor stort et provenueæsigts tab, de offentlige indtægter herved er blevet påført.”** ”

Justitsministerens brev af 16. december 2003 (Folketingets Udvalg for Forretningsordenen – alm. del – bilag 29) har dette indhold:

”1. I forlængelse af min besvarelse i Folketingets Udvalg for Forretningsordenen den 10. december 2003 af samrådsspørgsmål A (alm. del – bilag 20) vedlægges et nyt udkast til kommissorium for en undersøgelseskommission i den såkaldte skattefradrags-sag.

I overensstemmelse med det, som jeg tilkendegav i samrådet, er udkastet til kommissorium ændret på to punkter:

For det første fremgår det nu udtrykkeligt, at kommissionen – i tilknytning til undersøgelsen af, hvornår og i hvilket omfang skattemyndighederne blev bekendt med konkrete tilfælde af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag – også skal undersøge størrelsen af det samlede beløb, som i konsekvens af sådanne anvendelser ikke er tilgået skattemyndighederne. Der henvises til udkastet, side 2, 2. afsnit.

For det andet fremgår det nu, at kommissionen ikke alene skal undersøge og redegøre for det samlede begivenhedsforløb i sagen og foretage rettlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar, jf. § 4, stk. 2 og 4, i lov om undersøgelseskommissioner. Kommissionen skal således herudover komme med forslag til sådanne ændringer af love, administrative bestemmelser eller administrativ praksis, som undersøgelsen kan begrunde, jf. lovens § 4, stk. 3. Der henvises til udkastet, side 2, 4. afsnit.

2. Som det er udvalget bekendt, har MF Jakob Buksti i et brev af 9. december 2003 på Socialdemokratiets vegne foreslået nogle ændringer og tilføjelser til det udkast til kommissorium, som jeg den 4. december 2003 fremsendte til Folketinget.

Den første af de ovenfor omtalte ændringer i det nye udkast til kommissorium er foranlediget af pkt. 6 i Socialdemokratiets brev.

Med hensyn til de øvrige forslag til ændringer og tilføjelser, der er indeholdt i brevet (pkt. 1-5), tilkendegav jeg under samrådet, at de her omhandlede temaer efter min opfattelse bør være centrale i en kommende undersøgelse af skattefradrags-sagen, og at jeg derfor er meget enig i det overordnede sigte med de pågældende forslag.

Samtidig tilkendegav jeg, at Justitsministeriet burde have lejlighed til – også ud fra mere ”kommissorietekniske” hensyn – at foretage en nærmere



vurdering af, om de pågældende temaer allerede måtte anses for omfattet af udkastet til kommissorium af 4. december 2003. I den forbindelse anførte jeg, at der i givet fald kunne være grund til at udvise varsomhed med hensyn til ændringer i udkastet, navnlig for at undgå en risiko for misforståelser og fejlfortolkninger af kommissoriet senere hen.

Jeg forstod udvalgets tilkendegivelser således, at der var tilslutning til disse synspunkter.

I forlængelse heraf kan jeg oplyse, at Justitsministeriet nu har haft lejlighed til nærmere at gennemgå de pågældende forslag til ændringer og tilføjelser, og at det på den baggrund er Justitsministeriets opfattelse, at det ikke – ud fra det nævnte sigte med Socialdemokratiets brev – kan anses for påkrævet eller hensigtsmæssigt at foretage yderligere ændringer i udkastet til kommissorium.

Herom bemærkes nærmere følgende:

Under pkt. 1, 2 og 5 i brevet anføres:

”I forlængelse af udkastet s.1, femte afsnit, der begynder med ”Undersøgelseskommissionen har efter § 4, stk. 2 ... det samlede begivenhedsforløb,” tilføjes:

”herunder såvel de generelle som konkrete overvejelser, man gjorde sig i ministeriet,” (pkt. 1)

”I forlængelse af udkastet s.1, femte afsnit, sidste sætning, ”Undersøgelseskommissionen skal tillige undersøge og redegøre for baggrunden for fremsættelsen af lovforslag L 61”, tilføjes:

”Der skal herunder undersøges og redegøres for, hvorvidt der forelå konkret viden eller antagelser om muligheden for at anvende nævnte fradragmulighed, jf. at der såvel i de almindelige bemærkninger som i bemærkningerne til de enkelte paragraffer er angivet en nøjagtig beskrivelse af, hvorledes nævnte skattefradrag opnås.” (pkt. 2)

”Udkastet s. 2, før andet afsnit, der starter med ”Kommissionens undersøgelse skal endvidere ...” indsættes et nyt afsnit:

”Kommissionen skal undersøge den samlede proces, der førte frem til udeladelsen af den bestemmelse i lovforslaget, der havde hindret det omhandlede skattefradrag. Kommissionen skal i denne forbindelse redegøre for, hvilke personer der havde kendskab til forberedelsen eller gennemførelsen af denne beslutning i Skatteministeriet, i andre ministerier eller i regeringen.” (pkt. 5)

I udkastet af 4. december 2003 til kommissorium anføres bl.a.:

”Undersøgelseskommissionen har efter § 4, stk. 2, i lov om undersøgelseskommissioner til opgave at undersøge og redegøre for det samlede begivenhedsforløb, som knytter sig til, at skatteministeren ikke i forbindelse med lovforslag L 99 – eller på et senere tidspunkt inden fremsættelsen af lovforslag L 27 – fremsatte forslag om bestemmelser om en regulering af den omtalte fradragsmulighed. Undersøgelseskommissionen skal tillige undersøge og redegøre for baggrunden for fremsættelsen af lovforslag L 61.”

Jeg kan oplyse, at de temaer, der er omhandlet i de nævnte punkter i Socialdemokratiets brev må anses for omfattet af udkastet til kommissorium.

Særligt med hensyn til det, der er anført under pkt. 1 i brevet, bemærkes, at den undersøgelse af det samlede begivenhedsforløb vedrørende bl.a. lovforslag L 99, som der er lagt op til på side 1, sidste afsnit, i udkastet til kommissorium, omfatter alle relevante overvejelser – af såvel konkret som mere generel karakter – i bl.a. Skatteministeriet.

For så vidt angår det, der er anført under pkt. 2 i brevet, bemærkes tilsvarende, at undersøgelsen af det nævnte samlede begivenhedsforløb f.eks. vil skulle omfatte spørgsmålet om, hvilken – konkret eller generel – viden skattemyndighederne i forbindelse med bl.a. udarbejdelsen af lovforslag L 99 havde om den omhandlede mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag.

I den forbindelse vil undersøgelseskommissionen naturligt bl.a. kunne inddrage det forhold, at bemærkningerne til lovforslag L 61 som anført i Socialdemokratiets brev indeholdt en nærmere omtale af problemstillingen.

Vedrørende det, der er anført under pkt. 5 i Socialdemokratiets brev, bemærkes, at også spørgsmålet om, hvilke ”personer der havde kendskab til forberedelsen eller gennemførelsen af denne beslutning [vedrørende den

nærmere udformning af lovforslag L 99] i Skatteministeriet, i andre ministerier eller i regeringen”, vil være omfattet af den undersøgelse af det samlede begivenhedsforløb i sagen, som kommissionen skal gennemføre.

I det omfang der f.eks. måtte have været overvejelser eller drøftelser om sagen i andre ministerier eller i regeringen, som kommissionen finder det relevant at undersøge, vil dette således være omfattet af kommissoriet.

Under pkt. 3 og 4 i Socialdemokratiets brev anføres:

”I udkastet s. 1, sjette afsnit, der begynder med ”I den forbindelse skal kommissionen ...” tilføjes efter ”...” i hvilket omfang skattemyndighederne”:

”, herunder Skatteministeriets departement, blev bekendt med denne mulighed og bl.a. ved Ligningsrådsbehandlinger af ansøgninger om bindende forhåndstilsagn fik viden om”

Herefter fortsætter den oprindelige tekst ”konkrete tilfælde af virksomheders ...” (pkt. 3)

Efter udkastet s. 2, første afsnit, der slutter med ”... Told- og Skattestyrelsens selskabsbeskatningsafdeling.” tilføjes:

”Kommissionen skal i den forbindelse undersøge og redegøre for de regler og den praksis, der var knyttet til samarbejdet mellem Skatteministeriets departement og styrelsen.” (pkt. 4)

I udkastet af 4. december 2003 til kommissorium anføres bl.a.:

”I den forbindelse [dvs. i forbindelse med undersøgelsen af det samlede begivenhedsforløb vedrørende bl.a. lovforslag L 61 og L 99] skal kommissionen bl.a. undersøge, hvornår og i hvilket omfang skattemyndighederne blev bekendt med konkrete tilfælde af virksomheders anvendelse af den nævnte mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag eller med virksomheders konkret overvejelser eller planer herom. Undersøgelsen skal herunder omfatte spørgsmålet om den nærmere håndtering af en skrivelse af 16. oktober 2000 fra Told- og Skattestyrelsen (Selskabsrevisionskontor i Århus) til Told- og Skattestyrelsens selskabsbeskatningsafdeling.

...

På baggrund af den beskrevne undersøgelse og redegørelse skal undersøgelseskommissionen efter § 4, stk. 4, i lov om undersøgelseskommissioner foretage retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar.”

Også her kan jeg oplyse, at de temaer, der er omhandlet i de nævnte punkter i Socialdemokratiets brev, må anses for omfattet af udkastet til kommissorium.

Særligt med hensyn til det, der er anført under pkt. 3 i brevet, bemærkes, at den undersøgelse, som efter udkastet til kommissorium skal foretages af, ”hvornår og i hvilket omfang skattemyndighederne blev bekendt med konkrete tilfælde af virksomheders anvendelse af den nævnte mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag eller med virksomheders konkrete overvejelser eller planer herom”, også omfatter forholdene i Skatteministeriets departement, ligesom det vil skulle undersøges, i hvilket omfang skattemyndighedernes kendskab til de nævnte forhold måtte have forbindelse til sager, der har været behandlet i Ligningsrådet.

For så vidt angår det, der er anført under pkt. 4 i brevet, bemærkes, at en undersøgelse af og redegørelse for ”de regler og den praksis, der var knyttet til samarbejdet mellem Skatteministeriets departement og [Told- og Skattestyrelsen]” efter udkastet til kommissorium vil skulle foretages i det omfang, det er relevant for kommissionens samlede undersøgelse, herunder f.eks. i forbindelse med vurderingen af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar.

**3.** Under det nævnte samråd tilkendegav jeg bl.a., at jeg ville sørge for, at undersøgelseskommissionen – når den er blevet nedsat – bliver gjort bekendt med såvel Socialdemokratiets brev af 9. december 2003 som med Justitsministeriets bemærkninger til de forslag, der er indeholdt i brevet.

I overensstemmelse hermed vil jeg sikre, at kommissionen, når den formelt er nedsat, modtager kopi af det nævnte brev og af denne skrivelse.

**4.** Efter min opfattelse er det – af hensyn til snarest muligt at kunne nedsætte undersøgelseskommissionen – væsentligt, at der inden jul kan iværksættes den nærmere procedure med henblik på at få udpeget medlemmer til kommissionen.

Kapitel 1  
Afsnit 2

Som følge heraf er det Justitsministeriets hensigt inden udgangen af denne uge at rette henvendelse til præsidenterne for Østre og Vestre Landsret, Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og anmode om indstilling om, hvem der bør udpeges til medlemmer af undersøgelseskommissionen.

Såfremt jeg ikke inden da hører fra udvalget, vil jeg på den baggrund tillade mig at lægge til grund, at udvalget ikke ønsker yderligere drøftelser af udkastet til kommissorium.”

Kommissionen har herefter gennemført sit arbejde på grundlag af kommissoriet og de bidrag til forståelsen og afgrænsningen heraf, som fremgår af den brevveksling, som er gengivet ovenfor.

## Kapitel 2

Undersøgelseskommissionens tilvejebringelse af oplysninger mv.

### **1. Dokumenter mv.**

Undersøgelseskommissionen indhentede ved breve af 19. april 2004 og 13. maj 2004 dokumenter og andet materiale fra Skatteministeriets departement, Told- og Skattestyrelsen og Statsministeriet. Der blev ved telefonisk henvendelse og ved brev af 16. september 2004 indhentet yderligere materiale fra Skatteministeriet, samt ved telefonisk henvendelse og breve af 11. og 25. juni samt 16. september 2004 yderligere materiale fra Told- og Skattestyrelsen.

Materialet blev efter aftale med kommissionen i første omgang udleveret i form af kopier af sagsmaterialet. I oktober 2004 rekvirerede kommissionen originalmaterialet, der blev sammenholdt med de modtagne kopisæt, og konstaterede fejl og mangler ved kopieringen blev udbedret. Originalmaterialet blev herefter returneret til Skatteministeriet og Told- og Skattestyrelsen.

Ved brev af 9. februar 2006 anmodede kommissionen Statsministeriet om yderligere materiale. jf. nærmere herom nedenfor i afsnit 5.

Kommissionen har endvidere ved breve af 17. september og 5. november 2004 og 11. marts 2005 anmodet Finansministeriet om oplysninger til brug for kommissionens undersøgelse.

Kapitel 2  
Afsnit 1

Yderligere har kommissionen på baggrund af forklaringer afgivet den 14. september 2004 af embedsmænd fra Skatteministeriet om, at der i november 2003, omkring tidspunktet for undersøgelseskommissionens nedsættelse, blev foretaget en særlig backup af data i skatteministeriets edb-system, anmodet Skatteministeriet om adgang til dette materiale. Der henvises herom til afsnit 3.3 nedenfor.

Kommissionen anmodede ved brev af 16. september 2004 Told- og Skattestyrelsen om at oplyse, hvorvidt Told- og Skattestyrelsen var i besiddelse af eller kunne generere en back up af indholdet af styrelsens server pr. omkring 27. november 2003, og styrelsen meddelte i brev af 11. oktober 2004, at man ikke var i besiddelse af eller kunne generere en sådan backup.

Der er endvidere tilgået kommissionen yderligere sagsmateriale i form af personlige notater, mails mv. fra nogle af de afhørte embedsmænd. Kommissionen har i breve af 13. august 2004 og 4. november 2005 anmodet bisidderne om at drøfte med deres klienter, om disse ligger inde med materiale, som bør overgives til kommissionen.

Det indhentede materiale, som har et samlet omfang på 91 ringbind, svarende til ca. 30.500 sider, har været skannet og er i elektronisk form udleveret til bisidderne og – på anmodning – til de af deres klienter, som har anmodet herom.

Det bilagsmateriale, som undersøgelseskommissionen har lagt vægt på, er – eventuelt i uddrag – gengivet i beretningen.

## **2. Afhøringer**

Med udgangspunkt i det tilvejebragte materiale har kommissionen i løbet af 30 dage foretaget afhøring af i alt 48 nuværende og forhenværende embedsmænd, 3 nuværende og tidligere ministre samt 8 øvrige personer af betydning for sagen.

Protokollen er optrykt som bind 3 og 4 til beretningen.

Følgende personer er afhørt:

### **Nuværende og forhenværende ministre**

Anders Fogh Rasmussen. Statsminister siden den 27. november 2001.

Frode Sørensen. Skatteminister fra den 21. december 2000 til den 27. november 2001.

Svend Erik Hovmand. Skatteminister fra den 27. november 2001 til den 2. august 2004.

### **Nuværende og tidligere ansatte i Skatteministeriets departement**

Peter Loft, Departementschef

Jens Drejer, Lovdirektør

Jesper Skovhus Poulsen, Udviklingsdirektør

Otto Brøns-Petersen, Skatteøkonomisk direktør

René Mikkelsen, Kommitteret

Hans Kristian Andersen, Kontorchef

Per Bach Jørgensen, Kontorchef

Kaj-Henrik Ludolph, Kontorchef

Ivar Nordland, Kontorchef, International ekspert



Kapitel 2  
Afsnit 2

Søren Schou, Chefkonsulent

Poul Christensen, Specialkonsulent

Merete Helle Hansen, Specialkonsulent

Jesper Leth Vestergaard, Specialkonsulent

Majken Wågensø, Fuldmægtig

### **Nuværende og tidligere ansatte i Told- og Skattestyrelsen**

Ole Kjær, Direktør

Preben Kristiansen, Vicedirektør

Arne Bundgaard Nielsen, Tidl. underdirektør

Palle Graff, Afdelingschef

Hanne Søgaard Hansen, Tidl. afdelingschef

Lisbeth Rasmussen, Retschef

Preben Underbjerg Poulsen, Retschef

Jørgen Egelund, Kontorchef

Jan Steen Jensen, Kontorchef

Karin Kirchhoff, Kontorchef

Niels Kristensen, Kontorchef

Kim Lohse, Kontorchef

Lars Nørding, Kontorchef

Annette Olesen, Kontorchef,

Ebbe Willumsen, Kontorchef

Hans Jørgen Mortensen, Regionschef

John Nielsen, Regionschef

Susanne Kjær, Tidl. konsulent

Annette Liboriussen, Specialkonsulent

Solveig Mortensen, Specialkonsulent

Mogens Nicolaisen, Specialkonsulent

Esther Uhrenholt, Specialkonsulent  
Susse Meulengracht, Toldattaché  
Jørgen Andersen, Fuldmægtig  
Sune Hein Bertelsen, Fuldmægtig  
Katrine Bredsdorff Bargisen, tidl. Pedersen, Specialkonsulent  
Benjamin Bødtker, Fuldmægtig  
Helle Hove Christensen, Fuldmægtig  
Susanne Hjernøe, Fuldmægtig  
Christian Homilius, Fuldmægtig  
Gitte Tarum Wrobel, Fuldmægtig

### **Andre**

Nils Bernstein. Departementschef i Statsministeriet  
Christian Kettel Thomsen. Departementsråd i Statsministeriet  
Henrik Thomasen. Fuldmægtig i Statsministeriet  
Formand for Ligningsrådet, professor Niels Winther-Sørensen  
Medlem af Ligningsrådet, rådgivende skatterevisor Christen Amby  
Advokat Jan Børjesson  
Statsautoriseret revisor Ove Lykke Hindhede (tidl. Zeimer), PricewaterhouseCoopers  
Advokat Søren Lehmann Nielsen  
Adm. direktør og koncernchef Henning Dyremose, TDC  
Statsautoriseret revisor Niels Josephsen, Ernst & Young  
Skattepartner Henrik Faust Petersen, PricewaterhouseCoopers

Kommissionen har endvidere i medfør af undersøgelseskommissionslovens § 9, stk. 2, ved brev af 9. juni 2005 anmodet videnskabsminister Helge Sander om skriftligt at besvare nogle stillede spørgsmål. Helge Sander har besvaret kommissionens forespørgsel ved brev af 13. juni 2005.

Hanne Søgaard Hansen, Jan Steen Jensen, Arne Bundgaard Nielsen og Jesper Skovhus Poulsen har afgivet forklaring om generelle spørgsmål inden for Skatteministeriets område. Kommissionens undersøgelse har ikke omfattet deres forhold, og de har derfor på nær Jan Steen Jensen ikke haft bisidder. Endvidere har René Mikkelsen uden bisidder afgivet forklaring om generelle spørgsmål inden for Skatteministeriets område. Da det senere viste sig nødvendigt at afhøre René Mikkelsen om konkrete forhold, afgav han forklaring med bisidder.

Følgende har været valgt eller beskikket som bisiddere under undersøgelsen:

Advokat Henrik Steen Andersen for Hans Kristian Andersen, Otto Brøns-Petersen, Jens Drejer, Per Bach Jørgensen, Kaj-Henrik Ludolph, René Mikkelsen, Flemming Petersen og Jesper Skovhus Poulsen.

Advokat Christian Bachmann for Karin Kirchhoff, Preben Kristiansen og John Nielsen.

Advokat Peter Breum for Christina Faurby, Hans Lei Johansen From, Lene Skov Henningsen, Annemette Møllin Ottosen og Hanne Weirup Sørensen.

Advokat Jan Børjesson for Solveig Mortensen indtil den 8. oktober 2004.

Advokat Niels Fisch-Thomsen for Svend Erik Hovmand.

Advokat Henning Hansen for Niels Kristensen.

Advokat Poul Heidmann for Ivar Nordland.

Advokat Gunnar Homann for Nils Bernstein, Christian Kettel Thomsen og Henrik Thomassen.

Advokat Lida Hulgaard for Mogens Nicolaisen, Lars Nørding og fra den 8. oktober 2004 for Solveig Mortensen.

Advokat Bjørn Høberg-Petersen for Frode Sørensen.

Advokat Mads Krarup for Jørgen Andersen, Benjamin Bødtker, Helle Hove Christensen, Annette Liboriussen, Hans Jørgen Mortensen og Esther Uhrenholt.

Advokat Steen Lassen for Anders Fogh Rasmussen.

Advokat Jesper Lett for Erik Blegvad Andersen, Jan Steen Jensen, Ole Kjær, Flemming Paludan, Frantz Howitz og Ebbe Willumsen.

Advokat Jes Anker Mikkelsen for Susanne Kjær.

Advokat John Petersen for Peter Loft.

Advokat Hanne Rahbæk for Katrine Bredsdorff Bargisen (tidl. Pedersen) Poul Christensen, Bjørg Lilja, Erik Jørgensen, Christian Homilius, Kaare Friis Petersen, Søren Schou, Allan Stagaard Toft, Jesper Leth Vestergaard og Majken Wågensø.

Advokat Kurt Siggaard for Palle Graff og Kim Lohse.

Advokat Nicolai Westergaard for Sune Hein Bertelsen, Jørgen Egelund, Merete Helle Hansen, Susanne Hjernøe, Susse Meulengracht, Annette Olesen, Preben Underbjerg Poulsen, Lisbeth Rasmussen, Mogens Rasmussen og Gitte Tarum Wrobel.

### **3. Undersøgelse af backup bånd i Skatteministeriet**

#### 3.1. Kommissionens anmodning om udlevering

Undersøgelseskommissionen rettede den 27. oktober 2004 henvendelse til Skatteministeriet som følger:

”Under afhøringerne i kommissionen den 14. september 2004 af udviklingsdirektør Jesper Skovhus Poulsen og kommitteret Rene Mikkelsen blev det oplyst, at der i slutningen af november 2003 omkring tidspunktet for undersøgelseskommissionens nedsættelse blev foretaget en særlig backup af data i Skatteministeriets edb-system. Kommissionen har under et møde med Skatteministeriets IT-chef Lennart Nielsson den 21. september 2004 fået bekræftet, at der er foretaget en sådan backup, der omfatter data på de fælles drev og det elektroniske postsystem på Skatteministeriets servere. Det blev på mødet endvidere oplyst, at der er tale om tre stk. bånd, med backup fra to datoer i november 2003 samt fra en dato i september 2003, samt en backup af seks medarbejdere i Skatteministeriet. Navnene på de seks personer blev ikke oplyst.

Kommissionen anmoder herved om, at de nævnte backup bånd med tilhørende fil-udskrifter og andet relevant skriftligt materiale om de foretagne backups snarest må blive udleveret til kommissionen.

Kommissionen henviser herved til lov nr. 357 af 2. juni 1999 om undersøgelseskommissioner § 9, hvorefter enhver har pligt til at aflevere materiale til kommissionen, når kommissionen anmoder om det. Pligten gælder ikke i det omfang, der efter § 12 ikke er pligt til at afgive vidneforklaring om indholdet af materialet jf. § 9, stk. 1, 2. pkt. Derimod gælder pligten, uanset om oplysningerne i materialet er undergivet tavshedspligt, jf. § 9, stk. 3. Dette gælder såvel en almindelig som en særlig tavshedspligt. Det er kommissionens opfattelse, at materiale, der er blevet gemt på fælles filer på

Skatteministeriets servere, er i Skatteministeriets rådighed og omfattet af lovens § 9.

Undersøgelseskommissionen har med de foreliggende oplysninger fundet det påkrævet at foretage en undersøgelse af de data, der ligger på båndene, vedrørende forhold, som er omhandlet af kommissionens opgaver, således som disse fremgår af kommissoriet af 16. december 2003. Data, der konstateres at falde uden for dette område, vil ikke blive undersøgt.

Behandlingen af oplysningerne på båndene vil foregå på separat dataudstyr, der opstilles i kommissionens aflåste lokaler, og vil være undergivet særlige sikkerhedskrav. Udstyret vil alene blive betjent af kommissionens datakonsulent og personale i kommissionen. Undersøgelseskommissionens medlemmer og andre personer, der deltager i undersøgelsen, har efter lov om undersøgelseskommissioner § 25 tavshedspligt med hensyn til enhver oplysning, som de under deres virksomhed får kendskab til.

Undersøgelsen vil bestå i, at de pågældende data indlæses på kommissionens server, hvorefter der vil blive foretaget en søgning på materialet ud fra et antal søgeord, der er udvalgt på forhånd med udgangspunkt i de emner, der er relevante for kommissionens undersøgelse. Der vil eventuelt blive foretaget supplerende søgninger, hvis dette under gennemgangen af de første søgninger viser sig påkrævet.

Da kommissionen ikke kender indholdet af det omhandlede datamateriale, og da den derfor heller ikke kan udelukke, at der i materialet kan forekomme oplysninger om enkeltpersoners rent private forhold, har kommissionen foretaget anmeldelse vedrørende behandlingen af backup båndene over for Datatilsynet, i henhold til Persondatalovens regler. Datatilsynets udtalelse af 25. oktober 2004 vedlægges i kopi.

Undersøgelseskommissionen skal anmode Skatteministeriet om at gøre de medarbejdere, der vil kunne være berørt af kommissionens undersøgelse af backup båndene, bekendt med indholdet af dette brev.”

I et brev af 3. januar 2005 anmodede Skattefradragskommissionen på ny Skatteministeriet om at udlevere de backup bånd, som det under forklaringerne for kommissionen var kommet frem, at man havde sikret ved sagens opkomst.

”I fortsættelse af Skattefradragssagskommissionens brev af 27. oktober 2004 om udlevering af back up bånd og under henvisning til drøftelser med Hans Refslund, senest under møde i Skatteministeriet den 10. december 2004, skal undersøgelseskommissionen herved redegøre for, hvorledes der vil blive forholdt med de nævnte databånd i forbindelse med kommissionens undersøgelse.

Undersøgelsen vil komme til at foregå på en server, der opstilles af undersøgelseskommissionen i Skatteministeriets lokaler, efter nærmere aftale med IT-chef i Skatteministeriet, Lennart Nielsson. Kommissionen vil her til blive bistået af sin edb-support, Com-IT A/S.

Målet er at kunne finde de informationer, der vedrører undersøgelseskommissionens kommissorium, ud fra tre forskellige restore datoer.

Til dette benyttes en server, der er konfigureret med Windows 2000, Veritas Backupexec og Trend Micro Antivirus inklusiv nyeste servicepacks, hotfixes og patternfiles.

Der er endvidere installeret værktøjer til søgning i GroupWise postsystemet og systemet generelt.

De backupbånd, som undersøgelseskommissionen har anmodet om at se, vil blive indlæst på serveren, der fysisk vil befinde sig i Skatteministeriet i hele perioden.

Der er fastlagt følgende ”køreplan”:

Mandag den 3. januar 2005 stilles serveren op i Skatteministeriet.

I perioden 3.-5. januar 2005 vil backupbåndene blive indlæst.

Der vil herefter blive foretaget de søgninger, som Skattefradragssagskommissionen måtte have behov for. Skatteministeriet vil ved fremsendelse af en liste blive underrettet om, hvilke søgeord undersøgelseskommissionen har foretaget søgning på.

Resultatet af disse søgninger vil eventuelt betinge yderligere søgninger, og en endelig slutdato kendes således ikke.

Som tidligere meddelt vil alene de data, der vedrører forhold, som er omfattet af kommissionens opgaver, således som disse fremgår af kommisso-

riet af 16. december 2003, blive undersøgt. Data, der konstateres at falde uden for dette område, vil ikke blive undersøgt.

Behandlingen af oplysningerne vil være undergivet særlige sikkerhedskrav. Udstyret vil alene blive betjent af kommissionens datakonsulent og personale i kommissionen, hvortil bemærkes, at undersøgelseskommissionens medlemmer og andre personer, der deltager i undersøgelsen, efter lov om undersøgelseskommissioner § 25 har tavshedspligt med hensyn til enhver oplysning, som de under deres virksomhed får kendskab til. Undersøgelseskommissionen skal endvidere henvide til, at der er foretaget anmeldelse vedrørende behandlingen af backup båndene over for Datatilsynet i henhold til Persondatalovens regler. Datatilsynet har afgivet udtalelse herom den 25. oktober 2004. Repræsentanter for Skatteministeriet vil kunne være til stede, mens søgningerne foretages, og ministeriet vil, såfremt det ønskes, efterfølgende modtage en logfil over søgningerne.

Kommissionen gentager herved anmodningen om, at de nævnte backup bånd med tilhørende fil-udskrifter bliver stillet til rådighed for kommissionen den 3. januar 2005, og at alt relevant skriftligt materiale om de foretagne backups snarest udleveres til kommissionen.

Undersøgelseskommissionen skal anmode Skatteministeriet om at gøre de medarbejdere, der vil kunne være berørt af kommissionens undersøgelse af backup båndene, bekendt med indholdet af dette brev.”

### 3.2. Backup strategi i Skatteministeriet

Skatteministeriet anvender en backup strategi, der indebærer, at der bliver udført en daglig backup af væsentlige data på et fast tidspunkt, normalt om natten. De daglige backups gemmes normalt en måned, og backup mediet anvendes efterfølgende til en ny backup. De daglige backups gemmes således maksimalt én måned.

Der udføres endvidere en månedlig backup, som gemmes i et længere tidsrum.

Endelig tages der normalt en backup i forbindelse med årsskiftet eller i forbindelse med udskiftning af hardware mv.



Skatteministeriets backup strategi svarer til, hvad der er normal praksis i tilsvarende organisationer, hvad angår frekvens og genanvendelse af bånd.

Der er således sædvanligvis ikke adgang til data fra specifikke datoer i en given periode, der ligger mere end en måned tilbage i tid, men alene til den nærmeste månedsbackup. Da to af de backups, der er til rådighed for denne undersøgelse, er taget med mere end en måneds mellemrum, vil de dokumenter, der er både oprettet og slettet imellem de to månedsbackups, ikke være at finde på nogle af dem. Et dokument skal for at være bevaret således have eksisteret på det præcise backup tidspunkt, og det skal have været placeret i et bibliotek, der var inkluderet i backupstrategiens dataområde.

### 3.3. Det undersøgte materiale

#### *3.3.1. Indledning*

Undersøgelseskommissionen fik i januar 2005 adgang til at undersøge backup materialet i Skatteministeriets lokaler, hvor ministeriets it-sektion stillede et aflåst lokale til rådighed for kommissionens datakonsulent.

Materialet bestod af tre backup bånd, som Skatteministeriets it-sektion den 28. november 2003 havde udtaget og sikret efter aftale med kontorchef Per Bach Jørgensen:

1. Månedsbackupbånd for september 2003 (optaget som led i den almindelige rutinemæssige drift).
2. Dagsbackupbånd optaget mellem den 27. og 28. november 2003 i forbindelse med den daglige rutinemæssige backup af hele Skatteministeriets system.
3. En særlig backup, udtaget den 28. november 2003.

Den sidstnævnte backup var ikke en del af den sædvanlige sikkerhedskopiering, men blev udtaget umiddelbart efter, at det var meddelt, at der ville blive nedsat en undersøgelseskommission. Backup'en dækker e-mails og databiblioteker for, hvad der viste sig at være 5 udvalgte brugere. Disse brugere var: ekspeditionssekretær Helle Bergenfelt, departementschef Peter Loft, international ekspert Ivar Nordland, specialkonsulent Jesper Leth Vestergaard og departementschefsekretær Hans Lei Johansen From.

Backup båndene omfatter på nær båndet fra den 28. september 2003 hele Skatteministeriets system.

Undersøgelsen har koncentreret sig om de data, der er gemt på de to drev, hvor medarbejderne har fået vejledning om at gemme deres data, henholdsvis L-drevet (data) og H-drevet (users), hvor L-drevet er et fælles drev, og H-drevet efter det oplyste kan anvendes også til mere private data. Der er endvidere foretaget en undersøgelse af postsystemet (mails). Undersøgelsen af postsystemet har været begrænset til 23 postkasser (ud af 166 mulige), der har været benyttet af personer eller enheder, som undersøgelseskommissionen har vurderet kunne have været involveret i det undersøgte begivenhedsforløb.

De tre bånd blev alle restored (genindlæst) på en kommissionen tilhørende computer, der blev opstillet i aflåst lokale i Skatteministeriets it-sektion, og som ikke har været forbundet til andre maskiner. Der er herefter på samme computer foretaget søgninger i materialet ud fra de kriterier, som kommissionen har udstukket.

Undersøgelsen har taget udgangspunkt i følgende forudsætninger:

- Brugerne af systemet har håndteret filerne på korrekt måde/"i god tro"

- Der er ikke søgt andre steder end i de almindeligt anvendte lagringsbiblioteker
- Der er anvendt de sædvanlige værktøjer til korrespondance (dokumenthåndtering og e-mails). Filer, der ikke typisk er korrespondancefiler, er således sorteret fra
- Dokumenterne er lagret de sædvanlige steder. Der er således fokuseret på brugernes databiblioteker og e-mails og ikke på systembiblioteker mv.
- Brugerne har ikke krypteret dokumenterne
- Kun en mindre del af brugerkredsen og disses databiblioteker og e-mails er relevante for kommissionens undersøgelse. Kun disse data er udsøgt og eftergået.

### 3.3.2. Fremgangsmåde

For hver af de 3 backups, som den 6. januar 2005 blev restoret på en computer i Skatteministeriet, er der foretaget følgende:

Vedrørende almindelig korrespondance (ikke e-mails):

- Kvantificering af al data (Antal filer mv.)
- Frasortering af systemdata (data, der ikke er placeret i de almindelige korrespondance biblioteker, fx grafik og elektroniske præsentationer)
- Frasortering af filer, der ikke er af korrespondancekarakter
- Frasortering af filer, der er skrevet af personer, der ikke er relevante for det undersøgte begivenhedsforløb
- Frasortering af filer med en størrelse over 500.000 bytes
- Frasortering af filer, der sidst er redigeret før 1. januar 1999
- Frasortering af filer, der ikke indeholdt mindst et af de valgte søgeord:

TDC, Dyremose, goodwill, talkline, dialoggruppe, datterselskab og sambeskatning. (De poster, der indeholdt ordene Charlotte Dyremose, er ligeledes frasorteret)

- Frasortering af ”støj” i form af filer, der indeholdt et af de valgte søgeord, men som åbenbart ikke var relevante for undersøgelsen

### 3.3.3. Søgeresultater

#### 3.3.3.1. Dokument-delen

Der fremkom ved søgning på dokumentdelen følgende resultater.

På backup'en pr. 27. november 2003 fandtes i alt 757.969 filer.

En stor del af disse filer er systemfiler og er ikke ”bruger-genererede”. Ifølge oplysninger fra Skatteministeriets it-sektion placerer de anvendte systemer almindelig korrespondance (af både arbejdsrelateret og privat karakter) i de 2 foldere: ”...\DATA\” og ”...\USERS\”. Der fandtes i ”...\DATA\” mappen 260.836 filer, og i ”...\USERS\” mappen 67.994 filer.

Korrespondancefiler i alt: 328.830 filer.

Kommissionen har umiddelbart vurderet, at de mest interessante filtyper til lagring af korrespondance er ”DOC” (= MS Word filer), ”WPD” (= Word Perfect filer) og ”XLS” (= Excel regneark). I stedet for at arbejde ud fra en positivliste har undersøgelsen imidlertid inkluderet alle filtyper, og efterfølgende er de ikke-interessante sorteret fra, en type ad gangen. På den vis er det sikret, at der ikke er overset en interessant filtype. Inden filtyperne er sorteret fra, er de hver især stikprøvekontrolleret.

Kapitel 2  
Afsnit 3

De filtyper, der er sorteret fra, er filer med følgende extensions: 255, 258, htm, db, 004, pfb, ani, 000, 001, 002, 003, 004, 005, 006, wb3, pdf, fil, tmp, ppt, png, reg. Der er forskellige tekniske forklaringer på, at disse er frasorteret. For eksempel er der intet til hinder for at skrive almindelig tekst i PPT filer (elektroniske power-point præsentationer), men korrespondance, der kunne forestilles at være interessant i undersøgelsesarbejdet, vil næppe være udarbejdet som en præsentation. Andre frasorterede filtyper er grafiske formater, systemfiler, temporære filer og lignende.

Ligeledes er det forudsat, at eventuelle interessante filer vil være af en størrelse, der ligger under 500.000 bytes, svarende til ca. 20 sider.

Dernæst er alle filer, der ikke har været redigeret siden 1. januar 1999, frasorteret.

I de tilbageværende filer er frasorteret filer, der ikke indeholdt mindst én forekomst af mindst ét af følgende søgeord:

TDC, dialoggruppe, Talkline, datterselskab, Dyremose, sambeskatning og goodwill.

Forekomster med teksten "Charlotte Dyremose" er generelt sorteret fra. Årsagen her til er, at Charlotte Dyremose i egenskab af skatteordfører for et regeringsparti ofte forekommer i de dokumenter, der indeholder teksten "Dyremose". Dokumenter med navnet "Charlotte Dyremose" skønnes ikke at have relevans for kommissionens undersøgelse.

Endelig er frasorteret alle de brugerbiblioteker, der tilhører brugere, der ikke er relevante for det undersøgte begivenhedsforløb.

Med alle ovenstående filtre sat i kraft resterede der 154 filer. Disse filer er trukket ud, og kommissionen har bearbejdet disse 154 filer manuelt.

På specialbackup'en for den 28. november 2003 er der ved den ovenfor beskrevne udsøgning fremkommet 80 filer.

Denne backup indeholder som beskrevet ovenfor kun data for fem udvalgte personer og de udvalgte filområder, som man i Skatteministeriet oprindeligt betragtede som værende relevante for undersøgelsen.

Kommissionen har sammenlignet de data, der ligger i denne backup (udtaget den 28. november om morgenen), med den almindelige backup, foretaget pr. den 27. november 2003 (om natten mellem den 27. og den 28. november 2003).

De data, der ligger på specialbackup'en, er de to almindeligt anvendte biblioteker til lagring af korrespondance samt mailsystemet. De to almindeligt anvendte biblioteker til korrespondance er bibliotekerne "USERS" og "DATA\BRUGERE", og herunder ligger der for hver bruger yderligere et underbibliotek, med den pågældende brugers korrespondance og andre filer. Fx "DATA\BRUGERE\PL".

Vedrørende de to korrespondancebiblioteker indeholder specialbackup'en for 28/11 for de angivne fem brugere det samme antal filer, med samme størrelser og samme filnavne som i den tilsvarende backup fra natten mellem 27. og 28. november. Der er kun en enkelt undtagelse hertil, som er lokaliseret som en fil, der ikke er relevant for kommissionens undersøgelse.

Kommissionen har således ikke skønnet det nødvendigt at undersøge eller analysere dokumenter fra specialbackup'en yderligere, da de ikke kunne tilføre nyt materiale i forhold til backup'en pr. 27. november.

På månedsbackup'en for september måned 2003 er der ved samme udsøgning som beskrevet ovenfor fremkommet 434 filer, som kommissionen herefter har gennemgået manuelt.

Som det fremgår af tallene, er der betydelige forskelle i mængden af data pr. september 2003 og pr. 27. september 2003. Det er herved konstateret, at der er en forskel i backup'en, hvilket kan forklares ved, at der er sket et skifte i backup softwaresystem i perioden. Det backup system, der blev anvendt i september 2003, begrænsede dokumentbetegnelsen til otte karakterer, hvilket har gjort det vanskeligt for kommissionen på dette grundlag at vurdere, om et givet dokument havde relevans for undersøgelsen.

#### Kommissionens individuelle gennemgang af de udsøgte filer

Kommissionen har eftergået samtlige udsøgte filer og har herunder undersøgt, om de allerede indgik i det sagsmateriale, som undersøgelseskommissionen havde fået overgivet, eller det var "nyt" materiale, og ifald der var tale om "nyt" materiale, er det vurderet, om dette muligt kunne have betydning for kommissionens undersøgelse. De manuelt undersøgte filer, der har karakter af "nyt materiale", er indsat i mappe G.

#### 3.3.3.2. Postsystemet (e-mails)

I postsystemet er der i de 23 åbnede postkasser ligeledes søgt på de ovenfor nævnte syv søgeord med de samme tids- og omfangsmæssige begrænsninger som beskrevet ovenfor, hvilket har givet følgende resultater:

For den 27. november 2003: 877 mails, heraf i alt 276 afsendte mails.

For den 28. november 2003: 252 mails, heraf i alt 142 afsendte mails.

For september 2003: 478 mails, heraf i alt 174 afsendte mails.

Det skal til de nævnte tal bemærkes, at mange e-mails tælles med flere gange, enten fordi de (samtidigt) sendes til flere, eller fordi de tælles med på ny, når der svares på en sådan e-mail.

Der er endvidere foretaget en særskilt søgning i postkasserne for Peter Loft og Ivar Nordland, hvilket med de ovenfor anvendte søgekriterier og begrænsninger har givet følgende resultater:

For den 27. november 2003

Ivar Nordland: i alt 3.858 mails, heraf 2.917 afsendte mails, hvoraf der ved anvendelse af søgeord er udfundet 142 mails med tilhørende vedhæftede filer (i alt 290 dokumenter).

Peter Loft: i alt 10.422 mails, heraf 4.580 afsendte mails, hvoraf der ved anvendelse af søgeord er udfundet 110 mails med tilhørende vedhæftede filer (i alt 168 dokumenter)

Der er under denne søgning også fremkommet to mails af 12. juni 2003, henholdsvis fra Ivar Nordland til Peter Loft (med vedhæftet notat) og fra Peter Loft til Ivar Nordland, som Ivar Nordlands bisidder har påberåbt sig i forbindelse med en afhøring den 2. juni 2005. De nævnte mails indgår i sagen som bilag A.52/bilag G.94/96/188/190. Der er endvidere fremkommet en mail af 24. februar 2003, som Per Bach Jørgensen har omtalt under sin forklaring den 22. september 2003. Denne mail er identisk med



den mail, som kommissionen har modtaget fra Per Bach Jørgensen (bilag F.05.05 og G.91).

#### For den 28. november 2003

Der foreligger her i alt væsentligt det samme antal e-mails som i backup'en pr. den 27. november 2003. Der er således ikke sendt/modtaget mails eller foretaget sletning af mails i perioden fra den seneste backup, den 27. november 2003 (med start kl. 23.00).

Det er ved søgningen konstateret, at der for brugerne HB (Helle Bergenfelt), IVN (Ivar Nordland), PL (Peter Loft) eller HJF (Hans Lei Johansen From) ikke er forskel i poster og vedhæftede filer mellem dagsbackup'en pr. 27. november og specialbackup'en den 28. november 2003, og at der for JLV (Jesper Leth Vestergaard) er to nye indgående poster. Disse to poster er lokaliseret, og det er konstateret, at de ikke er relevante for kommissionens undersøgelse.

Specialbackup'en af 28. november 2003 har således ikke kunnet bibringe kommissionen nyt relevant materiale.

#### September 2003

Ivar Nordland: i alt 3.571 mails, heraf 2.635 afsendte mails, hvoraf der ved anvendelse af søgeord er udfundet 123 mails.

Peter Loft: i alt 9.313 mails, heraf 4.054 afsendte mails, hvoraf der ved anvendelse af søgeord er udfundet 68 mails.

Det har teknisk ikke været muligt at åbne de vedhæftede filer til disse mails. Kommissionen har efter gennemgang af de udsøgte mails vurderet, at der ikke var behov

for yderligere foranstaltninger i forhold til de vedhæftede filer, da det af filangivelsen fremgik, at der alt overvejende var tale om dokumenter, som også fandtes i dokumentdelen og således allerede indgik i undersøgelsen.

#### Kommissionens individuelle gennemgang af de udsøgte filer

Der er for postsystemet foretaget samme undersøgelse af, om dokumenterne er kendte og relevante for undersøgelsen, som med hensyn til dokumentdelen. De manuelt undersøgte filer, der har karakter af ”nyt materiale”, er indsat i mappe G.

#### 3.4. Supplerende undersøgelse af e-mails

Den 9. februar 2006 blev der foretaget en supplerende undersøgelse i Skatteministeriets it-sektion af de indlæste backup-bånd med henblik på at få belyst omstændighederne i forbindelse med besvarelsen af S 703 og S 704, folketingsspørgsmål til statsministeren.

Der blev foretaget søgning på backup'en fra den 27. november 2003, i mailboksene for Peter Loft, Helle Bergenfelt, Ivar Nordland, og Jesper Leth Vestergaard samt i begrænset omfang Jens Drejer. For de fire førstnævnte personer blev afsendte og modtagne mails samt slettet post gennemgået for dagene 17-19. november 2003. Der blev endvidere foretaget en generel søgning i alle mailbokse på ”703 og 704”

Det ved gennemgangen fundne materiale af mulig relevans for kommissionens undersøgelse blev udskrevet og er optaget som bilag F.27-F.33.02.

#### 3.5. Bemærkninger vedrørende kommissionens undersøgelse af backup bånd

Som det er fremgået ovenfor, har kommissionen ikke foretaget en fuldstændig undersøgelse af det materiale, som er lagret på de tre backup bånd, som kommissionen har haft adgang til. Årsagen hertil er dels omfanget af det materiale, der er lagret på de tre

bånd, dels hensynet til i videst muligt omfang at undgå, at kommissionen fik adgang til materiale, som ikke har betydning for kommissionens undersøgelse.

De søgeord, som kommissionen har benyttet, giver efter kommissionens opfattelse en høj grad af sikkerhed for, at relevante dokumenter er blevet opfanget og derefter har kunnet indgå i undersøgelsen. Det må dog bemærkes, at såfremt en e-mail ikke har indeholdt noget af de anvendte søgeord, men dette har været indeholdt i et dokument, der er sendt som en vedhæftet fil, er dokumentet ikke blevet fanget. Ligeledes vil et dokument principielt også kunne indeholde relevant information, uden at dette har givet sig udslag i, at et af de anvendte søgeord optræder i teksten. Det kan således principielt ikke udelukkes, at der i den ikke undersøgte del af materialet kan findes dokumenter, der kan give oplysning om sagsforløbet.

Det kan i den forbindelse bemærkes, at der i løbet af undersøgelsen er tilgået kommissionen oplysninger, der har tjent til at belyse begivenhedsforløbet. Disse har haft karakter af e-mails enten mellem medarbejdere i Skatteministeriets departement indbyrdes eller mellem en medarbejder i departementet og en medarbejder i enten Told- og Skattestyrelsen eller Statsministeriet. Kommissionen har ikke fundet grundlag for at fastslå, at nogen del af dette materiale har en karakter, der gør, at udskrift deraf burde have været lagt på sagen af nogen af de berørte myndigheder.

#### **4. Håndteringen af materiale til brug for statsministerens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704**

I forbindelse med udarbejdelsen af udkast til beretning blev kommissionen opmærksom på, at det da foreliggende skriftlige materiale ikke afgav tilstrækkelig dokumentation for forløbet i forbindelse med statsministerens besvarelse den 19. november 2003 af spørgsmål S 703 og S 704 i Folketinget. I besvarelsen udtalte statsministeren blandt andet:

”Jeg har modtaget følgende oplysninger fra Skatteministeriet:

”L 99 er fremsat den 7. februar 2002 og vedtaget den 17. maj 2002. TDC anmodede først den 28. maj 2002 Ligningsrådet om bindende forhåndsbesked om, hvorvidt handelsværdien ved indtrædelse under sambeskatning kan anvendes som indgangsværdi. Dette spørgsmål havde ikke tidligere været forelagt skattemyndighederne.

Det er først på dette tidspunkt, at skattemyndighederne bliver opmærksomme på, at handelsværdien ved indtrædelse under sambeskatning bliver anvendt som indgangsværdi for goodwill.

Skatteministeriet kan dermed afvise, at man på tidspunktet for fremsættelsen af L 99 havde kendskab til koncernens fremgangsmåde.”

Jeg kan henholde mig til ovennævnte.  
...”

Et dokument med et sådant indhold forelå imidlertid hverken som afsendt fra Skatteministeriet til Statsministeriet eller som modtaget i Statsministeriet fra Skatteministeriet. Kommissionen rettede derfor henvendelse til Statsministeriet, som efter gennemgang af backup bånd fra efteråret 2003 fremsendte yderligere dokumenter til kommissionen vedrørende statsministerens besvarelse af det nævnte spørgsmål.

Kommissionen bemærker hertil, at en myndighed ved besvarelse af en henvendelse om udlevering af materiale til brug for en undersøgelseskommission som altovervejende udgangspunkt må være berettiget til at gå ud fra, at medarbejdere har overholdt såvel forvaltningsloven og offentlighedsloven som de grundlæggende dokumentationskrav i forvaltningssager, således at det vil være tilstrækkeligt at udlevere det originale sagsmateriale eller en kopi heraf i overensstemmelse med den fremsatte anmodning uden at skulle foretage undersøgelse af eventuelle backup bånd, som myndigheden måtte være i besiddelse af.

Folketingets Ombudsmand har i flere sager udtalt sig om myndigheders håndtering af elektroniske dokumenter. I Folketingets Ombudsmands Beretning for 1997 s. 198 ff. (205) (tilgængelig via [www.ombudsmanden.dk](http://www.ombudsmanden.dk) som nr. FOU 97.198) udtales det således:

”Efter min opfattelse må det for at kunne overholde forvaltningsloven, offentlighedsloven og grundlæggende dokumentationskrav i forvaltningssager været et ubetinget krav at en myndighed *enten* i sagen har en kopi af dokumenter som myndigheden har udfærdiget, *eller dog* med sikkerhed med meget kort varsel fra et edb-anlæg vil kunne lave en fuldstændig nøjagtig udskrift (svarende til en kopi) af dokumentet. ...”

Tilsvarende kan findes i Folketingets Ombudsmands Beretning for 2001 s. 290 ff. Statsministeriet bemærkede ved fremsendelsen af materialet blandt andet:

”Under henvisning til Skattefradragssagskommissionens skrivelse af 8. ds. skal Statsministeriet indledningsvis bekræfte, at ministeriet ved skrivelse af 27. maj 2004 fremsendte journaliseret materiale vedrørende det pågældende sagsforhold, som ministeriet sås at være i besiddelse af. Der blev ikke i den forbindelse foretaget en gennemgang af, hvorvidt der måtte eksistere ikke-journaliseret e-mailkorrespondance af relevans for sagen.

Med modtagelsen af kommissionens ovennævnte skrivelse er Statsministeriet blevet gjort bekendt med en e-mail - afsendt af en tidligere medarbejder i ministeriet - som burde have været journaliseret på sagen, idet den må anses for et væsentligt led i sagsdannelsen. På denne baggrund har Statsministeriet reetableret den elektroniske postkasse for den pågældende medarbejder, som fratrådte sin stilling med udgangen af december 2003. For at genskabe postkassen er 4 backup bånd dækkende perioden fra den 2. juni 2003 til den 31. december 2003 genindlæst på en midlertidig server.

Efterfølgende er der blevet udført en defragmentering på de enkelte databaser, og brugerens postkasse er lagt over i en PST fil, således at det har været muligt at søge i og læse samtlige afsendte og modtagne e-mails og filer i

perioden med henblik på at identificere eventuelt yderligere materiale af relevans for sagen.

I forbindelse med gennemgangen af medarbejderens postkasse er der fremkommet følgende relevant materiale, der vedlægges:

...

Som det fremgår, er der i vid udstrækning tale om interne ekspeditioner som led i Statsministeriets arbejde med notatet af 18. november 2003 og udkast til besvarelse af spørgsmål nr. S 703 og S 704. Materialet viser endvidere, at Statsministeriet i overensstemmelse med sædvanlig praksis i forbindelse med udarbejdelse af besvarelser af folketingsspørgsmål, som bygger på bidrag fra ressortministerier, sikrer sig, at Skatteministeriet står inde for de svarudkast, der lægges til statsministeren.

En del af materialet burde efter Statsministeriets opfattelse have været journaliseret på sagen og ville dermed være blevet fremsendt til kommissionen i maj 2004. Statsministeriet skal beklage, at dette ikke er sket.”

## **5. Orientering af de berørte embedsmænd og ministre samt deres bisiddere**

Den 31. marts 2004 blev der i henholdsvis Skatteministeriets departement og Told- og Skattestyrelsen afholdt møder, hvortil de personer i Skatteministeriets regi, der kunne blive berørt af undersøgelsen, var indbudt. På møderne gav kommissionens formand en redegørelse for kommissionens forestående arbejde og for de afhørtes og disses bisidderes retsstilling.

Den 3. maj 2004 havde kommissionens formand en samtale med fhv. skatteminister Frode Sørensen, hvorunder denne modtog en orientering svarende til den, som var givet på de nævnte møder i Skatteministeriet og Told- og Skattestyrelsen.

Den 8. juni 2004 afholdt kommissionen møde med bisidderne. På mødet gennemgik kommissionen det stillede kommissorium og de fortolkningsbidrag, der som nævnt

ovenfor knytter sig til det, ligesom der blev redegjort for karakteren af det skriftlige materiale, som indgik i undersøgelsen, og dettes omfang, og for den fremgangsmåde, som kommissionen agtede at benytte sig af ved forberedelsen og gennemførelsen af de enkelt afhøringer, samt de afhørtes og bisiddernes beføjelser efter undersøgelseskommissionsloven. Kommissionen oplyste herunder, at dens kommissorium omfattede såvel at undersøge og redegøre for et faktisk begivenhedsforløb, jf. undersøgelseskommissionslovens § 4, stk. 2, som at komme med forslag til sådanne ændringer af love, administrative regler eller administrativ praksis, som undersøgelsen kunne begrunde, jf. lovens § 4, stk. 3, og at foretage retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar, jf. lovens § 4, stk. 4. Kommissionen redegjorde endvidere for, at den agtede at efterleve forskriften i undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 1 og 2, således, at der 14 dage forud for hver enkelt afhøring/genafhøring ville blive sendt en ekstrakt til vidnet og bisidderen. Denne ekstrakt ville indeholde en angivelse af temaer og hovedspørgsmål i den afhøring, som kommissionens udspørger i samråd med kommissionen havde forberedt, samt en kopi af de bilag, som kunne forventes anvendt under afhøringen.

Afhøringsforløbet, der har strakt sig fra den 13. september 2004 til den 17. marts 2006, har været administreret i overensstemmelse hermed.

Kommissionen meddelte ved breve af 24. marts 2006 bisidderne for de embedsmænd, som kommissionen ikke overvejede at fremsætte bemærkninger om, jf. undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 3, at den gennemførte undersøgelse ikke rejste spørgsmål af faktisk eller retlig karakter vedrørende deres klienter, og at der ikke ville blive fremsat bemærkninger vedrørende de pågældende.

På et møde den 30. marts 2006 orienterede kommissionen bisidderne for de embedsmænd, som den overvejede at fremsætte bemærkninger om, om indholdet af de fore-

løbige bemærkninger, jf. undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 3. Disse bisidderne fik samtidig udleveret et udkast til kapitel 3 og kapitel 8-16, med henblik på, at de og deres klienter kunne afgive en skriftlig udtalelse jf. lovens § 23, stk. 4. Som følge af en henvendelse fra bisidderen for en af disse embedsmænd foretog kommissionen nogle justeringer, som foranledigede bemærkninger vedrørende en yderligere embedsmand. Dennes bisidder har herefter modtaget det nævnte materiale, der i fornødent omfang blev gennemgået med den pågældende.

Kommissionen modtog skriftlige udtalelser fra bisidderne og fra en enkelt embedsmand, jf. lovens § 23, stk. 4. De modtagne udtalelser er optaget som bilag til beretningen. Kommissionen har gennemgået de modtagne udtalelser og har foretaget de justeringer i redegørelsen og kommissionens bemærkninger, som disse har givet anledning til.





## Kapitel 3

### Vurdering af de tilvejebragte oplysninger og ansvarsstandard

#### **1. Indledning**

Undersøgelseskommissionen har efter sit kommissorium blandt andet haft til opgave efter § 4, stk. 2, i lov om undersøgelseskommissioner at undersøge og redegøre for et faktisk begivenhedsforløb samt efter lovens § 4, stk. 4, at foretage retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar.

Denne udformning af kommissionens opgaver rejser nogle spørgsmål i henseende til dels vurdering af de faktiske oplysninger, som er tilvejebragt gennem den undersøgelse, som kommissionen har gennemført, dels fastlæggelse af tærsklen for, hvornår der foreligger et forhold, som kan give anledning til bemærkninger fra kommissionen eller til en reaktion fra vedkommende embedsmands ansættelsesmyndighed.

Kommissionens bemærkninger vedrørende bevisvurdering er anført nedenfor i afsnit 2, mens kommissionens bemærkninger vedrørende ansvarsstandard er anført i afsnit 3.

#### **2. Undersøgelseskommissionens vurdering af de tilvejebragte oplysninger mv.**

Man må ved læsning af kommissionens protokol og redegørelse for det faktiske begivenhedsforløb være opmærksom på, at kommissionens indsamling af fakta ikke er foretaget ved en kontradiktorisk proces under en retssag med de særlige garantier, som knytter sig til en sådan. Dette forhold er en medvirkende årsag til, at kommissionen må anlægge en forsigtig vurdering af de tilvejebragte beviser. Et andet forhold,

der trækker i samme retning, er, at kommissionens bevisvurderinger kan have ganske vidtrækkende følger for den enkeltperson, hvis forhold foreligger til bedømmelse. Dette skyldes, at kommissionens bevisvurderinger danner grundlag for kommissionens retlige vurderinger, som skal fungere som et arbejdsgrundlag for det offentliges overvejelser om i givet fald at søge nogen enkeltperson draget til ansvar, det være sig strafferetligt, disciplinært eller ansættelsesretligt.

Kommissionen har derfor fundet kun at kunne lægge et forhold til grund som tilstrækkelig bevist, som kan være belastende for en enkeltperson, hvis det er væsentligt mere sandsynligt, at forholdet foreligger, end at det ikke foreligger.

Det begivenhedsforløb, som kommissionen har haft til opgave at undersøge og redegøre for, lå, allerede da kommissionen blev nedsat, for en dels vedkommende ganske lang tid tilbage, og det er derfor måske ikke unaturligt, at det i et vist omfang er fremgået af vidnerne besvarelse af stillede spørgsmål, at de ikke eller ikke sikkert husker den begivenhed, som spørgsmålet har vedrørt. Lige så klart er det, at vidner kan have opfattet en bemærkning eller et forløb på forskellig måde, eller at deres erindring ubevidst kan være påvirket af et ønske, de måtte have om at opfatte en begivenhed på en bestemt måde. Kommissionen må dog også bemærke, at det er forekommet, at de forklaringer, som forskellige vidner har afgivet om samme begivenhed eller forløb, har været så indbyrdes uforenelige, at det må konstateres, at de ikke alle kan være objektivt sande. Dette gælder i hvert fald de forklaringer, der er afgivet om indholdet af et møde den 7. februar 2003, som er omtalt nedenfor i kapitel 14, afsnit 3, og til dels om visse af de forklaringer, der er afgivet om forløbet af et møde i lovgruppen om international beskatning den 12. september 2001, som er omtalt nedenfor i kapitel 12, afsnit 4. Kommissionen har ud over sine bevismæssige vurderinger vedrørende de enkelte begivenheder fundet anledning til at fremsætte nogle generelle bemærkninger herom, jf. nedenfor i kapitel 16, afsnit 4.

En betydelig del af de dokumenter, der er indgået i kommissionens undersøgelse, og en del af de forklaringer, der er afgivet, vedrører fortolkningen af forskellige bestemmelser i skattelovgivningen. Disse dokumenter og forklaringer har sat rammen for kommissionens undersøgelse, uanset om kommissionen deler den opfattelse, som koncipisten af et dokument eller den, der har afgivet en forklaring, har tilkendegivet om den pågældende bestemmelses betydning.

Det bemærkes i denne forbindelse særligt, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som affattet ved lovforslag L 61, af naturlige grunde har spillet en central rolle i kommissionens undersøgelse. Denne bestemmelse blev som bekendt aldrig gennemført, idet lovforslaget bortfaldt som følge af udskrivelse af valg til Folketinget, inden det havde været til 1. behandling. En række af de vidner, som har afgivet forklaring, har haft lejlighed til at tilkendegive deres opfattelse af, hvilken betydning denne bestemmelse ville have haft for de skattemæssige virkninger af den omstrukturering af sit datterselskab i Tyskland, som TDC gennemførte. Kommissionen har imidlertid ikke foretaget en tilbunds gående vurdering af dette spørgsmål. Dette skyldes allerede det forhold, at der som følge af det anførte ikke kan siges noget sikkert om, hvorledes bestemmelsen ville have taget sig ud efter tre behandlinger i Folketinget med tilhørende udvalgsbehandling og mulighed for spørgsmålsstilling. Det anførte gælder både bestemmelsens materielle indhold og spørgsmålet om udformningen af bestemmelserne om ændringens ikrafttræden og overgangsregler i den forbindelse.

Tilsvarende har kommissionen ikke foretaget en tilbunds gående vurdering af rækkevidden af de øvrige bestemmelser, der har spillet en central eller dog betydelig rolle i undersøgelsen. Dette gælder navnlig bestemmelserne i ligningslovens § 5 H og afskrivningslovens § 40, stk. 5.

Der henvises herom nærmere til kapitel 5, afsnit 4 og 5.

### **3. Kommissionens bemærkninger om ”retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar”**

Undersøgelseskommissionen skal efter sit kommissorium i henhold til lov om undersøgelseskommissioner § 4, stk. 4, foretage retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar. Disse vurderinger kan, jf. undersøgelseskommissionslovens § 4, stk. 4, 2. pkt., ikke angå spørgsmålet om ministres ansvar.

Kommissionen har således skullet vurdere, om nogen af de involverede personer, bortset fra ministre, har gjort sig skyldig i et forhold – handling eller undladelse – der kan indebære, at et strafansvar er pådraget, samt om der foreligger grundlag for at søge et disciplinært ansvar gjort gældende mod ansatte i den statslige forvaltning. Kommissionen kan endvidere udtale sig om, hvorvidt der efter kommissionens opfattelse – selv om kommissionen ikke finder grundlag for at søge et strafansvar eller disciplinært ansvar gjort gældende – foreligger fejl eller forsømmelser.

Embedsmænds ansvar for manglende opfyldelse – forsætlig og uforsætlig – af de pligter, der påhviler dem, er reguleret i straffelovens §§ 156 og 157, hvorefter den, der virker i offentlig tjeneste eller hverv, ifalder straf i form af bøde eller fængsel, hvis han ”nægter eller undlader at opfylde en pligt, som tjenesten eller hvervet medfører, eller at efterkomme lovlig tjenstlig befaling”, eller hvis han ”gør sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse eller skødesløshed i tjenesten eller hvervets udførelse eller i overholdelsen af de pligter, som tjenesten medfører”, og ved tjenstemandslovens regler, særligt § 10, stk. 1, der fastslår, at en embedsmand samvittighedsfuldt skal ”overholde de regler, der gælder for hans stilling”.

De nævnte bestemmelser angiver ikke, hvori pligterne består. Dette må derfor udledes af andre skrevne regler i love eller administrative forskrifter samt af uskrevne retsgrundsætninger, forholdets natur samt teori og praksis på området, således som den er blevet fastlagt af en række tjenstemandsundersøgelser, kommissionsdomstole, undersøgelsesretter og dommerundersøgelser m.m.

For at et forhold kan anses for en tjensteforseelse, kræves det, at embedsmanden objektivt har tilsidesat de pligter, der følger af stillingens beskaffenhed, at denne pligttilsidesættelse subjektivt kan tilregnes ham som forsættlig eller uagtsom, samt at det pligtstridige forhold har en vis grovhed.

En bedømmelse af, om en embedsmand objektivt har tilsidesat de pligter, der påhviler ham, forudsætter, at det fastlægges, hvori disse pligter består. I forbindelse med den tjenstlige undersøgelse i Tamilsagen anførte forhørsledelsen, at et disciplinært ansvar forudsætter et pligtstridigt forhold, hvor pligtforsømmelsen kan bestå i tilsidesættelse af udtrykkelige retsforskrifter, men at en tjenstemand efter gældende ret utvivlsomt også kan ”drages disciplinært til ansvar for tilsidesættelse af uskrevne retsgrundsætninger med hensyn til tjenstlige handle- og undladelsespligter, hvis indholdet heraf kan fastlægges med rimelig sikkerhed”.

Dette betyder, at dispositioner, der primært hviler på fx økonomiske, organisatoriske eller tekniske vurderinger og skøn, faglige afvejninger eller hensigtsmæssighedsbetragtninger, som hovedregel vil falde uden for området for tjenstlige forseelser. Fejlskøn, fejlprioriteringer og lignende vil derfor vanskeligt kunne være ansvarspådragende, medmindre fejlskønnet skyldes utilstrækkelige undersøgelser af de faktiske forhold. At en embedsmand på grund af manglende dygtighed har udøvet fejlskøn og udført dårligt arbejde, er efter praksis således i almindelighed ikke tilstrækkeligt til, at der foreligger en tjenstlig forseelse. Dette vil i givet fald kun komme på tale, hvis der

foreligger en kvalificeret udygtighed, hvilket forudsætter, at forholdet har en vis grovhed.

Forholdet skal hertil kunne tilregnes embedsmanden som forsætligt eller uagtsomt. Der skal således foretages en individuel vurdering af, om den pågældende embedsmand med den viden og de kvalifikationer, han havde, burde have handlet anderledes.

Det kan udledes af beretninger fra tidligere undersøgelsesretter og kommissionsdomstole, og af redegørelser fra de tjenstlige undersøgelser, der fulgte efter nogle af disse sager, således som Jens Peter Christensen har gengivet disse i ”Undersøgelseskommissioner, Embedsmandsansvaret og Folketingets rolle” (kommentaren til lov om undersøgelseskommissioner), side 257 ff., at der i praksis endvidere stilles et krav om, at pligttilsidesættelsen skal være af en vis grovhed, hvilket kan ses som et udtryk for, at man ved vurderingen af, om begåede fejl og forsømmelser bør give anledning til, at et disciplinært ansvar søges gennemført, har foretaget en helhedsorienteret vurdering af grovheden af den subjektive såvel som den objektive side af de begåede forseelser.

Jens Peter Christensen sammenfatter praksis med hensyn til tilregnelser og grovhed således, at ”der ved vurderingen af, om der foreligger en tjenstlig forseelse, foretages en nuanceret helhedsbedømmelse på grundlag af de samlede foreliggende omstændigheder. Ved bedømmelsen af, om der foreligger den fornødne subjektive tilregnelser – i form af forsæt eller uagtsomhed – anlægges en individuel vurdering af, om den pågældende embedsmand – med den viden og de kvalifikationer, han havde, burde have handlet anderledes. Denne vurdering løber til dels sammen med en vurdering af det objektive gerningsindhold, således at der foretages en helhedsorienteret vurdering af grovheden af såvel den subjektive som den objektive side af de begåede handlinger

eller undladelser. Ved denne helhedsorienterede vurdering kan der – i tillæg til en vurdering af karakteren af de tilsidesatte retsfor skrifter og embedsmandens mere eller mindre klare forståelse heraf – inddrages en række momenter, herunder f.eks. det arbejdspress embedsmanden var udsat for, de organisatoriske betingelser, hvorunder han virkede, den politiske interesse, der måtte knytte sig til den pågældende sag eller det pågældende sagsaspekt samt karakteren af de hensyn, der motiverede embedsmandens handlinger eller undladelser.”

Det er ved den praksis, der foreligger fra de tjenstlige undersøgelser, der har fulgt efter kommissionsdomstolsundersøgelser mv., generelt lagt til grund, at embedsmændenes ukendskab til eller fejlopfattelse af retsregler, der ligger uden for straffeloven og tjenstemandsloven, må betragtes som uegentlige retsvildfarelser, der udelukker et forsætsansvar. På den anden side vil ukendskab til eller vildfarelser med hensyn til tjenstepligternes nærmere indhold som udgangspunkt ikke kunne anses for diskulperende, medmindre vildfarelsen i det konkrete tilfælde ud fra en helhedsvurdering må sidestilles med en faktisk vildfarelse. Det vil således efter en konkret vurdering kunne anses for en tjensteforseelse, at en embedsmand bevæger sig ind på et område, som han ved, at han ikke har kendskab til.

Med hensyn til offentlige ansatte chefers ledelsesansvar kan det af praksis udledes, at en topchef almindeligvis er berettiget til at gå ud fra, at sager, der varetages af en underordnet, varetages på en lovlige og korrekt måde. Topchefens ansvar består således primært i at sikre sig, at opgaven varetages af præsumptivt kyndige medarbejdere. Hvis han selv deltager i sagsbehandlingen, må han endvidere sikre sig, at sagen behandles korrekt. En topchef kan næppe pålægges et selvstændigt ansvar for manglende tilsyn med sine medarbejdere. Underordnede chefers fejl, forsømmelser eller eventuelle tjensteforseelser vil kun kunne føre til et selvstændigt ansvar for topchefen,



Kapitel 3  
Afsnit 3

hvis han herved selv har tilsidesat de pligter til at lede den pågældende enhed, der påhviler ham.

De bemærkninger vedrørende enkelte implicerede embedsmænds handlinger og undladelser, som kommissionen har fundet anledning til at fremsætte, er anført ved de enkelte begivenheder, som har givet anledning til bemærkningerne, jf. kapitel 12-15, og visse af dem er anført samlet i kapitel 16.

## Kapitel 4

### Myndighedsopbygning mv. på Skatteministeriets område

#### **1. Indledning**

Nedenfor gives en beskrivelse af kompetencefordeling og arbejdsgange inden for Skatteministeriets område, særligt med hensyn til departementet og ToldSkat, med henblik på de forhold, der har betydning for undersøgelseskommissionens undersøgelse.

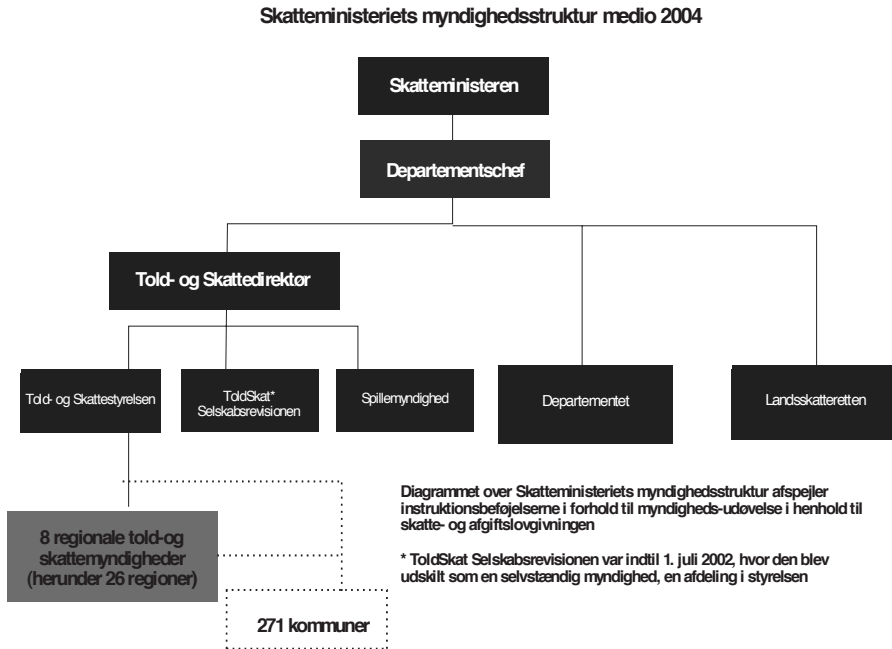
Beskrivelsen bygger dels på det skriftlige materiale, som undersøgelseskommissionen har modtaget fra Told- og Skattestyrelsen og Skatteministeriet, og dels på de forklaringer, der er afgivet over for kommissionen. De personer, der har afgivet forklaring, er nedenfor angivet med deres fulde navn uden titel eller stillingsbetegnelse. De afhørte personers stilling eller funktion i forbindelse med det undersøgte begivenhedsforløb fremgår af personoversigten, der findes forrest i del II.

Der er i det følgende ikke redegjort for eller taget højde for den omorganisering af skatteforvaltningen, som er foretaget ved skatteforvaltningsloven (lov nr. 427 af 6. juni 2005) med virkning fra den 1. november 2005. Beskrivelsen er således holdt i nutidsform som dækkende for forholdene i den periode, som undersøgelsen har vedrørt.

#### **2. Skatteministeriets myndighedsstruktur**

Skatteministeriet består af departementet, ToldSkat og Landsskatteretten. Departementschefen er den øverste administrative chef for ministerområdet.

Myndighedsstrukturen inden for Skatteministeriets område var medio 2004 således:



Told- og Skattestyrelsen er en del af ToldSkat, som herudover består af Selskabsrevisionen, Spillemyndigheden og 8 told- og skatteområder, der er opdelt i 26 regioner.

Myndighedsstrukturen er ændret på nogle punkter inden for de sidste 10 år. I april 1995 blev strukturen ændret, således at told- og skattedirektøren fik referat til departementschefen, og ikke længere direkte til skatteministeren. Spillemyndigheden blev oprettet i begyndelsen af 2001 som en selvstændig myndighed med referat til told- og skattedirektøren i forbindelse med, at der blev indført en ny lovgivning om spil. Pr. 1. juli 2002 blev ToldSkat Selskabsrevisionen udskilt som en selvstændig myndighed, og samtidig blev de daværende 29 told- og skatteregioner, der hver udgjorde en selv-

stændig myndighed, omlagt til 8 regionale told- og skattemyndigheder med i alt 26 regioner.

Skatteministeriets opgaver kan overordnet opdeles i tre typer: lovgivning, forvaltning (klagebehandling) og drift. Den funktionelle opgavefordeling mellem ministeriets tre institutioner er således, at departementet varetager lovgivning mv., Landsskatteretten varetager forvaltningen i klagesager, og ToldSkat varetager driften. De kommunale skatteforvaltninger hørte indtil den 1. november 2005 ikke under den statslige skatteadministration. (Den 1. november 2005 blev den statslige skatteforvaltning (ToldSkat) og de kommunale skatte- og inddrivelsesforvaltninger fusioneret, og samlet i én myndighed, fordelt på 30 skattecentre).

### **3. Skatteministeriets departement**

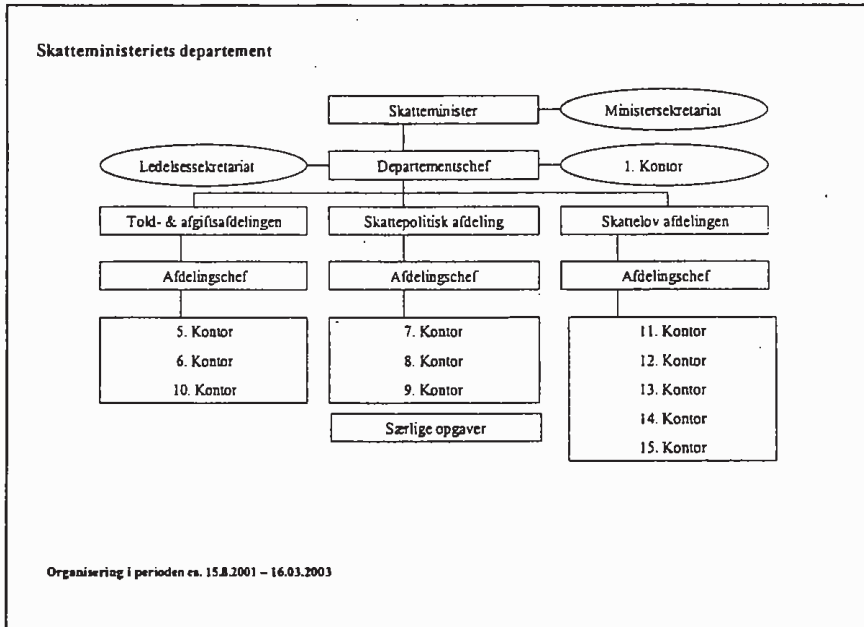
Departementets opgaver er beskrevet på følgende måde i anmærkningerne til forslag til finanslov for finansåret 2004 (beskrivelsen har overordnet været uændret siden 1995):

”Departementets virksomhed omfatter ministerbetjening, lovgivning vedrørende skat, forbrugs- og miljøafgifter og arbejdsmarkedsbidrag, internationale opgaver samt overordnede planlægnings- og budgetfunktioner for ministerområdet.

Departementet forestår samtidigt den overordnede administration af lovgivningen på Skatteministeriets område og påser, at administrationen er tilrettelagt med tilstrækkelig hensyntagen til borgernes retsbeskyttelse.

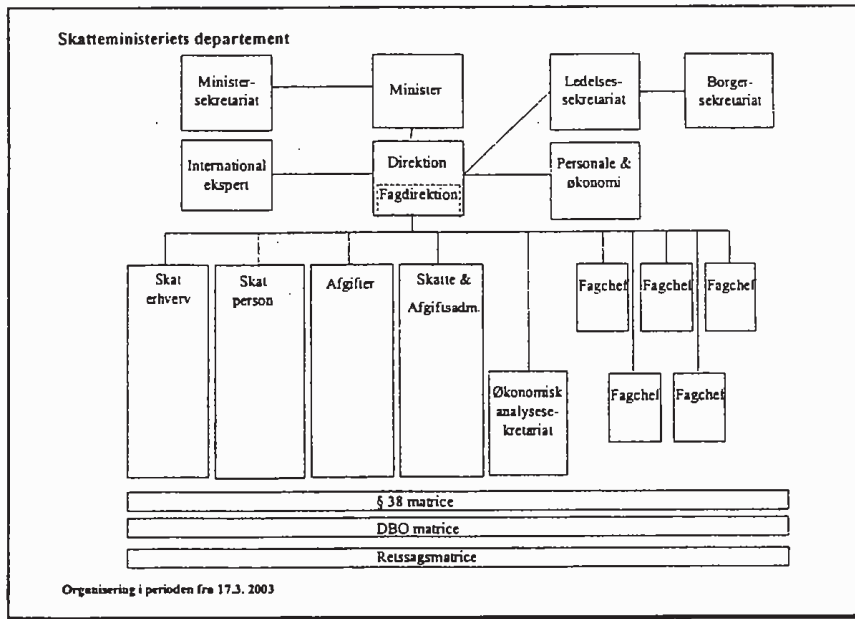
Departementet varetager opgaver i forbindelse med udarbejdelse af bekendtgørelser og cirkulærer, behandler fortolkningsspørgsmål samt følger lovens virkninger med henblik på eventuelle justeringer.”

Skatteministeriet var fra 15. august 2001 til 16. marts 2003 organiseret i afdelinger/kontorer på følgende måde:



I perioden forud herfor var Skatteministeriet opbygget på samme måde, idet der i perioden indtil udgangen af juli 1999 var i alt 14 kontorer fordelt på 3 afdelinger. Pr. 1. august 1999 blev 3. kontor nedlagt, og 10. kontor blev flyttet fra skattelovsafdelingen til told- og afgiftsafdelingen. Den 1. januar 2001 blev 4. kontor nedlagt, og pr. 15. august 2001 blev 1. kontor organisatorisk flyttet fra told- og afgiftsafdelingen til en stabsfunktion under departementschefen.

Skatteministeriet har fra den 17. marts 2003 været organiseret på følgende måde:



Skatteministeriet har fra 1998 til 2004 haft følgende ministre:

Fra 23. marts 1998 til 21. december 2000	Ole Stavad (S)
Fra 21. december 2000 til 27. november 2001	Frode Sørensen (S)
Fra 27. november 2001 til 2. august 2004	Svend Erik Hovmand (V)
Fra 2. august 2004	Kristian Jensen (V)

René Mikkelsen og Jesper Skovhus Poulsen har om departementets arbejdsopgaver forklaret, at

”hovedopgaverne er ministerbetjening og lovgivning. Desuden har departementet styringsrelationer for hele told- og skatteområdet med hensyn til økonomi mv. Det kan ske, at departementet bliver inddraget i enkeltborgeres skatteforhold. Det kan skyldes, at man forventer, at sagen vil få presse-

bevågenhed, eller at sagen er af ikke uvæsentlig beløbsmæssig størrelse. Man prøver at spotte de interessante sager, dvs. hvad der er interessant for ministeren, så tidligt som muligt og indrapportere – såkaldt ”early warning” – for at kunne behandle sagerne bedst muligt. Indrapportering er nødvendig for at opfange sagerne, da departementet ikke selv har konkret sagsbehandling.

... departementet nok tager sig af konkrete sager, men man træffer ikke afgørelse i sagerne”. <s. 44>

#### **4. ToldSkat/Told- og Skattestyrelsen**

ToldSkats opgaver er beskrevet på følgende måde i anmærkningerne til forslag til finanslov for finansåret 2004:

”ToldSkat består af Told- og Skattestyrelsen og 8 regionale told- og skatemyndigheder samt Selskabsrevisionen og Spillemyndigheden. Told Skat's virksomhed omfatter administrationen i forhold til virksomheder og borgere primært af lovgivningen om skat, told, forbrugs- og miljøafgifter og bidrag til arbejdsmarkedsfonde.

Told- og Skattestyrelsen har ansvar for Skatteministeriets driftsområde, herunder personale-, økonomi-, edb- og bygningsadministration. Styrelsen yder bistand til skatteministeren inden for hele driftsområdet.

Told- og Skattestyrelsen deltager endvidere i det lovforberedende arbejde på skatte-, afgifts- og toldområdet samt i det internationale skatte-, afgifts- og toldsamarbejde.

ToldSkat

– varetager statens opgaver vedrørende administrationen af skatte-, afgifts- og toldlovgivningen samt diverse EU-ordninger. Hovedopgaverne omfatter informations-, opkrævnings- og kontrolvirksomhed over for borgere og virksomheder,

– varetager statens opgaver vedrørende skatteansættelse af personer, selvstændige erhvervsdrivende, selskaber, fonde og foreninger, herunder udarbejdelse af planer for og tilsyn med kommunernes ligningsarbejde samt vurdering af landets faste ejendomme,

- deltager sammen med Skatteministeriets departement i undersøgelser af virkningerne af den gældende skatte-, afgifts- og toldlovgivning og i den administrative udformning af love og bekendtgørelser på området,
- deltager sammen med Skatteministeriets departement i det internationale skatte-, afgifts- og toldsamarbejde, herunder samarbejdet inden for EU,
- varetager en række opgaver for andre ministerier og styrelser, bl.a. betalingsforretninger, indsamling af oplysninger til diverse kontrol- og statistikformål og LetLøn,
- varetager spørgsmål vedrørende edb-samarbejdet mellem den statslige og den kommunale skatteforvaltning.

Told- og Skattestyrelsen varetager den overordnede administration, udvikling, planlægning og styring af ToldSkat's opgaver i forhold til told- og skatteregionerne og behandler visse konkrete klagesager, ministersager, ligningsrådssager og nævnssager.

De 8 regionale told- og skattemyndigheder varetager inden for hvert deres geografiske område eller i samarbejde vejledning, opkrævning og kontrol over for virksomheder og borgere samt det direkte samarbejde med kommunerne.”

#### 4.1. Told- og Skattestyrelsen

Jan Steen Jensen har om Told- og Skattestyrelsens opgaver forklaret, at

”Told- og Skattestyrelsen har det overordnede ansvar for administration af skatte- og afgiftslovgivningen, herunder for udarbejdelse af vejledninger til myndigheder, virksomheder og borgere, f.eks. ligningsvejledninger, toldvejledninger, lønsumsafgiftsvejledninger mv. Told- og Skattestyrelsen har endvidere det overordnede ansvar for økonomien og for personale ansat hos ToldSkat. Styrelsen er sekretariat for Ligningsrådet, der er den øverste ligningsmyndighed. Ligningsrådet udarbejder blandt andet bindende forhåndsbeskeder, hvilket vil sige svar på anmodninger fra skatteydere om de skattemæssige virkninger af påtænkte dispositioner. Herudover har styrelsen ansvar for de edb-systemer, der styrer udskrivning af forskudsregistreringer, selvangivelser og årsopgørelser.

Told- og Skattestyrelsen indgår hvert år resultatkontrakter med de 8 regionale told- og skattemyndigheder om, hvilke mål disse skal nå. I denne forbindelse fastsættes de økonomiske rammer, inden for hvilke de enkelte regionale told- og skattemyndigheder kan disponere, blandt andet vedrørende



udgifter til personale. Told- og Skattestyrelsen udarbejder sammen med Ligningsrådet årlige planer for den kommunale ligning, ligesom der udarbejdes planer for tilsynet med ligningen. Told- og Skattestyrelsen har ikke den direkte kontakt med skatteyderne. Denne varetages for så vidt angår personer af kommunerne, og for så vidt angår virksomheder (moms og afgifter) af de regionale told- og skattemyndigheder. Told- og Skattestyrelsen er i visse situationer klageinstans for kommuners/regionale told- og skattemyndigheders afgørelser.” <s. 6>

Jan Steen Jensen, Hanne Søgaard Hansen og Arne Bundgaard Nielsen har om forholdet mellem departementet og Told- og Skattestyrelsen og de forskellige organers hovedopgaver forklaret, at

”departementets hovedopgave er det lovforberedende arbejde, mens styrelsens hovedopgave er at administrere lovgivningen og bringe den til offentlighedens kendskab. Departementet foretager ikke konkret sagsbehandling. Det er Told- og Skattestyrelsen, der udarbejder vejledninger og foretager den konkrete sagsbehandling. Styrelsen deltager også i det lovforberedende arbejde. Der er en løbende kontakt mellem Told- og Skattestyrelsen og departementet vedrørende blandt andet lovfortolkningsspørgsmål.

... den administrative tilrettelæggelse af en påtænkt lovændring, fx etablering af de nødvendige edb-systemer, påhviler Told- og Skattestyrelsen.

... ToldSkat, som skal administrere lovgivningen, giver input til departementet om de administrative og økonomiske konsekvenser af påtænkte lovændringer, ligesom ToldSkat fremkommer med lovtekniske kommentarer.

... Told- og Skattestyrelsen på anmodning fra departementet afgiver høringssvar over et lovudkast eller -forslag med bemærkninger om, hvorvidt udkastet/forslaget er hensigtsmæssigt.

Man kan godt forestille sig, at styrelsen, hvis man bliver opmærksom på, at de bestående regler fungerer uhensigtsmæssigt eller har utilsigtede konsekvenser, muligt på baggrund af noget, man fx har hørt i styrelsen, retter henvendelse til departementet herom. Der er derimod ikke direkte kontakt fra Told- og Skattestyrelsen til Folketinget.” <s. 13-14n.>

Jesper Skovhus Poulsen har forklaret, at

”departementet står for ministerbetjening og lovgivningen, og styrelsen står for den daglige drift, herunder edb. Der er en stor gråzone, hvor både departement og styrelse er involveret i det daglige arbejde. Det sker fx i det lovforberedende arbejde eller projekter, hvor forarbejdet til et lovforslag enten udføres i et samarbejde mellem departementet og styrelsen eller måske i styrelsen alene. En stadig større del af det lovforberedende arbejde foregår i samarbejde med medarbejdere fra styrelsen. Til brug for udarbejdelsen af udkast til lovforslagene indhenter departementet – som tidligere – bidrag fra styrelsen i form af fx faktuelle oplysninger, men også selve forberedelsen sker stadig oftere i samarbejde med medarbejdere fra styrelsen.”  
<s. 49>

I et notat om enheder i ToldSkat, som har haft at gøre med de spørgsmål, der er omfattet af kommissoriet for undersøgelseskommission (bilag A.07.01), har Told- og Skattestyrelsen om administrationen af de relevante bestemmelser i skattelovgivningen anført:

”Administrationen af de i kommissoriet for undersøgelseskommissionen omtalte skatteregler herunder behandling af anmodninger om bindende forhåndsbesked på området varetages af kontorer i Told- og Skattestyrelsen.

Selskabs- og aktionærbeskatningskontoret/selskabsbeskatningskontoret/selskabsomstruktureringskontoret administrerer reglerne om koncernbeskatning, herunder overdragelse af aktiver (herunder goodwill) der kan danne grundlag for skattemæssige fradrag hos moderselskabet i forbindelse med sambeskatning.

Fra 1. januar 1998 til 31. marts 1998 hed kontoret selskabs- og aktionærbeskatningskontoret og var placeret i Told- og Skattestyrelsens retsafdeling. Fra 1. april 1998 til 31. oktober 2001 hed kontoret selskabsbeskatningskontoret og var placeret i Told- og Skattestyrelsens selskabsbeskatningsafdeling. Fra 1. november 2001 hedder kontoret selskabsomstruktureringskontoret og er placeret i Told- og Skattestyrelsens retsafdeling.

...

Kontorchefen for det omtalte kontor refererede indtil 31. oktober 2001 til en afdelingschef. Med virkning fra 1. november 2001 refererer kontorchefen i materielle skattespørgsmål til en retschef og i organisatoriske spørgsmål til en underdirektør. Afdelingschefen/retschefen/underdirektøren refererer til en vicedirektør og videre til Told- og skattedirektøren (fra 9. marts 2001 direkte til told- og skattedirektøren).

...

Spørgsmålet om fastsættelsen af værdien af goodwill, herunder behandling af anmodninger om bindende forhåndsbesked på området varetages af erhvervsbeskatningskontoret i Told- og Skattestyrelsens retsafdeling. Kontoret har været inddraget i værdiansættelsen af goodwill i den af kommissoriet for undersøgelseskommissionen omfattede sag.

Kontorchefen for det omtalte kontor refererede indtil 31. oktober 2001 til en afdelingschef. Fra 1. november 2001 refererer kontorchefen i materielle skattespørgsmål til en retschef og i organisatoriske spørgsmål til en underdirektør. Afdelingschefen/retschefen/underdirektøren refererer til en vicedirektør og videre til told- og skattedirektøren (fra 9. marts 2001 direkte til told- og skattedirektøren). ...”

Jan Steen Jensen har forklaret, at

”... organisationsændringen i 2001 blandt andet skulle ses som led i en sparerrunde, hvorved der skete en reduktion i antal afdelinger og antal chefer. Man oprettede i den forbindelse ved sammenlægning af Retsafdelingen og Selskabsbeskatningsafdelingen én større Retsafdeling, som behandler spørgsmål om selskabsbeskatning, personbeskatning og afgiftsretlige spørgsmål. På grund af de meget komplicerede problemstillinger, som karakteriserer Retsafdelingens arbejdsopgaver, blev det besluttet at styrke afdelingen fagligt ved at oprette 3 retschefstillinger for henholdsvis selskabsbeskatning, personbeskatning og afgifter. Det var i det daglige disse 3 chefer, der spærrede med kontorchefer og sagsbehandlere. De var så at sige ”garanter for lovforklaringen”, såvel når det gjaldt styrelsens opgaver vedrørende lovforberedende arbejde og indholdet af Ligningsvejledningen som forberedelsen af sager til Ligningsrådet. I organisatoriske spørgsmål refererede retscheferne til en underdirektør. Hvis et kontor skulle besvare et spørgsmål fra Folketinget, kom svaret fra sagsbehandleren via kontorchefen og retschefen til direktionen. Retscheferne havde ikke noget med ligningen af de enkelte skatteydere at gøre.

Det kontor, som i perioden 1. april 1998-1. oktober 2001 hed Selskabsbeskatningskontoret, og det kontor, som fra 1. november 2001 hedder Selskabsomstrukturingskontoret, havde stort set de samme opgaver, og der var således i realiteten mere tale om et navneskift. Selskabsbeskatningskontoret var placeret i Selskabsbeskatningsafdelingen, og Selskabsomstrukturingskontoret er placeret i den nye Retsafdeling. Ved sammenlægningen af Retsafdelingen og Selskabsbeskatningsafdelingen pr. 1. november 2001 blev kontoret placeret i den nye Retsafdeling.” <s. 8-9>

#### 4.2. Selskabsrevisionen

Told- og Skattestyrelsen har om skatteligningen oplyst (bilag A.07.01):

”Ligningen af de største selskaber i Danmark varetages siden 1998 af staten. Ligningen blev organisatorisk placeret i en særlig selskabsrevisionsafdeling i Told- og Skattestyrelsen, som blev oprettet pr. 1. april 1998. Ligningen af TDC er siden 1. oktober 1998 blevet foretaget af et kontor i afdelingen, som er placeret i Århus.

Med virkning fra 1. juli 2002 blev selskabsrevisionsafdelingens status ændret fra at være en afdeling i Told- og Skattestyrelsen til at være en selvstændig myndighed inden for ToldSkat.

Det relevante kontor i Århus refererer til en afdelingschef. Afdelingschefen refererer til en vicedirektør og videre til told- og skattedirektøren (fra 9. marts 2001 direkte til told- og skattedirektøren).

...

Det var selskabsrevisionskontoret i Århus som den 16. oktober 2000 sendte en skrivelse til Told- og Skattestyrelsens selskabsbeskatningsafdeling, jf. undersøgelseskommissionens kommissorium. (Der var tale om en redegørelse, som blev sendt af 2 omgange den 16. oktober 2000).

...”

Jan Steen Jensen har forklaret, at

”... ToldSkat Selskabsrevisionen optræder som en selvstændig myndighed, placeret under told- og skattedirektøren. Selskabsrevisionen var tidligere

blevet etableret som en afdeling i Told- og Skattestyrelsen, men blev pr. 1. juli 2002 udskilt som en selvstændig myndighed. Gennem denne organisatoriske ændring opnåede man, at Selskabsrevisionen organisatorisk blev sidestillet med andre ligningsmyndigheder. Selskabsrevisionen havde, også da den var en afdeling i styrelsen, haft direkte referat til told- og skattedirektøren. <s. 5>

... I december 1997 blev det, formentlig i kølvandet på nogle rapporter fra Rigsrevisionen, som op gennem 1990'erne havde vist betydelig interesse for området, som led i finanslovsaftalen for 1998 besluttet at overføre ligningen af selskaber fra kommunerne til staten. Overførslen omfattede alle selskaber. Den faktiske opgave med ligning af de selskaber, som efter et omsætningskriterium var størst, blev henlagt til Told- og Skattestyrelsen. Ligningen af de fleste af de øvrige selskaber blev på kontrakt henlagt til kommunerne eller samvirker herimellem, mens ligningen af de øvrige selskaber blev foretaget af de regionale told- og skattemyndigheder.

Der blev pr. 1. april 1998 oprettet 2 nye afdelinger i Told- og Skattestyrelsen, Selskabsbeskatningsafdelingen, der skulle varetage den overordnede lovforklaring, og Selskabsrevisionsafdelingen, der skulle tage sig af selve ligningen.

Selskabsrevisionen blev organiseret med et antal kontorer i København og 2 kontorer i Århus. Formålet med at henlægge ligningen af de store selskaber til Told- og Skattestyrelsen var navnlig, at man herved kunne få opbygget det faglige miljø, som er nødvendigt for at kunne løfte opgaven. Sagerne blev fordelt efter branchemæssige og geografiske kriterier.

TDC var omfattet af den statslige ligning, da det er et af de største danske selskaber. Årsagen til, at selskabet blev lignet i Århus, var formentlig, at TDC på dette tidspunkt havde hovedkontor i Århus.” <s. 7>

Jesper Skovhus Poulsen har forklaret, at

”Da der tidligere havde været styrings- og koordineringsproblemer i forbindelse med ligningen af selskaber, blev denne i forbindelse med finansloven for 1998 henlagt til staten. Denne omstrukturering gav ikke anledning til ændringer i departementet. Omlægningen blev udmøntet på den måde, at Told- og Skattestyrelsen stod for ligningen af de største selskaber, mens ligningen af de øvrige selskaber blev foretaget af kommuner på grundlag af en kontrakt med Told- og Skattestyrelsen. Alle var enige om, at

de større selskaber skulle lignedes centralt, således at man kunne følge dem.”  
<s. 45>

Jan Steen Jensen, Hanne Søgaard Hansen og Arne Bundgaard Nielsen har om forholdet mellem Selskabsrevisionen og Selskabsbeskatningskontoret forklaret, at

”Selskabsrevisionsafdelingen behandler de konkrete ligningssager. Selskabsbeskatningskontoret, der behandler spørgsmål om lovfortolkning på selskabsskattens område, er et kontor i Retsafdelingen, ... Selskabsrevisionsafdelingen forelægger kun et lovfortolkningsspørgsmål for Selskabsbeskatningskontoret, hvis den selv er i tvivl.

... Selskabsrevisionsafdelingen foretager en vurdering af problemstillingen, og såfremt man ikke selv kan klare problemet, kontakter man Selskabsbeskatningsafdelingen for at få sagen principielt afklaret. Der er visse spørgsmål, som Selskabsrevisionsafdelingen skal forelægge for Selskabsbeskatningsafdelingen, herunder spørgsmål om lovfortolkning, der har principiel karakter, eller som har stor betydning for andre skatteydere. Hvis der kommer et nyt, ikke tidligere afklaret spørgsmål, skal dette forelægges for Selskabsbeskatningsafdelingen eller Retsafdelingen.

Det bliver ikke straks ved modtagelsen af en ligningssag vurderet, om Selskabsbeskatningskontoret skal have orientering om sagen. Det viser sig først i løbet af sagsbehandlingen.

... Det var kun i forholdsvis få sager, at Selskabsrevisionsafdelingen søgte rådgivning hos Selskabsbeskatningskontoret. ”Man klarede meget selv, og det var også forudsat.” Selskabsbeskatningsafdelingen hørte slet ikke om alle store selskaber, der var til ligning.” <s. 9-10>

## **5. Det løbende samarbejde mellem departementet og Told- og Skattestyrelsen**

I et notat fra april 2004 (bilag A.07.03) har Told- og Skattestyrelsen herom oplyst:

”Som det fremgår af opgavebeskrivelserne er der mange berøringsflader mellem departementet og Told- og Skattestyrelsens arbejdsopgaver. Derfor er der behov for et tæt dagligt samarbejde mellem departementet og Told- og Skattestyrelsen. Med henblik herpå er der udarbejdet et notat fra oktober 1997 om styringsrelationerne mellem ToldSkat og departementet, ...

Som det fremgår af notatet om styringsrelationerne, er der tale om faglige styringsrelationer og økonomisk/strategisk styringsrelationer.

De faglige styringsrelationer omfatter ministerbetjening og koordinering mellem ToldSkat og departementet vedrørende overordnet planlægning og prioritering af lovgivningsprocessen og konkrete skatte-/afgiftsfaglige spørgsmål.

De økonomiske/strategiske styringsrelationer omfatter ministerbetjening og overordnet planlægning, prioritering og kontrol vedrørende strategi, resultatmål, økonomi og personale.

Med henblik på det daglige samarbejde mellem departementet og styrelsen er der etableret en række fora. Disse er omtalt i notatet om styringsrelationer, afsnit 6 om samarbejdsformer på det økonomiske/strategiske område.”

Af det nævnte notat om styringsrelationerne mellem ToldSkat og departementet fra oktober 1997 (bilag A.07.06), afsnit 6, fremgår:

”Ministeren og Departementschefen har det overordnede ansvar for, at Skatteministeriet lever op til omverdenens krav og forventninger, og at det samlede ministerområde arbejder i samme retning med udgangspunkt i fælles prioriteringer og perspektiver.

Departementet har en forpligtelse til at sikre en tæt kontakt og en løbende informationsudveksling mellem det politiske system, herunder ministeren og det administrative system repræsenteret ved Told•Skat.

Samtidig er det vigtigt at sikre sammenhæng og kontinuitet i arbejdet, uanset om opgavevaretagelsen finder sted i Departementet, i Styrelsen eller begge steder, og uanset om parterne involveres sideløbende eller succesivt.

Af disse grunde skal der lægges størst mulig vægt på at skabe en løbende, fyldestgørende og retvisende dialog på alle niveauer mellem Departementet og Told•Skat.

Særligt skal det sikres, at der gensidigt informeres og koordineres i spørgsmål, der har væsentlig betydning for begge parter; der er af væsentlig

interesse for begge parter eller som direkte regulerer forhold hos begge parter.

Månedlige møder mellem ministeren, departementschefen og told- og skattedirektøren.

Der afholdes månedlige møder mellem ministeren, departementschefen og told- og skattedirektøren, hvor alle overordnede spørgsmål af politisk, strategisk, økonomisk eller personalemæssig karakter drøftes.”

...

Ugentlige møder mellem departementschefen og told- og skattedirektøren.

Departementschefen og told- og skattedirektøren afholder ugentlige møder vedrørende aktuelle emner af overordnet eller principiel karakter.

...

Specialmøder mellem departementschefen og told- og skattedirektøren.

Større faglige sagskomplekser samt spørgsmål af økonomisk/strategisk karakter drøftes ved jævnlige special-møder mellem departementschefen og told- og skattedirektøren i fornødent omfang bistået af ledende medarbejdere indenfor de under drøftelse værende områder.

Hensigten med special-møderne er at sikre den gensidige information om verserende eller kommende sager med en vis kompleksitet, eller om overvejelser om iværksættelse af eller fremdriften i allerede besluttede initiativer vedrørende økonomi eller overordnet strategi – dvs. emner, der er af betydning for begge parter og som i beslutnings- eller resultatfasen involverer begge parter.

...”

Told- og Skattestyrelsen har i notatet fra april 2004 (bilag A.07.03) supplerede oplyst:

”Møderne mellem ministeren, departementschefen og told- og skattedirektøren kaldes nu udvidede koncernmøder. I disse møder deltager også



Landsskatterettens præsident. På møderne drøftes såvel økonomisk/strategiske spørgsmål som faglige spørgsmål. Møderne afholdes 2-3 gange om året.

De i notatet om styringsrelationer omtalte møder mellem departementschefen og told- og skattedirektøren kaldes nu koncernmøder. I møderne deltager også andre fra ledelsesgruppen i henholdsvis departementet og told- og skattestyrelsen. På møderne drøftes såvel økonomisk/strategiske spørgsmål som faglige spørgsmål. Møderne afholdes regelmæssigt, 6-10 gange om året.”

Jan Steen Jensen, Hanne Søgaard Hansen og Arne Bundgaard Nielsen har forklaret, at

”told- og skattedirektøren på baggrund af, at han [Arne Bundgaard Nielsen] ikke længere havde direkte reference til ministeren, ønskede at få fastslået de overordnede principper for styringsrelationerne mellem ToldSkat og departementet. Baggrunden for, at told- og skattedirektøren var blevet frataget den direkte ministerreference, var SparNord-sagen. <s. 17>

... Hvis det fx er et lovforslag, der skal udarbejdes, er det departementet, der har ledelsen og bestemmer, om og hvornår det forelægges for styrelsen. Styrelsen har nogle konkrete opgaver, når den får et lovforslag forelagt. Blandt andet skal styrelsen undersøge, om lovforslaget teknisk hænger fornuftigt sammen. Såfremt der er bemærkninger hertil, meddeles disse skriftligt til departementet. Styrelsen skal endvidere vurdere de administrative konsekvenser, herunder med hensyn til økonomi, edb mv. Styrelsen kan godt blive inddraget i prioriteringen omkring det administrative, men ikke i selve den politiske prioritering. Det er et departementsanliggende.

Det kan ske, at styrelsen bliver inddraget i spørgsmål om, hvornår og hvorledes nye initiativer ... kan føres ud i livet.

... at man godt kan forestille sig, at departementet til brug for udarbejdelse af et notat vil indhente oplysninger hos styrelsen om ressourceanvendelsen. <s. 19>

... der afholdes ”koncernmøder”, hvor departementschefen, told- og skattedirektøren, vicedirektørerne og andre ledende chefer fra departementet og styrelsen mødes med jævne mellemrum. Disse møder afholdes principielt en gang om ugen og i hvert fald mindst en gang om måneden. Endvidere

holdes der 3-4 gange om året ”udvidede koncernmøder”, hvori også skatteministeren og præsidenten for Landsskatteretten deltager. Derudover holdes der en lang række møder mellem personer fra de to myndigheder uden formaliserede fora.

... der udarbejdes referater fra såvel koncernmøderne som de udvidede koncernmøder.

... det kun undtagelsesvis sker, at departementschefen ikke er til stede, når personer fra Told- og Skattestyrelsens ledelse taler med skatteministeren. Hvis departementschefen personligt er forhindret, vil der være en anden højtplaceret medarbejder fra departementet til stede.” <s. 20-21>

### 5.1. Lovgrupper

Af et notat (A.07.03 (s. 50046-50047)) udarbejdet af Told- og Skattestyrelsen i april 2004 fremgår om lovgrupperne blandt andet:

”...

Med henblik på at sikre det nødvendige samspil i lovgivningsprocessen mellem departementet og styrelsen blev der i 1995/96 etableret en række lovgrupper for hvert af de større lovområder. Grupperne skal under forsæde af den relevante kontorchef i departementet og Told- og Skattestyrelsen som sine hovedopgaver have løbende at overvåge tilstanden indenfor det pågældende område samt at komme med forslag til forbedringer, forenklinger og andre ændringer samt koordinere initiativer indenfor området.

I notatet fra oktober 1997 om styringsrelationer mellem ToldSkat og departementet er beskrevet nogle særlige områder af den faglige styringsrelation, hvor en justering blev anset for nødvendig.

En af disse justeringer bestod i en styrkelse af indsatsen i lovgrupperne. For at sikre, at lovgrupperne kom til at indtage en mere central og formaliseret rolle blev det besluttet at gennemføre en justering af rammerne for lovgrupperne:

For at sikre en så effektiv og hensigtsmæssig lovgivningsproces og ministerbetjening som muligt, blev det anset for afgørende, at såvel ToldSkat

som departementet investerede de nødvendige ressourcer og aktivt arbejder for at realisere de fordele, der ville være i et tæt sammenspil.

...”

Arbejdet i lovgrupperne er beskrevet i et notat af 24. oktober 1997 vedrørende ”Overordnede principper for styringsrelationerne mellem ToldSkat og Departementet” (bilag A.07.06, bilag 2) samt i et notat af 12. november 1997 fra Told- og Skattestyrelsen om retningslinjer for ToldSkats deltagelse i lovgruppearbejdet (bilag A.07.07). Af førstnævnte notat fremgår blandt andet:

”...

Forudsætningen for arbejdet i lovgrupperne er, at lov- og sagsforberedende arbejde i forhold til departementschef/minister, principielle enkeltsager, sager med stor politisk opmærksomhed samt early warning o.lign. behandles som en fælles proces, hvor Departementet har ansvaret for de politiske og lovgivningsmæssige aspekter, mens Told•Skat har ansvaret for lovgivningens hensigtsmæssighed (herunder administrative konsekvenser), samt principielle enkeltsager og early warning.

...”

Af notatet af 12. november 1997 fremgår det:

”...

De overordnede principper for styringsrelationerne mellem Departementet og Told•Skat er beskrevet i Departementets notat af 24. oktober 1997.

Det fremgår, at en vigtig brik i samspillet mellem Departementet og Told•Skat på det faglige område er lovgrupperne. I bilag 2 til notatet (side 12-14) er der fastsat de nærmere rammer for arbejdet i lovgrupperne.

Disse rammer vedrører forholdet mellem Departementet og Told•Skat. Derimod er der ikke taget stilling til, hvordan det sikres, at medlemmerne af

lovgrupperne internt er ”klædt på” til arbejdet eller med andre ord har rygdækning for sin holdning til spørgsmålet.

Medlemmerne repræsenterer henholdsvis Departementet og Told•Skat.

Medlemmerne fra Told•Skat skal på sædvanlig måde sikre sig det fornødne mandat fra ”huset”, inden der i en lovgruppe drøftes og tages stilling til dette eller hint spørgsmål.

Hvis en lovgruppe ikke kan blive enige om et spørgsmål, forholdes som beskrevet på side 13 i Departementets notat af 24. oktober 1997, dvs. uenigheden anføres i en ”kantet parentes” i lovgruppens rapport.

Alle rapporter fra lovgrupperne forelægges for departementschefen og told- og skattedirektøren til drøftelse på et af de ugentlige møder.

Det kan også besluttes af departementschefen og told- og skattedirektøren, at spørgsmålet skal drøftes på et såkaldt specialmøde mellem departementschefen og told- og skattedirektøren, ...”

Hanne Søgaard Hansen, Jan Steen Jensen og Arne Bundgaard Nielsen har om lovgrupperne forklaret, at

”lovgrupperne blev etableret i begyndelsen/midten af 1990’erne.

Der har altid været løbende kontakt mellem styrelsen og departementet. Etableringen af lovgrupperne skyldtes særligt et ønske om at systematisere det lovforberedende arbejde. Der blev etableret godt tyve lovgrupper, der skulle effektivisere arbejdsgangen. De lovgrupper, vistnok 15-20, der skulle tage sig af spørgsmål om skat og moms, var emneopdelt. De øvrige tog sig af administrative spørgsmål. Det var altid kontorchefen for det kontor i departementet, hvis område lovgruppens arbejde vedrørte, der var formand for lovgruppen.

Hanne Søgaard Hansen ... mener, at der blev udarbejdet et referat fra lovgruppemøderne, som gik til den pågældende afdeling i styrelsen og muligvis også til departementet. Lovgrupperne var ikke underordnet nogen og hørte ikke til i nogen speciel afdeling.

... styrelsens repræsentant i lovgruppen typisk var en kontorchef. Kontorchefen drøftede forud for et lovgruppemøde med afdelingschefen, hvilken

holdning huset havde til et givet emne. Der blev udarbejdet et referat. Kontorchefen rapporterede tilbage til sin afdelingschef, hvad der var sket på møderne. Afdelingschefen traf herefter afgørelse om, hvorvidt et emne skulle rapporteres videre. Hvis departementet og styrelsen var uenige, kunne emnet tages op på det ugentlige kontorchefmøde.

... afdelingschefen kunne forelægge en uenighed om et fortolknings-spørgsmål for Fagligt Forum, hvor den så ville blive drøftet. Fagligt Forum var gruppen af afdelingschefer for de faglige kontorer, der holdt jævnlige møder. Den faglige vicedirektør var formand for dette forum. Det var møder, hvor man blandt andet drøftede opfølgningen på gennemførte ændringer i lovgivningen. Man fulgte således op på, om styrelsen gjorde, hvad den skulle.

Man foretog ikke konkret sagsbehandling i lovgrupperne, men de lovfortolknings- og øvrige problemer, som man drøftede, kunne meget vel være udsprunget af konkrete sager. Dette gjaldt også i sager om bindende forhåndsbesked. Styrelsen forelagde ikke den konkrete sag, men blot den problemstilling, som den rejste.

Vidnerne er ikke bekendt med ændringer i retningslinjerne for ToldSkats deltagelse i lovgruppearbejdet efter november 1997.

... man efter strukturændringen i 2003 nedskar antallet af lovgrupper, men man ændrede ikke på retningslinjerne for disses arbejde.

... det var meget svært at få lovgrupperne til at holde møder. Ideen med grupperne var god nok, men det var svært at føre den ud i livet.

... det var formanden for en lovgruppe, der var ansvarlig for at samle emner til en dagsorden og at indkalde til møder. Der var i det daglige arbejde løbende kontakt mellem de relevante kontorer i departementet og styrelsen, og det var ikke tanken, at arbejdet i lovgrupperne skulle erstatte denne. <s. 15-16>

... det var svært at holde liv i lovgrupperne. Man ønskede at sætte mere system i møderne og sætte regler for, hvem der skulle gøre hvad. Det var en understregning af interessen i en "early warning", dvs. at man ønskede at sikre, at medarbejderne, straks de hørte om noget interessant, bragte det videre i systemet, også selvom de ikke havde gennemgået hele sagen først. Lovgrupperne var blevet etableret med henblik på, at man kunne udnytte

systemerne bedst muligt. Der var blevet lagt megen prestige i etableringen af grupperne, men desværre gik det ikke helt som tænkt, og man faldt tilbage til det gamle system, hvor man ringede til den korresponderende afdeling om problemer i stedet for at drøfte det i lovgrupperne. Det har været svært at få lovgrupperne til at fungere. Nogle grupper fungerer udmærket, mens andre slet ikke fungerer.

... både departementet og styrelsen havde fordel af lovgruppearbejdet. Man havde her en platform, hvor man i fællesskab kunne nå frem til retningslinjerne. Såfremt en gruppe ikke fungerede, klarede man eventuelle problemer på anden måde. Der var ikke noget, der "faldt på gulvet" eller blev forsømt, fordi en lovgruppe ikke holdt møder i en periode.

Der var daglig kontakt mellem departementet og styrelsen og et løbende samarbejde mellem dem. Såfremt der var et problem i det daglige, satte de berørte kontorchefer sig sammen og drøftede dette.

... der, så vidt han [Jan Steen Jensen] vidste, ikke var udarbejdet senere papirer, og at de retningslinjer, der fremgår af det fremlagte bilag, stadig må anses for gældende." <s. 17-18>

René Mikkelsen og Jesper Skovhus Poulsen har om lovgrupperne forklaret, at

"tanken med lovgrupperne var at skabe et forum, hvor styrelsen og departementet kunne drøfte forskellige problemstillinger på et afgrænset lovområde og herved få skabt et kontaktnet. Lovgrupperne blev etableret i forbindelse med omstruktureringen i 1996. Det var meningen, at der skulle være en kontorchef fra såvel departementet som styrelsen med i hver lovgruppe, og kontorchefen fra departementet skulle være hovedansvarlig for lovgruppens arbejde. Der kunne godt være flere kontorchefer fra hver enhed i samme lovgruppe, ligesom der kunne være andre medarbejdere med i grupperne.

Pr. 1. april 2003 blev lovgrupperne relanceret. Der blev herved lagt op til, at man mere systematisk skulle rapportere om det område, man var ansvarlig for. Hensigten var, at rapporterne skulle have karakter af redegørelser snarere end rene referater. Årsagen til relanceringen var dels de strukturændringer, som blev gennemført i såvel departementet som styrelsen, dels at man havde en fornemmelse af, at grupperne måtte kunne gøre deres arbejde bedre, end det hidtil havde været tilfældet. Navnlig var det vigtigt, at lovgrupperne rapporterede til hele systemet.

... der ikke var pligt til, at man efter et lovgruppemøde rapporterede til sin afdelingschef om, hvad der var sket på mødet. Det var ikke tilstrækkeligt til at opfylde en pligt til rapportering i systemet, at man nævnte en sag på et lovgruppemøde og så troede, at man ikke skulle gøre mere. En melding om et problem må gå kommandovejen.

... baggrunden for etableringen af lovgrupperne også var et ønske fra departementet om at følge op på lovgivningen og følge med i virkningerne heraf. Lovgrupperne kunne ikke og skulle ikke erstatte rapporteringspligten opad i systemet. Lovgrupperne var ikke en del af hierarkiet. Det var departementets medlem, der var formand for lovgruppen. Det er kontorcheferne og ikke afdelingschefer, der har ansvaret for lovgrupperne.

... der var forskellig praksis for, hvem der skrev referater fra lovgruppemøderne.

... vel skulle lovgrupperne følge op på gennemført lovgivning, men de kunne også drøfte initiativer til lovgivning. Før man sendte et udkast til lovforslag i egentlig høring, ville man formentlig på et tidligt stadie have drøftet det mere uformelt mellem departementet og styrelsen på et lovgruppemøde.

... det ikke er alle udkast til lovforslag, der kommer til drøftelse i lovgrupperne. De kommer kun med, hvis det passer ind tidsmæssigt, og lovgrupperne mødes ikke tit. Der er ikke særlige grunde til, at et udkast drøftes på et lovgruppemøde. Lovgrupperne har ikke noget ansvar, idet de står uden for hierarkiet. Det forhold, at et udkast ikke har været drøftet på et møde i en lovgruppe, kan således ikke betegnes som en fejl.

... der er nedfældet et sæt retningslinjer for lovgruppernes arbejde. Baggrunden herfor var, at man ville gøre arbejdet mere forpligtende, herunder med hensyn til hvem der skulle udarbejde referater. De fleste pligter påhvilede departementets kontorchefmedlem. Hvis departementet var interesseret i, at der blev holdt et lovgruppemøde, ville man tage initiativ hertil.

Styrelsen havde ansvaret for, at de administrative forhold mv. blev taget med [på et lovgruppemøde]. Med "early warning" menes, at de sager, som af en eller anden grund er vigtige, spottes så tidligt som muligt for at undgå problemer. Det er en fordel at kende disse sager så tidligt som muligt.

Jesper Skovhus Poulsen ville ikke udelukke, at der var lovgrupper, der kørte med så faste intervaller, at man kunne forvente, at alle sager blev drøftet her. Man kan ikke regne med, at en sag var afrapporteret, blot fordi den var blevet nævnt på et lovgruppemøde. At en sag bliver drøftet på et møde i en lovgruppe, igangsætter blot "early warning"-processen, men man skal selv følge op på sagen ved egentlig rapportering videre i systemet.

Jesper Skovhus Poulsen forklarede videre, at lovgrupperne ikke er de eneste formaliserede organer, hvor departementet og styrelsen mødes og udveksler oplysninger. Der afholdes således ugentlige koncernledelsesmøder – hver tirsdag eftermiddag – med deltagelse af fra departementet: departementschefen, 3 direktører, chefen for personale- og økonomiafdelingen, den internationale ekspert, ministersekretæren samt indslusningsenheden og fra styrelsen: told- og skattedirektøren, 2 vicedirektører samt chefen for styrelsens direktionsekretariat. Der afholdes herudover 2-3 gange årligt udvidede koncernledelsesmøder, hvor ministeren, departementschefen, told- og skattedirektøren og præsidenten for Landskatteretten mødes. Endvidere afholdes der forskellige ad hoc-møder. På koncernledelsesmøderne er et fast punkt på dagsordenen orientering om sager, der skal behandles på det kommende møde i Ligningsrådet. Grundlaget for orienteringen er det, som er passeret på det formøde, som vedkommende retschef fra styrelsen altid holder med Ligningsrådets formand forud for et ligningsrådsmøde.

Jesper Skovhus Poulsen mente, at der i nogle lovgrupper også deltager retschefer fra styrelsen. Tidligere var det kun kontorcheferne, der deltog i lovgrupperne. Deciderede afdelingschef-møder finder efter hans erfaring ikke sted.

René Mikkelsen bemærkede, at det var et ønske fra styrelsen, at styrelsen i grupperne var repræsenteret ved afdelingscheferne/retscheferne. Fra departementet er det stadig kontorcheferne, der nu har titel af områdechefer, som deltager i lovgrupperne. <s. 51-55>

... der bliver skrevet referater fra lovgruppemøderne, og de går også til departementschefen og til told- og skattedirektøren. Vidnet [René Mikkelsen] har set referater fra nogle lovgrupper, som var lagt til departementschefen, men kan ikke med sikkerhed sige, om departementschefen og told- og skattedirektøren modtager alle referater. Referaterne er en uforpligtende orientering om, hvad der var sket på møderne. Hvis der er forhold, som ledelsen skal tage sig af, skal det skrives ned og bringes til ledelsen på en anden måde. Det er ikke nok at "smugle det ind" på side 5 i et referat fra et lov-



gruppemøde. Ledelsen skal have fortalt, at det er et problem, og det skal ikke være noget, den skal udlede af et referat.” <s. 57-58>

### 5.2. Afrapportering af vigtige/principielle sager

I et notat af 12. juni 1996 fra Told- og Skattestyrelsen om ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i styrelsen (bilag A.07.10) fremgår det blandt andet:

”...

#### **Faglig opfølgning på kontorniveau**

...

Ved forelæggelsen af sager for afdelingschefen, direktionen og ministeren har kontorchefen ansvar for, at det sker i en sådan form, at der reelt kan tages stilling til de relevante spørgsmål. Det skal således fremgå af indstillingen, hvilke overvejelser kontoret har haft og hvilke risici, der er forbundet med indstillingen.

...

#### **Afgrænsningen af principielle og/eller vigtige sager**

Det er ikke muligt at opstille entydige og objektive kriterier for, hvornår en sag er principiel eller vigtig. Kriterierne vil også afhænge af, om der er tale om "politiske" sager eller sager på det administrative niveau. Erfaringsmæssigt vil det være relevant, at afdelingschefen som minimum orienteres om følgende sagsområder:

- Sager, der vedrører børsnoterede selskabers betaling af skatter og afgifter, og som ikke er af helt uvæsentlig beløbsmæssig betydning.
- Sager, der vedrører større omstruktureringer af børsnoterede selskaber.
- Sager, der involverer Folketings- og kommunalpolitikere.
- Sager, som har eller må forventes at være genstand for presseomtale.

- Større kontrolsager, dvs. hvor virkningen overstiger et tocifret millionbeløb.
- Sager vedrørende praksisændringer, der kan involvere et større antal personer eller virksomheder.
- Sager, der berører interesseorganisationer.
- Sager, der forekommer usædvanlige eller uforklarlige.
- Sager, hvor de involverede parter eller sagsgenstanden bevirker, at det må antages at ville påkalde sig politisk interesse.
- Ombudsmandssager
- Indstillinger om indbringelse af afgørelser for domstolene
- Sager om lovfortolkning, der kan involvere store beløb

Afdelingschefen har ansvaret for, om en sag bør forelægges/informeres til direktionen og evt. ministeren. I tvivlstilfælde bør afdelingschefen konsultere den faglige vicedirektør.

Det bør altid tydeligt fremgå, om en sag forelægges, d.v.s. om der reelt ønskes en stillingtagen til en given problemstilling. En orientering bør ske så hurtigt som muligt, normalt også inden der evt. skal tages stilling til sagens materielle indhold. Dette gælder uafhængigt af, om sagen efterfølgende forventes forelagt.

Sager, hvor der må forventes et lovgivningsinitiativ, bør altid konsulteres med departementet på et så tidligt tidspunkt som muligt.

Principielle sager bør løbende drøftes i de lovgrupper, der er nedsat med departementet. Der kan herved sikres en korrekt juridisk bedømmelse og en vurdering af sagens evt. politiske aspekter.”

Jan Steen Jensen, Hanne Søgaard Hansen og Arne Bundgaard Nielsen har herom forklaret, at

”retningslinjerne generelt var kendt i organisationen, i hvert fald på kontorchefniveau. Retningslinjerne er udtryk for en formalisering af noget, som vel vil gælde, selv om det ikke er nedfældet på tryk.

... selve beslutningen om, at der skulle rapporteres, blev truffet på afdelingschefsniveau. Der var dog ikke noget til hinder for, at en medarbejder kunne rette henvendelse til kontorchefen og spørge, om det ikke var hensigtsmæssigt at rapportere om en bestemt sag.

... det jævnligt skete, at der blev rapporteret.

... der ikke er kommet nye retningslinjer efter juni 1996. Der er ikke i forbindelse med omstruktureringerne sket ændringer i retningslinjerne, der således fortsat er gældende. De blev nedfældet på papir i forbindelse med, at told- og skattedirektøren mistede sit direkte referat til skatteministeren. <s. 11-13>

... en ”gul” orientering er betegnelsen for den forside, som alle sager, der bliver lagt til ministeren, er forsynet med. På den ”gule” er der en komprimeret redegørelse for sagen.

... der godt kan ligge et notat bagved, men man vil på det gule ark samle oplysningerne, herunder hvad ministeren specielt skal være opmærksom på. Den ”gule” er et resumé af sagen. Det er kontoret/fuldmægtigen/pågældende sagsbehandler, der skriver den ”gule”. Såvel departementet som styrelsen betjener sig af gule omslag, når sagen er klar til forelæggelse for ministeren. En sag, der starter i styrelsen, går til kontorchefen, der sender den videre til afdelingschefen. Afdelingschefen sender sagen til vicedirektøren, der typisk vil sende den til indslusningsenheden i departementet.

... sagen går fra medarbejderen via kontorchefen, retschefen/underdirektøren og vicedirektøren, som afgør, om told- og skattedirektøren skal se på sagen, til departementet. Hos departementet tager indslusningsenheden imod sagen.

... den officielle betegnelse for indslusningsenheden er Ledelsessekretariatet i departementet. Sager, der skal forelægges for ministeren, modtages her.

... sager, der går gennem indslusningsenheden, typisk forudsættes at være klar til forelæggelse for ministeren. <s. 32-33>

... det ikke er alle sager om større beløb eller om børsnoterede selskabers ret til afskrivninger, som vil blive forelagt som vigtige/principielle. Hanne Søgaard Hansen og Arne Bundgaard Nielsen bekræftede, at en sag om afskrivning på goodwill på 10 mia. kr. ville være vigtig/af principiel betydning.” <s. 36>

René Mikkelsen og Jesper Skovhus Poulsen har forklaret, at

”de ikke kender retningslinjerne.

... det ... jævnlige er blevet diskuteret, hvorledes man kunne etablere et tilfredsstillende ”early warning”-system, således at sagerne kom til departementets kendskab så tidligt som muligt med henblik på orientering af ministeren. I sommeren 2004 er der indført en særlig procedure herfor, som navnlig tager sigte på ligningsrådssager, den såkaldte ”3-trinsraket”. 3-trinsraketten skal sikre, at departementet som en fast procedure underrettes i al fald om sager, der verserer for Ligningsrådet, så tidligt som muligt.

... diskussionen om rapportering går langt tilbage. Det kan alle steder ske, at et eller andet pludselig blusser op og får politisk interesse, og det er derfor nødvendigt, at man er opmærksom på sager, der kan have interesse for ministeren. Det er vanskeligt for medarbejdere ude i regionerne at forudse, at en sag kan være af betydning, selv om den ikke angår større beløb.

... at der kort før sommerferien 2004 på koncernledelsesplan skriftligt er aftalt nogle retningslinjer – den omtalte ”3-trinsraket” – med Told- og Skat-testyrelsen. Efter retningslinjerne kan der ske orientering til departementet på tre tidspunkter af en sags behandling. Det første er, når sagen kommer ind, og sagsbehandleren bliver opmærksom på, at sagen er politisk interessant. Næste tidspunkt er i forbindelse med, at sagen går fra styrelsen til Ligningsrådet, og det tredje er på det ugentlige koncernledelsesmøde, hvor et fast punkt er orientering om ligningsrådssager, som har været behandlet på det formøde, som styrelsen som sekretariat altid holder med Ligningsrådets formand forud for et møde i Ligningsrådet.

... Den store nyskabelse er koblingen mellem et koncernledelsesmøde og formødet i Ligningsrådet.

René Mikkelsen mente ikke, at der tidligere har været nedskrevne retningslinjer.

... der dagligt er uformelle drøftelser mellem styrelsen og departementet om fortolkning af lovgivningen, men at mere komplekse spørgsmål bliver drøftet i lovgrupperne. Det er en del af det daglige samarbejde, at den juridiske afdeling drøfter sager med de afdelinger, der skal anvende lovene. Det er mere sjældent, at man drøfter, om en sag skal indrapporteres. Det er chefen for den enkelte afdeling, der tager denne beslutning. Det kan godt ske, at der på kontorchefsniveau tages kontakt mellem styrelsen og departementet om, hvorvidt en sag skal til ministeren. Det er en normal foreteelse og et led i den løbende drift, at man taler om sagerne, uden at det nødvendigvis er en ministersag.

... man særligt interesserede sig for, om der var tale om en sag af politisk betydning, om sagen involverede betydelige beløb eller berørte mange borgere, eller om sagen involverede juridisk komplicerede eller uafklarede spørgsmål. <s. 45-48>

... ideerne kan bringes videre på mange måder. Det vil afhænge af situationen. Det kan være noget, som medarbejderen fra styrelsen har drøftet med en kollega i departementet, og som de er blevet enige om at gå videre med. Det kan også være noget, man bringer videre til chefniveau med henblik på vidererapportering. Det kan også være aftalt i forbindelse med et lovgruppemøde. Der er ingen regler for, hvordan man skal aflevere en god ide eller en "early warning". Man vil dog normalt gå til sin kontorchef. Såfremt man er i tvivl, er det altid kontorchefen, der bringer ideen videre. En ide kan blive standset på et hvilket som helst niveau. <s. 55>

På ... spørgsmål om, hvorledes man ville gøre, såfremt man fik en ide til lukning af et hul, forklarede Jesper Skovhus Poulsen, at den slagte vej for fuldmægtigen er at gå til kontorchefen. Kontorchefen kan enten bringe ideen til afdelingschefen, eller han kan ringe til sin pendant i departementet og høre, om man er med på ideen. Fuldmægtigen vil først tjekke med sin chef, om ideen bærer. Det er kontorchefen, der bringer ideen videre i systemet. Hvis en fuldmægtig får en ide til lukning af et hul, vil kontorchefen formentlig bringe den hurtigt gennem systemet, idet der er en stående ordre om, at sådanne sager skal behandles hurtigt. Et forslag til lukning af et hul vil formentlig blive bragt op igennem systemet.

... man ikke præcist kan sige, hvornår en sag går fra styrelsen til departementet, om det foregår på afdelingschefniveau eller på vicedirektørniveau.

... proceduren er den samme, uanset fra hvilket niveau sagen går videre til departementet. Modtageren i departementet vil bringe den op i systemet til behandling i rette afdeling. Der kan godt forinden fra et lavere niveau i styrelsen have været uformelle kontakter til departementet om, hvorvidt der allerede er taget skridt til lukning af det pågældende hul. Det er et spørgsmål om en praktisk arbejdstilrettelæggelse." <s. 60-61>

### 5.3. Tilblivelsen af lovforslag

René Mikkelsen og Jesper Skovhus Poulsen har om tilblivelsen af et lovforslag forklaret, at

"initiativet til et lovforslag kan komme fra mange sider. Det afhænger af, hvor man bliver opmærksom på et problem. Det kan være fra departementet selv eller udefra, herunder fra politisk hold. Det kan også være Styrelsen, der kommer med et forslag til lovændringer eller ny lovgivning. <s. 49>

... det er departementet, der har ansvaret for prioriteringen. Det er departementets vurdering, i hvilken rækkefølge lovforslagene skal fremsættes. Der udarbejdes et lovprogram. Det er en længere proces at udarbejde dette lovprogram, hvorunder man indhenter bidrag fra forskellige sider, herunder fra styrelsen. Når alle bidrag er indgået, foretages der en prioritering af forslagene, eventuelt i samarbejde med ministeren. Den endelige finpudsning af lovprogrammet sker i departementet i samarbejde med ministeren. <s. 50>

... det er koncernledelsen, der tager stilling til, om der skal udarbejdes udkast til lovforslag på et område, blandt andet fordi beslutningen involverer spørgsmål om prioritering af systemets ressourcer. En områdechef vil ikke koncipere et udkast til lovforslag uden forinden at have sendt følere op i systemet. I sidste ende skal udkastet gennem departementschefen og ministeren, før det sendes ud. Det sædvanlige er, at ministeren beder om at få udført en arbejdsopgave. Initiativet kommer for det meste fra oven. <s. 61>

... arbejdet med et lovudkast foregår efter ensartede retningslinjer, uanset om ideen er opstået i ministeriets eget system eller er kommet udefra, eventuelt fra en interesseorganisation. I sidste ende er det ministeren, der prioriterer lovforslagene. Hvornår et lovforslag kan fremsættes for Folketinget, afhænger blandt andet af, hvornår man kan have et færdigt udkast klar til forelæggelse, og af, om sagen er politisk interessant.

... ligningsrådssager ikke har højere prioritet end andre sager. Behandlingen er emnebestemt og retter sig blandt ind efter, om der er tale om en vigtig sag, fx lukning af nyligt opdaget hul. Såfremt en interesseorganisation skriver direkte til ministeren, vil denne være inddraget i sagen fra starten. Han kan så anmode departementet om at undersøge, om det er en ide, der kan bære, og om man skal bruge ressourcer på den. Ministeren orienteres i øvrigt så tidligt som muligt i sagsbehandlingen. Der er forskel på ministre med hensyn til, hvornår de ønsker at blive inddraget i sagerne. Der er forskelle i deres arbejdsmetode. Nogle ministre fostrer flere ideer end andre. En ny minister vil ofte være ivrig for at realisere den nye regerings afsæt, herunder lovprogrammet.

Alle sager skal gennem departementschefen, inden de forelægges for ministeren. Der er ikke regler for, hvem der træffer afgørelsen om, at en sag skal forelægges for ministeren, men sagen skal gå gennem departementschefen. Departementschefen kan resolve, at en sag ikke er klar til forelæggelse. Han kan også bestemme, at der skal arbejdes videre på udkastet, men at ministeren skal orienteres om, at der er noget i gang.

... ingen ved, om departementschefen drøfter en sag med ministeren, selv om han har resolveret, at sagen ikke er klar til forelæggelse. <s. 63-64>

... forespurgt, hvorledes departementschefen forholder sig, hvis han ønsker at ændre lovgivningen vedrørende international selskabsbeskatning, ..., at departementschefen vil gå til den internationale ekspert, og den internationale ekspert vælger så de medarbejdere rundt i huset, som han skal bruge til opgaven. Den internationale ekspert er kontorchef, men han har ikke en fast afdeling. Det internationale sekretariat går på tværs af alle afdelinger og består af medarbejdere med en særlig viden. Den internationale ekspert vil, når der skal udarbejdes et udkast til lovforslag, gå til den medarbejder, der har viden på dette specifikke område. Titlen ”international ekspert” er en del af den nye struktur. Den internationale ekspert havde før omstrukturen sin egen afdeling.

René Mikkelsen oplyste, at en sådan henvendelse fra departementschefen til den internationale ekspert ikke vil passere hans indslusningskontor.” <s. 66-67>

Hanne Søgaard Hansen har om lovgivningsprocessen set med styrelsens øjne forklaret, at

”ideen til et lovforslag som oftest kommer fra politisk hold, enten direkte fra skatteministeren eller med udgangspunkt i noget, som ministeren har hørt i et forum, han har deltaget i, eller fra et folketingsmedlem. Initiativet kan også komme fra eksterne samarbejdspartnere, rådgivere eller kommuner, der er blevet opmærksom på uhensigtsmæssigheder i den eksisterende lovgivning, eller som har et ønske om, at der bliver foretaget et eller andet. Der kommer også mange henvendelser til ministeren fra borgere eller organisationer. Ligningsrådet kan også gøre opmærksom på uhensigtsmæssige forhold, som bør ændres. Det kan forekomme, at en henvendelse fra en borger fører til en lovændring, men det er oftere henvendelser fra virksomheder eller organisationer, der giver anledning hertil.

Hvis en ide fostres i styrelsen, skal den herfra bæres via hierarkiet over i departementet. Hvis en medarbejder i styrelsen får en god ide, forelægger han den således for sin kontorchef. Anser kontorchefen det for en god ide, som skal bringes videre, går sagen til afdelingschefen. Det er muligt, at sagen bliver drøftet med andre kontorer i styrelsen, inden den går til afdelingschefen, men almindeligvis vil afdelingschefen være orienteret mundtligt om ideen, før man retter henvendelse til andre kontorer. Man kan også tage den gode ide med på et lovgruppemøde. I så fald vil man typisk forinden have underrettet afdelingschefen. Hvis afdelingschefen skønner, at ideen er færdigbearbejdet i styrelsen, kan kontorchefen tage den med til et lovgruppemøde og præsentere den her. Afdelingschefen kan også sende den til en afdelingschef i departementet. Alt efter hvor vigtig sagen er, vil ideen også blive præsenteret for direktionen. Den kan også drøftes i Fagligt Forum. I princippet er styrelsen ude af processen, når ideen er videresendt til departementet, som forestår det videre arbejde.

Det er velset, at medarbejderne, også de yngre, kommer med ideer til ny lovgivning eller andre initiativer, og man tilskynder dem hertil. Der foretages dog ikke en egentlig indkaldelse af emner. < s. 23-25>

... såfremt man i styrelsen mener, at en sag bør forelægges for ministeren, bliver den pågældende afdeling bedt om at udarbejde en forelæggelse – en ”gul” – og et notat med en redegørelse for problemstillingen. Dette går videre til direktionen, hvorfra det sendes til indslusningsfunktionen i departementet. Herfra går det til departementschefen og videre til ministeren.

... der også er den mulighed, at afdelingen sender et notat til en sideordnet afdeling i departementet, som sender sagen videre op gennem departementet til ministeren.



... en afdelingschef i styrelsen næppe vil tage kontakt til departementet i sådanne spørgsmål uden forinden at have orienteret told- og skattedirektøren. Man vil altid orientere opadtil i sit eget system, før man oversender sagen. <s. 21-22>

... Hvis der på et møde i Ligningsrådet fremkommer en ide til en lovændring, kan departementets tilfornede tage ideen med hjem og straks sætte lovgivningsarbejdet i gang. Styrelsen, der som Ligningsrådets sekretariat også er repræsenteret på møderne, er i denne situation koblet ud, da departementet selv er til stede og kan opfange ideerne. Ministeren kommer som oftest først ind i billedet på det tidspunkt, hvor ideen er færdigudviklet, og man har vurderet, at det er noget, der bør lovgives om. Der vil så blive udarbejdet en forelæggelse til ministeren med indstilling om, at forslaget fremmes. Indstillingen vil ofte være vedlagt et udkast til lovforslag. Det afhænger dog af, om forslaget er politisk orienteret. Det sker ofte, at ministeren får sagen forelagt flere gange. Hvis det er en sag, som ministeren selv brænder for, vil ministeren blive orienteret om arbejdet på et tidligt tidspunkt. Er det derimod et større forslag vedrørende et teknisk kompliceret område som fx afskrivningsloven, vil ministeren typisk først blive orienteret om den tekniske udførelse af lovforslaget på et senere tidspunkt. Er dele af et forslag af politisk interesse, sendes disse dele tidligere til ministeren til orientering. Det er angivet i lovprogrammet, hvad den kommende lovgivning skal gå ud på. Her er opgaven således givet. Udkast til ny lovgivning sendes ofte til høring, inden ministeren kommer med sin endelige udmelding. Ministeren vil dog altid være orienteret, inden der iværksættes en høring.” <s. 25-26>

#### 5.4. Besvarelse af folketingsspørgsmål

René Mikkelsen har om besvarelse af folketingsspørgsmål forklaret, at

”spørgsmål fra Folketinget og Skatteudvalget fordeles til enten departementet eller styrelsen. Denne fordeling står han selv for. I de spørgsmål, som er fordelt til styrelsen, udarbejder styrelsen et udkast til svar, som forelægges ad kommandovejen. Hvis spørgsmålet er fordelt til departementet, og der skal bruges oplysninger fra styrelsen til besvarelsen, er der ikke faste retningslinjer for, hvorledes disse indhentes. Han sender spørgsmålene til sekretariatet i styrelsen, hvor Jan Steen Jensen, der er hans kontaktperson i styrelsen, fordeler sagen.

... Der er ikke bestemte formkrav til de oplysninger, der afgives. Hvis de er til brug for besvarelsen af et folketingsspørgsmål, vil de som regel foreligge skriftligt. <s. 58>

... alle spørgsmål fra Folketinget går til ham, og han fordeler dem mellem departementet og styrelsen. Når der er lavet et udkast til svar, passerer det igen ham som indslusning til ministeren, medmindre tidspresset gør, at sagen må gå direkte til ministeren. ... <s. 74>

Vidnet forklarede supplerende om sin placering i Skatteministeriet, at han virker som chef for Skatteministeriets ledelsessekretariat, og at han i den forbindelse udgør den såkaldte indslusningsfunktion. Indslusningsfunktionen består i, at vidnet skimmer de sager, som fra Told- og Skattestyrelsen eller Skatteministeriets Departement er på vej op gennem systemet til forelæggelse for departementschefen eller ministeren. <s. 1358>

... indslusningsenheden i realiteten er ham alene. Han opfatter indslusningen som en personlig opgave. Der er ikke andre personer, der varetager denne opgave, med undtagelse af, når han er på ferie. Han har denne opgave på grund af sin erfaring. Han fungerer som sidste led mellem styrelsen/departementet og departementschefen. Han kontrollerer, om sagerne er behandlet tilfredsstillende, eller om der mangler bilag og lign. Han modtager sager fra såvel styrelsen som departementet. Om en sag skal forelægges for ministeren, beror på, om ministeren vil finde den interessant. En sag kan godt gå fra en afdeling direkte til ministeren uden om departementschefen. Det kan fx være udkast til svar på ukontroversielle spørgsmål fra Folketinget, fx om gældende ret eller praksis, som ministeren blot skal have til underskrift. <s. 48>

... Der er en frist på 14 dage for besvarelse af spørgsmål fra Skatteudvalget. § 20-spørgsmål skal besvares inden for 6 søgnedage. Der er ikke i øvrigt retningslinjer om, hvorledes et spørgsmål fra Folketinget skal håndteres.

Hvis der stilles spørgsmål til statsministeren om Skatteministeriets område, kan sagen behandles på flere måder. Der vil typisk komme en henvendelse fra Statsministeriets ministersekretariat til Skatteministeriet, hvor sagen fordeles til besvarelse. Sådanne spørgsmål vil normalt ikke passere vidnet. Der er ofte kun kort tid til at svare. Hvis et spørgsmål stilles onsdag, skal det besvares senest fredag inden kl. 12, for at man kan nå de yderligere ekspeditioner.

... når han modtager et spørgsmål fra Folketinget til besvarelse, læser han først spørgsmålet igennem og vurderer, hvilken afdeling/kontor der skal besvare spørgsmålet. Der tages kopi af alle spørgsmål til ledelsen. Såfremt et spørgsmål skal til styrelsen, sender han det til Jan Steen Jensen i direktionssekretariatet. På grund af den korte svarfrist vil § 20-spørgsmål oftest blive fremsendt pr. fax, men man forsyner det også med et formelt stempel og fremsender det med post. I nogle tilfælde sendes spørgsmålet direkte fra ministersekretariatet, men alle spørgsmål bliver samlet op hos vidnet og forsynet med stempel mv. Der er netop skabt mulighed for at sende spørgsmålene elektronisk.

Når et spørgsmål kommer tilbage fra styrelsen med et udkast til svar, sendes det via vicedirektøren eller told- og skattedirektøren til indslusningsenheden. Hvis det er et skriftligt svar, kontrollerer vidnet, at det opfylder formkravene, samt at det er vedhæftet en "gul" til forelæggelse for ministeren. Et udkast til svar vil altid foreligge i skriftlig form. Hvis ministersekretariatet får et spørgsmål fra statsministeren, vil de finde ud af, hvem der skal besvare spørgsmålet, og sende det videre til den afdeling, der har de faglige kompetencer på området. Man vil endvidere orientere departementschefen." <s. 74-76>

Jan Steen Jensen, Hanne Søgaard Hansen og Arne Bundgaard Nielsen har forklaret, at

"Told- og Skattestyrelsen er ... i høj grad involveret i besvarelse af spørgsmål fra folketingsmedlemmer eller Skatteudvalget. Det er departementet, der afgør, hvem der skal besvare stillede spørgsmål. Hvis det besluttes, at det er Told- og Skattestyrelsen, der skal besvare et spørgsmål, sendes dette til styrelsens direktionssekretariat, som fordeler det til rette afdeling med henblik på et udkast til svar. Udkastet vil blive bragt op på direktionsplan i styrelsen, hvorefter det sendes til departementets indslusningsfunktion, som forelægger svaret for ministeren og Folketinget. <s. 13-14n.>

... onsdagsspørgsmål, eller mere korrekt betegnet § 20-spørgsmål, fordi de omhandles i § 20 i Folketingets Forretningsorden, stilles skriftligt. På grundlag af spørgsmålets karakter træffes der beslutning om, hvorvidt det er departementet eller styrelsen, som skal udarbejde udkast til svar. Den, der stiller spørgsmålet, kan bede om, at onsdagsspørgsmålet skal besvares enten skriftligt eller mundtligt. Det mest almindelige er, at spørgsmålene skal besvares skriftligt. Såfremt spørgsmålet skal besvares mundtligt, udarbejdes der typisk nogle talepunkter til ministerens besvarelse af spørgsmå-

let samt et beredskab, hvis spørgeren skulle benytte sig af sin mulighed for at følge op på spørgsmålet. Svaret på et spørgsmål forberedes – når bortses fra formen, jf. ovenfor – på samme måde, uanset om spørgsmålet er til mundtlig eller skriftlig besvarelse. I det omfang et spørgsmål bliver fordelt til styrelsen, følger svarudkastet den sædvanlige vej fra medarbejder til kontorchef, retschef/underdirektør til vicedirektøren, som afgør, om svaret også skal passere told- og skattedirektøren. Svarudkastet sendes herefter til indslusningsenheden i departementet. Styrelsen bliver ikke altid hørt om besvarelsen af spørgsmål, som departementet skal udarbejde svarudkast til. Spørgsmål, som styrelsen skal udarbejde svarudkast til, sendes til vidnet, nu også pr. mail, og han [Jan Steen Jensen] fordeler det videre til den relevante afdeling. Det, der modtages, er selve spørgsmålet fra Folketinget. Alle § 20-spørgsmål kan i øvrigt findes på Folketingets hjemmeside.” <s. 37-38>

## 6. Ligningsrådet

Ligningsrådets kompetence er fastlagt i skattestyrelsesloven, jf. dennes § 17: ”Ligningsrådet fastlægger retningslinier for den centrale told- og skatteforvaltnings administration af personligningen, ligningen af dødsboer og ejendomsvurderingen og udøver sammen med denne tilsyn med de lokale skattemyndigheders virksomhed.”

Med indførelsen af skatteforvaltningsloven blev Ligningsrådet fra den 1. november 2005 erstattet af Skatterådet.

Ligningsrådets forretningsorden var fastlagt i bekendtgørelse nr. 201 af 23. marts 1990.

Ligningsrådets opgaver er beskrevet i et notat fra Told- og Skattestyrelsen om kompetencefordeling og forretningsgange inden for Skatteministeriets område (bilag A. 07.03), hvoraf det fremgår:

”Ligningsrådet er sammen med Told- og Skattestyrelsen den øverste ligningsmyndighed. De pågældende myndigheder udgør dermed øverste plan-, tilsynsmyndighed og kan som sådan gribe ind direkte eller indirekte under disse.

Ligningsrådet fører sammen med Told- og Skattestyrelsen tilsyn med de lokale skattemyndigheders virksomhed.

Styrelsen står for den daglige administration, mens Ligningsrådet udsteder retningslinier herfor. Ligningsrådets opgave er at fastlægge retningslinier for Told- og Skattestyrelsens administration af personligningen og ligningen af dødsboer.

Hovedvægten i tilsynsopgaven ligger på det indirekte tilsyn i form af informations- og instruktionsvirksomhed, mens det direkte tilsyn med ligningen hovedsagelig udøves gennem ToldSkat-områderne med støtte i Told- og Skattestyrelsen.

Ligningsrådet er ikke planlægnings- og tilsynsmyndighed, for så vidt angår selskabsligningen. Ligningen af selskaber og andre juridiske personer, bortset fra dødsboer, foregår siden 1. juli 1998 på ToldSkats ansvar. I praksis lignes de fleste selskaber m.v. af kommunerne på kontrakt med Told- og Skattestyrelsen. Et mindre antal selskaber m.v. lignes af ToldSkats områder. De største selskaber og koncerner lignes af en særlig enhed i ToldSkat – Selskabsrevisionen. Selskabsrevisionen var oprindeligt – fra 1. juli 1998 – en afdeling i Told- og Skattestyrelsen, men blev pr. 1. juli 2001 udskilt som en særskilt myndighed inden for ToldSkat.

En af Ligningsrådets opgaver er at afgive bindende forhåndsbesked om den skattemæssige virkning af påtænkte dispositioner, dvs. handlinger, der på tidspunktet for anmodningens fremsættelse endnu ikke er gennemført, men overvejes gennemført.”

### 6.1. Medlemmerne af Ligningsrådet

Ligningsrådet består af 19 medlemmer – 6 medlemmer valgt af Folketinget og 13 medlemmer, herunder formanden, beskikket af skatteministeren. Med undtagelse af formanden blev medlemmerne valgt eller beskikket for 6 år.

Tidligere var told- og skattedirektøren født formand for Ligningsrådet. Denne ordning blev i 1995 afløst af en ordning med en ekstern formand.

Som formand for Ligningsrådet har herefter været udpeget:

Professor Ole Bjørn	fra 1995 til april 2001
Professor Niels Winther-Sørensen	fra april 2001 til april 2005.

Told- og Skattestyrelsen har oplyst, at Ligningsrådet fra den 1. juni 1998 har haft følgende sammensætning:

MF Erik Mortensen	Valgt til Ligningsrådet den 11. juni 1998
MF Jens Peter Vernersen	Valgt til Ligningsrådet den 11. juni 1998
MF Peter Christensen	Valgt til Ligningsrådet den 14. december 2001 som afløser for MF Svend Erik Hovmand, der sad i rådet fra den 1. juni 1998
MF Else Theill Sørensen	Valgt til Ligningsrådet den 1. februar 2003 som afløser for MF Gitte Seeberg
Rådgivende revisor Christen Amby	Valgt til Ligningsrådet den 11. juni 1998
Advokat Steffen Kjærulff-Schmidt	Valgt til Ligningsrådet den 11. juni 1998
Professor Niels Winther-Sørensen (Ligningsrådets formand)	Valgt til Ligningsrådet den 24. april 2001 som afløser for professor Ole Bjørn
Professor Berit Greve Civiløkonom	Valgt til Ligningsrådet den 12. juni 1998
Hans Borch Christiansen	Valgt til Ligningsrådet den 12. juni 1998
Borgmester Lars Asserhøj	Valgt til Ligningsrådet den 16. april 2002 som afløser for sektionsleder Gitte Krogh, der den 1. februar 1999 afløste Sonja Albrink
Direktør Ole Draborg	Valgt til Ligningsrådet den 11. juni 1998
Byrådsmedlem Ingo Hvid	Valgt til Ligningsrådet den 19. juni 1998 som afløser for byrådsmedlem Inger Heine-mann
Borgmester Hans Peter Geil	Valgt til Ligningsrådet den 19. juni 1998
Borgerrepræsentant Johannes Nymark	Valgt til Ligningsrådet den 5. august 1998

Kapitel 4  
Afsnit 6

Rådsmand Margit Ørsted Gårdejer Niels Rasmussen	Valgt til Ligningsrådet den 5. august 1998 Valgt til Ligningsrådet i januar 2002 som afløser for gårdejer Hans Bang-Hansen
Skattechef Tine Roed	Valgt til Ligningsrådet den 17. september 2003 som afløser for viceadm. direktør Jør- gen Hansen, der sad i rådet fra 1. juni 1998 til 30. juni 1999 og fra 1. maj 2002 til 16. september 2003
Konsulent Fritjof Hagen Direktør Lars Krobæk Steen Askholt	Valgt til Ligningsrådet den 11. juni 1998 Valgt til Ligningsrådet den 11. juni 1998 Medlem af Ligningsrådet fra 1. juli 1999 til 30. april 2002.

## 6.2. Tilforordnede og sekretariatet for Ligningsrådet

Af forretningsordenen for Ligningsrådet § 1, stk. 3, fremgår det, at ”Skatteministeren kan bestemme, at repræsentanter for Skatteministeriet, Departementet tilforordnes rådet. De tilforordnede har adgang til at deltage i rådets forhandlinger, men har ikke stemmeret.”

Det oplyses i Told- og Skattestyrelsens notat (bilag A.07.01) herom:

”Herudover deltager to repræsentanter fra Skatteministeriets departement som tilforordnede i rådets forhandlinger. De har ingen stemmeret. De tilforordnedes opgave er primært at melde tilbage til skatteministeren og departementets ledelse om sager, som må antages at være eller kunne blive interessante af politiske eller andre grunde.”

Det er i et notat fra Told- og Skattestyrelsen i april 2004 oplyst (bilag A.11, side 50100), at de tilforordnede i Ligningsrådet siden 1. juni 1998 har været:

Preben Underbjerg Poulsen (indtil 15. august 1999)  
Hans Kristian Andersen (indtil 21. august 2001)

Herefter har det været:

Kontorchef Ivar Nordland

Chefkonsulent Søren Schou  
Fuldmægtig Kaare Friis Pedersen

De nævnte har efter det oplyste deltaget i møderne på skift.

Af et opslag fra Skatteministeriet af 25. juni 2001 om repræsentanter for Skatteministeriets departement som tilforordnede i Ligningsrådet (bilag A.27.01) fremgår det blandt andet:

”... I en del år har departementets tilforordnede været 2 kontorchefer (successiv udskiftning). Siden Preben Underbjerg Poulsens udnævnelse til afdelingschef i Told- og Skattestyrelsen har H. K. Andersen været eneste tilforordnede.

Det er besluttet, at ordningen med tilforordnede opretholdes, men at opgaven og repræsentationen ændres. Formålet hermed er at begrænse og fordele ressourcens anvendelse på opgaven og på en måde, så departementets arbejde med Ligningsrådet målrettes til den politiske vinkel.

Opgaven som tilforordnet dækkes fremover af et ”hold” på 3 medarbejdere fra Departementet, der kommer fra fuldmægtig-/konsulentgruppen og/eller kontorchefgruppen.

...

De tilforordnedes opgave skal udelukkende bestå i at observere og overvåge Ligningsrådets arbejde ud fra en politisk vinkel. De tilforordnede orienterer ministeren/departementschefen/departementets relevante afdeling/fagkontor om sager, som må antages at kunne være eller blive interessante af politiske eller andre grunde (andre grunde kunne f.eks. være forventet presseomtale, behov for nyvurdering af lovgivning m.v.).

Der deltager kun én tilforordnet i det enkelte møde i Ligningsrådet – og mødeforberedelsen påhviler derfor som udgangspunkt kun denne deltager. Mødedeltagelsen aftales mellem de 3 tilforordnede indbyrdes, således at der foruden en mødedeltager er sikret en suppleant til det enkelte møde.

...



De tilforordnede skal ikke bistå Ligningsrådet i tvivlsspørgsmål om fortolkning eller lignende og forudsættes heller ikke at have sat sig ind i de enkelte sager, der er på dagsordenen for Ligningsrådets møde (ingen sagsbehandling i departementet). Fortolkningsspørgsmål m.v. forudsættes afklaret af Styrelsen, evt. ved forudgående kontakt med Departementets fagkontor på det omhandlede område. Departementets fagkontorer har pligt til løbende at orientere de tilforordnede om en sådan kontakt.

...”

På et koncernledelsesmøde i Skatteministeriet den 20. maj 2003 (bilag B.02.68) drøftede man blandt andet spørgsmålet om rapportering til ministeren fra ligningsrådsmøder. Det hedder herom i referatet fra mødet:

”...

#### **Ad 6. Rapportering til ministeren fra Ligningsrådsmøder**

Ole Kjær fremførte, at der var behov for en afklaring af, hvordan ministeren orienteres om ligningsrådssager af mere politisk karakter.

Det blev aftalt, at departementet tilforordnede som udgangspunkt skal stå for at orientere ministeren og departementets ledelse. Endvidere blev det aftalt, at alle skal være meget opmærksomme på sager, der har eller kunne tænkes at få politisk bevågenhed, og at styrelsens sekretariat for Ligningsrådet skal varsle den tilforordnede i departementet, hvis der er sager som kræver politisk beredskab.

Ole Kjær vil undersøge, om departementets tilforordnede eventuelt kunne deltage i formøderne til ligningsrådets møder. Hvis det vurderes, at sager skal udskydes af hensyn til ministeren, er det styrelsen, der skal begære udsettelse på mødet.

Under alle omstændigheder vil det være naturligt, at styrelsen og den tilforordnede efter mødet kort aftaler, om der skal orienteres om afgørelser på mødet, og hvordan det skal foregå.

...”

Told- og Skattestyrelsen fungerede som sekretariat for Ligningsrådet.

Ved møderne i Ligningsrådet deltog også repræsentanter fra Told- og Skattestyrelsen for som sekretariat at forelægge de sager, som efter dagsordenen skulle behandles på mødet. Det fremgår af forretningsordenen for Ligningsrådet § 1, stk. 4, at rådets formand kan bestemme, at personale under Told- og Skattestyrelsen skal være til stede ved rådets møder. De pågældende har adgang til at forelægge de sager, som efter dagsordenen skal behandles på rådets møder, og til at deltage i rådets forhandlinger, men har ikke stemmeret.

Koordineringen af Ligningsrådets dagsorden blev varetaget af Retsafdelingens Proceskontor. Forberedelsen og forelæggelsen af sager for Ligningsrådet blev som hovedregel varetaget af det kontor, hvor det pågældende sagsområde i øvrigt behandles.

Jan Steen Jensen, Hanne Søgaard Hansen og Arne Bundgaard Nielsen har om behandlingen af en anmodning om bindende forhåndsbesked forklaret, at

”anmodningen går ind til styrelsens Skatteproceskontor, der er sekretariat for Ligningsrådet. Sagen bliver herfra sendt til det relevante fagkontor. Nogle forespørgsler går ud til områderne/regionerne, der udarbejder et udkast til en bindende forhåndsbesked. De vigtigere sager forbliver i styrelsens fagkontor, der udarbejder et forreferat til Ligningsrådet. Heri beskrives de faktiske forhold, det juridiske grundlag og styrelsens indstilling. Forreferaterne indeholder nogle gange også nogle særlige bemærkninger til Ligningsrådet. Der laves et forreferat i alle sager. Det sker, at andre myndigheder bliver hørt i sagerne. Interesseorganisationer vil normalt ikke blive inddraget i en sag, undtagen hvor der er behov for at få verificeret oplysninger om branchespecifikke forhold. Der foretages ikke syn og skøn i forbindelse med en bindende forhåndsbesked. Såfremt sagen indeholder et lovfortolknings spørgsmål, kan styrelsen rette henvendelse til departementet herom. Der er normalt ikke kontakt mellem styrelsen og departementet i en sag om bindende forhåndsbesked. Det forekommer dog, at der er kontakt mellem et kontor i styrelsen og et kontor i departementet om lovfortolknings-

spørgsmål. Alle sager om bindende forhåndsbesked bliver behandlet i Ligningsrådet, medmindre de tilbagekaldes af forespørgeren.

I Ligningsrådets møder deltager foruden rådets medlemmer told- og skattedirrektøren, afdelingscheferne for styrelsens fagkontorer, fagcheferne og de tilfornordnede fra departementet. Det er altid en kontorchef, der forelægger sagen. Fuldmægtigene er normalt ikke med til rådsmøderne. Kontorcheferne er til stede under hele mødet. Der er ikke suppleanter for de tilfornordnede fra departementet.

Referaterne fra møderne, der i det væsentligste består af forreferaterne, udarbejdes af Skatteproceskontoret.

De tilfornordnede skulle melde tilbage om sager, der var interessante af politiske eller andre grunde. En anden grund kunne være, at nogen havde vist særlig interesse for sagen, eller at der var behov for ny lovgivning. En del lovgivning er blevet til med denne indgang. Hun [Hanne Søgaaard Hansen] gav referatet til sin afdelingschef, hvorefter det blev sendt op til ministeren, såfremt det var af interesse.

... styrelsen forud for ligningsrådsmøderne drøftede sagerne med Ligningsrådets formand. Styrelsen kendte således inden mødet formandens indstilling og sagens forventelige udfald. Ligningsrådets formand kommunikerer normalt ikke direkte med en spørger. Hun [Hanne Søgaaard Hansen] vil dog ikke udelukke, at en spørger kunne ringe direkte til ligningsrådsformanden, men hun vil ikke tro, at formanden ville ringe til en spørger. Det er normalt kontorchefen, der tager sig af kontakten med spørgeren, og der kommunikeres både på møder, via telefon og pr. brev/mail.

Spørgeren kan møde med bisidder til ligningsrådsmødet. På mødet kan en spørger tale sin sag, dog ikke i form af egentlig procedure. Der vil ofte blive stillet spørgsmål til spørgeren. Hvis man mente, at en spørger havde fået formuleret sine spørgsmål på en uhensigtsmæssig måde, kunne styrelsen drøfte formuleringen med den pågældende. Det er dog ikke styrelsens opgave at være rådgiver for en spørger. Styrelsen vil dog i overensstemmelse med almindelige forvaltningsretlige principper hjælpe med en formulering, for at man kan få det rigtige svar frem.

Referaterne af Ligningsrådets møder sendes til mødedeltagerne og til de personer, der har haft adgang til at være til stede ved mødet. Selvom et

medlem har meldt forfald til et møde, får den pågældende alligevel tilsendt både indkaldelse og referat.

... Told- og skattedirektøren var normalt til stede på møderne.

... hun [Hanne Søgaard Hansen] er næsten sikker på, at departementschefen ikke fik referater af møder i Ligningsrådet. Hun mener ikke, at der var andre end dem, der er nævnt i referatet, som fik dette tilsendt. Man ville i kort form orientere afdelingschefen og ministeren om sager fra ligningsrådsmøderne. Medlemmerne af Ligningsrådet har tavshedspligt og må ikke give referatet til andre. De kan dog godt drøfte politiske problemstillinger, som konkrete sager rejser, med deres politiske bagland. Det er ikke usædvanligt, at problemstillinger, der udspringer af konkrete ligningsråds sager, bliver bragt op i Folketinget umiddelbart efter et ligningsrådsmøde.

... sagsbehandlingstiden for anmodninger til Ligningsrådet altid har været for lang. Der er taget mange initiativer for at få behandlingstiden bragt ned, men det har ikke hjulpet. Det var tanken, at sagsbehandlingstiden ikke skulle overstige 3 måneder, men den er i gennemsnit ½-1 år.

... der er meget store udsving i behandlingstiden for en anmodning om bindende forhåndsbesked. Der kan være situationer, hvor det går stærkt. Man lytter så vidt muligt til spørgerens anmodning om en hurtig sagsbehandling, forudsat at man kan nå at behandle forespørgslen tilstrækkeligt grundigt.

... det også har stor betydning for sagsbehandlingstiden, hvor godt sagen er oplyst ved modtagelsen.

... dagsordenen indeholder de konkrete sager, der er til behandling. Der er mange sager til behandling på hvert møde. Sagerne bliver sorteret i principielle – de ”stjernemarkerede” – og de ikke-principielle sager. De ikke-principielle sager bliver ikke forelagt, medmindre et medlem af rådet fremsætter ønske herom. De sager, der anses for principielle, bliver forelagt af en kontorchef. Ligningsrådet kan bede om at få praksis på et givet område belyst, og det pågældende fagkontor udarbejder så et notat herom. Det sker ofte, at der på et møde i Ligningsrådet ytres ønske om, at der foretages yderligere undersøgelser i en sag. Sådanne sager bliver taget med på et efterfølgende møde, når de er færdigbearbejdet.

... en spørger godt kan få foretræde for Ligningsrådet, før dette træffer afgørelse. Normalt vil spørgeren ikke kende styrelsens indstilling forud for mødet.

... det forekommer, at Ligningsrådet afviser at besvare forespørgsler. Dette sker imidlertid kun, hvis Ligningsrådet ikke har tilstrækkeligt grundlag for at give et svar.

... en sag kun afvises, såfremt Ligningsrådet mangler oplysninger om det faktiske grundlag. Sagen kan ikke afvises på grund af usikkerhed om retsgrundlaget.

Ligningsrådet kan afvise en anmodning, såfremt de stillede spørgsmål bærer præg af, at spørgeren afsøger grænseflader, nærmest for at få et respons, således at Ligningsrådets besvarelse egentlig ville få karakter af rådgivning. Ligningsrådet kan ikke afvise at besvare et spørgsmål, blot fordi man har mistanke om skatteudnyttelse, men hvis det har karakter af rådgivning, vil man afvise. Ligningsrådet kan ikke afvise at besvare et spørgsmål, blot fordi man finder dette ubehageligt.

... det hører til undtagelserne, men dog forekommer, at styrelsens indstilling ikke følges af Ligningsrådet. <s. 27-31>

... en tilforordnet ikke formelt kan kræve en sag udsat på et Ligningsrådsmøde, men hun [Hanne Søgaard Hansen] har ikke selv oplevet, at Ligningsrådet nægtede udsættelse, hvis en tilforordnet ønskede at rådføre sig med departementet. Ifølge Ligningsrådets forretningsorden kan ethvert medlem af rådet kræve en sag udsat til næste møde. Der er utvivlsomt gennemført ny lovgivning som resultat af ideer, der er kommet frem på møder i Ligningsrådet. Hun erindrer, at der i et tilfælde er sket en praksisændring, efter at der er fremsat en anmodning om en bindende forhåndsbesked, men inden forespørgslen er blevet besvaret. Hun erindrer ikke, at der på tilsvarende vis er gennemført ny lovgivning.” <s. 26>

René Mikkelsen og Jesper Skovhus Poulsen har om departementets deltagelse i forbindelse med behandlingen af en sag om bindende forhåndsbesked forklaret, at

”departementet i princippet ikke er involveret i disse sager. Departementet kan dog blive spurgt om et lovforklaringsspørgsmål, og i denne forbindelse vil man nok få alle sagens akter oversendt, herunder spørgerens anmodning og sagsbehandlerens udkast til besvarelse. Han [Jesper Skovhus Poulsen] ved ikke, hvor ofte det forekommer. Departementet vil senest blive orienteret om en ligningsrådssag, når den tilforordnede får materiale om sagen inden mødet i Ligningsrådet.

Departementets tilforordnedes rolle er som en slags observatør, hvilket skal forstås således, at de ikke har stemmeret. De kan godt i mødet blive spurgt om en juridisk fortolkning af en sag, men det er nok undtagelsen. De tilforordnede vil fortrinsvis gengive den opfattelse, som de har med fra departementet. Deres rolle er primært at være observerende, og de skal ikke bidrage med noget til møderne. Den tilforordnede rapporterer til den overordnede ledelse i departementet. Der bliver skrevet en ”gul” med en briefing til ministeren eller departementschefen om sager af politisk eller lovgivningsmæssig interesse. Briefingen fra de tilforordnede til ministeren og departementschefen er i første omgang en neutral redegørelse, og eventuelle vurderinger overlades til det relevante fagkontor. Der kan skrives en ”gul” til ministeren såvel før som efter et ligningsrådsmøde. <s. 68>

... de tilforordnedes rolle tidligere var mere klar, så der havde ikke været noget behov for skriftlige instrukser. De to kontorchefer, som var tilforordnede i Ligningsrådet, havde en aktiv rolle med at vurdere alle sager til Ligningsrådet, ligesom medlemmerne kunne spørge dem om departementets holdning eller om fortolkningen af lovgivningen. Dette ændrede sig, da Ligningsrådet, der indtil da havde haft told- og skattedirektøren som født formand, fik en ekstern formand.

Ligningsrådsformanden fik herved en mere selvstændig rolle i vurdering af sagerne, og da det samtidig var meget ressourcekrævende at have to kontorchefer siddende, blev dette ændret således, at Ivar Nordland blev tilforordnet sammen med en fuldmægtig og en chefkonsulent. Skatteministeriets funktion i Ligningsrådet blev hermed nedgraderet.

I foråret 2004 drøftede man, om de tilforordnedes funktion var blevet for løs. Dette gav anledning til de retningslinjer, man nu har fået med ”3-trinsraketten”. <s. 59>

Der er ingen kommunikation mellem departementet og Ligningsrådet forud for et ligningsrådsmøde. Departementet har som udgangspunkt ikke kendskab til Ligningsrådets holdning forud for et møde. Ligningsrådets sekretariat holder et formøde med Ligningsrådets formand, men departementet deltager ikke i disse møder.

... ”3-trinsraketten” på dette punkt er en opstramning, da man linker rapporteringen fra formøder sammen med et koncernmøde. ... der var tale om en kodificering af god skik med hensyn til rapportering. Det var dog ikke

sikkert, at denne norm blev fulgt tidligere. ”3-trinsraketten” har formaliseret og normaliseret rapporteringen.

... styrelsen som sekretariat for Ligningsrådet formentlig ofte kender formandens holdning til en sag forud for et møde. Hvis formanden ikke er enig i styrelsens indstilling, vil man nok bemærke sig dette. Styrelsen skal både fungere som sekretariat for Ligningsrådet og være en del af systemet, hvilket er en balance. Man vil i styrelsen nok orientere told- og skattedirektøren om sagen.

Det forhold, at styrelsens indstilling ikke følges, er ikke ensbetydende med, at den tilfornordnede skal indrapportere sagen. Det sker jævnligt, at indstillingen ikke følges. Det beror på en konkret vurdering, om der skal ske rapportering.

Jesper Skovhus Poulsen forklarede [om baggrunden for indførelse af den omtalte ”3-trinsraket”], at ... man ønskede at sikre et ”early warning”-system, således at man tidligst muligt fik orientering om sagerne. Det seneste tidspunkt for informationer vil nu være ved indrapportering fra formødet til et ligningsrådsmøde. Det var tidligere ikke usædvanligt, at man først i forbindelse med et ligningsrådsmøde blev bekendt med sager, som man gerne ville have haft kendskab til på et tidligere tidspunkt.

Forespurgt om vidererapportering fra de tilfornordnede til departementet/ministeren om et ”hul” i loven forklarede Jesper Skovhus Poulsen, at der ikke er nogen fast definition på et ”hul”. Det vil blive vurderet forskelligt fra den ene side af bordet til den anden og behøver ikke være udtryk for andet end politisk uenighed. Der kan derfor ikke svares præcist på, hvornår en sådan tilkendegivelse fra et medlem af Ligningsrådet giver anledning til en ”gul”. Det vil afhænge af omstændighederne, om man vil gå videre med sagen. Hvis ligningsrådsformanden tilkendegiver, at der er tale om en utilsigtet brug af lovgivningen, vil han mene, at dette helt sikkert vil give anledning til en ”gul”. René Mikkelsen bemærkede, at i denne situation har hele sekretariatet i styrelsen pligt til at reagere.

... det på koncernmøderne enten er told- og skattedirektøren eller vicedirektøren for styrelsens retsafdeling, der rapporterer om sager fra Ligningsrådet. Det er hensigten, at den, der afrapporterer, også har deltaget i formødet.” <s. 69-71>

## 7. Dialoggruppen

I en mail af 15. januar 2001 til kontorchef Hans Refslund (bilag 44.47) beskriver Ivar Nordland dialoggruppen på følgende måde:

”... Dialoggruppen blev nedsat som et forum, hvor erfaringer og synspunkter vedr. international beskatning mellem praktikere og Departementet kunne udveksles, evt. med henblik på udmøntning af forslag til ændret lovgivning for at opnå bedre effektivitet, administrerbarhed eller retssikkerhed, men også for at sikre reglernes funktion som beskyttelse af skattebasen. Endvidere bruges gruppen som uformelt forum til at prøve ideer af uden at der går politik i sagen. Der udarbejdes derfor kun referater til DEP-chef og minister. Pointen er, at alle i dialoggruppen har lige adgang til at sætte dagsordenen, men uden rapporter, der skal offentliggøres og straks afkræver ministeren en politisk stillingtagen. ...”

Dialoggruppen havde ifølge et internt notat i Skatteministeriet (bilag 40.16) følgende medlemmer:

Michael Sørensen (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR)  
John Bygholm (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR)  
Jan Børjesson (Advokatrådet)  
Steen Askholt (tidl. Erhvervenes Skatteseekretariat, nu FSR)  
Christen Amby  
Preben Underbjerg Poulsen (Told- og Skattestyrelsen)  
Ivar Nordland (Skatteministeriet)

Ivar Nordland har om dialoggruppen forklaret, at

”den ikke var et formelt forum. Dens eksistens udsprang vist nok af departementschef Peter Lofts ønske om at få løftet nogle af de tunge ”langhårede” emner ud af Skatteretsrådet, så man ikke skulle sidde med de mere tunge drøftelser i det store udvalg. Det var, som vidnet husker det, departementschef Peters Lofts idé at starte dialoggruppen. Vidnet syntes, at det var en god ide, som han støttede. Udvalget havde de medlemmer, der er anført i bilaget: Michael Sørensen, John Bygholm, Jan Børjesson, Steen Askholt, Christen Amby samt Preben Underbjerg Poulsen og vidnet selv.



Forespurgt, om de eksterne medlemmer, det vil sige Michael Sørensen, John Bygholm, Steen Askholt og Jan Børjesson, repræsenterede sig selv eller de organisationer, som de var med i, forklarede vidnet, at det var meningen, at de skulle repræsentere sig selv. Det var dog således, at FSR fik lov til selv at udpege to medlemmer til gruppen. Vidnet mener ikke, at medlemmerne skulle have mandat fra organisationerne til arbejdet i gruppen. Der var tale om uformelle drøftelser, hvor medlemmerne frit kunne tilkendegive deres holdning. Departementet skulle stå frit, og medlemmerne skulle også stå frit i forhold til efterfølgende at kritisere resultatet.

Adspurgt, om der blev gjort overvejelser med hensyn til medlemmernes habilitet, forklarede vidnet, at de jo ikke kunne få sikkerhed for, at de eksterne medlemmer ikke plejede deres klienters interesser. Det måtte man tage med, og det kunne godt fungere. Det er aldrig sket, at et medlem af dialoggruppen måtte gå ud af et møde af habilitetsårsager. Det blev ikke drøftet. Ved de to første møder blev der udarbejdet referat, men man holdt hurtigt op, idet det ikke passede med arbejdsformen. Det var mest en drøftelse af udkast til lovtekster og ideer.” <s. 324-326>

Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at

”han deltog i dialoggruppens arbejde.

Referaterne var rent interne papirer i departementet. Det var ikke officielle referater.

Gruppen blev nedsat for at have et forum, hvor departementet, styrelsen og rådgiverne kunne drøfte lovgivningen, herunder forslag til at ændre den for at gøre den mere hensigtsmæssig.

... Han skulle ikke fra ledelsen i styrelsen have mandat til at ytre sig. I dialoggruppen kunne man tale frit. Departementet havde sammensat deltagerkredsen.

Forespurgt, om man havde lov til at drøfte oplysninger modtaget i dialoggruppen med sit bagland, forklarede vidnet, at man havde lov til at drøfte dem med en lille kreds af baglandet.” <s. 853-854>.

Christen Amby har forklaret, at

”... han blev medlem af dialoggruppen ... som den eneste, der repræsenterede sig selv. Det var nok også, fordi han ved noget om sambeskatning.

... formålet med dialoggruppen var at se på reglerne om sambeskatning. Der havde været en række henvendelser fra rådgivere om ændring af reglerne, herunder særligt reglerne om genbeskatning. Der havde også været sager i Ligningsrådet, der havde vist, at der var behov for ændringer af lovgivningen. ...

Forespurgt, om sigtet med dialoggruppen ..., forklarede vidnet, at det var sambeskatningen. De drøftede også genbeskatning og selvfølgelig også, om reglerne skulle lovfæstes.” <s. 925-926>

Jan Børjesson har forklaret, at

”han blev medlem af dialoggruppen i december 2000, ved at han fik en mail fra Ivar Nordland, der spurgte, om han havde lyst til at deltage i en sådan gruppe.

... der ikke var tale om en sædvanlig udpegning, ... Han havde tidligere deltaget i en anden arbejdsgruppe om transfer pricing, og den nye gruppe lå på en måde i forlængelse af dette arbejde. Vidnet var ikke organisationsrepræsentant i dialoggruppen, men han afrapporterede fra møderne i dialoggruppen i Advokatrådets skatteudvalg, og han modtog også input hertil fra skatteudvalget.

... han kendte Ivar Nordland og Preben Underbjerg Poulsen fra tidligere, dog udelukkende fra faglige sammenhænge som kurser, konferencer mv. Michael Sørensen, John Bygholm, Steen Askholt og Christen Amby kendte han også fra faglige sammenhænge.

... formålet med dialoggruppen var at have et uformelt forum, hvor Skatteministeriet kunne afprøve sine tanker på praktikerne, før de gik videre med det til for eksempel en ny lovgivning. Man kunne også drøfte konkrete problemstillinger. Gruppen kunne således bruges til at prøve nogle ideer af.

... udgangspunktet var, at man i dialoggruppen drøftede de ting, der kom på bordet. Det var ikke meningen, at de skulle gå tilbage og spørge, før de kom med deres mening. De drøftede på et tidspunkt, om de måtte rapporte-

re fra møderne, og de blev enige om, at de godt måtte tale med andre om det, der blev drøftet i gruppen. Der blev ikke lavet noget skriftligt herom.

... han ikke skulle have mandat fra Advokatrådet, før han kunne komme med sin holdning. De udkast til lovforslag, som blev drøftet i gruppen, var ikke de endelige udkast.

... Advokatrådet kunne under høringen frit komme med, hvilken udtalelse man ville.

... at habilitet ikke var et tema. De drøftede ikke konkrete sager. Det kan næsten ikke undgås, at der er blevet drøftet emner, som vil kunne have interesse for klienter på den ene eller anden måde. Det var dog ikke noget problem. Det er ikke sket, at der var nogen "uden for døren", fordi de var inhabile.

... at der ikke er udarbejdet referater overhovedet. Vidnet har først set de i sagsmaterialet foreliggende to referater i forbindelse med nærværende sag. Disse referater må være lavet til internt brug i Skatteministeriet. Vidnet har ikke modtaget referaterne. Det var ikke meningen, at der skulle laves referater." <s. 384-387>

René Mikkelsen og Jesper Skovhus Poulsen har om dialoggruppen forklaret, at

"dialoggruppen var et eksternt kontaktudvalg med repræsentanter for rådgiverne på den ene side og departementet på den anden side. Den havde vist nok en forgænger, hvor man drøftede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

... det var et forum, der svarede til en lovgruppe med eksterne deltagere, hvor man drøftede, hvad der var af interesse på eksterne områder." <s. 72-73>

## Kapitel 5

Lovgrundlaget før fremsættelsen af lovforslag L 61 af 24. oktober 2001 (L 61, 2001-02, 1. samling) om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, ligningsloven og andre skattelove

### **1. Indledning**

I dette kapitel beskrives reglerne om frivillig sambeskatning, således som de var gældende under den tidsperiode, som har været genstand for kommissionens undersøgelse. Der gives nedenfor en generel beskrivelse af den frivillige sambeskatning og af de lovbestemmelser, der har betydning i relation til det undersøgte begivenhedsforløb. Det drejer sig i denne forbindelse om selskabsskattelovens § 31, særligt stk. 6, ligningslovens § 5 H og afskrivningslovens § 40, stk. 5.

I tilknytning til omtalen af ligningslovens § 5 foretages der endvidere en gennemgang af behandlingen af to ligningsrådssager, der har haft betydning for fastlæggelsen af bestemmelsens rækkevidde, og der gengives i denne forbindelse dele af de forklaringer, som embedsmænd og andre vidner har afgivet for kommissionen om behandlingen af disse sager i Ligningsrådet.

### **2. Generelt om frivillig sambeskatning**

Ved sambeskatning forstås, at underskud i et koncernselskab kan modregnes i overskud i et andet koncernselskab omfattet af sambeskatningen med en samlet nedbringelse af koncernens skat til følge.

Det specielle ved de danske regler om sambeskatning er, at sambeskatning har kunnet etableres også med datterselskaber i udlandet, således at underskud i det udenlandske datterselskab opgjort efter danske regler har kunnet modregnes i overskud i et dansk koncernselskab omfattet af sambeskatningen med en reduktion af den danske skattebetaling til følge. Forud for lov nr. 426 af 6. juni 2005 har et dansk selskab endvidere – siden 1982 – som udgangspunkt frit kunnet vælge, om sambeskatning skulle omfatte samtlige udenlandske datterselskaber eller kun et eller nogle enkelte.

Lovregler om frivillig sambeskatning blev indført i dansk ret med selskabsskatteloven, lov nr. 255 af 11. juni 1960, hvor der blev indsat regler herom i selskabsskattelovens § 31. Muligheden for, at et dansk selskab kunne sambeskattes med datterselskab(er) i udlandet, havde dog været anerkendt i praksis tilbage fra indførelsen af den almindelige beskatning i 1903, dvs. også forud for statskatteloven af 1922.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 1, har siden bestemmelsens indførelse indeholdt en bemyndigelse for Ligningsrådet til at fastsætte de nærmere betingelser og vilkår for sambeskatning. Dette er sket i form af årlige cirkulærer (Sambeskatningscirkulæret, senest TSS-cirkulære 2004-42).

I perioden fra 1960 til 1975 blev der kun foretaget to mindre ændringer af § 31.

I perioden efter 1975 skete der på den ene side en række udvidelser af mulighederne for frivillig sambeskatning, og på den anden side blev der – navnlig fra 1995 – gennemført en række begrænsende regler, navnlig med henblik på at imødegå risici for udnyttelse, herunder lov nr. 312 af 17. maj 1995 (L 35) og lov nr. 487 af 12. juni 1996 (L 118) om international sambeskatning m.v. (se nærmere *Anja Svendgaard: Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber*, 2001, s. 14 ff.).

I 1983 førte et beslutningsforslag i Folketinget til, at der under skatteministeren blev nedsat et udvalg, der skulle undersøge reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og om ophør af skattepligten til Danmark. Udvalget afgav betænkning i december 1985 (betænkning 1060), der blandt andet indeholdt en anbefaling om ophævelse af muligheden for frivillig sambeskatning med udenlandske datterselskaber.

Folketinget har efterfølgende i tre omgange behandlet lovforslag fremsat af oppositionen, (L 89 1986-87 fremsat af VS, L 95 1986-87 fremsat af Socialdemokratiet og L 32 1990-91 fremsat af SF), der ville indebære ophævelse af sambeskatningen med udenlandske datterselskaber.

I 1999 udarbejdede en arbejdsgruppe under Skatteministeriet et udkast til lovforslag om sambeskatning af selskaber mv. (Sambeskatningsloven). Lovudkastet blev i juni 1999 sendt i ekstern høring, men det blev ikke fremsat i Folketinget. Formålet var efter udkastets almindelige bemærkninger dels at foretage en generel lovfæstelse af sambeskatningsreglerne og dels at foretage en samlet fremstilling af reglerne.

Der blev med lov nr. 1215 af 27. december 2003 om ændring af selskabsskatteoven, fusionsskatteoven og ligningsloven (Indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver samt creditlempelse ved sambeskatning, lovforslag L 27 2003-04) foretaget visse ændringer af reglerne om frivillig sambeskatning. Der henvises herom til kapitel 6.

Med lov nr. 426 af 6. juni 2005 om ændring af selskabsskatteoven og andre skattelove (Nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincip i sambeskatningen), er der som opfølgning på en rapport fra Sambeskatningsudvalget (betænkning 1452) foretaget en større ændring af reglerne om sambeskatning. Der er herved blandt andet ind-

ført et globalpuljeprincip, som medfører, at hvis der vælges international sambeskatning, skal denne omfatte alle koncernforbundne selskaber og alle udenlandske filialer. Det er i bemærkningerne til lovforslaget (L 153 2004-05, 2. samling) anført, at formålet blandt andet var at lukke en mulighed for at omgå værnreglen i ligningslovens § 5 H, som efter en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet (i sag nr. 2) havde vist sig ikke at fungere efter hensigten. Der henvises herom til afsnit 5 nedenfor.

### **3. Selskabsskattelovens § 31**

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 blev som anført ovenfor indsat i selskabsskatteloven ved lov nr. 255 af 11. juni 1960, med ikrafttrædelse den 1. januar 1961. Om formålet med at opretholde den mulighed for sambeskatning med udenlandske selskaber, som hidtil havde bestået, anføres det i FT 1959-60 tillæg A sp. 1062, at ”hvor et eller flere selskaber, der er led i en koncern, arbejder med underskud, kan der imidlertid fortsat være trang til sambeskatning”.

De bestemmelser, som har haft særlig betydning for kommissionens undersøgelse, er stk. 5 og 6 i selskabsskattelovens § 31, der indeholder bestemmelser om værdiansættelsen af aktiver ved inddragelse af et udenlandsk selskab i sambeskatning med et dansk selskab. Disse bestemmelser blev indsat ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 (lovforslag L 35, 1994-95), hvorved der blev gennemført en række ændringer vedrørende international beskatning, såvel frivillig som tvungen sambeskatning.

Reglerne om indgangsværdier og anskaffelsestidspunkter mv. var indtil dette tidspunkt reguleret ved sambeskatningscirkulæret og administrativ praksis. I Ligningsvejledningen 1994 anførtes det herom (pkt. S.D.5.2 vedrørende vilkår 2.9):

”De af vilkåret omfattede afskrivningsberettigede aktiver m.v. anses i relation til afskrivningsloven for anskaffet på tidspunktet for sambeskatningens indtræden. De aktiver, der er omfattet af vilkåret, skal være erhvervet af det udenlandske datterselskab, inden det inddrages under sambeskatningen. Selv om de afskrivningsberettigede aktiver i relation til afskrivningsloven anses som anskaffet på tidspunktet for sambeskatningens indtræden, er der ikke i øvrigt tale om nogen anskaffelse. Det udenlandske datterselskabs aktiver skal således være erhvervet af dette, for at afskrivning kan foretages.”

Ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 blev der som nævnt som led i en generel lovregulering af principperne for fastlæggelse af skattemæssige indgangsværdier ved indtræden af skattepligt til Danmark – som stk. 5-9 i selskabsskattelovens § 31 – indsat bestemmelser både om principperne for fastsættelsen af indgangsværdier, når et udenlandsk datterselskab inddrages under en dansk sambeskatning, og om genbeskatning ved et eventuelt senere ophør af sambeskatningen. Der var med visse undtagelser tale om en kodificering af hidtil gældende praksis for fastsættelse af indgangsværdier, herunder den praksis som fandt anvendelse ved inddragelse af et udenlandsk datterselskab under dansk sambeskatning.

Bestemmelserne om indgangsværdier ved etablering af sambeskatning var indeholdt i forslaget til nyt stk. 5 og 6 i selskabsskattelovens § 31. De to bestemmelser blev – efter en ændring under lovforslagets behandling – vedtaget med følgende ordlyd:

*”Stk. 5.* Når et udenlandsk selskab inddrages under sambeskatning, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen, jf. dog stk. 6.

*Stk. 6.* Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til den faktiske anskaffelsestidsum afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Ved denne beregning anvendes reglerne på dette tidspunkt. Dog skal aktiverne anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen



af det første indkomstår under sambeskatningen, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1. og 2. pkt.”

Af bemærkningerne til lovforslag L 35 (1994-95) fremgår det vedrørende de provenumæssige bemærkninger (FT 1994-95 tillæg A s. 395):

”... En række af elementerne har karakter af korrektioner, der standser provenutab i forbindelse med uhensigtsmæssige regelsammenstød. ...

Andre elementer i lovforslaget har primært til formål at forhindre et fremtidigt provenutab ved, at der i takt med den stigende internationalisering sker en udhuling af det danske skattegrundlag. ...”

Af de specielle bemærkninger til selskabsskattelovens § 31, stk. 5-8, (FT 1994-95 tillæg A s. 398) fremgår:

”Der indføres regler om fastsættelse af indgangsværdier for aktiver og passiver for udenlandske selskaber, der inddrages under sambeskatning med et dansk selskab. Det relevante tidspunkt i denne sammenhæng er starten af indkomståret, hvor det udenlandske selskab inddrages under sambeskatningen. Reglerne for fastsættelse af indgangsværdier er i overensstemmelse med de ovenfor under nr. 4 beskrevne for selskaber, der bliver fuldt skattepligtige.”

De bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 4, som bemærkningerne til selskabsskattelovens § 31, stk. 5-8, henviser til, har denne ordlyd (FT 1994-95, tillæg A, s. 397):

”Det foreslås, at der indføres regler om fastsættelse af indgangsværdier for aktiver og passiver for selskaber m.v., der bliver fuldt skattepligtig, jf. selskabsskattelovens § 1, ...

Efter forslaget anses aktiver og passiver som hovedregel for erhvervet på tidspunktet, hvor den fulde skattepligt, jf. § 1, indtræder, ... Værdierne fastsættes til handelsværdien på dette tidspunkt. Aktiver og passiver, der i forvejen er værdiansat – f.eks. fordi de er omfattet af et fast driftssted – omfattes ikke af reglen.

Indførelsen af denne regel er en kodificering af den hidtidige praksis for værdifastsættelse af aktiver og passiver i tilfælde, hvor personer bliver fuldt skattepligtige, eller hvor udenlandske selskaber inddrages under sambeskatning med et dansk selskab. ...

For afskrivningsberettigede aktiver indføres der særlige regler. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske erhvervelsestidspunkt, og de værdiansættes til den faktiske anskaffelsessum reduceret med de maksimale afskrivninger, der efter danske regler kunne være foretaget, indtil den fulde skattepligt til Danmark indtræder.

Bestemmelsen ændrer ikke ved, at det er en forudsætning for afskrivning, at et aktiv faktisk blev erhvervet mod vederlag. Det er således f.eks. fortsat en forudsætning for afskrivning på goodwill, at denne er erhvervet mod vederlag. Et sambeskattet selskab kan således ikke opnå afskrivningsret på goodwill, som selskabet selv har oparbejdet.

De foreslåede regler medfører, at afskrivningsgrundlaget i tilflytningsåret er det samme, som hvis selskabet hele tiden havde været undergivet dansk beskatning. Endvidere opnås, at selskabet ikke kan opnå dobbelt fradrag ved afskrivninger på de samme aktiver to gange; først i udlandet og siden hen her i landet.”

Som det fremgår af forarbejderne, var det ikke hensigten at ændre ved den almindelige regel om, at et selskab ikke kan afskrive skattemæssigt på en goodwill, som selskabet selv har oparbejdet. Til gengæld var formålet med principperne for fastsættelsen af indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver, som anført, at undgå mulighed for dobbelt fradrag.

Bortset fra en ændring af genbeskatningsreglerne ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 var bestemmelsen uændret frem til lov nr. 1215 af 27. december 2003 (lovforslag L 27, 2003-04), der blev fremsat som reaktion på, at det i visse situationer alligevel havde vist sig muligt at opregulere afskrivningsgrundlaget, uden at det udenlandske datterselskab afholdt en udgift til anskaffelse af aktivet. Selskabsskatteovens § 31, stk. 6, og andre bestemmelser blev herved ændret, så det ikke længere er muligt at opnå en skattefri opskrivning af afskrivningsgrundlaget, som beskrevet nedenfor i kapitel 7.

Der henvises herom i øvrigt til kapitel 6, afsnit 4.

#### **4. Afskrivningslovens § 40**

Bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 5, er omtalt i forbindelse med kommissionens undersøgelse blandt andet på baggrund af, at det i bemærkningerne til lovforslag L 61 (2000-01, 1. samling) anføres, at afskrivningslovens § 40, stk. 5, som medfører, at der ikke er afskrivningsret på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill – herunder goodwill erhvervet af udenlandske sambeskattede selskaber, fortsat vil finde anvendelse. Der henvises herom til kapitel 6, afsnit 2.

Afskrivningslovens § 40, stk. 5, blev indført ved lov nr. 428 af 25. juni 1993, som ligningslovens § 16 F, stk. 4.

Bestemmelsen havde følgende ordlyd:

*”Stk. 4. Ved overdragelser mellem en person og et selskab m.v. som nævnt i selskabsskattelovens §§ 1 og 2 eller fondsbeskatningslovens § 1 eller mellem sådanne selskaber indbyrdes, hvor den ene af parterne i overdragelsen på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde, nedsættes erhververens afskrivningsgrundlag efter stk. 1 og 2 til et beløb svarende til overdragerens skattepligtige fortjeneste efter § 16 E.”*

Bestemmelsen var ikke med i det fremsatte lovforslag (lovforslag L 296, 1992-93) men blev indsat under behandlingen i Folketinget.

Af lovforslagets almindelige bemærkninger fremgår blandt andet:

*”Nærværende lovforslag går i første række ud på at indføre beskatning af goodwill samt i tilknytning hertil adgang til afskrivning på anskaffelsessummen.”*

Bestemmelsen blev indført på baggrund af, at der i en overgangsperiode efter indførelsen af dansk goodwillbeskatning kunne ske salg af goodwill helt eller delvist uden beskatning, mens køberen kunne afskrive fuldt ud på erhvervet goodwill. Der blev herved sat loft over afskrivningsgrundlaget ved overdragelse af goodwill mellem interesseforbundne parter, idet den skattemæssige anskaffelsessum skulle nedsættes til overdragerens skattepligtige fortjeneste.

Der er således tale om en værnsregel, der skal forhindre, at goodwill, der er erhvervet før 19. maj 1993 og derfor ikke afskrivningsberettiget, gøres afskrivningsberettiget ved en overdragelse – uden fortjeneste for sælger – mellem interesseforbundne parter.

I et svar til Foreningen af Statsautoriserede Revisorer under folketingsbehandlingen anførte skatteministeren, at formålet med bestemmelsen var:

”dels at hindre, at ikke afskrivningsberettiget goodwill gøres afskrivningsberettiget blot ved en overdragelse mellem koncernforbundne parter, dels at hindre, at der ved udnyttelse af underskudssituationer kan sikres fuld afskrivningsadgang mod en minimal beskatning af fortjenesten. Når værnsreglen har fået en udformning, hvorefter købers afskrivningsgrundlag maksimeres til sælgers skattepligtige fortjeneste, er det for at tjene begge formål.”

I 1997 blev bestemmelsen ændret ved lov nr. 440 af 10. juni 1997 om ændring af forskellige skattelove (Konsekvensændringer i anledning af lovrevision af kursgevinstloven) § 8, nr. 16. Ændringen har denne ordlyd:

I § 16 F, stk. 4, ændres ”efter stk. 1 og 2 til et beløb svarende til overdragerens skattepligtige fortjeneste efter § 16 E” til: ”efter stk. 1 med et beløb svarende til den ikke afskrivningsberettigede del af overdragerens anskaffelsessum.”

Det anføres i de specielle bemærkninger (lovforslag L 195, 1996-97, 2. samling) herom:

”Bestemmelsen indeholder regler om nedsættelse af afskrivningsgrundlaget i tilfælde af overdragelse af goodwill mellem parter, hvor den ene part har bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde. Der foreslås en ændring af princippet for opgørelsen af erhververens afskrivningsgrundlag, idet erhververens afskrivningsgrundlag i stedet opgøres som anskaffelsessummen med fradrag af et beløb svarende til den ikke afskrivningsberettigede del af overdragerens anskaffelsessum. Ændringen svarer til, at erhververens afskrivningsgrundlag ikke nedsættes til et beløb, der svarer til overdragerens skattepligtige fortjeneste, men til et beløb svarende til overdragerens skattepligtige fortjeneste + den uafskrevne del af overdragerens afskrivningsberettigede anskaffelsessum. Som en konsekvens af, at det kun er i forhold til goodwill, at en ikke afskrivningsberettiget anskaffelsessum for overdrageren kan forekomme, foreslås bestemmelsen samtidig indskrænket til kun at omfatte goodwill.

Baggrunden for den foreslåede indskrænkning af anvendelsesområdet for værnreglen er, at reglen i sin nuværende udformning er fundet for bred i forhold til sit hovedsigte, som er at imødegå muligheden for omkostningsfri konvertering af ikke afskrivningsberettiget goodwill til afskrivningsberettiget goodwill.”

Bestemmelsen blev endvidere ændret ved lov nr. 433 af 26. juni 1998 i forbindelse med overførsel til afskrivningsloven (lovforslag L 102, 1997-98, 2. samling). Herved udgik henvisningen til selskabsskattelovens §§ 1-2. Det kom således til at fremgå, at bestemmelsen kan anvendes, selv om den ene part i handelen ikke er skattepligtig i Danmark.

Bestemmelsen var herefter sålydende:

”*Stk.5.* Ved overdragelse mellem en person og et selskab m.v. eller mellem selskaber m.v. indbyrdes, hvor den ene af parterne i overdragelsen på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde, nedsættes erhver-

verens afskrivningsgrundlag efter stk. 1 med et beløb svarende til den ikke afskrivningsberettigede del af overdragerens anskaffelsessum.”

Der er efterfølgende ved lov nr. 458 af 9. juni 2004 indsat denne definition af begrebet ”bestemmende indflydelse” i bestemmelsen:

”Ved bestemmende indflydelse på grund af aktiebesiddelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. I øvrige tilfælde foreligger der bestemmende indflydelse ved ejerskab, såfremt der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. i ejerandel.”

## **5. Ligningslovens § 5 H**

### 5.1. Bestemmelsens historie og indhold

Ligningslovens § 5 H blev indsat ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 (lovforslag L 118, 1995-96) og ændret ved lov nr. 440 af 10. juni 1997 (hvorved henvisningen til kursgevinstlovens § 6 B, stk. 3, blev ændret til samme lovs § 4, stk. 2).

Bestemmelsen havde herefter denne ordlyd:

”§ 5 H. Underskud fra et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, erhvervet af skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 fra et koncernforbundet selskab m.v. jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, kan alene fremføres efter § 15 til modregning i senere overskud fra samme faste driftssted eller faste ejendom.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overskud i selskabet m.v., hvorfra det faste driftssted eller den faste ejendom blev erhvervet, på overdragelsestidspunktet beskattes her i landet efter skattelovgivningens almindelige regler, og selskabet ikke selv har erhvervet det faste driftssted eller den faste ejendom fra et koncernforbundet selskab m.v. jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.”

Bestemmelsen begrænsede adgangen til at anvende underskud fra et fast driftssted eller en fast ejendom, beliggende i udlandet, der er erhvervet fra koncernforbundne selskaber. Formålet med bestemmelsen var at hindre, at internationale koncerner valgte at placere underskudsgivende udenlandske driftsteder eller fast ejendom i et dansk selskab med henblik på at reducere den danske skattepligtige indkomst.

Reglen blev indført samtidigt med og skal, som det fremgår af lovforslagsbemærkningerne gengivet nedenfor, ses i sammenhæng med selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt., om begrænsning i adgangen til sambeskatning med udenlandske datterselskaber, som erhverves fra koncernforbundne selskaber.

Det anføres i bemærkningerne til lovforslag L 118 om ligningslovens § 5 H (Folketingstidende A 1995-96 s. 2739):

”Reglen skal ses i sammenhæng med forslaget til bestemmelsen om begrænsninger i adgangen til sambeskatning, jr. § 1, nr. 4, og den sikrer, at en allerede eksisterende udenlandsk underskudsgivende filial eller fast ejendom ikke placeres i et dansk selskab.

Selskaber m.v. og fonde m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1 og fondsbeskatningslovens § 1 omfattes af reglen. Herved får bestemmelsen ligeledes betydning for udenlandske sambeskattede datterselskaber. Fysiske personer omfattes ikke.

Bestemmelsen omfatter »tilkøbte« underskudsgivende aktiviteter fra koncernforbundne selskaber og fonde. Som afgrænsning af, hvilke sælgende selskaber og fonde, der anses for koncernforbundne, anvendes kursgevinstlovens § 6 B, stk. 3.

Fusion sidestilles med erhvervelse, således at f.eks. tilfælde, hvor underskudsgivende aktiviteter fusioneres ind i et udenlandsk (sambeskattet) datterselskab, omfattes af bestemmelsen.

Fusion og tilførsel af aktiver m.v. anses i relation til bestemmelsen for at være en erhvervelse. Dette medfører, at bestemmelsen ikke kan omgås ved

f.eks. at nystifte et datterselskab i det land, hvor underskudsselskabet er hjemmehørende, og som fra stiftelsen er omfattet af dansk sambeskatning, hvorefter det underskudsgivende selskab fusioneres ind i det nystiftede sambeskattede selskab.

Kun underskud, der opstår efter erhvervelsen, er omfattet. Underskud fra før denne periode er efter de almindelige regler herom det danske selskab m.m. uvedkommende.

Efter stk. 1 vil underskuddet alene kunne fremføres til senere års overskud i samme faste driftssted eller faste ejendom efter den almindelige regel herom i ligningslovens § 15.

Underskuddet indgår altså ikke som en del af selskabets almindelige indkomst. Er der omvendt overskud, vil dette på almindelig vis efter eventuelt fradrag af fremført underskud skulle medregnes i den samlede indkomst.

Efter stk. 2 finder de almindelige regler dog anvendelse, såfremt det/den udenlandske faste driftssted/ejendom er erhvervet fra et på overdragelsestidspunktet sambeskattet selskab, forudsat at sælgeren ikke har selv har erhvervet det/den udenlandske faste driftssted/ejendom fra et koncernforbundet, men ikke sambeskattet selskab.”

I bemærkningerne til lovforslag L 153 (2004-05, 1. samling), om ændring af selskabsskattebogen og andre skattelove (Nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincip i sambeskatningen), fremsat den 15. december 2004, hvorved reglerne om sambeskatning blev foreslået radikalt ændret, og ligningslovens § 5 H blev foreslået ophævet, anføres det under de almindelige bemærkninger om ligningslovens § 5 H:

”...

... Sigtet med ligningslovens § 5 H er at forhindre, at udenlandske koncerner kan undgå at blive beskattet af den danske indkomst ved at indskyde latent underskudsgivende udenlandske virksomheder i den danske sambeskatning. Bestemmelsen forhindrer »sambeskatning« med en udenlandsk filial, der er erhvervet fra det udenlandske moderselskab.



Værnet består egentlig af to bestemmelser (ligningslovens § 5 H og selskabsskattelovens § 31, stk.1, 6. pkt.) som kan siges at være hinandens forudsætninger, idet de varetager samme hensyn og værnet kun kan være effektivt, hvis begge bestemmelser eksisterer. Selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt., forhindrer etableringen af sambeskatning med et udenlandsk selskab, der er erhvervet fra det udenlandske moderselskab.

Bestemmelsernes betydning kan illustreres med en sag, hvori den norske højesteret har afsagt dom i relation til en generel norsk omgåelsesklausul (dommen er offentliggjort i Norge). Dommen vedrører Norsk Hydro, der i 80'erne startede en magnesiumproduktion i et helejet canadisk datterselskab. Dette canadiske selskab gav imidlertid underskud og det norske moderselskab solgte i 1990 (*før* værnreglerne blev indført) aktierne i selskabet til det danske datterselskab Norsk Hydro Danmark A/S. Ved transaktionen opnåede det norske moderselskab et betydeligt skattemæssigt tab på aktierne (den norske retssag, som Norsk Hydro vandt, vedrørte spørgsmålet om tabsfradraget). Desuden opnåede den danske subkoncern via sambeskatning, at de fremtidige underskud i det canadiske datterselskab kunne udnyttes til modregning i dansk indkomst. Det blev oplyst i sagen, at Norsk Hydro forventede at spare 344 mio. kr. i dansk selskabsskat som følge af sambeskatningen.

Ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 indførtes ligningslovens § 5 H og selskabsskattelovens § 31, stk.1, 6. pkt. Formålet med bestemmelserne var at sikre, at udenlandsk kontrollerede koncerner med danske datterselskaber ikke kunne opnå dansk skattnedsættelse ved at omplacere (en del af) deres underskudsgivende aktiviteter til den danske sambeskatning.

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked fra 2001 fundet, at ligningslovens § 5 H ikke finder anvendelse, når det udenlandske selskab, som køber den underskudsgivende filial, ikke er inddraget i en dansk sambeskatning på købstidspunktet – men først bliver det efterfølgende. Underskuddene i filialen kan derfor udnyttes, når sambeskatningen først etableres med det udenlandske selskab efter købet af filialen.

Med denne fortolkning af bestemmelsen kan ovennævnte formål med bestemmelsen således omgås ved at følge følgende opskrift:

- 1) det danske selskab opretter et udenlandsk datterselskab,
- 2) det udenlandske datterselskab køber den underskudsgivende filial, og

- 3) det udenlandske datterselskab inddrages i en sambeskatning med det danske selskab.

Regeringen ønsker at lukke effektivt for denne mulighed, hvor kun de underskudsgivende aktiviteter bliver inddraget under dansk beskatning ...  
...”

## 5.2. Tidligere sager i Ligningsrådet

Der omtales i sagen særligt to afgørelser fra Ligningsrådet, hvorved der er taget stilling til fortolkningsspørgsmål i relation til ligningslovens § 5 H.

Under afhøringerne i kommissionen er der stillet en række spørgsmål til flere af de afhørte personer om behandlingen af disse to sager i Ligningsrådet. Dele af disse forklaringer er gengivet i det følgende. De afhørte embedsmænd og ministre er som hovedregel angivet med deres fulde navn uden titel eller stillingsbetegnelse. Disse personers stilling eller funktion i forbindelse med det undersøgte begivenhedsforløb fremgår af personoversigten, der findes i indledningen til kapitel 8. Personer, hvis forhold ikke har været genstand for undersøgelse, er som hovedregel anført med stillingsbetegnelse og navn. Der er i beskrivelsen anvendt de betegnelser for de involverede myndigheder, som de havde på det pågældende tidspunkt, selvom disse senere er ændret. Der henvises om det videre begivenhedsforløb i øvrigt til redegørelsen i kapitel 8-11.

### *5.2.1 Sag nr. 1*

Den første sag er en afgørelse fra Ligningsrådet om bindende forhåndsbesked fra 1999. Afgørelsen har ikke været offentliggjort. Den gengives her i anonymiseret form.

Sagens omstændigheder er følgende:

I 1995 erhvervede et dansk selskab 17 pct. af aktiekapitalen i et udenlandsk selskab, og i perioden frem til 1998 blev ejerandelen ved yderligere opkøb forøget til ca. 93 pct. af aktiekapitalen. Det danske selskab ønskede, før man foretog yderligere investeringer, at få det udenlandske selskab inddraget under dansk sambeskatning. Adgangen til sambeskatning i Danmark var imidlertid betinget af 100 pct. ejerskab til datterselskabet. Da det ikke var praktisk muligt for den danske koncern at erhverve de resterende aktier i selskabet, og da der ikke i det pågældende lands lovgivning var regler svarende til de danske regler om tvangsindløsning af mindretalsaktionærer, ønskede koncernen at overdrage den underskudsgivende virksomhed i det udenlandske datterselskab til et andet udenlandsk datterselskab, som det danske moderselskab ejede alle aktier i. Det 100 pct. ejede datterselskab var ikke omfattet af dansk sambeskatning på overdragelsestidspunktet, men det var hensigten, at dette datterselskab året efter skulle omfattes af sambeskatningen.

Revisionsfirmaet Ernst & Young anmodede på vegne af [...] ved brev af 4. februar 1999 (bilag 01.14) om bindende forhåndsbesked med hensyn til fire spørgsmål om muligheden for at opnå sambeskatning mellem den danske koncern og det udenlandske datterselskab og vedrørende anvendelsen af Ligningslovens § 5 H i forhold til andre udenlandske datterselskaber. De spørgsmål, der er relevante for denne sag – nr. 3 og 4 – har dette indhold:

”...

3. Finder Ligningslovens § 5 H anvendelse ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for den af [det ikke fuldt ejede udenlandske selskab] hidtil drevne virksomhed, såfremt [det ikke fuldt ejede udenlandske selskab overdrager alle sine aktiviteter til [det danske selskabs] 100 % ejede [nystiftede udenlandske] datterselskab] og [det danske selskab] i det følgende indkomstår etablerer sambeskatning med [det nystiftede udenlandske datterselskab] ?

4. Vil besvarelsen af spørgsmål 3 være den samme for så vidt angår opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et nystiftet 100 % ejet [udenlandsk] datterselskab, der i stedet erhverver aktiviteten fra [det ikke fuldt ejede udenlandske selskab], såfremt det nystiftede datterselskab inddrages i sambeskatningen med [det danske selskab] i året efter købet af aktiviteten fra [det ikke fuldt ejede udenlandske selskab]?”

Selskabsrevisionsafdelingen afgav den 5. marts 1999 en udtalelse til Selskabsbeskatningsafdelingen om de rejste spørgsmål (bilag 01.10). Det fremgår heraf, at Selskabsrevisionsafdelingen med baggrund i det foreliggende materiale vurderede, at ligningslovens § 5 H ikke fandt anvendelse, da ingen af de omtalte udenlandske selskaber havde været eller var sambeskattet med det danske selskab på tidspunktet for erhvervelsen af aktiviteten.

Sagen blev behandlet på to møder i Ligningsrådet, henholdsvis den 11. maj og den 22. juni 1999. Af referat af Ligningsrådets møde den 11. maj 1999 (bilag A.15) fremgår følgende:

” ...

Ligningsrådet bemærker:

Ligningsrådet kan tilslutte sig Told- og Skattestyrelsens udtalelse.

**Amby var uenig i svarene på de to sidste spørgsmål. Men der er måske et hul i loven. Amby ville gerne have en belysning heraf.**

**Sagen blev herefter udsat.**

...”

Ole Kjær har forklaret, at

”[han] deltog som vicedirektør så vidt muligt altid i formøderne og i ligningsrådsmøderne,

... han husker [...]sagens (sag nr. 1) behandling på ligningsrådsmødet, men ikke specifikt som et hul i loven. Virksomheden ville fortage en investering i [udlandet] gennem et ca. 93 pct. ejet datterselskab, og den ville gerne have sikkerhed for, at et eventuelt underskud kunne trækkes fra gennem en sambeskatning. Problemet var, at virksomheden ikke kunne opnå sambeskatning med datterselskabet, idet man ikke kunne få de resterende aktier op til 100 pct. i datterselskabet. Flere rådsmedlemmer mente, at det var forkert, at der ikke kunne opnås sambeskatning, idet man i andre tilfælde tillod sambeskatning uden fuldt ejerskab. Virksomhedens forespørgsler gik på, for det første om sambeskatning under de konkrete omstændigheder kunne tillades, uanset at datterselskabet ikke ejedes 100 pct., og dernæst, hvis sambeskatning ikke kunne opnås umiddelbart, om ligningslovens § 5 H ville medføre en begrænsning i fradragsmuligheden, hvis aktiviteten i stedet overdroges til et andet selskab, der efterfølgende indgik i sambeskatning. Ligningsrådet kom frem til, at ligningslovens § 5 H ikke ville være en hindring for fradrag. Han opfattede det ikke som et hul, men at rådet fandt det uhensigtsmæssigt, at virksomheden ikke kunne få sambeskatning i denne situation uden fuldt ejerskab, og at rådet ikke fandt, at § 5 H burde begrænse et fradrag, som man i øvrigt fandt, at virksomheden havde krav på.

Adspurgt, om han husker nogen diskussioner om behovet for justeringer af ligningslovens § 5 H, forklarede vidnet, at det gør han ikke fra dette tidspunkt.” <s. 998>

Christen Amby har om dette møde i Ligningsrådet forklaret, at

”han var uenig i svarene om, hvorvidt ligningslovens § 5 H var gældende. Formuleringen i referatet af hans udsagn skal forstås således, at hvis der var et hul i loven, så var svarene rigtige. Hvis der ikke var et hul i loven, var svarene forkerte. Han var reelt i tvivl om svarene.

... det efter praksis var Ligningsrådets sekretariat, altså Told- og Skattestyrelsen, der besvarede en sådan forespørgsel.

... en sådan belysning, ... fik han i forbindelse med materialet til det næste ligningsrådsmøde. Han fik ikke noget materiale mellem de to møder. Svaret var af interesse for hele rådet og skulle gives til rådet.” <s. 922>

Hans Jørgen Mortensen har forklaret, at

”han deltog i dette ligningsrådsmøde. Han deltog ikke i sagsbehandlingen af afgørelsen vedrørende ligningslovens § 5 H. Afdelingscheferne og Ole Kjær blev kun inddraget i sager for Ligningsrådet, når der var specielle problemer, og det var der i denne sag.

... der var sammenhæng mellem, at Amby sagde, at der var et ”hul”, og at sagen blev udsat. Vidnet erindrer ikke, hvorvidt Amby uddybede, hvorfor han mente, at der var et ”hul”. Det gjorde indtryk, når Amby, som havde stor viden om og interesse for skatteret, gav udtryk for, at der var et problem. Det gjorde også indtryk på Ligningsrådets formand, professor Ole Bjørn, som herefter besluttede, at sagen skulle udsættes.” <s. 152>

Hans Kristian Andersen, der deltog i ligningsrådsmøderne som tilforordnet fra Skatteministeriets departement, har forklaret, at

”han var til stede på dette møde. ... Han erindrer ikke nærmere om, hvad der forgik på mødet, men han mener, at det efter mødet blev aftalt, at fagkontoret i Told- og Skattestyrelsen skulle rette henvendelse til departementet om sagen.” <s. 186>

Niels Kristensen har forklaret, at

”han var til stede på dette møde.

... han husker, at Amby sagde, at han mente, at der var et hul i loven. Amby uddybede det ikke nærmere. Amby ville have en belysning heraf, hvilket vidnet skulle tage sig af. Umiddelbart efter mødet fortalte vidnet Ivar Nordland, hvad Amby havde sagt. Vidnet husker ikke, hvad Ivar Nordland sagde hertil. Det var op til Ivar Nordland at vurdere, om han ønskede at foretage sig noget i forbindelse med vidnets oplysninger. Vidnet bad en af sine medarbejdere om at udarbejde et notat med en vurdering af problemet.” <s. 196>

Ivar Nordland har forklaret, at

”han ikke erindrer at have hørt om den omtalte sag på dette tidspunkt. Vidnet hørte først om sagen, da han fik notatet af 2. januar 2001 fra Niels Kristensen [ se herom kapitel 8, afsnit 2.4]. Han har ingen erindring om at have hørt om sagen forinden.

Han havde ikke på dette tidspunkt hørt noget om Christen Ambys betragtninger om et hul i loven.” <s. 224>

Foreholdt, at Niels Kristensen for undersøgelseskommissionen har forklaret, at han på dette tidspunkt talte med vidnet om denne sag, forklarede vidnet, at han ikke har nogen erindring om drøftelser om denne ligningsråds sag eller om fortolkningen af ligningslovens § 5 H. <s. 224>

”... forespurgt, om han kan afvise, at Niels Kristensen har orienteret ham om mødet i Ligningsrådet, forklarede vidnet, at han ikke erindrer at have modtaget en sådan orientering. Han havde jævnlig kontakt med Niels Kristensen. Hvis en sag var blevet præsenteret for ham som alvorlig, ville han godt kunne huske det, og i så fald ville der vel også være skrevet til ham.” <s. 292>

Palle Graff har forklaret, at

”han helt sikkert har fået referatet. Han deltog ikke selv i mødet ...

... han ikke husker Christen Ambys bemærkninger.” <s. 611>

Den forklaring, som Peter Loft har afgivet herom, er gengivet nedenfor i forbindelse med mødet i Ligningsrådet den 22. juni 1999

Endvidere har Susse Meulengracht (s. 174), Preben Underbjerg Poulsen (s. 224), Niels Winther-Sørensen (s. 651), Kim Lohse (s. 776), Lisbeth Rasmussen (s. 832 og 850), Jens Drejer (s. 942), Frode Sørensen (s. 1159), Svend Erik Hovmand (s. 1170) og Jørgen Egelund (s. 1297) afgivet forklaring om referatet af dette møde i Ligningsrådet.

Niels Kristensen har i forbindelse med mødet på et udkast til afgørelse (bilag 01.11) noteret:

”Sagen udsat.

Nærmere belysning af svar til spm. 3 og 4.

Ambu mener, at der med det valgte svar er ”hul”.

Formanden mener, at det er folketingets bord.”

I et brev af 12. maj 1999 (bilag 01.09) fra afdelingsleder i Told- og Skattestyrelsen Normann Nielsen til Ligningsrådets daværende formand, professor Ole Bjørn, Ole Kjær og flere andre chefer i styrelsen om ”Løse ender vedrørende Ligningsrådets møde den 11. maj 1999” (bilag 01.09) fremgår det om denne sags behandling:

”sag nr. ... blev udsat, idet Amby ikke kunne acceptere svarene på de to sidste spørgsmål. Efter Ambys opfattelse er der et hul i loven. TS blev bedt om en redegørelse herom.”

Hans Jørgen Mortensen har forklaret, at

”... der blev lavet en sådan redegørelse i form af et notat, der blev fremlagt på det næste ligningsrådsmøde den 22. juni 1999. Der blev inden ligningsrådsmødet holdt et formøde med deltagelse af cheferne og Ligningsrådets formand. De drøftede her sagen og var enige om at fastholde indstillingen.”  
<s. 153>

Palle Graff har forklaret,

”... forespurgt, om han husker noget om notatet og hvorfor han fik det, ..., at det gør han ikke. Det er sendt til de daværende afdelingschefer og berørte kontorchefer. ”Løse ender” er udtryk for, at det vedrørte nogle sager, der havde været forelagt Ligningsrådet, som havde truffet beslutning om, at der skulle foretages noget mere, typisk at noget skulle skrives om eller undersøges nærmere. Niels Kristensen sendte notatet til vidnet ... til orientering. Vidnet skulle ikke foretage sig noget i den anledning. Det var Niels Kristensens kontor, som var fagkontoret, der skulle lave det fornødne. Vidnets afdeling blev inddraget i den udstrækning, der var behov herfor.” <s. 611>

I Ligningsrådets protokol for mødet den 22. juni 1999 (bilag A.15.01) er anført følgende:

”...

Ligningsrådet kan tilslutte sig Told- og Skattestyrelsens udtalelse.



**Amby fastholdt, at han ønsker en belysning af, om der er et hul i loven.**

**Formanden bemærkede, at Told- og Skattestyrelsen har informeret Departementet om problemet.**

**Jørgen Hansen fandt det urimeligt, at man afskæres fra sambeskatning, hvis det rent faktisk ikke er muligt at få fat i de resterende aktier.**

**Formanden bemærkede, at Ligningsrådet – som loven er formuleret – ikke har mulighed for at imødekomme det ansøgte. Desuden oplyste formanden, at der til efteråret fremsættes et forslag om en egentlig sambeskatningslov, der skulle tage højde for nærværende situation.**

**Ligningsrådet tiltrådte herefter indstillingen.”**

Hans Jørgen Mortensen har om dette møde i Ligningsrådet forklaret, at

”han ikke er bekendt med, hvorledes denne orientering blev givet videre, men det er formentlig sket i den relevante lovgruppe. Ved Ligningsrådets møder deltog der to tilfornordede fra departementet, for at de kunne give tilbagemelding til departementet om, hvad der skete på ligningsrådsmøderne. Vidnet var ikke i tvivl om, at departementet var orienteret om § 5 H-problemet. De fik ikke i styrelsen nogen melding fra departementet om, at man var uenig i afgørelsen eller i, at der var et ”hul”. Der var en generel opfattelse i departementet af, at reglerne om sambeskatning var problematiske. Vidnet har ikke set udkast til lovgivning om lukning af det angivne hul.

... han ikke har set et sådant forslag. Sagen har kun været drøftet generelt. Den generelle opfattelse var, at man måtte leve med afgørelsen om ligningslovens § 5 H. Hvis man skulle ”fatte pennen”, skulle bestemmelsen nok laves om. Det kunne godt være, at der var et ”hul”, men man måtte politisk træffe afgørelse om, hvorvidt det skulle lukkes.” <s. 153>

Hans Kristian Andersen har forklaret, at

”han ligeledes var til stede på dette møde. Der var sat en undersøgelse i gang i anledning af Ambys bemærkninger på det tidligere møde.

Han erindrer generelt ikke særlig meget fra dette møde. Han mener, at det på det tidligere møde blev aftalt, at fagkontoret i styrelsen skulle tage kon-

takt til fagkontoret i departementet om sagen. Vidnet mener, at det må være denne orientering, der henvises til.

... han ikke husker noget vedrørende en afrapportering. Han ville i et sådant tilfælde normalt gå til det pågældende fagkontor, i dette tilfælde Ivar Nordlands, for at høre, hvad der skete i sagen.

Forespurgt om, hvad sagen herefter stod på i juni 1999, og om der var en undersøgelse i gang, forklarede vidnet, at han måtte gå ud fra, at det var noget, man overvejede, men han erindrer det ikke præcist.” <s. 187-188>

Niels Kristensen har forklaret, at

”det omtalte notat ikke blev skrevet, men der blev udarbejdet en ny indstilling til Ligningsrådet. Det var indbygget i forelæggelsen, eller forbladet, til Ligningsrådet. De skrev det på baggrund af det, der var foregået på sidste rådsmøde.

... Vidnet ved ikke, hvorfor Amby stadig bad om en belysning af sagen. Vidnet opfattede det således, at Ambys utilfredshed gik på, at der var hul i loven, og ikke på den belysning, han havde fået.

... han på et formøde i ugen inden ligningsrådsmødet havde orienteret formanden om, at departementet var orienteret. Vidnet havde haft en telefonsamtale herom med sin korresponderende kontorchef i departementet, Ivar Nordland. Vidnet var ikke bekendt med, at departementet var orienteret på anden måde end ved denne telefonsamtale.

Problemet med et hul i loven var jo løst, hvis der var et arbejde i gang med henblik på et lovforslag. Han vidste, at der var et lovarbejde i gang vedrørende sambeskatningsreglerne, men han kendte ikke nærmere hertil.

... der kort tid forinden havde været en arbejdsgruppe med deltagelse af advokater og revisorer, som havde arbejdet med problemer i forbindelse med sambeskatningen, med henblik på at udarbejde et udkast til en egentlig sambeskatningslov.

... at der ikke fra hans side var mere at foretage.” <s. 197-199>

Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at

”Formandens bemærkning om, at styrelsen havde orienteret departementet, betyder utvivlsomt, at Niels Kristensen havde talt med departementet.

... der var udarbejdet et færdigt udkast til lovforslag, men det blev aldrig fremsat i Folketinget. Dette beroede på en ministerbeslutning.” <s. 224>

Ivar Nordland har forklaret, at

”han heller ikke deltog i dette møde. Han husker ikke selve afgørelsen.

... han var medvirkende til det omtalte lovforslag, der var sendt i høring umiddelbart før det pågældende møde i Ligningsrådet. Det var et element i lovforslaget, at ejerkravet blev nedsat fra de gældende 100 pct. til 75 pct., hvilket ville løse de problemer, det pågældende selskab havde med at opfylde ejerkravet.

Vidnet henviste endvidere til forreferat til ligningsrådsmøde den 22. juni 1999, og forklarede, at der heri ikke er anført noget om en bekymring for, at der skulle være et hul i loven, eller en analyse af, om dette var tilfældet. Han er således noget uforstående over for, at der skulle have været et sådant problem. <s. 286-287>

Palle Graff har forklaret, at

”han ikke deltog i dette møde.

... han ikke husker denne problemstilling.

... det var det berørte fagkontor, der skulle følge op på problemet. Vidnet skulle ikke foretage sig noget i den anledning, for det var Niels Kristensens område. Niels Kristensen kunne eventuelt spørge Selskabsrevisionen, hvilket han imidlertid ikke gjorde. Vidnet erindrer ikke nogen debat om det rejste spørgsmål.” <s. 612>

Christen Amby har forklaret, at

”man skal se ligningslovens § 5 H i sammenhæng med den øvrige lovgivning, og ligningslovens § 5 H er en hjælperegel til den regel, der i 1995 blev sat ind i selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt., for at hindre udenlandske selskaber i at placere et udenlandsk datterselskab i Danmark. Han var ikke så bekymret for den konkrete sag, der omhandlede et dansk mo-

derselskab med et datterselskab i udlandet, men mere fordi han kunne se, at der var andre, som kunne udnytte et eventuelt hul. Han mente dog ikke, at afgørelsen i sig selv gav anledning til problemer, ...

... at der formentlig henvises til et lovudkast af 11. juni 1999, der blev sendt i høring omkring det tidspunkt. Det var et udkast til en egentlig samskabningslov. Det bestod af to lovforslag, et forslag til ændring af selskabsskattelovens § 31 og en konsekvenslov. ... Der var en ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt., med i konsekvensloven. Det var givet dette lovforslag, Ligningsrådets formand tænkte på.

... han vil gætte på, at den daværende skatteminister ikke var interesseret i forslaget, fordi det ville give mange problemer. De store erhvervsorganisationer var imod forslaget. ... Vidnet kendte således allerede lovudkastet, da formanden omtalte det for rådet. Han mente ikke, at det løste det foreliggende problem. Han opfattede formandens oplysning som en orientering til rådet.

Adspurgt, om der var nogen, som efter denne ligningsrådsafgørelse gjorde noget for at få lukket hullet, forklarede vidnet, at det kender han ikke til. Han fulgte ikke selv op på det. TDC-sagen handlede ikke om dette hul, men om et andet hul.

Forespurgt, om han forventede en tilbagemelding på sin fastholdelse af ønsket om en belysning af, om der var et hul i loven, forklarede vidnet, at det gjorde han ikke. Med oplysningen om, at der var et lovforslag på vej, var bolden spillet over i det politiske område." <s. 922-924>

Ole Kjær har forklaret, at

"det forekommer, at der er medlemmer af Ligningsrådet, der ud fra en politisk dagsorden har ønske om at få en mere generel belysning af lovgivningens hensigtsmæssighed. Det er imidlertid ikke styrelsens opgave at agere sekretariat for politikerne. Det, de gjorde, var at uddybe svaret i relation til den konkrete sag, men de gik ikke ind og foretog en vurdering af hensigtsmæssigheden af en lovgivning.

... hvis de bliver klar over, at en sag rummer et problem, som lovgiver skal agere på, vil det blive taget op. Det er departementets tilfornordnede opgave. Styrelsens opgave ligger primært i at vurdere, om det har betydning for afgørelsen af den konkrete sag eller for praksis på området.

Der var enighed i Ligningsrådet om, hvorledes denne sag skulle afgøres. Bemærkningen gik alene på ønsket om en yderligere belysning. Ethvert medlem af Ligningsrådet kan anmode om at få en sag udsat, men formanden kan beslutte, at det ikke er relevant at udsætte sagen af denne grund. Dette tilfælde ligger på kanten af, hvad det er relevant at udsætte en sag på. Han har ikke nogen erindring om, at Christen Amby skulle have præciseret, hvor han mente, at der var et hul.

... han ikke husker, om de drøftede det på formødet, men det er det mest sandsynlige, og det kan godt være, at Niels Kristensen har nævnt, at de havde taget det op i lovgruppen. Der var et længe næret ønske at få en samlet sambeskatningslov, så det er muligvis det, der henvises til.

Der var ham bekendt ikke tale om et hul i ligningslovens § 5 H, men om at bestemmelsen udgjorde en forhindring for, at virksomheden kunne opnå et fradrag, som var en normal konsekvens af sambeskatning, og som den – bortset fra ligningslovens § 5 H – ville have krav på. Når formanden har bemærket det på rådsmødet, er der givet sket en orientering. Vidnet kan dog ikke identificere, hvad det var for et problem, der blev orienteret om. Det var for ham ikke klart, at det var et problem med ligningslovens § 5 H.” <s. 999-1001>

Peter Loft har forklaret,

”Foreholdt referat af Ligningsrådets møde den 11. maj 1999, og referat af ligningsrådets møde den 22. juni 1999, specielt ”Amby fastholdt, at han ønsker en belysning af, om der er et hul i loven. Formanden bemærkede, at Told- og Skattestyrelsen har orienteret Departementet om problemet”, og forespurgt, om han modtog en sådan orientering, forklarede vidnet, at det gjorde han ikke. Han hørte heller ikke noget om, at Christen Amby mente, at der var hul i loven.

Foreholdt ”... Desuden oplyste formanden, at der til efteråret fremsættes et forslag til en egentlig sambeskatningslov, der skulle tage højde for den nærværende situation”, og foreholdt, at det må være det lovforslag, der tidligere blev omtalt, [forslag til sambeskatningslov] forklarede vidnet, at det var det. Der var ikke andre forslag herom i 1999.

Foreholdt, at Ligningsrådets formand i referatet citeres for, at lovforslaget ”skulle tage højde for nærværende situation”, og forespurgt, om han kunne

se en kobling mellem lovforslaget og betragtningen om et hul i loven, og en orientering af departementet om problemet, forklarede vidnet, at det kunne han ikke. Han har ikke set noget om problemstillingen vedrørende ligningslovens § 5 H i det forslag til sambeskatningslov, der blev lavet af den første arbejdsgruppe. Han blev således først opmærksom på ligningslovens § 5 H i forbindelse med TDC-sagen. Bestemmelsen var indtil da forbigået hans opmærksomhed.

Forespurgt, om det også var udtryk for, at han ikke fik nogen orientering om [...]sagen (sag nr. 1) og dens konsekvenser for skattelovgivningen og om, at der måtte gøres noget, forklarede vidnet, at han ikke hørte om [...]sagen (sag nr. 1) eller om ligningslovens § 5 H.” <s. 1079-1080>

Endvidere har John Nielsen (s. 140), Jørgen Andersen (s. 161), Mogens Nicolaisen (s. 674), Kim Lohse (s. 777), Lisbeth Rasmussen (s. 832), Jens Drejer (s. 942), Frode Sørensen (s. 1159), Ebbe Willumsen (s. 1290) og Jørgen Egelund (s. 1297) afgivet forklaring om ligningsrådets møde den 22. juni 1999.

I Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 22. juni 1999 (bilag 01.03) blev spørgsmål 3 og 4 herefter besvaret således:

”...

*Ad. spørgsmål 3 og 4:*

Efter ligningslovens § 5 H, stk. 1, begrænses adgangen til at anvende underskud fra et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i udlandet, hvis driftsstedet eller ejendommen er erhvervet fra et koncernforbundet selskab. Det er nærmere bestemt, at sådanne underskud alene fremføres efter ligningslovens § 15 til modregning i senere overskud fra samme faste driftssted eller faste ejendom.

Efter ligningslovens § 5 H, stk. 2, gælder stk. 1 ikke, hvis overskud i det selskab, hvorfra driftsstedet eller ejendommen blev erhvervet, på overdragelsestidspunktet blev beskattet her i landet efter de almindelige regler, og selskabet ikke selv har erhvervet driftsstedet eller ejendommen fra et koncernforbundet selskab.

Det er Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at ligningslovens § 5 H ikke finder anvendelse i de tilfælde, som er omtalt i spørgsmål 3 og 4, idet ingen

af de omtalte tjekkiske selskaber har været eller er sambeskattet med [...] A/S på tidspunktet for erhvervelsen af den pågældende aktivitet.

Ligningsrådets bemærker:

Ligningsrådet kan tilslutte sig Told- og Skattestyrelsens udtalelse.”

Ligningsrådet svarede således, at Ligningslovens § 5 H ikke fandt anvendelse, idet det erhvervede udenlandske datterselskab ikke var omfattet af sambeskatningen på tidspunktet for erhvervelsen af virksomheden, og at bestemmelsen heller ikke fandt anvendelse, selv om det erhvervende udenlandske datterselskab året efter blev omfattet af dansk sambeskatning.

*5.2.2. Sag nr. 2*

Den anden ligningsrådssag, der er fra 2001, er offentliggjort i SKM 2001.322.LR, hvor sagen resumeres på følgende måde:

”Sagen vedrørte spørgsmålet, om ligningslovens § 5 H finder anvendelse ved overdragelse af aktiviteter fra et med et dansk selskab koncernforbundet udenlandsk selskab til et andet koncernforbundet udenlandsk selskab, selvom det erhvervende selskab ikke indgår i sambeskatning med et dansk moderselskab på erhvervelsetidspunktet. Ligningsrådet fandt, at Ligningslovens § 5 H ikke skulle finde anvendelse i det pågældende tilfælde.”

Forespørgeren havde stillet følgende spørgsmål:

1. Vil ligningslovens § 5 H finde anvendelse på skattemæssige underskud hidrørende fra aktiviteten i et nystiftet udenlandsk selskab, der har overtaget aktiviteten fra et koncernforbundet selskab, uanset om det nystiftede udenlandske selskab indgår i sambeskatning med et dansk moderselskab eller ej på overdragestidspunktet?
2. Vil besvarelsen af spørgsmål 1 være det samme, hvis overdragelsen af den hidtil drevne virksomhed i det udenlandske koncernforbundne selskab sker til det nystiftede udenlandske selskab i indkomståret forud for selskabets indtræden i sambeskatning med det danske moderselskab, dvs. på et tidspunkt, hvor selskabet ikke er omfattet af selskabsskatteovens § 1?

Sagsfremstilling og begrundelse:

”En koncern overvejede omstruktureringer, der ville indebære, at samtlige aktiver i en udenlandsk driftsselskab A skulle overdrages til et nystiftet udenlandsk selskab B. Det nystiftede udenlandske selskab B skulle ejes 100 % af et udenlandsk holdingselskab, der skulle være et 100 % ejet datterselskab af et dansk moderselskab. Holdingselskabet og dettes datterselskab B skulle først stiftes i forbindelse med omstruktureringen. Driftsselskabet A ejedes indirekte af det danske moderselskabs søsterselskab. Den aktivitet (faste driftssted), der skulle overdrages, var beliggende i samme land som driftsselskabet A og det erhvervende selskab B. Selskaberne er/ville blive koncernforbundne jf. kursgevinstlovens § 4. Driftsselskabet A’s aktiviteter havde hidtil været underskudsgivende. .

Ligningslovens § 5 H, stk. 1 bestemmer, at underskud fra et fast driftssted ..., erhvervet af skattepligtige omfattet af selskabsskatteovens § 1 ... fra et koncernforbundet selskab ... alene kan fremføres efter § 15 til modregning i senere overskud fra samme faste driftssted.”

Efter de oplysninger, der er fremkommet for undersøgelseskommissionen, kan det om sagen yderligere oplyses:

I dagsordenen for Ligningsrådets møde den 20. marts 2001 (bilag A.14.02), hvor sagen første gang var sat til behandling, anføres det om sagen blandt andet:

”...

Der spørges, om ligningslovens § 5 H finder anvendelse ved overdragelse af aktiviteter fra et koncernforbundet amerikansk selskab til et andet koncernforbundet amerikansk selskab. Ved overdragelsen er det erhvervende selskab ikke inddraget under sambeskatning med et dansk selskab, men det er meningen, at det erhvervende selskab skal inddrages under dansk sambeskatning.

Det indstilles – i overensstemmelse med Departementets fortolkning – at der svares bekræftende på spørgsmålene.



Indstillingen er ikke i overensstemmelse med en tidligere afgivet bindende forhåndsbesked, og styrelsen er særdeles betænkelig ved den af Departementet anlagte fortolkning.

...”

Af en påtegning på dagsordenen fremgår det, at sagen blev trukket fra mødet. Sagen kom herefter på ny for i Ligningsrådet den 22. maj 2001.

Af et forreferat til Ligningsrådets møde den 22. maj 2001 (bilag 02.10) fremgår det, at sagen blev udsat i marts 2001 ”med henblik på yderligere og mere dybdegående overvejelser”.

Det anføres i dagsordenen til Ligningsrådets møde den 22. maj 2001 (bilag A.14.01) om sagen:

”...

Indstillingen er ikke i overensstemmelse med en tidligere afgivet bindende forhåndsbesked, og styrelsen har i forreferatet redegjort for en række fortolkningsmæssige problemstillinger i forhold til ordlyden i bestemmelsen.

...”

I forreferatet anfører Told- og Skattestyrelsen (bilag 02.10):

”...

Styrelsen har genovervejet sagen og indstiller, at spørgsmålet besvares bekræftende i overensstemmelse med Departementets fortolkning, således som denne fremgår under Styrelsens indstilling og begrundelse.

...”

Formanden for Ligningsrådet, professor Niels Winther-Sørensen sendte den 17. maj 2001 pr. mail Mogens Rasmussen og Niels Kristensen i Told- og Skattestyrelsen et forslag til formulering af spørgsmålet om sambeskatning i udkastet til bindende forhåndsbesked (bilag 02.30).

Af referatet for Ligningsrådets møde den 22. maj 2001 (bilag A.14.01) fremgår det vedrørende sag nr. 2 blandt andet:

”...

Formanden erklærede sig enig med Styrelsens indstilling i, at sagen havde 3 problemer, nemlig 1) om der er tale om et ”fast driftssted”, 2) om udenlandske sambeskattede selskaber er omfattet af LL § 5 H, og 3) om et udenlandsk selskab, som først på et tidspunkt, der ligger efter overdragelsen af et ”fast driftssted”, inddrages under sambeskatning, er omfattet af LL § 5 H.

Efter at have konstateret, at Ligningsrådet ikke havde bemærkninger til Styrelsens indstilling vedr. fast driftssted, satte formanden spørgsmålet om, hvorvidt udenlandsk sambeskattede selskaber er omfattet af LL § 5 H til diskussion. Formanden bemærkede, at begrundelsen i indstillingen var ændret i forhold til det tidligere fremsendte.

Askholt bemærkede, at han kun med nogen tøven kan tiltræde styrelsens indstilling vedrørende det faste driftssted.

Derimod kunne Askholt ikke tiltræde styrelsens indstilling vedrørende begrebet ”omfattet af selskabsskattelovens § 1”. Efter Askholts opfattelse kan udenlandske datterselskaber ikke være omfattet af selskabsskattelovens § 1. Til støtte for denne opfattelse henviste Askholt til TfS 2001.251.

Formanden bemærkede hertil, at begrundelsen for styrelsens indstilling til svar er blevet ændret, således at argumentet nu går via sambeskatningstilladelsen.

Askholt fastholdt sin opfattelse. Ligningsrådet bør være varsom, hvis man vil træffe en afgørelse, der strider mod lovens klare ordlyd.

Amby var ligeledes betænkelig ved sagen netop på grund af bestemmelsens klare ordlyd. Der er utvivlsomt tale om en udvidende fortolkning fra styrelsens side. Fremfor at anlægge en udvidende fortolkning, bør selve loven ændres, hvis Folketinget ikke finder, at lovens ordlyd dækker, hvad der i sin tid var tilsigtet.

Askholt følte sig ikke sikker på, at Folketinget havde haft nærværende situation for øje.

Amby bemærkede, at dette synspunkt naturligvis øger betæneligheden.

Sagen blev herefter afgjort ved afstemning.

...

Sagen blev herefter udsat til næste møde med ændret indstilling.”

Niels Winther-Sørensen har om mødet og sagens behandling forklaret, at

”... han på mødet redegjorde mundtligt for problemstillingen, og at han herunder tog spørgsmålet om fast driftssted op, og om det udelukkede anvendelsen af ligningslovens § 5 H. Han mener, at han havde udarbejdet nogle plancher herom til mødet. Han var selv af den opfattelse, at sagen skulle afgøres på samme grundlag som den første ligningsrådssag om ligningslovens § 5 H, men det faldt anderledes ud i Ligningsrådet. De måtte tage de 3 punkter hver for sig. Spørgsmålet om fast driftssted var der enighed om, men der var ikke enighed om de øvrige punkter. Et flertal mente, at henvisningen til selskabsskattelovens § 1 udelukkede ligningslovens § 5 H, og herefter kom Ligningsrådet ikke til at tage stilling til det tidsmæssige aspekt. Sagen blev herefter udsat på, at der skulle udformes nye præmisser for afgørelsen. Det er normalt noget, som rådet bemyndiger styrelsen og formanden til at foretage, men dels var vidnet på daværende tidspunkt mere oprøvet, og dels var sagen af principiel karakter. Vidnet gik herefter hjem og tænkte over sagen og kom frem til, at rådets afgørelse med denne begrundelse ville have nogle uheldige konsekvenser i relation til en række andre lovbestemmelser. Han tog derfor dette spørgsmål op på det næste møde.” <s. 653-654>

Lisbeth Rasmussen har forklaret, at

”hun var til stede på mødet.

Det sker, at de får en melding om, at departementet har en anden holdning. De må i et sådant tilfælde give udtryk for, at der er et fortolkningsspørgsmål, som departementet ikke er enig i. Det er ikke usædvanligt, at der er uenighed. Det er forskelligt, hvor det bliver beskrevet, om det sker på forbladet, i referatet eller på selve sagen. Det vil typisk ikke fremgå af sagen, men af forreferatet.

Forespurgt, om det er styrelsens eller departementets indstilling, der kommer frem, forklarede vidnet, at departementet som udgangspunkt ikke er involveret i Ligningsrådets sager. Sagerne bliver ikke forelagt for departementet, men der kan være sager, hvor det er relevant at inddrage departementet, hvis der er tvivl om lovfortolkningen.” <s. 835-836>

Ole Kjær har forklaret,

”... forespurgt, hvad der gik galt ved sagens afgørelse, ..., at afgørelsen ikke faldt på det tredje skud, men på det andet. Det faldt ud på denne måde, fordi Christen Amby og Steen Askholt mente, at udenlandske samskattede selskaber efter lovens klare ordlyd ikke kunne være omfattet af selskabsskattelovens § 1. Det var Niels Kristensens principale standpunkt. Det var ikke vidnets og Niels Winther-Sørensens opfattelse.” <s. 1008>

Der henvises iøvrigt til kapitel 8, afsnit 3.2, hvor de øvrige forklaringer om dette møde i Ligningsrådet er refereret.

På et omslag til ny revideret udgave af forreferat og bindende forhåndsbesked (bilag 02.27) har NK (Niels Kristensen) den 22. maj 2001 noteret:

”På næste gang m. ny og ændret indstilling. 5 H finder ikke anvendelse. Det tidsmæssige aspekt falder bort.”

Sagen blev på ny behandlet på Ligningsrådets møde den 19. juni 2001. Af referatet fra mødet (bilag A.14) fremgår det blandt andet:

”...

Formanden bemærkede, at der er 3 argumenter imod ligningslovens § 5 H i nærværende sag, nemlig at der ikke foreligger et ”fast driftssted”, at udenlandske sambeskattede datterselskaber ikke er ”skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1” samt at udenlandske selskaber, som først senere inddrages under sambeskatningen, ikke er omfattet af ligningslovens § 5 H, hvis man i øvrigt måtte mene, at ligningslovens § 5 H gælder ved opgørelsen af udenlandske datterselskabers indkomst.

For så vidt angår det andet argument mod ligningslovens § 5 H, nemlig at udenlandske sambeskattede selskaber aldrig er ”skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1” bemærkede formanden, at der findes andre bestemmelser i skattelovgivningen med lignende formulering. Det gælder bl.a. aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, selskabsskattelovens § 13, stk. 1 og 3, aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 3, 3. pkt., ligningslovens § 8 H og ligningslovens § 5, stk. 4. I den forbindelse udtrykte formanden bekymring for Ligningsrådets beslutning på forrige møde, der jo gik på, at udenlandske sambeskattede datterselskaber ikke er omfattet af ligningslovens § 5 H. Efter formandens opfattelse vil Ligningsrådets beslutning nemlig få nogle utilsigtede konsekvenser i relation til disse andre lovbestemmelser. Eksempelvis vil Ligningsrådets beslutning i relation til aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 indebære, at gevinster beskattes og at tab fratrækkes, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1 og 4. Derfor bør Ligningsrådet måske ændre sin beslutning fra forrige møde.

Herefter skitsere formanden følgende afstemningstemaer:

1. Ligningslovens § 5 H gælder ikke (dvs. [...] A/S får medhold), idet udenlandske sambeskattede datterselskaber ikke anses for ”skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1” og omfattes derfor ikke af ligningslovens § 5 H.
2. Ligningslovens § 5 H gælder ikke (dvs. [...] A/S får medhold), idet udenlandske sambeskattede datterselskaber ikke anses for ”skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1”, men på grund af selskabsskattelovens § 31 og sambeskatningscirkulæret må det konkret afgøres, hvilke regler som gælder ved indkomstopgørelsen. Ligningslovens § 5 H må herefter anses at gælde ved opgørelsen af udenlandske sambeskattede datterselskabers indkomst efter danske regler, men ligningslovens § 5 H gælder ikke ved overdragelse til udenlandske datterselskaber, som først på et senere tidspunkt inddrages under dansk sambeskatning.

3. Ligningslovens § 5 H gælder (dvs. [...] A/S får ikke medhold), idet udenlandske datterselskaber anses for ”skattepligtige omfattet af selskabs-skattelovens § 1”, hvad enten der er sambeskatning på erhvervelsestids-punktet eller senere.

Askholt bemærkede, at han på forrige møde ikke havde været tilstrækkelig opmærksom på, at begrundelsen for styrelsens indstilling var blevet ændret. Askholt kunne herefter støtte at give [...] A/S medhold med henvisning til det tidsmæssige aspekt, jf. afhøringsstemning 2.

Amby havde heller ikke noget imod, at Ligningsrådet med denne begrundelse giver [...] A/S medhold. Derimod har Amby noget imod, at Ligningsrådet forsøger at reparere på den klare lovtæst.

Sagen blev herefter afgjort ved afstemning.

...

Ligningsrådet vedtog således med stemmerne 13 mod 0 at give [...] A/S medhold på grund af det tidsmæssige aspekt.

...”

Niels Winther-Sørensen har om sagens afgørelse forklaret, at

”han forud for mødet talte med Preben Underbjerg Poulsen om sagen, og de var enige om, at det var et alvorligt problem. Vidnet mener også, at han talte med Steen Askholt og Christen Amby, som er meget skatteretskyndige. De var også enige i, at det var en uhensigtsmæssig afgørelse. Vidnet lavede derfor en række plancher, for at han kunne forklare rådets medlemmer om problemstillingen.

... det bærende for rådets afgørelse herefter blev det tidsmæssige aspekt.

... det oprindeligt var noteret, at sagen ikke skulle offentliggøres, men de blev på et formøde enige om, at den skulle offentliggøres.” <s. 654-655>

Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at

”han fuldt ud kunne endossere disse bemærkninger fra Ligningsrådets formand, ...

Forespurgt til afstemningstemaerne bekræftede vidnet, at punkt 1) var lig med den gamle beslutning.

Vedrørende punkt 2) ..., at det vedrørte det tidsmæssige aspekt, som der var enighed i rådet om skulle danne grundlag for afgørelsen. Det svarede til den begrundelse, der blev anvendt i den første sag om ligningslovens § 5 H.

Vedrørende punkt 2), 1. punktum, forklarede vidnet, at dette var den formulering, som der var enighed i rådet om at anvende. Forespurgt, om Ligningsrådet herved også havde afgjort spørgsmålet om selskabsskattelovens § 1, svarede vidnet, at det havde rådet vel, idet man ellers kunne have nøjedes med en begrundelse med et allerede fordi.

Vidnet henviste til de endelige præmisser i Ligningsrådets bindende forhåndsbesked, bilag 42.08 (side 12664-12665), særligt side 12664, hvor der ikke er taget stilling til selskabsskattelovens § 1.

De udarbejdede herefter sammen med formanden formuleringen, der blev forelagt på det næste møde i Ligningsrådet, hvor der ikke var bemærkninger hertil." <s. 232-234>

Niels Kristensen har forklaret, at

"Formanden havde nogle spekulationer om, hvilke mulige konsekvenser den beslutning, som flertallet havde truffet på det første møde, kunne have for anden lovgivning. Det gav anledning til nogen bekymring og til, at formanden nævnte dette på Ligningsrådets næste møde, hvilket afstedkom, at formanden indstillede en ny begrundelse for afgørelsen.

Adspurgt, om han selv havde en sådan bekymring for konsekvenserne for anden lovgivning, forklarede vidnet, at det havde han nok, men i hans optik var det ikke afgørende, om en beslutning var uhensigtsmæssig, fordi den havde konsekvenser for andre regler, men det var et spørgsmål om at træffe den materielt rigtige afgørelse i Ligningsrådet. Skrækscenariet var, at man traf en forkert beslutning, der kunne få konsekvenser og uheldige virkninger.

... det var det tidsmæssige aspekt, der blev genoplivet som begrundelsen, ... Det var det, der blev den bærende begrundelse.

... han havde en debat med formanden om, hvilke konsekvenser Ligningsrådets beslutning på det første møde kunne have for andre regler. Vidnet husker ikke, hvorledes denne debat foregik, men det var i hvert fald ikke pr. telefon. Den er muligt foregået på formøderne. I styrelsens optik var der med Ligningsrådets første afgørelse ”hul igennem” bestemmelsen, og man kunne manøvrere uden om den.” <s. 725-726>

Lisbeth Rasmussen har forklaret, at

”hun husker debatten, specielt på grund af afstemningstemaerne. Der havde været en lang forudgående debat for at få sagen igennem. Det var en afgørelse imod styrelsens indstilling.

Adspurgt, om hun ved, om afgørelsen gav anledning til afrapportering opad eller til lovgivningsinitiativer, forklarede vidnet, at det ved hun ikke. Hun foretog sig ikke selv noget i den anledning.” <s. 838>

Christen Amby har forklaret, at

”han ikke var involveret i disse overvejelser. Det var hans opfattelse, at situationen, når et datterselskab er beliggende i udlandet, ikke var omfattet af selskabsskattelovens § 1, men af reglerne i sambeskatningscirkulæret. Cirkulæret siger, at de danske regler finder anvendelse, og resultatet bliver således det samme, at opgørelsen skal finde sted efter danske skatteregler.

... det var afstemningstema nr. 2, det tidsmæssige aspekt, der blev begrundelsen for afgørelsen. Han stemte for det og mente også, at det var det rigtige resultat.” <s. 934-935>

Ivar Nordland har forklaret, at

”... det anførte svarede til det, som han tidligere havde gjort opmærksom på, om, at afgørelsen kunne få indflydelse også på anden lovgivning. Preben Underbjerg Poulsen fortalte vidnet, at Ligningsrådet var vendt rundt på dette punkt. Såfremt afgørelsen blev som anført, ville det få store konsekvenser og medføre mange genoptagelsessager. Styrelsen ændrede derfor indstillingen.” <s. 320-321>

Ligningsrådets afgørelse i sagen er ifølge det offentliggjorte referat (bilag 36.75) sålydende:



”...

Ad spørgsmål 1 og 2.

#### Fast driftssted.

Det fremgår af bemærkningerne til L 118, at ”reglen (ligningslovens § 5 H) skal ses i sammenhæng med forslaget til bestemmelsen om begrænsninger i adgangen til sambeskatning, (Selskabsskattelovens § 31, stk. 1, pkt. 6) og den sikrer, at en allerede eksisterende udenlandsk underskudsgivende filial ... ikke placeres i et dansk selskab”.

Udtrykket ”fast driftssted” i ligningslovens § 5 H, indeholder ikke et krav om, at overdragelse skal ske mellem selskaber i forskellige lande eller at ejeren af aktiviteten skal være skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end det aktiviteten udøves i. Udtrykket ”fast driftssted” fortolkes i overensstemmelse med OECDs definition i modeloverenskomstens art 5 og fastlægger, hvilke aktiviteter, der efter ligningslovens § 5 H ikke kan overdrages uden særlige regler om fradrag for underskud.

Bestemmelsen adskiller sig herved fra selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt, idet § 5 H forhindrer overførsel af underskudsgivende aktiviteter i udlandet til et dansk koncernforbundet selskab gennem sambeskatning, hvorimod selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt. forhindrer overførsel af et underskudsgivende udenlandsk selskab til et dansk koncernforbundet selskab gennem sambeskatning.

I bemærkningerne anføres: ”Bestemmelsen omfatter tilkøbte underskudsgivende aktiviteter fra koncernforbundne selskaber og fonde”. Dette formål kan ikke tilgodeses, hvis der stilles krav om, at overdrageren af det faste driftssted skal være skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end der, hvor det fast driftssted er beliggende.

Ligningslovens § 5 H anses herved for at omfatte den situation, hvor aktiviteten i et udenlandsk underskudsgivende selskab overdrages til et andet udenlandsk selskab, som er koncernforbundet og sambeskattet med et dansk selskab.

#### Omfattet af selskabsskattelovens § 1.

Det følger af selskabsskattelovens § 31 sammenholdt med bestemmelserne i TS-Cir 2000 44 (sambeskatningscirkulæret), at et udenlandsk sambeskattet datterselskab ved opgørelsen af den indkomst, der indgår i sambeskatningsindkomsten, skal anvende dansk rets indkomstopgørelsesregler med udgangspunkt i de regler, som gælder for her i landet hjemmehørende selskaber. Det må afgøres ved en konkret fortolkning hvilke regler for her i landet hjemmehørende selskaber, der finder anvendelse ved opgørelsen af et udenlandsk datterselskabs indkomst. Ved indførelsen af bestemmelsen i ligningslovens § 5 H blev det klart forudsat, at bestemmelsen også omfatter udenlandske sambeskattede selskaber, jf. herved skatteministerens forslag L 118 til lov nr. 487 af 12/6 - 1996 (til ligningslovens § 5 H). Uanset et udenlandsk datterselskab ikke via sambeskatning med sit danske moderselskab bliver skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, må det derfor antages, at ligningslovens § 5 H også finder anvendelse ved opgørelsen af datterselskabets indkomst i medfør af selskabsskattelovens § 31, jf. bestemmelserne i sambeskatningscirkulæret.

Spørgsmålet er herefter, om ligningslovens § 5 H kan finde anvendelse, når et udenlandsk datterselskab, der ikke er sambeskattet med dets danske moderselskab, erhverver et fast driftssted fra et andet udenlandsk koncernforbundet selskab og først herefter indtræder i en sambeskatning.

Det var Ligningsrådets opfattelse, at der hverken i bestemmelsens ordlyd eller i motiverne hertil er tilstrækkelige holdepunkter for at konkludere, at ligningslovens § 5 H også finder anvendelse i dette tilfælde.

Ligningslovens § 5 H finder således ikke anvendelse, såfremt det nystiftede selskab B ikke indgår i sambeskatningen med det danske moderselskab på overdragelsestidspunktet.”



## Kapitel 6

### De tre lovforslag, L 61, L 99 og L 27

#### **1. Indledning**

Det begivenhedsforløb, som har været genstand for kommissionens undersøgelse, involverer særligt tre lovforslag, som er omtalt i kommissoriet. Det er for det første lovforslag L 61 (2001-02, 1. samling) om ændring af en række skattelove, der blev fremsat den 24. oktober 2001, men bortfaldt i forbindelse med folketingsvalget i november 2001, og som af særlig betydning for denne sag indeholdt et forslag til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, der skulle regulere indgangsværdierne for aktiver, der inddrages under dansk sambeskatning, med det formål at hindre, at et dansk selskab ved etablering af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab kunne opnå en utilsigtet forøgelse af grundlaget for skattemæssige afskrivninger ved at udnytte muligheden for skattefrie omstruktureringer i udlandet. Dernæst er det lovforslag L 99 (2001-02, 2. samling) om ændring af en række skattelove, der blev fremsat den 7. februar 2002 og vedtaget som lov nr. 313 af 21. maj 2002, og som indeholdt visse bestemmelser svarende til dem, der var indeholdt i lovforslag L 61, men ikke bestemmelser om ophævelse af muligheden for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag. Endelig er det lovforslag L 27 (2003-04) om ændring af blandt andet selskabsskatteloven, der blev fremsat den 9. oktober 2003 og vedtaget som lov nr. 1215 af 27. december 2003, hvorved der blev gennemført regler som nævnt, herunder ved en ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Den gennemførte ændring havde samme formål, men ikke samme indhold som det forslag, der var indeholdt i lovforslag L 61.

## 2. Lovforslag L 61 af 24. oktober 2001

Lovforslag L 61 om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, ligningsloven og andre skattelove (CFC-beskatning og begrænset skattepligt m.v.) blev fremsat den 24. oktober 2001 af skatteminister Frode Sørensen. (L 61 2001-02, 1. samling)

Lovforslaget indeholdt blandt andet som § 1, nr. 2, følgende forslag om ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, til ikrafttrædelse som anført i lovforslagets § 12:

### ”§ 1

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 299 af 27. april 2000, som senest ændret ved lov nr. 339 af 16. maj 2001, foretages følgende ændringer:

...

2. § 31, stk. 6, affattes således:

”Stk. 6. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Såfremt selskabet før sambeskatningen ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler er indtrådt i et indskydende selskabs anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkter, indtrædes også i anskaffelsessummerne og anskaffelsestidspunkterne ved den danske indkomstopgørelse. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Ved denne beregning anvendes reglerne i det indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes. Dog skal aktiverne anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1.-4. pkt. Såfremt selskabet under sambeskatningen ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler indtræder i et indskydende selskabs anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkter, indtrædes også i anskaffelsessummerne og anskaffelsestidspunkterne ved den danske indkomstopgørelse, medmindre det indskydende selskab er et sambeskattet selskab.”

...

## § 12

*Stk. 1.* §§ 1-4, §§ 6-8 og §§ 10-11 træder i kraft 1. januar 2002 og har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2002 eller senere. ...”

Af lovforslagets almindelige bemærkninger fremgår det blandt andet:

”Dette lovforslag indeholder otte elementer:

- En objektivisering af CFC-reglerne (CFC = Controlled Foreign Company).
- Justeringer i den frivillige sambeskatning vedrørende indtræden i et indskydende selskabs anskaffelsessummer og nedslag for udenlandsk skat.
- En modernisering af reglerne for begrænset skattepligt for fysiske personer.
- Ændring af indkomstopgørelsesmetoden for danske filialer af udenlandske forsikringsselskaber.
- Præcisering af reglerne om fradragsret/bortseelsesret for obligatoriske udenlandske sociale bidrag i forbindelse med forskerskatteordningen.
- Indførelse af forholdsmæssigt fradrag for obligatoriske sociale bidrag for visse begrænset skattepligtige.
- En nedsættelse af beskatningen af pensionister, som er hjemmehørende i Tyskland og som modtager pension i forbindelse med tidligere ansættelse ved det danske mindretals institutioner i Sydslesvig.
- Udvidelse af ansættelsesfristen ved ændring i udenlandsk skatteansættelse.

...

*Justeringer i den frivillige sambeskatning.*

...

Ved påbegyndelse af sambeskatning mellem et dansk selskab og dets udenlandske datterselskab, anses afskrivningsberettigede aktiver – ved den danske indkomstopgørelse – for nedskrevet som om aktivet hele tiden havde været afskrevet efter danske afskrivningsregler siden anskaffelsen af aktivet. Denne regel skal forhindre, at der afskrives på samme aktivs værdi

først i udlandet og derefter i Danmark – eller sagt med andre ord, at der gives fradrag to gange for den samme investering.

Et aktiv, som datterselskabet overtager i forbindelse med eksempelvis en fusion, som er skattefri efter udenlandske regler, anses efter udenlandske regler for anskaffet til det afgivende selskabs anskaffelsessum og –tidspunkt. Efter de nuværende danske regler anses aktivet for erhvervet til handelsværdien på fusionstidspunktet, når fusionen er skattepligtig efter danske regler. Dette betyder, at koncernen i stedet for at inddrage et udenlandsk produktionsselskab direkte i sambeskatningen, har mulighed for at lade det fusionere skattefrit efter udenlandske regler med et skuffeselskab under sambeskatning. Herved opnås en ”gratis” forøgelse af afskrivningsgrundlaget, idet det afgivende selskab netop ikke beskattes ved fusionen.

Det foreslås derfor, at det afskrivningsberettigede aktiv anses for erhvervet på det indskydende selskabs anskaffelsestidspunkt og til det indskydende selskabs anskaffelsessum ved den danske indkomstopgørelse, når udenlandske skatteregler medfører, at det udenlandske sambeskattede datterselskab indtræder med hensyn til anskaffelsessum og –tidspunkter. Den foreslåede regel skal dog ikke finde anvendelse, hvis fusionen sker mellem to sambeskattede selskaber.

...”

Under lovforslagets bemærkninger om provenumæssige konsekvenser anføres det blandt andet:

”...

Endelig vil de foreslåede justeringer i reglerne om frivillig sambeskatning forhindre et utilsigtet provenutab, ...

De foreslåede begrænsninger i creditlempelsen for udenlandske skatter i situationer, hvor der sker en frivillig udskydelse af udenlandske fradragsmuligheder i forbindelse med genbeskatning af underskud, har karakter af en værnregel, som vil forhindre et utilsigtet provenutab. Det samme gælder forslaget om, at et udenlandsk datterselskab, som i forbindelse med en fusion overtager et aktiv, skal succedere i det indskydende selskabs anskaffelsessum og tidspunkt, hvis de udenlandske skatteregler indebærer succession.”

Under bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser anføres det vedrørende § 31, stk. 6:

”...

Til nr. 2

Det foreslås, at afskrivningsberettigede aktiver i forbindelse med sambeskatning med udenlandske selskaber anses for erhvervet på det indskydende selskabs anskaffelsestidspunkt og til det indskydende selskabs anskaffelsestidspunkt ved den danske indkomstopgørelse, når udenlandske skatteregler medfører, at det udenlandske sambeskattede datterselskab indtræder i anskaffelsestidspunktet og –tidspunkter. Dette gælder, uanset om fusionen m.v. sker før sambeskatningen indledes eller den sker under sambeskatningsperioden. Den foreslåede bestemmelse finder dog ikke anvendelse, hvis de to selskaber er sambeskattede på indskudstidspunktet.

Den foreslåede bestemmelse finder anvendelse på alle former for afskrivning, også immaterielle aktiver. For så vidt angår goodwill, kan det nævnes, at afskrivningslovens § 40, stk. 5, som medfører, at der ikke er afskrivningsret på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill, fortsat finder anvendelse – herunder på goodwill erhvervet af udenlandske sambeskattede selskaber.]

Forslaget har virkning for alle fremtidige afskrivninger på aktiver under en frivillig sambeskatning med udenlandske selskaber. Aktiverne afskrives fortsat maksimalt efter danske regler fra det faktiske erhvervelsestidspunkt (i det indskydende selskab) indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning.

...”

Lovforslaget bortfaldt i forbindelse med udskrivelse af folketingsvalg den 31. oktober 2001 uden forinden at have været til 1. behandling.



### 3. Lovforslag L 99 af 7. februar 2002

Den 7. februar 2002 fremsatte skatteminister Svend Erik Hovmand lovforslag L 99 om ændring af afskrivningsloven, aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven, personskatteloven, selskabsskatteloven, virksomhedsskatteloven og andre skattelove (Strukturtilpasninger m.v. og lempelse af tabs- og underskudsregler). Lovforslaget indeholdt bestemmelser om CFC-beskatning, som svarede til dem, der var indeholdt i forslag L 61, men ikke bestemmelser om ophævelse af muligheden for forøgelse af grundlaget for skattemæssige afskrivninger.

Af lovforslagets almindelige bemærkninger fremgår det blandt andet:

”Det er regeringens målsætning, at det skal være lettere at drive virksomhed i Danmark. Regeringen vil derfor føre en politik, der forbedrer virksomhedernes konkurrenceevne og skaber grundlag for øget vækst og beskæftigelse.

Som en del af Finanslovforslaget for 2002 har regeringen afsat en halv milliard kroner til 32 konkrete forslag, der forbedrer danske virksomheders konkurrenceevne. Denne konkurrenceevnepakke indeholder forslag, der mindsker virksomhedernes omkostninger, letter det administrative besvær, forbedrer iværksætternes vilkår og skaber fornyelse og produktivitet.

Nærværende lovforslag indeholder 6 af de konkrete forslag i konkurrenceevnepakken, der skal forbedre de skattemæssige vilkår for erhvervslivet. Det drejer sig om:

- ophævelse af tidsbegrænsningen for fremførsel af underskud og tab
- forbedrede mulighederne for at modtage skattefrit udbytte fra datterselskaber
- ophævelse af grænsen for kontant betaling ved skattefrie omstruktureringer
- udvidelse af kapitalafkastordningen for aktier og anparter
- dispensationsadgang fra 6 måneders fristen for aktieombytning
- objektivisering af CFC-reglerne

Derudover indeholder lovforslaget en række andre forslag, der også vil modernisere de skattemæssige vilkår for erhvervslivet.

...

Samlet forventes lovforslaget at medføre et provenutab på ca. 50 mill. kr. for indkomståret 2002 og ca. 70 mill. kr. for indkomståret 2003.

...”

Lovforslaget blev sendt i høring samtidig med fremsættelsen.

Folketingets Skatteudvalg afgav betænkning over lovforslag L 99 den 2. maj 2002. Skatteministeren fremsatte 14 ændringsforslag. Det indgik ikke blandt forslagene at foretage ændring i selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Der var 2. behandling af lovforslaget den 7. maj 2002, hvorefter forslaget blev henvist til fornyet behandling i Skatteudvalget, der afgav tillægsbetænkning den 15. maj 2002.

Lovforslag L 99 blev vedtaget den 17. maj 2002 og er offentliggjort som lov nr. 313 af 21. maj 2002.

#### **4. Lovforslag L 27 af 9. oktober 2003**

Den 9. oktober 2003 fremsatte skatteminister Svend Erik Hovmand lovforslag L 27 om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og ligningsloven (Indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver samt creditlempelse ved sambeskatning).

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår det:

”Lovforslaget går ud på at lukke to huller i selskabsbeskatningen.

For det første sikres, at der ikke ved skattefrie omstruktureringer af selskaber i udlandet kan ske en ”gratis” opskrivning af de skattemæssige værdier, inden aktiverne inddrages under dansk beskatning. Lovforslaget er foranlediget af en konkret sag i Ligningsrådet, hvor en koncern ”gratis har fået forøget afskrivningsgrundlaget med flere milliarder kroner, som følge af en koncernintern omstrukturering. Efter lovforslaget bliver afskrivningsgrundlaget for udenlandske aktiver, der inddrages under dansk beskatning, det samme, uanset om der er foretaget skattefrie omstruktureringer inden de afskrivningsberettigede aktiver inddrages under dansk beskatning. Det er herefter ikke muligt at afskrive på mere end de faktisk afholdte udgifter. Endvidere sikres det, at en koncern ikke ved skattefrie omstruktureringer kan konvertere ikke afskrivningsberettigede aktiver som f. eks. Oparbejdet goodwill til erhvervet goodwill, der kan afskrives.

For det andet sikres, at den særlige genbeskatning af udenlandske underskud ikke udhules vilkårligt. Idet der gives nedslag for udenlandsk skat, vil der være et incitament til at undlade at nedbringe den udenlandske skat for at opnå størst muligt nedslag i den danske skat, indtil den positive indkomst har udlignet underskuddet. Dette medfører et dansk skattetab på investeringer i udlandet, der giver overskud. Det foreslås derfor, at der højst kan gives nedslag for den udenlandske skat, der ville være opkrævet, hvis der var afskrevet maksimalt efter udenlandske regler”.

Lovforslaget indeholdt blandt andet forslag om justering af reglerne om indgangsværdier og anskaffelsessummer ved sambeskatning ved ændring af selskabsskattelovens § 4 A og § 31, stk. 5 og 6, samt indsættelse af en ny bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 B om overdragelse af afskrivningsberettigede aktiver mellem koncernforbundne selskaber.

Forslaget har på de anførte punkter dette indhold:

### ”§ 1

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 736 af 28. august 2002, som senest ændret ved lov nr. 453 af 10. juni 2003, foretages følgende ændringer:

1. I § 4 A, stk. 1, indsættes som 2. og 3. punktum:

»Der fastsættes ingen anskaffelsessum på goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af selskabet selv. Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning.«

2. Efter § 8 A indsættes:

» **§ 8 B.** Erhverves afskrivningsberettigede aktiver fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, uden at overdragelsen har medført fuld dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab, eller den udenlandske beskatning ved overdragelsen er blevet udskudt, indtræder det erhvervende selskab i det overdragende selskabs anskaffelsessumme og anskaffelsestidspunkter. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil erhvervelsestidspunktet. § 4 A, stk. 2, 2. – 3. pkt. finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.* Erhverves goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40 fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og er de oparbejdet af det overdragende selskab eller andre koncernforbundne selskaber, anses aktiverne under de i stk. 1 nævnte betingelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for oparbejdet af det erhvervende selskab.

*Stk. 3.* § 4 A, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse på aktiver omfattet af stk. 1 og 2.

*Stk. 4.* Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse på aktiver, som et selskab eller en forening m.v. har erhvervet, før det bliver skattepligtigt efter §§ 1 eller 2.«

3. I § 31, stk. 5, indsættes som 2. og 3. punktum:

»Der fastsættes ingen anskaffelsessum på goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af selskabet selv. Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under sambeskatning.«

4. § 31, stk. 6, affattes således:

»Stk. 6. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffessum, og de anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Er afskrivningsberettigede aktiver erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, uden at overdragelsen har medført fuld dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab, eller den udenlandske beskatning ved overdragelsen er blevet udskudt, indtræder det selskab, der inddrages under sambeskatningen, i det overdragende selskabs anskaffessummer og anskaffelsestidspunkter. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Ved denne beregning anvendes reglerne i det indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes. Aktiverne skal dog anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1.-4. pkt. Er goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40 erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og er de oparbejdet af det overdragende selskab eller andre koncernforbundne selskaber, anses aktiverne under de i 2. pkt. nævnte betingelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for oparbejdet af det selskab, som inddrages i sambeskatningen.«

...

#### § 4

*Stk. 1.* Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende og har virkning for indkomstår, der påbegyndes efter den 9. oktober 2003, jf. dog stk. 2 - 4.

*Stk. 2.* For afskrivningsberettigede aktiver, der er inddraget under dansk beskatning inden fremsættelsesdagen, anvendes de hidtidige anskaffessummer og anskaffelsestidspunkter. Ved fastsættelse af anskaffessummer og anskaffelsestidspunkter for afskrivningsberettigede aktiver, som inddrages under dansk beskatning den 9. oktober 2003 eller senere, anvendes bestemmelserne i § 1, nr. 2 og 4.

*Stk. 3.* For immaterielle aktiver, som er inddraget under dansk beskatning den 9. oktober 2003, ansættes en anskaffessum svarende til anskaffessummen efter § 1, nr. 1-4, med fradrag af samtlige fratrukne afskrivninger. Anskaffessummen efter fradrag af afskrivninger efter 1. pkt. kan dog ikke blive negativ. Ved afståelse medregnes genvundne afskrivninger med et

beløb svarende til summen af foretagne afskrivninger efter skattepligtens indtræden, dog højst forskellen mellem salgssummen og anskaffelsessummen efter 1. - 2. pkt. Fortjeneste kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning.

*Stk. 4.* Stk. 3 finder anvendelse ved afståelse af immaterielle aktiver den 9. oktober eller senere. Der kan uanset stk. 3 for igangværende indkomstår, der ikke er udløbet den 9. oktober 2003, afskrives efter de hidtil gældende regler.”

Af de almindelige bemærkninger fremgår det herom:

”Indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver

Hvis et udenlandsk selskab bliver inddraget i sambeskatning med et dansk selskab (eller flytter til Danmark), anses afskrivningsberettigede aktiver for erhvervet på det faktiske erhvervestidspunkt, og de værdiansættes til den faktiske anskaffelsessum reduceret med de maksimale afskrivninger, der efter danske regler kunne være foretaget, indtil den fulde skattepligt til Danmark indtræder.

Bestemmelsen forudsætter, at et aktiv faktisk blev erhvervet mod vederlag. Det er således f.eks. en forudsætning for afskrivning på goodwill, at denne er erhvervet mod vederlag. Et sambeskattet selskab kan således ikke opnå afskrivningsret på goodwill, som selskabet selv har oparbejdet.

De gældende regler medfører, at afskrivningsgrundlaget i året, hvor selskabet inddrages under sambeskatning, er det samme, som hvis selskabet hele tiden havde været undergivet de gældende danske beskatningsregler.

For det første opnås, at der ikke kan afskrives på mere end de faktiske udgifter. For det andet opnås, at selskabet ikke kan opnå dobbelt fradrag ved afskrivninger på de samme aktiver to gange; først i udlandet og siden hen her i landet.

Det har imidlertid vist sig, at de nuværende bestemmelser ikke altid sikrer, at principperne opfyldes ved koncerninterne omstruktureringer.

Ved overdragelser af afskrivningsberettigede aktiver sker der normalt en beskatning af overdragerens genvundne afskrivninger (samt en beskatning af eventuel fortjeneste) og det erhvervende selskab kan til gengæld anvende sin faktiske anskaffelsessum (handelsværdien) og sit anskaffelsestidspunkt (handelstidspunktet) ved beregningen af sine fremtidige afskrivninger. Denne type overdragelse benævnes som en *skattepligtig overdragelse*.

I de fleste lande – også i Danmark – er det dog muligt i tilfælde af visse koncerninterne omstruktureringer at lave overdragelser, hvor:

- der ikke (eller kun i begrænset omfang) sker beskatning ved overdragelsen af aktiver og
- det erhvervende selskab (helt eller delvist) indtræder i det overdragende selskabs anskaffelsessummer- og tidspunkter.

Denne type overdragelse benævnes som en *skattefri overdragelse*.

I tilfælde, hvor udenlandske regler giver adgang til en skattefri overdragelse og overdragelsen efter danske regler anses for skattepligtig, opfyldes ovennævnte principper ikke.

En koncern vil således inden det erhvervende selskab inddrages i sambeskatningen kunne foretage en omstrukturering, som er skattefri efter udenlandske regler, hvor overdrageren ikke beskattes ved overdragelsen af de afskrivningsberettigede aktiver. Men det erhvervende selskab vil alligevel – når det inddrages under dansk beskatning ved inddragelsen under sambeskatning - skulle anvende handelsværdien og handelstidspunktet ved beregningen af sine afskrivninger ved den danske indkomstopgørelse, selvom overdrageren ikke er blevet beskattet ved overdragelsen. Overdragelsen af aktiverne anses nemlig efter danske regler for at være en skattepligtig overdragelse af aktiverne. Herved opnår koncernen en »gratis« forøgelse af afskrivningsgrundlaget.

Overdrages et immaterielt aktiv, f.eks. goodwill, som koncernen selv har oparbejdet, mellem to koncernselskaber, vil det erhvervende selskab, når det bliver omfattet af dansk beskatning, kunne afskrive på aktivet på grundlag af handelsværdien på omstruktureringstidspunktet ved sin danske indkomstopgørelse. Afskrivningerne kan foretages, selvom overdrageren ikke blev beskattet af fortjenesten efter udenlandske regler. Koncernen opnår

herved afskrivningsret på et immaterielt aktiv, som ikke er erhvervet mod vederlag, idet koncernen selv har oparbejdet aktivet.

Koncernen kan optimere den skattemæssige fordel ved at foretage omstruktureringen på et tidspunkt, hvor handelsværdien på det afskrivningsberettigede aktiv er høj og som ligger kort tid inden inddragelsen under sambeskatning. Anskaffelsessummen bliver herved høj og nedskrivningen ved beregningen af indgangsværdien mindskes.

For at sikre at principperne for indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver også opfyldes i sådanne situationer, foreslås det, at hvis afskrivningsberettigede aktiver er erhvervet fra et koncernforbundet selskab inden inddragelsen i sambeskatning uden at overdrageren er blevet beskattet efter danske eller udenlandske regler, indtræder det erhvervende selskab i det overdragende selskabs anskaffelsessumme og anskaffelsestidspunkter.

Endvidere foreslås det, at et immaterielt aktiv skal anses for oparbejdet af det selskab, som inddrages i sambeskatningen, når aktivet er erhvervet fra et koncernforbundet selskab, som selv har oparbejdet aktivet. Dette gælder dog kun i de tilfælde, hvor det koncernforbundne selskab ikke er blevet beskattet efter danske eller udenlandske regler i forbindelse med overdragelsen. Herved undgås, at en koncern konverterer ikke afskrivningsberettigede immaterielle rettigheder, som f.eks. oparbejdet goodwill, til afskrivningsberettiget erhvervet goodwill. Endvidere undgås, at der opnås en »gratis« forøgelse af anskaffelsessummen og dermed afskrivningsgrundlaget (step up).

Afskrivningsgrundlaget i det år, hvor selskabet inddrages under sambeskatningen, bliver med forslaget det samme, som hvis aktivet i den tid, hvor det har været ejet af koncernen, havde været undergivet de gældende danske beskatningsregler.

Der foreslås tilsvarende regler i de tilfælde, hvor et selskab erhverver aktivet direkte (f.eks. ved at selskabets faste driftssted i en fremmed stat erhverver aktivet fra et koncernforbundet udenlandsk selskab ved en transaktion, som er skattefri efter udenlandske regler) eller hvor et selskab flytter til Danmark.

...



*Provenumæssige konsekvenser*

Forslaget om justering af reglerne for fastsættelse af indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver m.v. ved udenlandske datterselskabers indtræden i sambeskatning og ved selskabers tilflytning mv. har karakter af en værnsregel, som vil forhindre et utilsigtet provenutab. ...

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser*

*Til § 1*

Til nr. 1

Det foreslås, at der ikke skal fastsættes en anskaffelsessum på oparbejdede immaterielle aktiver. Efter gældende regler fastsættes der en anskaffelsessum på det immaterielle aktiv svarende til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Herved kan selskabet få tabsfradrag for eksempelvis oparbejdet goodwill, hvis værdien på aktivet er faldet efter inddragelsen under dansk beskatning.

Er det immaterielle aktiv tidligere blevet erhvervet ved en »skattepligtig« transaktion og derefter videreoparbejdet af det tilflyttende selskab, fastsættes anskaffelsessummen til den faktiske anskaffelsessum. Er det immaterielle aktiv inden tilflytningen erhvervet ved en »skattefri« koncernintern overdragelse, finder den under nr. 2 foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 8 B anvendelse.

Eventuel fortjeneste på oparbejdet goodwill eller andre immaterielle aktiver beskattes højst med værdistigningen (dvs. salgssummen minus handelsværdien på inddragelsestidspunktet), mens aktivet har været inddraget under dansk beskatning.

Til nr. 2

Et selskab, som erhverver afskrivningsberettigede aktiver fra koncernforbundne selskaber – uden at overdragelsen medfører dansk eller udenlandsk beskatning eller hvor den udenlandske beskatning ved overdragelsen er udskudt – får efter gældende regler et afskrivningsgrundlag beregnet på grundlag af handelsværdi på overdragelsestidspunktet. Koncernen får hermed en gratis forøgelse (step up) på anskaffelsessummen. For at imødegå

dette foreslås det, at det erhvervende selskab i stedet indtræder i det overdragende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter.

Er overdragelsen skattefri efter udenlandske regler, men overdrageren som følge af dansk sambeskatning beskattes af overdragelsen, vil den foreslåede regel ikke finde anvendelse. I dette tilfælde vil det erhvervende selskab således skulle anvende den faktiske anskaffelsessum og det faktiske anskaffelsestidspunkt.

De foreslåede regler foreslås også at skulle finde anvendelse i de tilfælde, hvor de afskrivningsberettigede aktiver er erhvervet inden tilflytningen til Danmark (f.eks. ved at ledelsens sæde flyttes til landet) eller overførslen til Danmark (f.eks. ved at aktivet overføres fra selskabets hovedsæde til et fast driftssted i Danmark).

Der ændres ikke på principperne for fastsættelse af indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver. Eksempelvis anses aktiverne fortsat for afskrevet maksimalt efter danske regler fra anskaffelsestidspunktet indtil tilflytningstidspunktet. Endvidere vil genvundne afskrivninger på aktiver, der anses for afskrevet forud for inddragelsen under dansk beskatning, fortsat højst kunne udgøre det beløb, hvormed summen af foretagne afskrivninger efter skattepligtens indtræden overstiger det faktiske værditab efter inddragelsen. Der ændres således ikke på de grundlæggende principper.

Der ses - ligesom med afskrivningsberettigede aktiver - igennem koncerninterne overdragelser af oparbejdede immaterielle aktiver, når overdragelsen er sket uden beskatning af overdrageren. Immaterielle aktiver, som er oparbejdet af koncernforbundne selskaber, anses for oparbejdet af det erhvervende selskab. Disse regler skal ligeledes finde anvendelse på aktiver, som er erhvervet inden en tilflytning eller anden inddragelse under dansk beskatning. Sker der således en overdragelse af goodwill fra et koncernforbundet selskab til et tilflyttende selskab inden tilflytningen, vil goodwill anses for oparbejdet af det tilflyttede selskab, idet omfang goodwillen er oparbejdet af koncernen.

Til nr. 3

Der henvises til bemærkningerne vedrørende det tilsvarende forslag under nr. 1.

Til nr. 4

Der foreslås justeringer af indgangsværdierne for afskrivningsberettigede aktiver mv. for selskaber, der inddrages under dansk sambeskatning. Justeringerne svarer til de foreslåede justeringer under nr. 2.

Erhverver et udenlandsk datterselskab, der allerede er omfattet af dansk sambeskatning, afskrivningsberettigede aktiver eller immaterielle aktiver fra et koncernforbundet selskab, finder selskabsskatteovens § 8 B, som foreslået i dette lovforslags § 1, nr. 2, anvendelse. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for udenlandske datterselskaber, der er omfattet af dansk sambeskatning, anvendes som udgangspunkt de indkomstopgørelsesregler, som gælder for her i landet hjemmehørende selskaber.

...

#### *Til § 4*

Det foreslås, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende og har virkning for indkomstår, der påbegyndes efter fremsættelsen den 9. oktober 2003 (se dog undtagelserne nedenfor).

Det foreslås, at der kun skal beregnes indgangsværdier efter de nye regler for afskrivningsberettigede aktiver, som inddrages under dansk beskatning på fremsættelsesdagen eller senere. Afskrivningsberettigede aktiver, der allerede er inddraget under dansk beskatning, beholder således deres nuværende anskaffelsessum og – tidspunkter. Inddrages et nyt udenlandsk datterselskab i en sambeskatning i det igangværende indkomstår, anses afskrivningsberettigede aktiver, som datterselskabet inden fremsættelsesdagen har erhvervet, for at være inddraget under dansk beskatning inden fremsættelsesdagen.

Med virkning for det kommende indkomstår skal der dog fastsættes en ny anskaffelsessum for immaterielle aktiver, selvom aktiverne allerede er inddraget under dansk beskatning. Anskaffelsessummen fastsættes til anskaffelsessummen efter forslaget (jf. forslagets § 1, nr. 1-4) med fradrag af samtlige fratrukne afskrivninger. Denne anskaffelsessum kan dog ikke blive negativ.

Denne nye anskaffelsessum skal anvendes ved fremtidige afskrivninger. Der kan uanset ændringen af anskaffelsessummen afskrives efter de hidtil gældende regler i det igangværende indkomstår.

Ved at korrigere afskrivningsgrundlaget for de kommende indkomstår er der dermed taget højde for den situation, hvor det immaterielle aktiv beholdes.

Hullet i det gældende regelsæt vedrørende indgangsværdier på afskrivningsberettigede aktiver kan imidlertid også udnyttes ved at sælge aktivet og konstatere et fradragberettiget tab.

Lovforslaget skal lukke dette hul. For at undgå, at formålet med lovforslaget forspildes, er det nødvendigt at forhindre, at det immaterielle aktiv sælges med tab i perioden efter fremsættelsesdagen. Dette undgås ved at lade dele af forslaget få virkning fra det tidspunkt, hvor lovforslaget fremsættes.

Det foreslås derfor, at de foreslåede bestemmelser om ændring af anskaffelsessummen skal finde anvendelse ved afståelse af immaterielle aktiver på fremsættelsesdagen eller senere. Afstås et immaterielt aktiv, der er fuldt oparbejdet af koncernen selv, anses anskaffelsessummen for at være nul. Ved afståelse af aktivet vil der således ikke kunne opstå et fradragberettiget tab.

En eventuel fortjeneste på oparbejdet goodwill eller andre immaterielle aktiver beskattes højst med værdistigningen (dvs. salgssummen minus handelsværdien på inddragelsestidspunktet), mens aktivet har været inddraget under dansk beskatning. Herudover vil der kunne ske en beskatning af genvundne afskrivninger svarende til de faktisk foretagne afskrivninger, dog højst forskellen mellem salgssummen og anskaffelsessummen nedskreven med de fratrukne afskrivninger.

Reglerne i stk. 3 ved afståelse af immaterielle aktiver på fremsættelsesdagen eller senere kan illustreres ved følgende eksempel: Var handelsværdien på inddragelsestidspunktet 7.000.000 kr. og er der foretaget afskrivninger på 2.000.000 kr., vil der - ved en salgssum på 8.000.000 kr. - således højst ske beskatning af en fortjeneste på 1.000.000 kr. og af genvundne afskrivninger på 2.000.000 kr., selvom anskaffelsessummen fastsættes til 0 kr. Ved en salgssum på 1.500.000 vil der ikke skulle medregnes nogen fortjeneste og der vil skulle medregnes genvundne afskrivninger på 1.500.000 kr.

Ved afståelse inden fremsættelsesdagen gælder de hidtil gældende regler.”

Lovforslaget blev sendt i høring samtidig med fremsættelsen.

I forbindelse med udarbejdelsen af lovforslaget overvejede Skatteministeriet, hvor hurtigt de indgreb, som var indeholdt i L 27, kunne få virkning, herunder om et lovindgreb kunne få virkning for afståelser foretaget inden lovforslagets fremsættelse, uden at der blev tale om ekspropriation. Skatteministeriet rettede i august måned 2003 henvendelse til Justitsministeriet herom, hvilket førte til, at ikrafttrædelsesbestemmelserne blev modificeret i forhold til de oprindelige udkast. Der henvises herom til kapitel 11, afsnit 1.15.

Skatteudvalget afgav betænkning over lovforslag L 27 den 5. december 2003. Skatteministeren fremsatte i denne forbindelse syv ændringsforslag med henblik på præciseringer af lovteksten.

Der var 2. behandling af lovforslaget den 9. december 2003, og Folketingets skatteudvalg afgav tillægsbetænkning den 11. december 2003.

Til 3. behandlingen stillede skatteministeren ændringsforslag, hvorefter der i Selskabsskatteovens § 31, stk. 6, blev tilføjet følgende, som nye punktummer:

”2. og 6. pkt. finder dog anvendelse, selvom der ikke er sket dansk beskatning, hvis der ikke er sket fuld dansk beskatning som følge af, at fortjeneste højst kan medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk sambeskatning. I det omfang der er sket beskatning i 7. pkt. forhøjes anskaffelsessummen med den fortjeneste, som overdrageren har medregnet i den skattepligtige indkomst.”

Skatteministeren stillede tillige forslag om en tilsvarende tilføjelse til selskabsskatteovens § 8 B.

Ikrafttrædelsesbestemmelserne blev ikke undergivet ændringer af betydning for kommissionens undersøgelse under Folketingets behandling af lovforslaget.

Lovforslag L 27 blev vedtaget med de ændringer, som skatteministeren havde foreslået, den 19. december 2003 og er offentliggjort som lov nr. 1215 af 27. december 2003.



## Kapitel 7

### Beskrivelse af model for skattefri opregulering af afskrivningsgrundlag

#### **1. Indledning**

I dette kapitel redegøres der med udgangspunkt i Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 19. august 2003 vedrørende TDC's omstrukturering af koncernens tyske aktiviteter for den model for skattefri afskrivning ("step up") af grundlaget for foretagelse af skattemæssige afskrivninger, som gav anledning til det indgreb, som blev gennemført ved lov nr. 1215 af 27. december 2003 (lovforslag L 27).

Det er alene tilstræbt at give en overordnet forståelse af modellen og de skatteretlige begreber, som er centrale for denne.

Beskrivelsen er baseret på de oplysninger, der forelå ved Ligningsrådets behandling af sagen i august 2003. Der er således ikke herved taget stilling til, hvornår TDC traf beslutning om at foretage de omhandlede dispositioner, eller på hvilket tidspunkt myndighederne var bekendt med de nærmere detaljer i dispositionerne og konsekvenserne heraf.

#### **2. Problemstilling**

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan et selskab foretage fradrag for skattemæssige afskrivninger på de aktiver, som selskabet ejer og benytter erhvervs-mæssigt. Efter reglerne i afskrivningsloven kan et selskab således afskrive skattemæssigt på: maskiner, inventar og andre driftsmidler, skibe, visse bygninger og installationer, drænings- og markvandingsanlæg på jordbrugsbedrifter og "andre akti-



ver”, herunder goodwill og andre immaterielle aktiver.

Den værdi, der danner grundlag for et selskabs foretagelse af skattemæssige afskrivninger på de nævnte typer af aktiver, er den kontantomregnede anskaffelsessum for det pågældende aktiv. Dette beløb udgør den skattemæssige anskaffelsessum. Det er dermed som udgangspunkt en betingelse for at kunne afskrive skattemæssigt på et aktiv, at selskabet har afholdt en udgift til anskaffelse af det pågældende aktiv. En forøgelse af et aktivs værdi, som indtræder uden afholdelse af udgifter, fx en konjunkturbestemt værdistigning på en fast ejendom eller selskabets egen oparbejdelse af en goodwill, kan med andre ord ikke danne grundlag for foretagelse af skattemæssige afskrivninger.

For et selskab, der har aktiver, hvis faktiske værdi – handelsværdien – er langt højere end den skattemæssige anskaffelsessum, vil det alt andet lige være en fordel skattemæssigt, hvis det er muligt at få opskrevet afskrivningsgrundlaget, således at der kan foretages skattemæssige afskrivninger på grundlag af handelsværdien i stedet for den faktiske anskaffelsessum.

Med henblik på at opnå en sådan opskrivning kunne det – hvis selskabet fx indgår i en koncern – være nærliggende at overdrage det pågældende aktiv til et koncernforbundet selskab til en pris svarende til handelsværdien, således at det købende selskab herefter kunne foretage skattemæssige afskrivninger på grundlag af den kontante købesum. Det sælgende selskab vil til gengæld blive beskattet af den avance, som opnås ved salget af aktivet, således at den skattemæssige fordel i form af et forhøjet afskrivningsgrundlag modsvares af avanceskatten. En sådan skattebetinget overdragelse vil derfor typisk alene blive gennemført, hvis det sælgende selskab har et skattemæssigt underskud, som kan modregnes i fortjenesten ved salget.

TDC-sagen illustrerer imidlertid, at det i visse situationer var muligt via en samskatning med et udenlandsk koncernselskab skattemæssigt at afskrive på grundlag af en anskaffelsessum, der ved en forudgående koncernomstrukturering var blevet opskrevet uden skattemæssige konsekvenser for de sælgende koncernselskaber.

### **3. Samskatning og skattemæssige indgangsværdier**

Udnyttelsen af den mulighed for opskrivning af et afskrivningsgrundlag, som gav anledning til det indgreb, der blev gennemført ved lov nr. 1215 af 27. december 2003 (L 27), forudsatte, at et udenlandsk datterselskab blev inddraget under en dansk samskatning.

Selskaber inden for samme koncern kan blive samskattet efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, når en række nærmere angivne betingelser og vilkår er opfyldt. Samskatningen er ikke udtryk for en egentlig koncernbeskatning, men en ordning, hvor to eller flere selskaber – efter at have opgjort den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab for sig – får adgang til at modregne over- og underskud mellem selskaberne, således at de samskattede selskaber alene betaler skat af den samlede nettoindkomst.

En samskatning efter selskabsskattelovens § 31 er ikke begrænset til danske selskaber, men kan tillige omfatte datterselskaber, der er hjemmehørende i udlandet. Et sådant selskab hjemmehørende i udlandet er som udgangspunkt ikke skattepligtigt til Danmark. Inddrages et udenlandsk datterselskab under en dansk samskatning, indebærer det imidlertid, at det udenlandske datterselskab – ud over skattepligtigt til det pågældende udland – tillige bliver skattepligtigt af sin indkomst til Danmark. Selv om der er mulighed for at anvende lempelsesregler, således at der ikke betales fuld skat både i udlandet og i Danmark af den samme positive indkomst, er det karakteristisk,

at udenlandske datterselskaber, der bliver inddraget under en dansk sambeskatning, har negativ skattepligtig indkomst.

Det udenlandske datterselskab, der inddrages under en dansk sambeskatning, skal til brug herfor opgøre en skattepligtig indkomst efter danske regler. I den forbindelse skal det udenlandske datterselskab have fastlagt en skattemæssig indgangsværdi for samtlige aktiver og passiver, der nu bliver inddraget under dansk beskatning. Denne indgangsværdi vil herefter danne grundlag for opgørelse af gevinst og tab på aktiver, der efterfølgende afstås, ligesom indgangsværdien for de enkelte aktiver vil danne grundlag for foretagelsen af skattemæssige afskrivninger.

#### **4. Kommanditselskaber – skattemæssigt**

Som det fremgår nedenfor, blev TDC's aktiviteter i Tyskland som led i den omstrukturering, der fandt sted forud for etableringen af sambeskatningen, overdraget fra et GmbH (svarer til et dansk ApS) til et KG (kommanditselskab), der ikke er et selvstændigt skattesubjekt efter tysk ret.

Heller ikke efter dansk ret er et kommanditselskab et selvstændigt skattesubjekt. Kommanditselskabet anses med andre ord for transparent i skattemæssig henseende. Dette indebærer, at kommanditselskabets indtægter mv. – ganske som ved drift af virksomhed i interessentskabsform – beskattes direkte hos deltagerne, det vil sige kommanditisterne og eventuelt komplementaren, hvis denne er ejer af en andel i kommanditselskabet.

Der gælder visse begrænsninger i kommanditisternes adgang til at fradrage underskud, men disse særlige regler om den såkaldte fradragskonto er uden relevans for den problemstilling, der behandles her.

## 5. Skattemæssige konsekvenser ved omdannelse

TDC's tyske aktiviteter blev som led i den forud for sambeskatningen gennemførte omstrukturering overdraget fra Talkline GmbH til Talkline KG ved en omdannelse af Talkline GmbH, som efter tysk ret var skattefri.

En omdannelse af et selskab fra en type selskab til en anden type selskab indebærer som udgangspunkt efter dansk ret, at det oprindelige selskab skattemæssigt skal anses for ophørt. Det oprindelige selskab anses dermed – i overensstemmelse med det almindelige princip i selskabsskattelovens § 5, stk. 4 – for skattemæssigt at have afstået samtlige aktiver og passiver til handelsværdien. Det oprindelige selskab skal derfor beskattes af avancer mv. på de aktiver og passiver, som i skattemæssig henseende anses for afstået, medmindre der er særlig hjemmel til at undlade en sådan beskatning. Skattemæssigt har det nye selskab til gengæld erhvervet de pågældende aktiver og passiver til den handelsværdi, som er blevet lagt til grund for ophørsbeskatningen af det oprindelige selskab.

Der er efter reglerne i fusionsskatteloven mulighed for at gennemføre en række omstruktureringer med skattemæssig succession, hvorved det nye selskab skattemæssigt anses for at indtræde i det oprindelige selskabs skattemæssige status for så vidt angår de overtagne aktiver og passiver. Det er imidlertid ikke muligt efter dansk ret skattefrit at omdanne et aktie- eller anpartsselskab til et kommanditselskab. En sådan omdannelse vil derfor skattemæssigt blive anset for en likvidation med dertil hørende ophørsbeskatning af aktie- eller anpartsselskabet og udlodningsbeskatning af selskabsdeltagerne samt en derefter følgende etablering af kommanditselskabet ved indskud af aktie- eller anpartsselskabets aktiver og passiver i kommanditselskabet til handelsværdien på omdannelsestidspunktet. Hvis det oprindelige selskab fx havde oparbejdet en goodwill, således at den skattemæssige anskaffelsessum for denne

goodwill var 0 kr., ville fortjenesten svarende til denne goodwill's handelsværdi på omdannelsesetidspunktet blive beskattet ved omdannelsen hos det oprindelige selskab.

## **6. Ligningsrådets afgørelse af 19. august 2003 vedrørende TDC**

Den bindende forhåndsbesked af 19. august 2003, som TDC indhentede, illustrerer, hvorledes et afskrivningsgrundlag kan opskrives til handelsværdi, uden at der herved udløses nogen beskatning. På grundlag af de foreliggende oplysninger kan de enkelte trin i omstruktureringen beskrives således:

TDC-koncernens tyske aktiviteter ejes af det danske selskab TDC Mobile International A/S, der er et helejet datterselskab af TDC A/S.

TDC påbegyndte aktiviteterne i Tyskland den 30. juni 1997 med stiftelsen af det tyske selskab, Talkline Management und Finance Holding GmbH (TFH), som var et helejet datterselskab af et af de danske selskaber i TDC-koncernen. TFH blev ikke inddraget under dansk sambeskatning.

Ved aftale af 2. juli 1997 købte TFH fra en uafhængig part samtlige aktier i selskaberne Talkline Management GmbH, Talkline Infodienste GmbH og Talkline PS PhoneService GmbH. Den bogførte goodwill i selskaberne var beskedne. Der blev herefter gennemført en reorganisering af Talkline-gruppen, hvorved Talkline Management GmbH gennem en fusion overtog de aktiviteter, som lå i Talkline PS PhoneService GmbH, og ændrede navn til Talkline GmbH. TFH og Talkline GmbH blev ikke inddraget under dansk sambeskatning.

Ultimo 2000 havde Talkline GmbH, primært som følge af markedsudviklingen, en betydelig goodwill. Da de erhvervede goodwillværdier var beskedne, fremstod denne

goodwill altovervejende som oparbejdet af Talkline GmbH selv.

Med skattemæssig virkning den 29./30. december 2000 blev Talkline GmbH omdannet til et kommanditselskab, Talkline GmbH & Co. KG, med TFH som enekommanditist og et andet tysk datterselskab af TFH, Talkline Verwaltungs GmbH, som komplementar uden ejerandel i kommanditselskabet. En sådan omdannelse blev efter tysk selskabsret ikke anset for en skattepligtig overdragelse af aktiver til en anden juridisk person. Skattemæssigt blev omdannelsen, der skete på et tidspunkt, hvor hverken det omdannede selskab eller moderselskabet var omfattet af dansk sambeskatning, således gennemført, uden at der skete nogen beskatning af Talkline GmbH.

Skattemæssigt er et kommanditselskab efter tysk ret, ligesom efter dansk ret, transparent, således at beskatning sker hos deltagerne. Talkline GmbH & Co. KG's resultat indgik således i indkomstopgørelsen hos enekommanditisten TFH. Komplementaren havde, som anført, ikke nogen andel i kommanditselskabets formue.

Med virkning fra den 1. januar 2001 blev TFH inddraget under dansk sambeskatning, således at der fra og med indkomståret 2001 skulle opgøres en skattepligtig indkomst for TFH efter danske regler.

I denne forbindelse skulle der tages stilling til, hvilken værdi der skulle lægges til grund som indgangsværdi og dermed som afskrivningsgrundlag for den goodwill, som tilhørte Talkline GmbH & Co. KG. Dette spørgsmål skulle afgøres efter den da-gældende selskabsskattelovs § 31, stk. 6, der var sålydende:

*”Stk. 6. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Ved denne beregning anvendes reglerne på dette tidspunkt*

...”

Ved fastlæggelsen af indgangsværdien for TFH var det afgørende spørgsmål, om den goodwill, der tilhørte Talkline GmbH & Co. KG, skattemæssigt skulle anses for oparbejdet af selskabet selv, eller om TFH skulle anses for at have erhvervet denne goodwill.

Ligningsrådet tiltrådte TDCs synspunkt om, at omdannelsen af det tyske selskab Talkline GmbH til et tysk kommanditselskab, Talkline GmbH & Co. KG, efter dansk skatteret udgjorde en afståelse for Talkline GmbH og en erhvervelse for Talkline GmbH & Co. KG (og dermed skattemæssigt for TFH) af samtlige aktiver og passiver til handelsværdien på omdannelsesetidspunktet.

Ligningsrådet gav herefter TDC medhold i, at TFH skulle anses for ultimo december 2000 at have erhvervet den goodwill, der var knyttet til aktiviteterne i Talkline GmbH & Co. KG, og at TFH derfor ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten kunne afskrive på denne goodwill i overensstemmelse med selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Det følger heraf, at TFH som indgangsværdi for den omhandlede goodwill kunne anvende handelsværdien ultimo 2000 reduceret med et års afskrivning (svarende til en syvendedel af den samlede afskrivning).

Goodwill-værdien, som var forøget som følge af markedsudviklingen, faldt kraftigt i 2000. Den skattemæssigt konstaterede høje anskaffelsespris på goodwill betyder derfor, at den sambeskattede danske indkomst må forventes at kunne nedbringes enten i form af løbende afskrivninger – der ved varigt værditab ikke eller kun i begrænset omfang skal genbeskattes – eller i form af tab ved videresalg af aktiviteterne.

## **Del II**

**Redegørelse for det samlede begivenhedsforløb  
(Optrykt i bind 2)**





## **Del III**

**Kommissionens vurdering af det faktiske begivenhedsforløb og de involverede embedsmænds handlinger**



Beretningens del III, der rummer kommissionens vurdering af det faktiske begivenhedsforløb og de involverede embedsmænds adfærd, består af kapitlerne 12-16.

Kapitel 12 behandler perioden fra begyndelsen af forløbet i august 2000 frem til fremsættelsen af lovforslag L 61 i oktober 2001 og knytter sig således til den gennemgang, der er foretaget i kapitel 8, jf. kommissionens redegørelse i bind 2.

Kapitel 13 behandler perioden fra november 2001 frem til fremsættelsen af lovforslag L 99 den 7. februar 2002 og knytter sig således til den gennemgang, der er foretaget i kapitel 9, jf. kommissionens redegørelse i bind 2.

Kapitel 14 behandler perioden fra februar 2002 til juni 2003 og knytter sig således til den gennemgang, der er foretaget i kapitel 10, jf. kommissionens redegørelse i bind 2.

Kapitel 15 behandler perioden fra juni til november 2003 og knytter sig således til den gennemgang, der er foretaget i kapitel 11, jf. kommissionens redegørelse i bind 2.

Kapitel 16 rummer en sammenfatning af kommissionens bevismæssige vurderinger vedrørende det faktiske begivenhedsforløb, de bemærkninger, som kommissionen har fundet grundlag for at fremsætte vedrørende enkelte embedsmænds handlinger eller undladelser, kommissionens bemærkninger til de skriftlige udtalelser fra bisiddere og embedsmænd, samt kommissionens generelle bemærkninger vedrørende det begivenhedsforløb, som har været genstand for kommissionens undersøgelse. Endelig indeholder kapitlet kommissionens forslag til ændringer i administrativ praksis og kommissionens afsluttende bemærkninger.

De enkelte kapitler er inddelt i afsnit, der hver omhandler et eller flere dokumenter eller begivenheder, der udgør en naturlig helhed. Hvert afsnit er delt i to underafsnit:

### Del III

et underafsnit 1, hvor kommissionen fremdrager de omstændigheder, som den har tillagt en umiddelbar betydning for sine vurderinger af bevismæssig karakter og af de involverede embedsmænds adfærd, og et underafsnit 2, der indeholder kommissionens vurderinger.

Med hensyn til kommissionens generelle bemærkninger om bevisvurdering og målestokken for bedømmelsen af de involverede embedsmænds adfærd henvises til kapitel 3, afsnit 2 og 3.

Det begivenhedsforløb, som har været genstand for kommissionens undersøgelse, er foregået ad to spor: Det ene spor vedrører TDC's tre henvendelser – af 18. august 2000, 5. september 2001 og 28. maj 2002 – og den sagsbehandling, der har været knyttet hertil og til andre sager, hvis problemstilling i den forbindelse har været tillagt betydning. Det andet spor vedrører medarbejderes handlinger og overvejelser vedrørende underretning opad inden for den enkelte del af Skatteministeriets system – Selskabsrevisionsafdelingen, Told- og Skattestyrelsen og departementet – og mellem systemets enkelte dele vedrørende en sag eller et problem, som kan fortjene ledelsens opmærksomhed – det, som de vidner, der har afgivet for klaring herom, har benævnt ”early warning”. Denne pligt til rapportering er for Told- og Skattestyrelsens vedkommende beskrevet i Told- og Skattestyrelsens notat af 12. juni 1996 om ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i styrelsen. Dette notat er gengivet i kapitel 4, afsnit 5.2.

De bemærkninger, som kommissionen fremsætter nedenfor i kapitel 12-16, har navnlig relation til det andet spor – ”early warning”-sporet – idet kommissionen efter udformningen af kommissoriet ikke har set det som sin opgave at foretage en forvaltningsretlig undersøgelse af den foretagne sagsbehandling.

Redegørelsen for det faktiske begivenhedsforløb i relation til behandlingen af TDC's tre henvendelser mv. tjener således først og fremmest til at danne grundlag for kommissionens bedømmelse af, hvornår og i hvilket omfang de oplysninger, der har foreligget for myndighederne, har givet et tilstrækkeligt grundlag for at iværksætte en "early warning" og eventuelt følge op på den.



## Kapitel 12

Perioden fra august 2000 frem til fremsættelsen af lovforslag L 61 i oktober 2001

### **1. Perioden fra august til november 2000**

#### 1.1. Det faktiske begivenhedsforløb

TDC's henvendelse til Told- og Skattestyrelsen af 18. august 2000 indeholder en anmodning om svar på to spørgsmål, dels om anvendelse af reglerne i selskabsskattelovens § 32 om tvungen sambeskatning, dels om anvendelse af ligningslovens § 5 H om underskudsbegrænsning i forbindelse med en mulig inddragelse af TDC's tyske datterselskab Talkline GmbH under dansk frivillig sambeskatning.

Henvendelsen indeholder ikke beløbsmæssige angivelser, ud over at brevet var vedlagt balancer pr. 31. december 1999 for de tre tyske selskaber, ligesom resultatopgørelserne blev eftersendt. Af disse fremgår, at Talkline GmbH havde en nettoindtægt i 1999 på 16,8 mio. DEM mod 0 året før, og at de immaterielle anlægsaktiver pr. 31. december 1999 udgjorde 70 mio. DEM.

Den 31. august 2000 besvarede Selskabsrevisionsafdelingen TDC's henvendelse således, at TDC blev henvist til at ansøge om en bindende forhåndsbesked. Under en efterfølgende samtale mellem statsautoriseret revisor Susanne Nørsgaard, PricewaterhouseCoopers, og Palle Graff gav sidstnævnte tilsagn om, at Selskabsrevisionsafdelingen ville deltage i et møde med henblik på eventuel genoptagelse af sagsbehandlingen i Selskabsrevisionsafdelingen.

Forud for dette møde, der blev aftalt til den 13. september 2000, sendte John Nielsen, Selskabsrevisionsafdelingen den 11. september 2000 en mail til Niels Kristensen,



Selskabsbeskatningskontoret vedhæftede et notat af samme dato, hvoraf blandt andet fremgår, at Selskabsrevisionsafdelingen opfattede spørgsmålet vedrørende ligningslovens § 5 H således, at den transaktion, som TDC havde beskrevet i sin henvendelse af 18. august 2000, var en måde at omgå bestemmelsens hensigt på, hvis det måtte konstateres, at bestemmelsen ikke kunne finde anvendelse i en situation som den beskrevne. Med telefax af 12. september 2000 sendte John Nielsen TDC's henvendelse med bilag til Niels Kristensen. Herefter var der den 13. september 2000 kontakt på sagsbehandlerniveau mellem Selskabsrevisionsafdelingen (Annette Liboriussen) og Selskabsbeskatningskontoret (Susanne Kjær), som resulterede i, at Selskabsbeskatningskontoret erklærede sig enig i, at Selskabsrevisionsafdelingen måtte anbefale TDC at ansøge Ligningsrådet om en bindende forhåndsbesked. Udgangen på mødet den 13. september 2000 blev, at Selskabsrevisionsafdelingen ville genoverveje spørgsmålet om tvungen sambeskatning, som var mest akut, mens spørgsmålet om ligningslovens § 5 H skulle forelægges for Ligningsrådet.

I et notat af 20. september 2000 anfører Annette Liboriussen og Solveig Mortensen, at det mundtligt er oplyst, at der ved omdannelsen af Talkline GmbH vil blive konstateret en goodwill i størrelsesordenen 15-20 mia. kr. Oplysningen om beløbet foreligger ikke afgivet i skriftlig form, men er muligt afgivet mundtligt enten under mødet den 13. september 2000 eller under en telefonsamtale mellem John Nielsen og Susanne Nørsgaard. Notatet beskriver endvidere, at der ved en efterfølgende anmodning om sambeskatning af det tyske holdingselskab, hvori kommanditselskabet indgår, vil være et skattemæssigt afskrivningsgrundlag på de nævnte 15-20 mia. kr., som vil kunne afskrives over en periode på 7 år. Angivelserne i notatet er – ud over de rent regnskabsmæssige oplysninger – den første skriftlige oplysning om størrelsesordenen af de værdier, der var involveret i sagen, og den første omtale af, at overdragelsen af goodwill i forbindelse med omdannelsen af Talkline vil kunne give grundlag for skat-

temæssige afskrivninger med udgangspunkt i goodwillværdien på overdragelsestidspunktet.

Notatet af 20. september 2000 affødte en telefonisk kontakt fra John Nielsen til Selskabsbeskatningsafdelingen, hvorunder det blev aftalt, at Selskabsrevisionsafdelingen ville arbejde videre med sagen og vende tilbage, når der var nyt.

Den 21. september 2000 udbad Selskabsrevisionsafdelingen sig yderligere oplysninger fra TDC, herunder om den forretningsmæssige begrundelse for de påtænkte transaktioner. PricewaterhouseCoopers besvarede brevet den 3. oktober 2000, hvormed man endvidere fremsendte kopi af en bindende forhåndsbesked vedrørende ligningslovens § 5 H (ligningsrådssag nr. 1), som efter PricewaterhouseCoopers' opfattelse vedrørte en situation, der svarede til TDC's.

I et brev af 9. oktober 2000 til Selskabsrevisionsafdelingen oplyste PricewaterhouseCoopers, at TDC skønnede, at der ved salg til tredjemand ville kunne realiseres en avance på goodwill på ca. EUR 1.300 mio. (svarende til ca. 10 mia. kr.).

Den 16. oktober 2000 fremsendte Selskabsrevisionsafdelingen til Selskabsbeskatningskontoret ad to omgange et notat, hvis første del vedrører spørgsmålet om tvungen sambeskatning, og hvis anden del vedrører spørgsmålet om, hvorvidt ligningslovens § 5 H vil finde anvendelse på TDC ved en inddragelse af Talkline under dansk frivillig sambeskatning. Notaterne har en fælles indledning, hvori Selskabsrevisionsafdelingen gør rede for muligheden for, at TDC i forbindelse med en selskabsretlig omdannelse i Tyskland og en efterfølgende inddragelse af det tyske holdingselskab under frivillig sambeskatning vil kunne opnå et opskrevet grundlag for skattemæssige afskrivninger (en "step up"). Det fremgår i den forbindelse af notaterne, at "I Talkline GmbH er den optjente goodwill ifølge det oplyste på ca. 10 mia. kr.". Notaterne blev

fremsendt i forbindelse med en forespørgsel om samspillet mellem reglerne om tvungen sambeskatning og ligningslovens § 5 H. Notat nr. 2, der som anført vedrører spørgsmålet om anvendeligheden af bestemmelsen i ligningslovens § 5 H, blev fremsendt med en mail, hvori Annette Liboriussen anfører, at Selskabsrevisionsafdelingen meget gerne vil have Selskabsbeskatningskontorets stillingtagen til problemstillingerne, ”idet vi synes, at selskabet – og andre selskaber – får ubegrænsede muligheder for skattemæssige underskudsfradrag ved denne konstruktion (omdannelse i Tyskland til K/S). Vi mener således, at der bør følges op på problemstillingen, så vi kan få ”lukket hullet” i skattelovgivningen på dette område.”

John Nielsen har forklaret, at Palle Graff var orienteret om indholdet af de to mails til Niels Kristensen, hvilket Niels Kristensen var klar over. Palle Graff har forklaret, at han først så materialet på et langt senere tidspunkt. Han vurderer i øvrigt ikke mailen og notaterne af 16. oktober 2000 som en afrapportering opad i systemet om et hul. En rapportering opad i systemet kunne tidligst komme på tale, når der var truffet en afgørelse.

Selskabsbeskatningskontoret besvarede den 13. november 2000 Selskabsrevisionsafdelingens henvendelse vedrørende den konkrete sag således, at man anbefalede, at TDC blev henvist til at indhente en bindende forhåndsbesked. Som begrundelse herfor blev det anført, at sagen tilsyneladende drejede sig om særdeles store beløb, at praksis på området ikke kunne siges at være omfattende og klar, samt at det muligt kunne være hensigtsmæssigt med yderligere oplysninger om omdannelsen i Tyskland. Besvarelsen vedrører således de konkrete spørgsmål, som Selskabsrevisionsafdelingen havde rejst i relation til TDC's henvendelse, men omtaler ikke spørgsmålet om ”step up”, herunder ikke spørgsmålet om at følge ”op på problemstillingen med henblik på at få lukket hullet i skattelovgivningen på dette område”. Med hensyn til

Selskabsbeskatningskontorets håndtering af Selskabsrevisionsafdelingens opfordring til, at der blev fulgt op på den generelle problemstilling, henvises til afsnit 2 nedenfor.

Den 14. november 2000 besvarede Selskabsrevisionsafdelingen herefter ved et brev underskrevet af Palle Graff PricewaterhouseCoopers' forespørgsel af 18. august 2000 således, at reglerne om tvungen sambeskatning ikke ville finde anvendelse, og at man vedrørende spørgsmålet om ligningslovens § 5 H anbefalede, at TDC indhentede en bindende forhåndsbesked. Henvisningen til, at sagen tilsyneladende drejede sig om særdeles store beløb, var ikke medtaget i besvarelsen, hvilket ifølge Palle Graffs forklaring skyldtes, at dette var uden betydning i forhold til PricewaterhouseCoopers [jf. kapitel 16, afsnit 3.2.2].

### 1.2. Kommissionens vurdering

Kommissionen finder ikke, at der er noget i TDC's henvendelse af 18. august 2000 i sig selv, der umiddelbart giver anledning til, at den sagsbehandlingsmæssigt skulle behandles anderledes end en hvilken som helst anden forespørgsel, og kommissionen har derfor ingen bemærkninger til, at henvendelsen blev underkastet sædvanlig sagsbehandling i Selskabsrevisionsafdelingen, uden at der indledningsvis blev foretaget anden rapportering opad i Told- og Skattestyrelsen end den, der bestod i, at Palle Graff som chef for afdelingen i overensstemmelse med sædvanlig arbejdsgang fik kopi af henvendelsen.

En egentlig rapportering opad i Told- og Skattestyrelsen om sagen og de spørgsmål, som den efter Selskabsrevisionsafdelingens opfattelse kunne rejse, blev givet med Selskabsrevisionsafdelingens to notater af 16. oktober 2000, der blev udarbejdet som et resultat af, at afdelingens sagsbehandling havde afdækket nogle efter afdelingens opfattelse vidererækkende perspektiver i TDC's henvendelse. Det var i den mail, hvormed Annette Liboriussen fremsendte notat nr. 2 om ligningslovens § 5 H til Ni-

els Kristensen, pointeret, at problemstillingen – ”hullet” – også kunne få virkning for andre virksomheder. Notaterne har en indledning, hvori problemstillingen, således som Selskabsrevisionsafdelingen så den, er beskrevet. Notaterne indeholder i den forbindelse en redegørelse for muligheden for ”step up” – som ikke var rejst i forespørgslen, og som ikke var omtalt i den brevveksling, der havde fundet sted – og det nævnes, at den optjente goodwill i Talkline GmbH ifølge det oplyste er på 10 mia. kr.

Kommissionen finder, at disse to notater på adækvat måde beskriver de problemstillinger, som TDC’s henvendelse efter Selskabsrevisionsafdelingens opfattelse kunne give anledning til – givet den viden, man på daværende tidspunkt kunne have om de nærmere faktiske omstændigheder i forbindelse med den påtænkte omstrukturering af Talkline – og kommissionen har derfor ikke bemærkninger til Selskabsrevisionsafdelingens konkrete behandling af TDC’s henvendelse af 18. august 2000, hverken over for TDC eller internt i Skatteministeriets system.

Kommissionen må dog bemærke, at hverken reglerne om tvungen sambeskatning eller ligningslovens § 5 H om underskudsbegrænsning i forbindelse med frivillig sambeskatning tilsigter at regulere spørgsmålet om opskrivning af grundlaget for skattemæssige afskrivninger (”step up”), som udgør en integreret del af problemfremstillingen i Selskabsrevisionsafdelingens notater. Spørgsmålet om ”step up” har således ikke direkte betydning for besvarelsen af de spørgsmål, som PricewaterhouseCoopers havde stillet. Dette kan også udtrykkes således, at mens det, efterhånden som de relevante faktiske oplysninger fremskaffes som led i sagsbehandlingen, forekommer naturligt at overveje spørgsmålet om opskrivning af grundlaget for skattemæssige afskrivninger (”step up”) i forbindelse med en eventuel fremtidig inddragelse af Talkline under dansk sambeskatning, kan det forekomme mindre naturligt at anskue dette som et problem vedrørende ligningslovens § 5 H. Denne bestemmelse vedrører, som det fremgår af kapitel 5, afsnit 5.1 ovenfor, primært spørgsmålet om at isolere de

skattemæssige virkninger af visse transaktioner i udlandet, således at disse ikke får betydning for beskatningen i Danmark, men har ikke noget at gøre med fastsættelsen af indgangsværdier ved indtræden i sambeskatning, hvor det relevante retsgrundlag må søges i selskabsskattelovens § 31, stk. 5-6. Den betragtning, at løsningen på problemet vedrørende grundlaget for skattemæssige afskrivninger ligger i gennem anvendelse af ligningslovens § 5 H at isolere de skattemæssige virkninger af en given transaktion til udlandet, kunne for så vidt anføres som svar på ethvert problem vedrørende frivillig sambeskatning. Derigennem ville en henvisning til, at ligningslovens § 5 H ikke dæmmede op for et givet problem, imidlertid blot være en tilkendegivelse om, at der var problemer med reglerne om frivillig sambeskatning, hvilket ikke i sig selv bidrager væsentligt til en afdækning af problemets egentlige karakter. Hertil kommer, at en udvidelse af anvendelsesområdet for ligningslovens § 5 H som udgangspunkt ville være i strid med intentionen bag adgangen til at etablere frivillig grænseoverskridende sambeskatning, ligesom det, som flere vidner også har givet udtryk for, ikke ville være uden problemer i forhold til de EU-retlige regler.

Selskabsrevisionsafdelingens overvejelser vedrørende de perspektiver, som TDC's henvendelse rummede, udsprang af TDC's spørgsmål om anvendeligheden af ligningslovens § 5 H, og kommissionen har derfor forståelse for, at afdelingen i sin henvendelse til Selskabsbeskatningskontoret anskuede ikke blot den konkrete sag, men også perspektiverne som vedrørende ligningslovens § 5 H.

Dette forhold er imidlertid – i sammenhæng med den i flere henseender ikke tilfredsstillende kvalitet af den kommunikation, som fandt sted navnlig mellem Told- og Skattestyrelsen og Skatteministeriets departement, jf. herom afsnit 2 og kapitel 16, afsnit 3.2 nedenfor – af væsentlig betydning for, at TDC-sagens egentlige karakter og omfang først stod Skatteministeriets departement klar i 2003.

Selskabsrevisionsafdelingens to notater af 16. oktober 2000 til Selskabsbeskatningskontoret blev fremsendt i anledning af en konkret sag og indeholder en anmodning om bistand til den videre behandling af de spørgsmål, som spørgeren (TDC) havde rejst under sagen. Den mail, hvormed anden del af notatet blev fremsendt, indeholder imidlertid tillige en konkret og utvetydig angivelse af, at sagen efter Selskabsrevisionsafdelingens opfattelse rejser principielle spørgsmål i relation til eventuelle fremtidige sager, og en direkte opfordring til, at ”der ... følges op på problemstillingen, således at vi kan få ”lukket hullet” i skattelovgivningen på dette område”. Det ”hul”, som omtales, angår netop det ovenfor omtalte spørgsmål om opskrivning af grundlaget for skattemæssige afskrivninger (”step up”).

Ved en vurdering af denne del af Selskabsrevisionsafdelingens forelæggelse i relation til spørgsmålet om ”early warning” finder kommissionen, at det må tillægges væsentlig betydning, at det fremgår, at de involverede værdier efter det oplyste andrager omkring 10 mia. kr.

Som det er anført i Told- og Skattestyrelsens notat af 12. juni 1996 om ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i styrelsen (gengivet i kapitel 4, afsnit 5.2), er det ikke muligt at opstille entydige og objektive kriterier for, hvornår en sag er principiel eller vigtig. Kommissionen bemærker imidlertid, at PricewaterhouseCoopers’ henvendelse på vegne TDC – i lyset af de overvejelser, der er indeholdt i notaterne af 16. oktober 2000 og den ledsagende mail – har en række karakteristika, som efter det, der er anført i notatet, hver for sig vil være tilstrækkelige til, at afdelingschefen bør orienteres: den vedrører et børsnoteret selskabs omstrukturering af et datterselskab, den må – når den på et tidspunkt bliver kendt uden for skattemyndighederne – forventes at blive genstand for såvel presseomtale som politisk interesse, og den vedrører spørgsmål om lovfortolkning, som vedrører potentielt overordentlig betydelige værdier. Kommissionen bemærker herved, at tærsklen for underretning af

afdelingschefen i notatet er anført som ”et tocifret millionbeløb”, når det drejer sig om kontrosager. Det forhold, at angivelsen af størrelsen af de involverede værdier på dette tidspunkt ifølge sagens natur måtte være behæftet med endog betydelig usikkerhed, findes på denne baggrund uden betydning, når henses til, at det skønnede beløb var så stort som 10 mia. kr. Det anføres da også i notatet, at en orientering bør ske så hurtigt som muligt, normalt også inden der eventuelt skal tages stilling til sagens materielle indhold, og at dette gælder uafhængigt af, om sagen efterfølgende forventes forelagt.

Henset til formålet med den orientering, som notatet omhandler, er det efter kommissionens opfattelse indlysende, at pligten til at orientere om ”sager” ikke kan være begrænset til situationer, hvor der i forvaltningsretlig forstand foreligger en ”sag”, og end mindre til situationer, hvor denne ”sag” skulle være afgørelsesmoden, men at orienteringspligten også foreligger, når medarbejdere – i forbindelse med behandlingen af en konkret sag eller på anden måde – bliver bekendt med en problemstilling, som indeholder et eller flere af de karakteristika, som er opregnet i notatet. De vurderinger, som Palle Graff og til dels Niels Kristensen har givet udtryk for under deres forklaringer (kapitel 8, afsnit 1.9.2), er ikke i overensstemmelse hermed.

Kommissionen finder, at Selskabsrevisionsafdelingen med forelæggelsen for Selskabsbeskatningskontoret i forbindelse med den mail af 16. oktober 2000, hvormed notat nr. 2 blev fremsendt, har opfyldt den pligt til rapportering opad i Told- og Skat-testyrelsen om en væsentlig og/eller principiel sag, som følger af notatet af 12. juni 1996. Det bemærkes dog i denne forbindelse, at rapporteringen ifølge det foreliggende skriftlige materiale er gået direkte fra Selskabsrevisionsafdelingen til Selskabsbeskatningskontoret, uden at afdelingschefen har modtaget kopi deraf. John Nielsen har i denne forbindelse forklaret, at Palle Graff var orienteret om indholdet af de to mails til Niels Kristensen, hvilket Niels Kristensen var klar over. Palle Graff har forklaret,



at han først så materialet på et langt senere tidspunkt. Kommissionen finder herefter ikke at kunne lægge til grund, at Palle Graff har været underrettet om forelæggelsen for Selskabsbeskatningskontoret, men finder omvendt efter John Nielsens forklaring, som kommissionen ikke har grundlag for at tilsidesætte, heller ikke at kunne udtale kritik af den anvendte fremgangsmåde.

Kommissionen finder endvidere, at rapporteringen er sket i rette tid, hvorved det bemærkes, at John Nielsen den 20. september 2000 – samme dag som dateringen på det notat, hvori problemet med en opskrivning af grundlaget for skattemæssige afskrivninger er beskrevet – gav en telefonisk underretning om sagen til Selskabsbeskatningskontoret.

Der er efter det oplyste ikke fastsat retningslinjer for, hvorledes det tilkendegives, at en meddelelse skal opfattes som en underretning om en principiel og/eller vigtig sag, en ”early warning”, og dette kan være en årsag til, at der er afgivet afvigende forklaringer om, hvorvidt notaterne af 16. oktober 2000 sammen med fremsendelsesmaile-  
ne udgør en sådan underretning.

Det kan forekomme usædvanligt, at Palle Graff som afdelingschef underskrev svaret af 14. november 2000 til PricewaterhouseCoopers, men Palle Graff har afgivet forklaring om årsagen hertil (kapitel 8, afsnit 1.11), og der er herefter intet grundlag for at tillægge dette nogen betydning.

## **2. Perioden fra den 27. november 2000 til april 2001**

### 2.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Efter at Selskabsbeskatningskontoret den 13. november 2000 havde besvaret Selskabsrevisionsafdelingens henvendelse vedrørende TDC's forespørgsel af 18. august

2000, besluttede Niels Kristensen på grundlag af kontorets erfaringer fra den første ligningsrådssag og TDC's henvendelse at forelægge spørgsmålet om fortolkningen af bestemmelsen i ligningslovens § 5 H for Skatteministeriets departement. Mens arbejdet med at udarbejde et forelæggelsesnotat pågik, anmodede PricewaterhouseCoopers i et brev af 27. november 2000 på vegne et andet selskab om en bindende forhåndsbekendtgørelse med hensyn til to spørgsmål vedrørende ligningslovens § 5 H (ligningsrådssag nr. 2). Selskabsbeskatningskontoret forelagde herefter med brev af 2. januar 2001 Skatteministeriets departement et notat om "problemstillingen i ligningslovens § 5 H".

Af forelæggelsesbrevet fremgår, at anledningen til forelæggelsen er en konkret sag, som Told- og Skattestyrelsen agter at forelægge for Ligningsrådet i januar eller februar 2001. Det ledsagende notat angiver ifølge overskriften og indledningen at vedrøre "problemstillingen i ligningslovens § 5 H" og indeholder derefter en omtale af ligningsrådssag nr. 1, TDC's henvendelse og ligningsrådssag nr. 2. Notatet, der herefter præsenterer tre fortolkningsproblemer i relation til ligningslovens § 5 H, munder ud i en omtale af den indstilling, som Selskabsbeskatningskontoret agter at præsentere for Ligningsrådet til brug for dets behandling af sag nr. 2.

Forelæggelsen var ledsaget af fire bilag. Selskabsrevisionsafdelingens notater af 16. oktober 2000 var ikke iblandt dem. Det samme gælder Selskabsbeskatningskontorets brev af 13. november 2000 til Selskabsrevisionsafdelingen [jf. kapitel 16, afsnit 3.2.2], idet de to bilag, som vedrørte TDC's henvendelse, var PricewaterhouseCoopers' brev af 18. august 2000 til Selskabsrevisionsafdelingen og Selskabsrevisionsafdelingens svar af 14. november 2000.

Susanne Kjær, der har udarbejdet et udkast til notatet og brevet af 2. januar 2001, har forklaret, at hun anså det for givet, at Ivar Nordland, der kendte reglerne, ville opfatte det som en afrapportering om et muligt hul i loven.

Niels Kristensen har forklaret, at brevet og notatet var den opfølgning, som Selskabsrevisionsafdelingen havde anmodet om. Styrelsen havde allerede i forbindelse med ligningsrådssag nr. 1 underrettet departementet om, at værnreglen i ligningslovens § 5 H ikke virkede efter hensigten. Han vedlagde ikke Selskabsrevisionsafdelingens notater af 16. oktober 2000, idet han ikke ville ”svine dem [departementet] til med papir”. Det var ikke så vigtigt, om det drejede sig om 10 mia. kr., for dette beløb var ikke konsolideret og kunne derfor ikke bruges til noget.

Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at dette var den måde, man forelagde en sag på. De ville høre, om departementet havde et fortolkningsbidrag. Det var også for at gøre opmærksom på, at der var et problem.

Ivar Nordland har forklaret, at han opfattede henvendelsen som en forespørgsel vedrørende fortolkningen af ligningslovens § 5 H til brug for en konkret sag – ligningsrådssag nr. 2 – og ikke andet. Han opfattede den ”klart ikke” som en afrapportering om noget, der skulle videre op i systemet, ligesom han ikke så nogen angivelse af spørgsmål eller bekymring i notatet. Han undrede sig over omtalen af TDC’s henvendelse, idet omtalen heraf ikke havde nogen relation til det fortolkningsspørgsmål, som Selskabsbeskatningskontoret ønskede departementets holdning til. Han opfattede beskrivelsen af TDC’s henvendelse som vedrørende ”et spørgsmål om omkvalificering af aktiverne. Det var en kendt problemstilling, som var behandlet i ligningslovens § 16 F, stk. 4, og senere i afskrivningslovens § 40, stk. 5.” Han opfattede således ikke omtalen som vedrørende spørgsmålet om ”step up”. Han kontaktede ikke Niels Kristensen herom.

Den 15. januar 2001 anmodede Selskabsbeskatningskontoret Selskabsrevisionsafdelingen om bemærkninger til notatet af 2. januar 2001. Anmodningen var ikke stilet til det kontor, som havde indsendt notaterne af 16. oktober 2000, og hvor Lars Nørding i mellemtiden var tiltrådt som kontorchef, men derimod til en sagsbehandler i det kontor, som havde det selskab, som ligningsrådssag nr. 2 vedrørte, i sit mandtal. Selskabsrevisionsafdelingen fremsendte ingen bemærkninger.

Skatteministeriets departement v/ Ivar Nordland besvarede Selskabsbeskatningskontorets forelæggelse ved brev af 23. januar 2001, hvori departementet dels vedrørende fortolkningen af ligningslovens § 5 H til brug for afgørelsen i ligningsrådssag nr. 2 udtalte en anden opfattelse end Selskabsbeskatningskontorets vedrørende to af de rejste fortolkningsspørgsmål, dels kommenterede omtalen af TDC-sagen, ”hvor formålet er at gøre oparbejdet goodwill afskrivningsberettiget”, og hvor departementet henvisede til bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 5, og anførte, at det af denne fremgår, at der ikke er afskrivningsret på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill.

Niels Kristensen og Ivar Nordland var i tiden herefter sammen til møder i hvert fald i forbindelse med møderne i lovgruppen om international beskatning den 14. februar og den 4. april 2001. Referaterne af møderne bærer ikke spor af, at TDC’s henvendelse eller spørgsmålet om ”step up” skulle være blevet omtalt, og ingen, der har afgivet forklaring om møderne, har kunnet huske, at det skulle være sket. Drøftelserne med relation til dette kompleks angik alene fortolkningen af ligningslovens § 5 H i relation til ligningsrådssag nr. 2.

Med en mail af 26. marts 2001 sendte Ivar Nordland et notat til Niels Kristensen, hvori han udbyggede de synspunkter vedrørende fortolkningen af ligningslovens § 5 H, som han havde givet udtryk for i brevet af 23. januar 2001. TDC’s henvendelse

omtales ikke. Mailen indeholdt en opfordring til at afholde et møde til drøftelse af de behandlede spørgsmål, hvis Selskabsbeskatningskontoret ikke var enig i de synspunkter, som var anført i notatet. Selskabsbeskatningskontoret var ikke enig i de synspunkter, der blev givet udtryk for i notatet, og en drøftelse heraf fandt sted i forbindelse med mødet den 23. april 2001 i lovgruppen om international beskatning, jf. nedenfor.

Den 13. april 2001 udsendte Ivar Nordland materiale til dialoggruppens medlemmer til brug for et møde i dialoggruppen den 25. april 2001. I det notat om revurdering af principperne for sambeskatning af underskud fra udenlandske selskaber, som blev udsendt i den forbindelse, anførte Ivar Nordland, som har udarbejdet notatet, at konsekvensændringer for den øvrige del af regelsættet i sagens natur måtte overvejes – ”herunder i særdeleshed spørgsmålet om indgangsværdier og værn mod omgåelse heraf ved ”step up” via fusioner, der er skattefrie efter udenlandske regler, men behandles som ”skattepligtige” efter danske regler”. Ivar Nordland har om baggrunden for denne bemærkning – som via et udkast til en ny bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 D, stk. 2, der var indeholdt i det udkast, som Ivar Nordland den 28. maj 2001 udsendte til dialoggruppens medlemmer (jf. herom nedenfor), fører frem til forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i lovforslag L 61 – forklaret, at den kom ind i notatet på grund af en telefonsamtale, som han havde haft med Niels Josephsen, revisionsfirmaet Ernst & Young engang i 4. kvartal 2000. Samtalen handlede ikke om konkrete sager, og Ivar Nordland forbandt ikke den problemstilling, som de drøftede, med TDC. Niels Josephsen har bekræftet, at en sådan samtale har fundet sted i efteråret 2000 eller foråret 2001, og at de, som også Ivar Nordland har forklaret, på generel basis drøftede rækkevidden af bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 5, i relation til oparbejdet goodwill i en situation, hvor man gennemførte en skattefri omstrukturering af et udenlandsk selskab og senere inddrog selskabet under dansk sambeskatning. Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han hørte, at

Ivar Nordland havde hørt ”på vandrørene”, fra nogen i revisorkredse, at man kunne omgå værnet ved at lave fusioner.

Ivar Nordland udsendte med en mail af 17. april 2001 notatet til brug for mødet i lovgruppen om international beskatning den 23. april 2001. Niels Kristensen har forklaret, at han ikke husker at have modtaget notatet.

Med en mail af 20. april 2001 udsendte Selskabsbeskatningskontoret til brug for mødet i lovgruppen den 23. april 2001 en revideret udgave af notatet af 2. januar 2001. I denne udgave var omtalen af TDC’s henvendelse fjernet.

Af forklaringerne om mødet, hvorfra der ikke blev udarbejdet noget referat, fremgår, at man alene drøftede fortolkningen af ligningslovens § 5 H i relation til ligningsråds-sag nr. 2. Ivar Nordland har forklaret, at han spurgte Niels Kristensen, om styrelsen, hvis den skulle give forespørgeren medhold, ikke kunne nøjes med at afgøre den på det tidsmæssige aspekt. De måtte så efterfølgende se på dette ved lovgivning herom. Niels Kristensen ville ikke love noget, men sagde blot, at han måtte se på det. Ivar Nordland talte med Preben Underbjerg Poulsen, der imidlertid var enig med Niels Kristensen i dennes synspunkter. Ivar Nordland ville ikke opsøge Peter Loft, fordi han vidste, at sagen ikke ville interessere denne, og han havde ikke selv nogen færdig løsning på, hvad de kunne gøre.

Af de forklaringer, som er afgivet om mødet i dialoggruppen den 25. april 2001, fremgår, at man drøftede spørgsmål om tvungen sambeskatning, og at der ikke var nogen substansdrøftelse af den ovenfor gengivne bemærkning fra Ivar Nordlands notat af 13. april 2001. Ingen af dem, som har afgivet forklaring om notatet og dialoggruppens møde den 25. april 2001, husker, at TDC skulle være blevet nævnt, og

Christen Amby har forklaret, at såfremt han havde hørt, at TDC ville få et fradrag på 10 mia. kr., ville han have kunnet huske det.

## 2.2. Kommissionens vurdering

Preben Underbjerg Poulsen, Niels Kristensen og Susanne Kjær har – med varierende ordvalg – givet udtryk for, at brevet og notatet af 2. januar 2001 er en forelæggelse af en principiel eller væsentlig problemstilling – en ”early warning” (kapitel 8, afsnit 2.4), mens Ivar Nordland (smst.) har forklaret, at han opfattede henvendelsen som en forespørgsel vedrørende fortolkningen af ligningslovens § 5 H til brug for en konkret sag – ligningsrådssag nr. 2 – og ikke andet.

Kommissionen bemærker på ny, at disse afvigende opfattelser kan skyldes det forhold, at der ikke er fastsat generelle retningslinjer for, hvorledes det tilkendegives, at en henvendelse efter afsenderens opfattelse udgør en ”early warning”.

Ved sin vurdering af indholdet af Selskabsbeskatningskontorets forelæggelsesbrev af 2. januar 2001 for Skatteministeriets departement lægger kommissionen vægt på, at brevet efter sit indhold vedrører en konkret sag og er udformet som en anmodning om, at departementet til brug for Told- og Skattestyrelsens udarbejdelse af en indstilling til Ligningsrådet tager stilling til, om man er enig i den fortolkning af bestemmelsen i ligningslovens § 5 H, som styrelsen agter at anlægge ved behandlingen af den konkrete sag.

Det notat af samme dato, som fulgte med forelæggelsesbrevet, angiver at vedrøre ”problemstillingen i ligningslovens § 5 H” og indeholder en omtale af ligningsråds-sag nr. 1, henvendelsen fra TDC og den indkomne anmodning om bindende forhåndsbesked – ligningsrådssag nr. 2. I forbindelse med omtalen af TDC’s henvendelse angiver notatet at være vedlagt TDC’s henvendelse og Told- og Skattestyrelsens

svar herpå. Selskabsrevisionsafdelingens notater af 16. oktober 2000 var ikke vedlagt, og notatet videregiver heller ikke den oplysning, som Selskabsbeskatningskontoret havde modtaget om, at TDC skønnede, at størrelsen af den goodwill, der vil blive realiseret ved salg til tredjemand, var ca. 10 mia. kr.

Den beskrivelse af TDC-sagens problemstilling, som findes over otte linjer i notatet, der er på fire sider, er korrekt, men det vil efter kommissionens opfattelse i praksis ikke være muligt for modtageren af forelæggelsen ud fra denne at danne sig en begrundet opfattelse af de perspektiver, som sagen rummer. Kommissionen betragter således ikke Selskabsbeskatningskontorets brev af 2. januar 2001 med tilhørende notat som en forelæggelse af et principielt eller væsentligt problem, som skulle være præsenteret i de anførte otte linjer. Problemet kan heller ikke læses af TDC's henvendelse af 18. august 2000, som var vedlagt notatet. Det fremgår således af Selskabsbeskatningsafdelingens brev af 2. januar 2001, at anledningen til forelæggelsen er styrelsens overvejelser om fortolkningen af bestemmelsen i ligningslovens § 5 H i forbindelse med forberedelsen af en konkret sag (nr. 2) til Ligningsrådet. Allerede afgørelsen i ligningsrådssag nr. 1 havde imidlertid efter Niels Kristensens og Ivar Nordlands samstemmende opfattelse vist, at bestemmelsen ikke fungerede efter hensigten. Forelæggelsen føjede derfor efter Ivar Nordlands opfattelse ikke noget nyt til – den bekræftede blot tingenes tilstand.

Kommissionen finder på den anførte baggrund ikke, at Niels Kristensens forelæggelse for Skatteministeriets departement kan opfattes som en relevant forelæggelse af en principiel eller væsentlig problemstilling – en "early warning" – der udspringer af TDC's – i henseende til konkret sagsbehandling færdigbehandlede – henvendelse. For at dette skulle være tilfældet, måtte forelæggelsen ud over en påpegning og en dækkende beskrivelse af det retlige problem, som TDC's henvendelse måtte give anledning til at overveje, indeholde en angivelse af, at sagen efter TDC's tilkendegivne



opfattelse vedrørte værdier på ca. 10 mia. kr. Dette ville give departementet det grundlag, som ville være nødvendigt for, at departementet dels kunne vurdere, om man var enig i, at sagen frembød et retligt problem, dels kunne foretage en relevant prioritering af en eventuel reaktion i den anledning.

Kommissionen bemærker i den forbindelse, at mens de økonomiske konsekvenser af et givet svar til en skatteyder i anledning af en henvendelse fra denne – som også forklaret af flere vidner – principielt er uden betydning for indholdet af besvarelsen, kan det samme selvsagt ikke gælde, når det drejer sig om internt i Skatteministeriets system at vurdere, om og i givet fald hvorledes Skatteministeriet skal reagere på en ”early warning” – en præsentation af en principiel eller væsentlig problemstilling. Det er indlysende, at en problemstilling, som ikke fremtræder som aldeles abstrakt, og som har potentielt særdeles væsentlige provenumæssige virkninger, som udgangspunkt fordrer betydelig opmærksomhed, og at der så hurtigt, som omstændighederne gør det muligt, fastlægges en strategi for, hvorledes Skatteministeriet bør reagere, mens en nødvendig prioritering af de ressourcer, som er til rådighed, kan medføre, at man med rette finder det forsvarligt at lade løsningen af en abstrakt eller uvæsentlig problemstilling afvente en passende lejlighed.

Kommissionen finder det på denne baggrund kritisabelt, at Niels Kristensen anså de oplysninger, som han havde modtaget i Selskabsrevisionsafdelingens to notater af 16. oktober 2000 om størrelsen af det goodwillbeløb, som efter TDC’s tilkendegivne opfattelse ville blive udløst ved et salg af Talkline til tredjemand, samt om, at Selskabsrevisionsafdelingen mente, at der burde følges op på sagen, idet den viste, at der var et hul i lovgivningen, som burde stoppes, for at være af så ringe betydning, at han i sin forelæggelse af 2. januar 2001 undlod at videregive dem til Skatteministeriets departement.

Kommissionen finder endvidere, at omtalen af TDC-sagen i notatet af 2. januar 2001, hvorefter denne har væsentlige lighedspunkter med ligningsrådssag nr. 1, ikke er befordrende for modtagerens mulighed for at vurdere karakteren af det problem, som TDC-sagen frembød.

Det egentlige problem i relation til TDC's henvendelse – muligheden for, at TDC kunne drage nytte af en opskrivning af grundlaget for skattemæssige afskrivninger, hvis man ikke afhændede Talkline, men beholdt det efter omdannelsen – fremgik som anført ovenfor ikke af henvendelsen, men af de overvejelser, som medarbejderne i Selskabsrevisionsafdelingen i Århus havde gjort sig, således som disse var nedfældet i notaterne af 16. oktober 2000. Dette problem hører som ligeledes anført ovenfor som udgangspunkt ikke naturligt sammen med bestemmelsen i ligningslovens § 5 H, men derimod med reglerne om fastsættelse af indgangsværdier ved indtræden i samskatning, som findes i selskabsskattelovens § 31, stk. 5-6.

Til en samlet bedømmelse af forelæggelsesbrevet med tilhørende notat af 2. januar 2001 hører imidlertid efter kommissionens opfattelse tillige, at det, der efter Niels Kristensens forklaring begyndte som et generelt notat blandt andet foranlediget af TDC's henvendelse, fik en drejning som følge af, at Told- og Skattestyrelsen fik en anmodning om bindende forhåndsbesked i ligningsrådssag nr. 2. Denne sag var efter Ole Kjærs forklaring, jf. kapitel 8, afsnit 2.4, den mest betænkelige i forhold til skatteudnyttelse [sammenholdt med ligningsrådssag nr. 1 og TDC's anmodning], og man kan derfor have en vis forståelse for, at notatet er centreret om en korrekt besvarelse af de fortolkningsproblemer, som denne nye sag frembød vedrørende ligningslovens § 5 H.

Ivar Nordland har forklaret, at han undrede sig over omtalen af TDC's henvendelse, idet omtalen heraf ikke havde nogen relation til det fortolknings spørgsmål, som Sel-

skabsbeskatningskontoret ønskede departementets holdning til. Kommissionen må hertil bemærke, at det på denne baggrund ville have været naturligt, om Ivar Nordland havde rettet en kollegial henvendelse til Niels Kristensen for at søge formålet med omtalen af TDC's henvendelse præciseret, inden han svarede på den.

Ivar Nordland har videre forklaret, at han opfattede beskrivelsen af TDC-sagen i Selskabsbeskatningskontorets notat af 2. januar 2001 som vedrørende spørgsmålet om ”omkvalificering af aktiver”, og at beskrivelsen ”ikke nødvendigvis” er en beskrivelse af en ”step up”. Han henviste derfor i sit svar af 23. januar 2001 til Niels Kristensen til bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 5. Kommissionen finder i denne forbindelse anledning til at bemærke, at det forekommer ganske overordentlig tvivlsomt, om denne bestemmelse har betydning for spørgsmålet, således som Ivar Nordland efter sin forklaring opfattede det. Ivar Nordland har da også senere forklaret, at han kom i tvivl herom, jf. nedenfor i afsnit 3.1. Kommissionen finder ikke tilstrækkeligt grundlag for at kritisere, at Ivar Nordland besvarede Niels Kristensens henvendelse uden, eventuelt gennem en forelæggelse for departementets 14. kontor, hvorunder afskrivningsloven henhørte, at sikre sig, at angivelsen af afskrivningslovens § 40, stk. 5's rækkevidde og betydning for det spørgsmål, som blev beskrevet i henvendelsen, var korrekt. Kommissionen bemærker herved, dels at Ivar Nordland på daværende tidspunkt anså bemærkningen for korrekt, dels at der er tale om en bemærkning i et internt dokument, som primært vedrører andre spørgsmål.

Niels Kristensen har forklaret, at TDC-sagen, som efter hans opfattelse fortsat vedrørte fortolkningen af ligningslovens § 5 H, ”overhovedet ikke var løst” med departementets svar, hvori der blev henvist til afskrivningslovens § 40, stk. 5. Imidlertid handlede det på det tidspunkt om ligningsrådssag nr. 2. Han lod derfor omtalen af TDC-sagen udgå af 20. april-udgaven af forelæggelsesnotatet af 2. januar 2001.

Efter hans opfattelse fremstod det ikke som nærliggende, at TDC ville ansøge om en bindende forhåndsbesked, ligesom man ikke kunne vide, om TDC ville gennemføre de beskrevne dispositioner uden en bindende forhåndsbesked.

Kommissionen bemærker hertil, at en sådan betragtning – set i lyset af, at Niels Kristensen var af den opfattelse, at TDC havde opdaget et skattehul, som kunne indbringe en kunstig forhøjelse af selskabets afskrivningsgrundlag, som efter det, der foreløbigt var anført, udgjorde 10 mia. kr. – ikke forekommer rimelig.

Kommissionen har imidlertid ovenfor karakteriseret den vurdering af væsentligheden af Selskabsrevisionsafdelingens oplysning om størrelsen af de involverede beløb, som Niels Kristensen foretog i forbindelse med sin forelæggelse af 2. januar 2001 for departementet, som kritisabel, og kommissionen finder derfor ikke, at Niels Kristensens undladelse af på ny at forelægge sagen for departementet eller af at orientere opad i Told- og Skattestyrelsen kan give grundlag for selvstændig kritik. Hertil kommer, at Niels Kristensen principielt måtte være berettiget til at gå ud fra, at den fortolkning af rækkevidden af afskrivningslovens § 40, stk. 5, som departementet havde anlagt, var korrekt.

Ivar Nordland havde ikke tilsvarende anledning til på dette tidspunkt at foretage rapportering opad i departementet. Kommissionen lægger herved vægt på, at Selskabsbeskatningskontorets forelæggelse af 2. januar 2001 som ovenfor anført ikke indeholdt en adækvat forelæggelse af en principiel eller væsentlig problemstilling – en ”early warning” – og på, at Ivar Nordland havde besvaret Niels Kristensens forelæggelse for så vidt angår TDC’s henvendelse, og at han kunne konstatere, at omtalen af TDC’s henvendelse herefter var taget ud af Niels Kristensens notat i dettes senere udgave af 20. april 2001.

Det må efter de afgivne forklaringer lægges til grund, at TDC's henvendelse og herunder det goodwillbeløb, som den angik, ikke blev omtalt i dialoggruppen. Dette giver ikke kommissionen anledning til bemærkninger, henset til, at formålet med gruppen var at arbejde med generelle problemstillinger, og til, at gruppen også havde eksterne medlemmer.

Ivar Nordland omtalte ikke den telefonsamtale, som han førte med Niels Josephsen i efteråret 2000 eller foråret 2001, for nogen – bortset fra Jesper Leth Vestergaard – før i sommeren 2003. Såvel Ivar Nordland som Niels Josephsen har forklaret, at samtalen drejede sig om en generel problemstilling – om det var muligt at få ”step up” inden indtræden i sambeskatning af hensyn til mulighederne for afskrivning, og de drøftede også afskrivningslovens § 40, stk. 5 – og der er efter det, som er kommet frem under kommissionens undersøgelse, intet grundlag for at antage, at samtalen – uden at Niels Josephsen sagde noget herom – i virkeligheden drejede sig om TDC eller nogen anden konkret sag. Det problem, som Ivar Nordland og Niels Josephsen drøftede under samtalen, er vel i nogen grad sammenligneligt – men ikke identisk – med det, som TDC-sagen indeholder, og der er efter det, som er kommet frem under kommissionens undersøgelse, ikke grundlag for at antage, at Ivar Nordland i foråret 2001 forbandt samtalens indhold med omtalen af TDC's henvendelse i notatet af 2. januar 2001 eller med drøftelserne med Niels Kristensen om fortolkningen af ligningslovens § 5 H.

### **3. Perioden fra maj til august 2001**

#### 3.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Ligningsrådssag nr. 2 blev behandlet på Ligningsrådets møde den 22. maj 2001.

Ligningsrådet traf afgørelse vedrørende sagens udfald, men sagen blev udsat, idet Told- og Skattestyrelsen som følge af drøftelserne på mødet blev anmodet om at udarbejde en – med hensyn til begrundelsen – ændret indstilling til rådets næste møde den 19. juni 2001.

Hans Kristian Andersen, der deltog i Ligningsrådets møde den 22. maj 2001 som departementets tilfornede, har forklaret, at Ole Kjær efter mødet trak ham til side og gav udtryk for, at styrelsen var meget bekymret for afgørelsen af sag nr. 2, idet den havde betydning for andre sager, som styrelsen var i gang med. Ole Kjær nævnte således ifølge Hans Kristian Andersen, at en større dansk koncern var i gang med noget, som de danske sambeskatningsregler ikke kunne holde til. Der var tale om et stort beløb, men Ole Kjær nævnte ikke nogen konkret størrelsesorden. På Hans Kristian Andersens spørgsmål oplyste Ole Kjær, at styrelsen havde orienteret departementet, men at man ikke havde modtaget nogen reaktion, og at Ole Kjær ville sikre sig, at budskabet var gået ind. Hans Kristian Andersen talte efter mødet ved to forskellige lejligheder med Ivar Nordland og Jesper Leth Vestergaard om styrelsens bekymring over ligningslovens § 5 H og om de igangværende sager og problemstillingerne heri. En af dem svarede ifølge Hans Kristian Andersen, at departementet var bekendt med, at der var problemer med ligningslovens § 5 H, og at man var i gang med eller ville gå i gang med at overveje lovgivningen. Ivar Nordland ville i rette tid – dvs. når der forelå et udkast til lovforslag – orientere opad i departementet. De talte også om, at de to sager skulle rapporteres opad. Dette skulle Ivar Nordland ligeledes tage sig af. Hans Kristian Andersen underrettede herefter enten Preben Underbjerg Poulsen eller Niels Kristensen om sine samtaler med Ivar Nordland og Jesper Leth Vestergaard, og at departementet således var i gang med noget.

I forbindelse med sin forklaring om Ligningsrådets behandling af TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked den 18. september 2001 har Hans Kristian Andersen

givet udtryk for, at de problemer, som Ole Kjær havde omtalt for ham, handlede om spørgsmålet om værdiansættelse ved inddragelse under sambeskatning. Dette spørgsmål – som var et helt andet problem end i den tidligere ligningsrådssag – var ikke fremme ved Ligningsrådets behandling af TDC's forespørgsel.

Ole Kjær har forklaret, at han ikke husker en sådan samtale med Hans Kristian Andersen i forbindelse med Ligningsrådets behandling af sag nr. 2 i maj eller juni 2001, men at han førte flere samtaler herom med Ivar Nordland, og at han er overbevist om, at departementet var klar over, at hvis der skulle gøres noget, krævede det noget lovgivningsmæssigt. Ole Kjær er ikke sikker på, at Ivar Nordland fik at vide, at det var TDC, det drejede sig om, men mener, at Ivar Nordland blev gjort bekendt med denne variant af problemstillingen [skattefri omdannelse i udlandet] og konsekvenserne heraf, samt at der var en konkret sag herom undervejs. Ole Kjær så først forelæggelsen af 2. januar 2001 i december 2003.

Ivar Nordland har forklaret, at han efter enten maj- eller junimødet – formentlig majmødet – talte med Hans Kristian Andersen, der fortalte, at Ole Kjær havde givet udtryk for, at der var brug for noget lovgivning. Hans Kristian Andersen præciserede ikke, hvad styrelsen ønskede, nævnte ikke konkrete sager og gav ikke udtryk for, at der kunne ske ulykker, hvis der ikke blev lovgivet. Ivar Nordland oplyste Hans Kristian Andersen om, at det måtte departementet så se på, eller muligt, at de allerede var i gang med at se på det. Dialoggruppen så på den frivillige sambeskatning og CFC-reglerne. Ivar Nordland havde på det tidspunkt opgivet at lappe på ligningslovens § 5 H, og der var i betragtning af den politiske situation efter hans opfattelse ikke udsigt til at komme igennem med ny lovgivning. Ivar Nordland rapporterede ikke opad i departementet om samtalen med Hans Kristian Andersen, idet han forinden ville have sine egne tanker på plads, så de kunne foretage et operationelt indgreb. Ivar Nordland har ikke i denne periode drøftet juridiske spørgsmål med Ole Kjær og hu-

sker intet om samtaler med denne, og Jesper Leth Vestergaard har ikke fortalt om samtaler med Hans Kristian Andersen, hvis rapportering derfor efter Ivar Nordlands opfattelse må være gået til ham selv.

Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at han drøftede Ligningsrådets afgørelse på mødet den 22. maj 2001 med Ivar Nordland, og at de to og Ligningsrådets formand var enige om, at de måtte søge at få ændret begrundelsen.

Den 28. maj 2001 udsendte Ivar Nordland til dialoggruppens medlemmer et lovudkast vedrørende frivillig sambeskatning til brug for gruppens møde den 8. juni 2001. I lovudkastet indgik et forslag til en ny § 31 D, stk. 2, i selskabsskatteloven, som er næsten identisk med det forslag, som kom til at indgå i lovforslag L 61 som forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Ivar Nordland har forklaret, at bestemmelsen anviser en metode, der ville forhindre, at der i forbindelse med overdragelser vil kunne fremkomme et kunstigt underskud som følge af ”step up”. Det er ikke et forslag, som ville lukke det hul i ligningslovens § 5 H, som man havde konstateret, men det ville kunne tage højde for nogle af problemerne med bestemmelsen, og det var dette element, som han tænkte på, da han sagde til Hans Kristian Andersen, at de var i gang med noget, der ville tage højde for problemstillingen vedrørende ligningslovens § 5 H. Konkiperingen af bestemmelsen havde intet at gøre med ligningsrådssag nr. 2, hvis udfald de ikke kendte på daværende tidspunkt.

Der foreligger et udkast til det, der senere blev til lovforslag L 61, dateret den 6. juni 2001. Dette udkast indeholder ikke forslag til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6 (svarende til § 31 D, stk. 2, i det lovudkast, der den 28. maj 2001 var blevet sendt til dialoggruppens medlemmer). Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at års-



gen hertil muligt er, at det på dette tidspunkt endnu ikke var besluttet, at dette element skulle indgå i L 61.

Efter at Ligningsrådet på sit møde den 19. juni 2001 havde afgjort sag nr. 2 på grundlag af den fornyede indstilling fra Told- og Skattestyrelsen, som fastholdt resultatet, men ændrede begrundelsen i forhold til den oprindelige indstilling, så sagen blev afgjort på det tidsmæssige aspekt i ligningslovens § 5 H, sendte Susse Meulengracht efter anmodning fra Niels Kristensen afgørelsen til Ivar Nordland.

Ivar Nordland har forklaret, at han på dette tidspunkt havde opgivet at lappe på ligningslovens § 5 H. Han ville forsøge at gå andre veje.

Niels Winther-Sørensen har forklaret, at Ligningsrådet med den begrundelse, som blev den endelige, havde fået klaret problemerne med konsekvenserne for anden lovgivning. Ligningslovens § 5 H havde med afgørelsen fået trukket tæppet væk under sig, og det var så åbenbart, at man kunne omgå bestemmelsen, at den lige så godt kunne ophæves.

Christen Amby har forklaret, at afgørelsen viste, at der var det hul, som han mente, der var i ligningslovens § 5 H. Dette blev ikke løst med lovforslag L 61. Han kan ikke se, at problemet med ligningslovens § 5 H har noget at gøre med TDC-sagen, der vedrører spørgsmålet om ”step up”, mens ligningslovens § 5 H er et værn mod omgåelse af selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt.

Den 25. juni 2001 tiltrådte daværende skatteminister Frode Sørensen en indstilling af 22. juni 2001 om, at et udkast til ændring af selskabsskatteloven mv. – det senere L 61 – blev sendt i ekstern høring. I dette udkast indgik et forslag til en ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som ikke havde indgået i tidligere udkast.

Af de almindelige bemærkninger i udkastet til lovforslaget fremgår det, at den foreslåede bestemmelse vil afskære den mulighed for opnåelse af en ”gratis” forøgelse af afskrivningsgrundlaget på et datterselskabs aktiver i forbindelse med eksempelvis en fusion, som er skattefri efter udenlandske regler, der består efter de hidtil gældende regler om frivillig sambeskatning mellem et dansk selskab og dets udenlandske datterselskab.

I de specielle bemærkninger til § 31, stk. 6, anføres det, at den foreslåede bestemmelse finder anvendelse på alle former for afskrivning, også immaterielle aktiver. Det nævnes herefter, at for så vidt angår goodwill vil afskrivningslovens § 40, stk. 5, ”som medfører, at der ikke er afskrivningsret på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill”, fortsat finde anvendelse.

Frode Sørensen har forklaret, at han opfattede forslaget som et led i den almindelige og sædvanlige regelpleje. Han havde ikke behov for at indkalde nogen til en nærmere drøftelse af dele af forslaget og fik ud over den skriftlige forelæggelse – ”den gule” – ikke nogen særskilt forelæggelse af enkelte dele heraf.

Peter Loft har forklaret, at han betragtede forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som en justering i rækken af ændringer. Han mener ikke, at der var nogen akut anledning til forslaget, og han fik ikke nogen oplysning om, at dette skulle være tilfældet.

Ivar Nordland har forklaret, at forslaget tog højde for de kunstigt opskrevne fradrag. Han havde vel også taget ved lære af de to ligningsrådsafgørelser og ville ikke have flere diskussioner om det tidsmæssige aspekt [i ligningslovens § 5 H]. Han mente ikke, at der var noget problem med hensyn til goodwill, idet han mente, at den gældende bestemmelse i afskrivningslovens § 40, stk. 5, regulerede dette. Han anførte dette i

bemærkningerne til lovforslaget for at give en fyldestgørende beskrivelse af retsstillingen. Forslaget ville ikke lukke hullet i ligningslovens § 5 H – hvis man da ville mene, at der var tale om et hul, hvilket afhænger af en politisk vurdering.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at årsagen til, at ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, kom ind i udkastet til L 61, var det omtalte rygte. Forslaget til ændring af § 31, stk. 6, tog ikke sigte på en model som den, TDC ønskede at anvende, fordi den allerede var forhindret ved bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 5, som regulerede spørgsmålet for samtlige immaterielle aktiver.

Ivar Nordland har senere under undersøgelsen modificeret sit standpunkt vedrørende afskrivningslovens § 40, stk. 5. Ivar Nordland har den 4. maj 2005 afgivet en redegørelse til kommissionen, hvori han giver udtryk for, at det er et åbent spørgsmål, om bestemmelsen ville finde anvendelse i de tilfælde, som er nævnt i bemærkningerne til lovforslag L 61. Han mener nu, at ”selvom hensigten utvivlsomt har været som anført i bemærkningerne til bestemmelsen, vil udsigten for skattemyndighederne til at få domstolene til at nægte den af TDC anmodede retstilling i august 2003 i medfør af afskrivningslovens § 40, stk. 5, formentlig næppe være god”. Ivar Nordlands redegørelse er optaget som en del af bilag 3 til beretningen.

Der har under de forklaringer, som er afgivet herom, været ytret forskellige meninger om, hvorvidt selskabsskattelovens § 31, stk. 6, således som den fremgik af L 61, ville have afskåret TDC fra at opnå de skattemæssige virkninger, som man tilsigtede og faktisk opnåede som følge af omdannelsen af Talkline. Medarbejderne fra Selskabsrevisionsafdelingen har forklaret, at de så forslaget som svaret på deres henvendelser til Told- og Skattestyrelsen, Told- og Skattestyrelsens embedsmænd har forklaret, at de så bestemmelsen således, at departementet havde lyttet til deres henvendelser om ligningslovens § 5 H, Ivar Nordland og Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at for-

slaget efter deres vurdering ville have forhindret TDC's opskrivning af goodwill – som efter deres daværende opfattelse i øvrigt allerede var afskåret ved bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 5 – Henrik Faust Pedersen har forklaret, at L 61 ville have haft betydning for TDC's planer, og at han kunne udlede af beskrivelsen i lovforslagets bemærkninger, at forslaget relaterede sig til TDC, mens Søren Lehmann Nielsen har forklaret, at forslaget ikke var ”lige i øjet” i forhold til TDC, men at der var en vis sandsynlighed for, at det ville have hindret det, TDC ønskede sig. Christen Amby har forklaret, at han mener, at L 61 ville have løst problemet, mens Niels Winther-Sørensen ikke har undersøgt dette spørgsmål.

Den 20. august 2001 blev der holdt møde i dialoggruppen. Der foreligger ikke noget referat fra dette møde. På mødet drøftede man ifølge Ivar Nordlands og Jesper Leth Vestergaards forklaringer udkastet af 28. maj 2001, som indeholdt forslag til selskabsskattelovens § 31 D, stk. 2, og ikke det lovudkast, som var sendt i ekstern høring. Ligningslovens § 5 H indgik i disse drøftelser, men man drøftede ikke problemer svarende til dem, som Ivar Nordland og Niels Josephsen havde talt om under deres telefonsamtale. Christen Amby har forklaret, at han ikke tror, at drøftelserne om ligningslovens § 5 H var foranlediget af Ligningsrådets afgørelse i sag nr. 2, men Ivar Nordland havde altid gerne villet have bestemmelsen ophævet.

Det fremgår af sagens dokumenter, at udkastet til lovforslag L 61 afstedkom en række negative reaktioner fra erhvervslivet. Peter Loft anfører således i en mail af 5. september 2001 til Jesper Leth Vestergaard, at han ikke er orienteret om de efterhånden talrige problemer, som forslaget tilsyneladende afstedkommer, og Ivar Nordland har forklaret, at han gik ud fra, at Peter Loft frygtede, at modviljen mod forslaget ville hindre en (gen)fremsættelse, hvis der kom en borgerlig regering efter folketingsvalget.

### 3.2. Kommissionens vurdering

Det må efter Hans Kristian Andersens forklaring om samtalen med Ole Kjær i forbindelse med Ligningsrådets møde den 22. maj eller muligt den 19. juni 2001 lægges til grund, at Ole Kjærs anledning til at orientere Hans Kristian Andersen var, at Ole Kjær ønskede at sikre sig, at den orientering, som Told- og Skattestyrelsen tidligere havde givet departementet, var blevet forstået i departementet. Ole Kjær beskrev over for Hans Kristian Andersen genstanden for den givne orientering således, ”at en større dansk koncern var i gang med noget, som de danske sambeskatningsregler ikke kunne holde til”. At anmode Hans Kristian Andersen om at viderebringe en besked med dette indhold, forekommer ikke i sig selv egnet til at skabe sikkerhed for, at departementet havde forstået en tidligere givet underretning og havde taget stilling til, om og i givet fald hvorledes der skulle reageres i den anledning. Ole Kjær har imidlertid forklaret, at han herudover førte flere samtaler med Ivar Nordland herom, og at han mener, at Ivar Nordland blev gjort bekendt med, at der var en konkret sag undervejs, der drejede sig om skattefri omdannelse i udlandet, og at Ivar Nordland blev gjort opmærksom på konsekvenserne heraf.

Uanset at Ivar Nordland har forklaret, at han ikke har ført samtaler med Ole Kjær herom, har kommissionen efter den forklaring, som Hans Kristian Andersen har afgivet om indholdet af Ole Kjærs orientering til ham, efter de principper, som den må følge ved bevisvurderinger, jf. herved ovenfor i kapitel 3, afsnit 2, ikke tilstrækkeligt grundlag for at udtale kritik af Ole Kjærs adfærd i forbindelse med underretning af departementet.

Hans Kristian Andersen har forklaret, at han efter sin samtale med Ole Kjær orienterede Ivar Nordland om, at Ole Kjær over for ham havde givet udtryk for bekymring i anledning af afgørelsen i ligningsrådssag nr. 2, og at Ivar Nordland hertil svarede, at departementet allerede var i gang med at se på disse problemer eller ville gå i gang

med at se herpå. Hans Kristian Andersen har derimod ikke forklaret, at han har nævnt for Ivar Nordland, at der var en sag under opsejling, som angik ”step up” – hvilket efter kommissionens opfattelse som anført ovenfor ikke på adækvat måde kan rubriceres som vedrørende ligningslovens § 5 H, som var det relevante retsgrundlag for ligningsrådssag nr. 2 – og at denne sag havde et omfang, som foreløbigt var oplyst til 10 mia. kr.

Ivar Nordland måtte som udgangspunkt være forpligtet til at viderebringe en underretning fra told- og skattedirektøren om et behov for lovgivning til sin departementschef. I betragtning af, at Ivar Nordland fik oplysning om, at den sag, som gav Ole Kjær anledning til bekymring, var ligningsrådssag nr. 2, som netop var afgjort, og at han ikke fik at vide, at genstanden for Ole Kjærs bekymring ikke var den mangel ved ligningslovens § 5 H, som afgørelsen i denne sag havde fastslået, men derimod et helt andet problem, finder kommissionen imidlertid ikke grundlag for kritik af, at Ivar Nordland, der vidste, at Peter Loft var fuldt bekendt med, at der var problemer med ligningslovens § 5 H, ikke viderebragte den oplysning, som han havde fået fra Hans Kristian Andersen, til Peter Loft. Efter Ivar Nordlands forklaring kan det ikke lægges til grund, at de drøftelser, han i denne periode måtte have ført med Ole Kjær, har bragt ham en forståelse af, at der skulle versere en konkret sag af betydning for det udkast til en ny § 31 D, stk. 2, i selskabsskatteloven, som han var i færd med at udarbejde i denne periode, og som kom til at indgå i lovforslag L 61 som et forslag til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Kommissionen må derfor lægge til grund, at Ivar Nordland, da han udarbejdede udkastet til selskabsskattelovens § 31 D, stk. 2, ikke havde kendskab til, at der verserede en konkret sag, der rummede den problemstilling, som udkastet tilsigtede at løse, og at det måtte forventes, at TDC enten ville ansøge om en bindende forhåndsbesked vedrørende spørgsmålet om ”step up” eller alternativt selvangive i overensstemmelse

med TDC's egen opfattelse af de skattemæssige konsekvenser af omstruktureringen af Talkline uden at søge disse afklaret på forhånd i videre omfang end allerede sket. Uanset om Ivar Nordland i forbindelse med Ligningsrådets afgørelse i sag nr. 2 havde hørt, at der var en yderligere sag undervejs, er der ikke grundlag for at bebrejde ham, at han ikke kobledede den kommende sag sammen med forslaget om ændring af reglerne om fastsættelse af indgangsværdierne for skattemæssige afskrivninger. Kommissionen lægger herved vægt på, at Hans Kristian Andersen har forklaret, at han præsenterede Told- og Skattestyrelsens bekymring som vedrørende bestemmelsen i ligningslovens § 5 H. Denne bestemmelse havde imidlertid efter skattemyndighedernes opfattelse allerede med Ligningsrådets afgørelse i sag nr. 1 vist sig ikke at varetage de hensyn, som den var tiltænkt, og indgik derfor i de igangværende overvejelser om en nyregulering af den frivillige sambeskatning.

Kommissionen må i overensstemmelse med Ivar Nordlands forklaring lægge til grund, at den væsentligste anledning til, at der kom et udkast til ny § 31 D, stk. 2, ind i lovudkastet, var Ivar Nordlands samtale med Niels Josephsen engang mod slutningen af 2000 eller begyndelsen af 2001 (jf. ovenfor i afsnit 2.1), hvortil kom de to ligningsrådsafgørelser vedrørende ligningslovens § 5 H, mens TDC's henvendelser ikke indgik i grundlaget. Dette underbygges dels af, at de specielle bemærkninger til bestemmelsen omtaler spørgsmålet om fusion, der ikke indgik som et element i TDC's dispositioner vedrørende Talkline, dels af, at det havde været overordentlig nærliggende at omtale spørgsmålet om koncerninterne aktivoverdragelser – hvilket var situationen i TDC's sag – hvis denne situation havde spillet nogen rolle for beslutningen om at fremkomme med forslaget.

Med hensyn til spørgsmålet om den betydning, som en vedtagelse af L 61 kunne antages at ville have haft for de skattemæssige virkninger af TDC's dispositioner, bemærker kommissionen, at forslaget som bekendt blev fremsat for Folketinget, men at

det ikke nåede at blive førstebehandlet inden udskrivelsen af valg til Folketinget den 31. oktober 2001. De vidner, som har afgivet forklaring herom, har udtalt forskellige opfattelser af, om L 61, som det var udformet, ville have forhindret TDC's dispositioner.

Kommissionen finder det i denne forbindelse imidlertid ikke afgørende, om forslaget til ændring af selskabsskatteovens § 31, stk. 6, således som det var udformet i lovforslag L 61, ville have forhindret TDC's dispositioner. Kommissionen bemærker herved, at det som anført ovenfor må lægges til grund, at ingen medarbejder i Skatteministeriets departement, som har været omfattet af kommissionens undersøgelse, har haft et kendskab til TDC's dispositioner, som har spillet en rolle ved udformningen af lovforslag L 61. Det ville derfor for så vidt have været en tilfældighed, hvis bestemmelsen havde forhindret TDC's dispositioner, idet bestemmelsen ikke var udformet med henblik herpå.

#### **4. Perioden fra september til oktober 2001**

##### 4.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Ved brev af 5. september 2001 til Told- og Skattestyrelsen anmodede TDC om en bindende forhåndsbesked vedrørende spørgsmålet, om eventuelle tab på dels driftsmidler dels goodwill og andre immaterielle rettigheder ved et salg i 2001 af aktiviteter i Talkline GmbH & Co. KG ville kunne fradrages i TDC-koncernens danske skattepligtige indkomst ved etablering af sambeskatning for 2001 med det helejede tyske datterselskab Talkline Management und Finance Holding GmbH, uanset om Talkline GmbH & Co. KG i 2000 blev opsplittet i to eller flere kommanditselskaber efter de tyske regler om Ausgliederung eller Abspaltung. I forespørgslen redegøres der for den forretningsmæssige begrundelse for de påtænkte dispositioner, og det anføres, at forespørgslen ikke angår beregningen af indgangsværdier efter lovgivningens almin-



delige regler, herunder selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, og afskrivningslovens § 40, stk. 5.

Ole Kjær og Henning Dyremose har samstemmende forklaret, at Henning Dyremose forud for, at anmodningen blev fremsendt, havde ringet til Ole Kjær og anmodet om, at behandlingen af anmodningen kunne fremskyndes, da TDC var i gang med et salg i Tyskland. Henning Dyremose har yderligere forklaret, at han under samtalen oplyste over for Ole Kjær, at TDC ønskede bekræftet, at man kunne gennemføre en overdragelse således, at man bevarede muligheden for fradrag for det tab, som man ville konstatere i den forbindelse. Der var på dette tidspunkt en potentiel køber. Spørgsmålet om afskrivning på goodwill var ikke fremme i Henning Dyremoses tanker. At TDC ikke ønskede en bindende forhåndsbesked om indgangsværdierne, men alene om det principielle spørgsmål, skyldtes ikke strategiske overvejelser, men alene, at TDC ønskede et svar hurtigst muligt.

TDC's anmodning blev behandlet i Selskabsbeskatningsafdelingen. Niels Kristensen har forklaret, at han var indforstået med anmodningen om hastebehandling – telemarkedet var meget turbulent, og det var vigtigt for TDC at få styr på de skattemæssige positioner i forbindelse med overvejelserne om et salg af Talkline.

Den 6. september 2001 anmodede Selskabsbeskatningsafdelingen Selskabsrevisionsafdelingen om en udtalelse om sagen.

Solveig Mortensen har forklaret, at de opfattede TDC's forespørgsel som en udvidelse af det, som TDC tidligere havde spurgt om, og ikke som et spørgsmål om noget helt andet.

Den 10. september 2001 havde Solveig Mortensen og Sune Hein Bertelsen en samtale, hvorunder Solveig Mortensen ifølge sin forklaring nok var ”lidt oppe at køre”, fordi Selskabsbeskatningsafdelingen ikke havde foretaget sig noget vedrørende den early warning, de [Selskabsrevisionsafdelingen] havde afgivet vedrørende den problemstilling, som nu igen var fremme. Sune Hein Bertelsen anførte heroverfor, at Christen Amby allerede i 1999 havde gjort opmærksom på, at der var hul i loven, og at det fremgik af referaterne fra Ligningsrådets møder, at departementet var orienteret herom, så det måtte være op til departementet, om man ønskede at gøre noget ved reglerne.

Den 11. september 2001 afgav Selskabsrevisionsafdelingen en udtalelse til Selskabsbeskatningsafdelingen. Udtalelsen var delt op i to dele – en, hvori der kunne gives aktindsigt, og en intern, hvori Selskabsrevisionsafdelingen gav udtryk for, at rækkevidden af ligningslovens § 5 H burde udvides. I det officielle notat til brug for udarbejdelse af udkast til bindende forhåndsbesked vedrørende TDC’s anmodning anføres det, at med den snævre fortolkning, der med de to tidligere ligningsrådsafgørelser er anlagt vedrørende ligningslovens § 5 H, bliver selskabet ikke omfattet af denne bestemmelse, og at værdiansættelsen af driftsmidler, goodwill og øvrige immaterielle aktiver ved inddragelsen af Talkline GmbH & Co. KG i dansk sambeskatning sker efter selskabsskatteovens § 31, stk. 5 og 6. I det interne notat spørger Selskabsrevisionsafdelingen med henvisning til Christen Ambys bemærkning om et hul i loven i forbindelse med Ligningsrådets behandling af sag nr. 1, om der er foretaget den belysning, som Christen Amby havde ønsket foretaget, og med henvisning til bemærkningen i referatet fra Ligningsrådets møde, hvorefter departementet var orienteret, om der forelå nogen tilbagemelding fra departementet. Solveig Mortensen har forklaret, at de her stillede spørgsmålet, om det kunne være rigtigt, at reglerne var således. Notatet blev stillet til Niels Kristensen, da det var vigtigt for Selskabsrevisionsafdelingen at sikre sig, at udtalelsen ikke havnede i en skrivebordsskuffe og blev glemt.

Selskabsrevisionsafdelingen modtog ikke nogen reaktion på disse spørgsmål. Dette var ifølge Solveig Mortensens forklaring ”helt normalt, så de hængte sig ikke så meget i dette”.

Niels Kristensen husker ikke, om han har givet notaterne til Preben Underbjerg Poulsen. Han vil gætte på, at departementet ikke har fået dem, for der var ikke noget nyt i dem.

Ole Kjær har forklaret, at han ikke har set de to notater. Det var efter Ligningsrådets afgørelse i sag nr. 2 hans forventning, at Niels Kristensen havde meldt tilbage til Lars Nørding, at Told- og Skattestyrelsen ikke kunne anlægge en ny fortolkning af ligningslovens § 5 H, og at det eneste håb var en lovændring, hvilket var parkeret i departementet.

Ivar Nordland har forklaret, at han ikke blev bekendt med de to notater eller deres indhold.

Peter Loft har forklaret, at han ikke så notaterne og ikke var bekendt med, at der var en problemstilling vedrørende ligningslovens § 5 H.

Kommissionen har konstateret, at Selskabsrevisionsafdelingens to notater af 11. september 2001 ikke befinder sig i det materiale, som kommissionen har modtaget fra Skatteministeriets departement.

Frode Sørensen har forklaret, at han ikke på noget tidspunkt har haft kendskab til bekymringer i forbindelse med behandlingen af L 61.

Den 12. september 2001 blev der holdt møde i lovgruppen vedrørende international beskatning. Af det referat fra mødet, som Ivar Nordland udsendte den 21. september 2001, fremgår, at man drøftede CFC-beskatning og tonnagebeskatning samt skatteforhold for pendlere til Sverige, TP-regler [transfer pricing-regler] og EU-møderne under det danske formandskab. Af referatet fremgår intet om, at ligningslovens § 5 H skulle være bragt på bane.

Der foreligger endvidere nogle håndskrevne noter fra mødet, udarbejdet af Karin Kirchhoff. I noterne står: ”Beredskabspapir Finansministeriet næste uge – Tele Danmark – 5H – salg af tysk selskab – K/S”.

Karin Kirchhoff har forklaret, at hun ikke ved, hvad noterne betyder. Hun kan sagtens være i tvivl om, hvorvidt ”Beredskabspapir Finansministeriet næste uge” har noget med ”Tele Danmark – 5H – salg af tysk selskab – K/S” at gøre. Hun husker ikke, at Ivar Nordland på møderne i lovgruppen har fortalt noget om L 61 eller om rygter i rådgiverkredse eller om ”step up”.

Ivar Nordland har forklaret, at han ikke husker, at de drøftede ligningslovens § 5 H på mødet. Det var naturligt at drøfte TDC-sagen, da man kendte indstillingen til den bindende forhåndsbesked, der skulle behandles den 18. september 2001. Ivar Nordland har ikke deltaget i eller udarbejdet papirer til møder med Finansministeriet. De drøftede i relation til andre sager – transfer pricing og EU-formandskabet – spørgsmålet om, hvorledes orienteringen af Finansministeriet skulle foregå, men Ivar Nordland husker ikke, om han i den forbindelse har sagt noget om et beredskabspapir.

Niels Kristensen har forklaret, at han husker mødet udmærket, fordi det var højst usædvanligt, at Finansministeriet blev bragt på bane, hvilket også gjaldt det forhold, at man ville inddrage Finansministeriet i en afgørelse, der skulle træffes i Ligningsrå-

det. Det var Ivar Nordland, der sagde, at de måtte orientere Finansministeriet. Departementet ville udarbejde et beredskabspapir vedrørende provenutabet som følge af Ligningsrådets kommende afgørelse vedrørende TDC's anmodning af 5. september 2001. Niels Kristensen er ikke bekendt med, om Ivar Nordland faktisk udarbejdede det bebudede beredskabspapir.

Ebbe Willumsen har forklaret, at han deltog i samtlige møder i lovgruppen om international beskatning. Han må derfor også have deltaget i dette møde. Han husker, at han på et tidspunkt har hørt Ivar Nordland nævne ordet "beredskabspapir". Det blev sagt i forbindelse med omtale af en varsling af Finansministeriet om, at der kunne opstå provenutab ved misbrug af skatteregler. Han husker ikke, på hvilket møde det blev nævnt eller i forbindelse med hvilket misbrug. Han husker ikke ordet nævnt i forbindelse med en konkret sag og heller ikke, om det blev nævnt i forbindelse med, at Ivar Nordland kan have sagt, at der ikke skulle udarbejdes noget beredskabspapir.

Finansministeriet har over for undersøgelseskommissionen oplyst, at man ikke har modtaget materiale fra eller deltaget i møder med Skatteministeriet i forbindelse med lovforslag L 61, ligesom der ikke har været udarbejdet notater herom i Finansministeriet. Der er ikke registreret notater eller andet materiale fra efteråret 2001 vedrørende de provenumæssige konsekvenser af TDC's anmodning om forhåndsgodkendelse.

Den 18. september 2001 besvarede Ligningsrådet TDC's henvendelse i overensstemmelse med Selskabsbeskatningsafdelingens indstilling, som svarede til den, som Selskabsrevisionsafdelingen havde afgivet i sin udtalelse af 11. september 2001. Af referatet fra Ligningsrådets møde fremgår, at Hans Kristian Andersen deltog i mødet som departementets tilforordnede.

Niels Kristensen, Preben Underbjerg Poulsen og Niels Winther-Sørensen har forklaret, at afgørelsen ikke frembød vanskeligheder, idet man havde et præjudikat med Ligningsrådets afgørelse i sag nr. 2.

Ole Kjær har forklaret, at han ikke så noget odiøst i TDC's forespørgsel. Der var tale om en forretningsmæssig risikoafvejning og ikke om skattemæssig tænkning.

Christen Amby har forklaret, at sagen fremstod som en sag om ligningslovens § 5 H. Det var et problem, at der ville komme et stort afskrivningsgrundlag, men det havde ikke relation til ligningslovens § 5 H. Som han husker det, var alle klar over perspektiverne i sagen.

Hans Kristian Andersen har forklaret, at der ikke var nogen debat i Ligningsrådet om afgørelsen i TDC-sagen, idet problemstillingen var afklaret.

De problemer, som Ole Kjær havde omtalt for ham, handlede om spørgsmålet om værdiansættelsen ved inddragelse under sambeskatning. Dette spørgsmål var ikke fremme under denne sag vedrørende TDC for Ligningsrådet. Spørgsmålet om værdiansættelsen ved inddragelse under sambeskatning var et helt andet problem end i den tidligere ligningsrådssag [sag nr. 2]. Der var ikke nogen, der talte om huller eller be-lysnings heraf i forbindelse med behandlingen af TDC-sagen. Hans Kristian Andersen erindrer ikke, hvorvidt han foretog en afrapportering fra mødet den 18. september 2001.

Jens Drejer og Peter Loft har samstemmende forklaret, at de ikke fik nogen orientering om Ligningsrådets afgørelse.

Efter den gennemførte høring over udkast til lovforslag L 61 blev dette med notat af 21. september 2001 forelagt for daværende skatteminister Frode Sørensen. Vedrørende forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, fremgik det af den skriftlige forelæggelse: ”Herudover foreslås en ændring af reglerne om indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver, således at der kan ske succession efter danske regler, hvis der sker succession efter udenlandske.” Frode Sørensen fik ikke nogen supplerende orientering om udkastet.

Den 28. september 2001 blev der afholdt et møde med deltagelse af repræsentanter for Told- og Skattestyrelsen – Erhvervsbeskatningskontoret og Selskabsrevisionsafdelingen – og TDC. Anledningen var, at TDC havde annonceret, at man agtede at anmode Ligningsrådet om en bindende forhåndsbesked vedrørende ”værdiansættelsen af indgangsværdierne af Talkline i den danske sambeskatning pr. 1. januar 2001, herunder specielt goodwill værdien”. På mødet gennemgik TDC’s repræsentanter en række modeller, som kunne anvendes ved beregningen af goodwill, og redegjorde for, at spørgsmålet var hastende, idet det var afgørende for TDC’s udarbejdelse af regnskab for 2001, at sagen kunne behandles på Ligningsrådets møde den 20. november 2001. Lars Nørthing har forklaret, at der ikke på noget tidspunkt blev nævnt beløb, bortset fra 1,6 mia. kr. og 1,9 mia. kr. [de oprindelige anskaffelsessummer], som de kendte i forvejen. Mogens Nicolaisen har forklaret, at han ikke husker, at TDC på mødet skulle have nævnt, at man havde tanker om at afskrive på en opskrevne goodwill, og at han ikke mener, at de på mødet hørte noget om tal på 6,5 eller 10 mia. kr. Esther Uhrenholdt har forklaret, at TDC’s repræsentanter på mødet redegjorde for de tyske regler om selskabsomdannelse, herunder de skattemæssige virkninger. Der blev ikke nævnt beløb, og TDC’s repræsentanter sagde ikke noget om afskrivning på goodwill. TDC ønskede på mødet, at Told- og Skattestyrelsen deltog i en arbejdsgruppe, der skulle arbejde hen imod en værdiansættelse. Efter mødet fik TDC underretning om, at Told- og Skattestyrelsen ikke mente at kunne deltage i en sådan

gruppe. TDC måtte selv tilvejebringe en værdiansættelse og forelægge den for Ligningsrådet. Der er i det foreliggende materiale ikke spor af, at medarbejdere i Skatteministeriets departement fik underretning om mødet eller om baggrunden for, at det blev holdt.

På ministermødet den 23. oktober 2001 fik daværende skatteminister Frode Sørensen tilslutning til at fremsætte L 61. Af referatet fra ministermødet fremgår intet om forslaget til en ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Lovforslaget blev fremsat den 24. oktober 2001.

Af lovforslagets almindelige bemærkninger fremgår under omtalen af den del af forslaget, der vedrører frivillig sambeskatning [selskabsskattelovens § 31, stk. 6]:

”Ved påbegyndelse af sambeskatning mellem et dansk selskab og dets udenlandske datterselskab, anses afskrivningsberettigede aktiver – ved den danske indkomstopgørelse – for nedskrevet som om aktivet hele tiden havde været afskrevet efter danske afskrivningsregler siden anskaffelsen af aktivet. Denne regel skal forhindre, at der afskrives på samme aktivs værdi først i udlandet og derefter i Danmark – eller sagt med andre ord, at der gives fradrag to gange for den samme investering.

Et aktiv, som datterselskabet overtager i forbindelse med eksempelvis en fusion, som er skattefri efter udenlandske regler, anses efter udenlandske regler for anskaffet til det indskydende selskabs anskaffelsessum og -tidspunkt. Efter de nugældende danske regler anses aktivet for erhvervet til handelsværdien på fusionstidspunktet, når fusionen er skattepligtig efter danske regler. Dette betyder, at koncernen i stedet for at inddrage et udenlandsk produktionsselskab direkte i sambeskatningen, har mulighed for at lade det fusionere skattefrit efter udenlandske regler med et skuffeselskab under



sambeskatning. Herved opnås en »gratis« forøgelse af afskrivningsgrundlaget, idet det indskydende selskab netop ikke beskattes ved fusionen.

Det foreslås derfor, at det afskrivningsberettigede aktiv anses for erhvervet på det indskydende selskabs anskaffelsestidspunkt og til det indskydende selskabs anskaffelsessum ved den danske indkomstopgørelse, når udenlandske skatteregler medfører, at det udenlandske sambeskattede datterselskab indtræder med hensyn til anskaffelsessum og -tidspunkter. Den foreslåede regel skal dog ikke finde anvendelse, hvis fusionen sker mellem to sambeskattede selskaber.”

I de specielle bemærkninger vedrørende forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, var omtalen af, at afskrivningslovens § 40, stk. 5, ”som medfører, at der ikke er afskrivningsret på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill” fortsat vil finde anvendelse, bibeholdt.

Ivar Nordland har forklaret, at den drivende kraft bag lovforslag L 61 først og fremmest var ønsket om at reformere reglerne om tvungen sambeskatning, og dernæst et ønske om at se, hvad der kunne gøres efter nederlaget i ligningsrådssag nr. 2. Han hørte ikke noget om, at lovforslaget ville have konsekvenser for konkrete sager, og hørte i efteråret 2001 ikke rygter om sådanne sager.

René Mikkelsen har forklaret, at han havde undergivet et udkast til lovforslaget lovteknisk gennemgang. Han koncentrerede sig om de almindelige bemærkninger og er ikke sikker på, om han har læst fortolkningsbidragene til de enkelte bestemmelser under lovforslagets specielle bemærkninger. Han havde ikke hørt noget om, at der skulle være konstateret problemer med den gældende affattelse af selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Han opfattede ikke forslaget som et spørgsmål om at lukke et hul,

men som endnu et led i den kontinuerlige proces frem mod et stadig mere fintmasket system inden for den frivillige sambeskatning.

Den 20. oktober 2001 blev der holdt møde i dialoggruppen. Det fremgår af de afgivne forklaringer, at man ikke drøftede det fremsatte lovforslag, men at man fortsatte arbejdet med en konsolideret sambeskatningslov.

Forslaget nåede ikke at blive behandlet i Folketinget, inden det bortfaldt som følge af udskrivelsen af valg til Folketinget den 31. oktober 2001.

#### 4.2. Kommissionens vurdering

TDC's anmodning af 5. september 2001 om bindende forhåndsbesked vedrører bestemmelsen i ligningslovens § 5 H. I sit hørings svar af 11. september 2001 til Selskabsbeskatningsafdelingen anfører Selskabsrevisionsafdelingen efter at have gennemført praksis vedrørende ligningslovens § 5 H, at konsekvenserne ved den nuværende praksis måske, såfremt det var ønsket, kunne give sig udslag i en lovændring på området.

Skatteministeriets departement blev ikke særskilt underrettet om anmodningen og modtog ikke kopi af Selskabsrevisionsafdelingens hørings svar af 11. september 2001. Departementet blev imidlertid forud for mødet den 12. september 2001 i lovgruppen om international beskatning bekendt med såvel TDC's anmodning af 5. september 2001 som Told- og Skattestyrelsens indstilling til Ligningsrådet af 11. september 2001.

Kommissionen finder principielt, at Niels Kristensen burde have underrettet departementet om, at TDC havde indgivet en anmodning om bindende forhåndsbesked og således var i færd med at gennemføre de påtænkte dispositioner, og i den forbindelse

enten have redegjort for Selskabsrevisionsafdelingens opfattelse eller have sendt departementet en kopi af afdelingens to notater af 11. september 2001. De oplysninger, som Niels Kristensen nu havde modtaget, kunne imidlertid ikke i sig selv begrunde, at Niels Kristensen skulle anlægge en anden væsentlighedsvurdering end den, som han havde anlagt i forbindelse med sin forelæggelse af 2. januar 2001, og som kommissionen ovenfor i afsnit 2.2 har betegnet som kritisabel. Hertil kommer, at Hans Kristian Andersen havde meddelt Told- og Skattestyrelsen, at sagen var forankret i departementet, og at der var noget i gang. Kommissionen finder derfor ikke, at Niels Kristensens undladelse af på ny at forelægge sagen for departementet kan give grundlag for selvstændig kritik.

Navnlig Niels Kristensen og Ivar Nordland har afgivet stærkt afvigende forklaringer om forløbet af mødet i lovgruppen om international beskatning den 12. september 2001.

Ved vurderingen af forklaringerne må kommissionen tage udgangspunkt i, at Finansministeriet har oplyst, at man ikke har modtaget materiale fra eller deltaget i møder med Skatteministeriet i forbindelse med lovforslag L 61 af 24. oktober 2001, ligesom der ikke har været udarbejdet notater herom i Finansministeriet, og at lovforslaget ikke har været til behandling i regeringens Styregruppe eller Økonomiudvalg. Endvidere har ingen af deltagerne i mødet forklaret, at de er bekendt med, at det beredskabsnotat til Finansministeriet, som visse af vidnerne har nævnt, og som er omtalt i Karin Kirchoffs håndskrevne notat, er blevet afsendt. Det referat fra mødet, som Ivar Nordland udsendte den 21. september, rummer ikke spor af, at man skulle have drøftet bestemmelsen i ligningslovens § 5 H. Ivar Nordland har bestridt, at han overhovedet har omtalt spørgsmålet om at sende et beredskabsnotat i forbindelse med en sag om ligningslovens § 5 H, og efter indholdet af den forklaring, som Karin Kirchoff som koncipist af det håndskrevne notat har afgivet, kan det ikke lægges til

grund, at Ivar Nordland skulle have nævnt, at han måtte eller overvejede at sende et beredskabspapir til Finansministeriet. Mødedeltagerne har samstemmende forklaret, at man ikke drøftede beløbsstørrelser, og det forekommer også på baggrund af, at de økonomiske og dermed provenueæssige konsekvenser af en sag således ikke var kendt, ejendommeligt, hvis Ivar Nordland – eller nogen anden – skulle have ytret en plan om at sende et notat til Finansministeriet.

Niels Kristensen har ganske vist afgivet forklaring om det stærke indtryk, det gjorde på ham, at Ivar Nordland bragte spørgsmålet om at udarbejde et beredskabsnotat til Finansministeriet på bane, men kommissionen kan på den ovenfor anførte baggrund ikke lægge Niels Kristensens forklaring – der ikke støttes af andre vidneforklaringer – til grund.

På sit møde den 18. september 2001 traf Ligningsrådet afgørelse vedrørende TDC's anmodning i overensstemmelse med Told- og Skattestyrelsens indstilling. Afgørelsen gav efter de afgivne forklaringer ikke anledning til vanskeligheder, idet rådet havde afgørelserne i de tidligere sager som grundlag.

Christen Amby har forklaret, at det var et problem, at der som følge af værdierne på telemarkedet og de værdier, som Talkline indeholdt, ville fremkomme et højt afskrivningsgrundlag, men at dette ikke havde noget at gøre med den sag, som Ligningsrådet havde til behandling. Efter Christen Ambys opfattelse var alle klar over perspektiverne i sagen, men der er ikke nogen af de afhørte, som har forklaret, at spørgsmålet om fastsættelse af indgangsværdierne ved indtræden i sambeskatning var fremme på mødet. Tværtimod har Hans Kristian Andersen forklaret, at de problemer, som Ole Kjær havde omtalt for ham i forbindelse med Ligningsrådets behandling af sag nr. 2, ikke var fremme i forbindelse med behandlingen af TDC's anmodning.

Det kan efter de afgivne forklaringer ikke lægges til grund, at Skatteministeriets departement modtog nogen rapportering fra mødet. Hans Kristian Andersen har forklaret, at TDC-sagen ikke gav anledning til drøftelse, og at han ikke husker, om han rapporterede til departementet.

Selskabsrevisionsafdelingen havde i notaterne af 16. oktober 2000 rapporteret opad i Told- og Skattestyrelsen vedrørende en væsentlig og principiel sag og havde fulgt op herpå med notaterne af 11. september 2001. Kommissionen finder på denne baggrund ikke grundlag for at kritisere, at Selskabsrevisionsafdelingen ikke foretog yderligere rapportering i Told- og Skattestyrelsen vedrørende de oplysninger, som TDC's repræsentanter gav på mødet den 28. september 2001. Lovforslag L 61, som blev fremsat den 24. oktober 2001, lukkede efter Selskabsrevisionsafdelingens opfattelse hullet vedrørende afskrivning på goodwill, og de så lovforslaget som en slags svar på deres henvendelser til styrelsen.

Det fremgår hverken af de forklaringer, som er afgivet, eller af det dokumentmateriale, som er indgået i kommissionens undersøgelse, at Skatteministeriets departement i tiden forud for, at lovforslag L 61 blev fremsat for Folketinget den 24. oktober 2001, modtog yderligere oplysninger vedrørende TDC.

Lovforslag L 61 indeholder – som det er sædvanligt – en beskrivelse af baggrunden for de elementer, som indgår i forslaget. I forbindelse med forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholder forslaget en redegørelse for den mulighed for et utilsigtet fradrag, som de gældende regler rummer. En sådan fremstilling er på den ene side nødvendig for, at nødvendigheden og hensigtsmæssigheden af den foreslåede ændring kan vurderes, men har på den anden side den virkning, at skatteydere, som ikke tidligere har været opmærksomme på den beskrevne mulighed, gennem beskrivelsen får en anvisning på, hvorledes de gældende regler kan udnyttes – en

”kogebog”. Det er blandt andet derfor sædvanligt, at lovændringer på skatteområdet har virkning fra datoen for fremsættelsen af lovforslaget. Dette kan ifølge sagens natur ikke opnås fuldt ud, hvis et lovforslag bortfalder som følge af udskrivelsen af valg til Folketinget, men det må kræve en særskilt overvejelse i embedsværket og efter omstændighederne – gennem en forelæggelse – hos den nytiltrådte minister, om det nyvalgte Folketing bør lade en mulighed for utilsigtet udnyttelse af de gældende regler, som er præcist beskrevet i bemærkninger til et tidligere lovforslag, uantastet. Kommissionens bemærkninger til dette spørgsmål er anført nedenfor i kapitel 13, afsnit 1.2.

Som anført ovenfor i afsnit 3.1 og 4.1 hedder det i de specielle bemærkninger til forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, at for så vidt angår goodwill vil afskrivningslovens § 40, stk. 5, ”som medfører, at der ikke er afskrivningsret på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill”, fortsat finde anvendelse. Denne bemærkning, der er indsat af eller i hvert fald på foranledning af Ivar Nordland, er, som Ivar Nordland også har erkendt, jf. ovenfor i afsnit 3.1, af tvivlsom rigtighed. Lovforslag L 61 henhørte under ressortområdet for 10. kontor – det kontor, som Ivar Nordland var kontorchef for. Spørgsmål vedrørende afskrivningsloven henhørte derimod under departementets 14. kontor.

Som det også fremgår af Justitsministeriets vejledning om lov kvalitet, 2000-udgaven s. 11 (uændret videreført i 2005-udgaven s. 13, tilgængelig via [www.jm.dk/publikationer/andre publikationer](http://www.jm.dk/publikationer/andre_publicationer)), er det et helt centralt lov kvalitetskrav, at bemærkninger til lovforslag affattes fyldestgørende og korrekt. Dette krav må allerede efter Ivar Nordlands forklaring anses for ikke at være opfyldt for så vidt angår omtalen af rækkevidden af afskrivningslovens § 40, stk. 5, i lovforslag L 61. Kommissionen finder, at Ivar Nordland om nødvendigt ved en forelæggelse for det relevante fagkontor burde have sikret sig, at rækkevidden af bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 5,

Kapitel 12  
Afsnit 4

var fyldestgørende og korrekt beskrevet i lovforslag L 61. At dette ikke skete, må objektivt betegnes som en fejl. Ivar Nordland har forklaret, at han på det pågældende tidspunkt mente, at det anførte vedrørende bestemmelsen var korrekt, og kommissionen finder herefter ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilregne ham forholdet som kritisabelt.

## Kapitel 13

Perioden fra udskrivelsen af valg til Folketinget den 31. oktober 2001 til fremsættelsen af lovforslag L 99 den 7. februar 2002

### **1. Folketingsvalg, lovprogram for en ny regering**

#### 1.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Under folketingsvalgkampen arbejdede man i Skatteministeriets departement med lovprogrammet for en kommende regering. Der foreligger således et håndskrevet notat udarbejdet af Peter Loft, som opregner 1) Større områder, som en ny regering skal tage stilling til, 2) Nødvendige – tekniske – ændringer, 3) Forslag fra den tidligere regerings program, som en ny regering bør videreføre, og 4) Regeringens tidligere fremsatte, konkrete ønsker. Hverken lovforslag L 61 i dets helhed eller enkelte af elementerne i forslaget optræder på listen.

Peter Loft har forklaret, at notatet, som nok er skrevet op til valget, var en første disposition til det lovprogram, som den nye regering skulle fremsætte. Han ville, således som han havde opfattet forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, ikke have taget det med, hverken under punkt 2 eller 3. Bestemmelsen har efter hans opfattelse aldrig været inde i lovprogrammet for den nye regering.

Der foreligger endvidere tre notater samt en forelæggelse for Peter Loft, udarbejdet af René Mikkelsen og dateret den 15. november 2001. Det fremgår heraf, at L 61 påregnes fjernet fra lovprogrammet.

René Mikkelsen har herom forklaret, at der er tale om en rent teknokratisk prioritering af tidligere fremsatte lovforslag i det perspektiv, at arbejdet i en folketingssamling, der følger umiddelbart efter et folketingsvalg, er mere presset end sædvanligt,



fordi samlingen ikke varer et fuldt folketingsår. Der skulle således foretages en prioritering allerede af denne årsag. Han havde forud for udarbejdelsen af forelæggelsen til Peter Loft indkaldt bidrag fra de enkelte kontorer og havde lagt de holdninger og tilkendegivelser, som kontorerne var fremkommet med, til grund for notatet. Han husker ikke, om han havde set Peter Lofts liste, før han skrev notatet, men han har givetvis set den på et tidspunkt.

René Mikkelsen henviser i sin forelæggelse for Peter Loft til ”vedlagte uddybning fra Ivar” [vedrørende lovforslag L 61]. Det har ikke kunnet fastlægges, hvilket dokument henvisningen vedrører. Der kan være tale om enten det notat, der er indgået i undersøgelsen som bilag 43.68, eller det notat, der er indgået som bilag 38.19. Notaterne er gengivet i kapitel 9, afsnit 1.1.

Ivar Nordland har herom forklaret, at hans kontor til dels efter anvisning fra René Mikkelsen oprindeligt havde udarbejdet et notat (bilag 43.68) til brug for en forelæggelse for den nye minister. Efter fornyet anvisning fra René Mikkelsen omarbejdede Ivar Nordland notatet, således at det blev til det notat, som findes som bilag 38.19 [jf. kapitel 16, afsnit 3.2.4]. Han havde fået den melding fra René Mikkelsen, at L 61 ikke stod på Peter Lofts liste over de forslag, der skulle genfremsættes. Ivar Nordland så gerne L 61 genfremsat for at opnå enhed i de internationale sambeskatningsregler, men Peter Loft lagde vægt på de politiske linjer og ville – da alle forventede en borgerlig regering – have lempelser. Ivar Nordland anførte i notatet ikke noget om Ligningsrådets nu i alt tre afgørelser om ligningslovens § 5 H, fordi han ikke forbandt denne bestemmelse med L 61, der på dette punkt alene tog højde for kunstige opskrivninger. Det var helt i orden, at selskabet i ligningsrådssag nr. 2 fik fradrag, og ligeså med TDC. Det var ikke i orden, at TDC’s fradrag var kunstigt, men det vidste de ikke noget om på det tidspunkt.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han mener, at det er ham, der har udarbejdet bilag 43.68. Han skrev i notatet, at ingen dele af lovforslag L 61 havde hastende karakter. Dette beroede på, at de anså den risiko for omgåelse, som blev beskrevet i lovforslagets almindelige bemærkninger, for imødegået ved afskrivningslovens § 40, stk. 5, for så vidt angik immaterielle aktiver, mens problemet vedrørende andre afskrivningsberettigede aktiver ikke var hastende, idet disse normalt falder i værdi.

René Mikkelsen har forklaret, at han givet har bedt Ivar Nordland om bidrag til velkomstpakken til den nye minister, men han husker ikke at have drøftet notatets form eller indhold med denne. Han har ikke lagt noget materiale til den nye minister, men har lagt bilag 38.19 til Peter Loft som anført i hans forelæggelse af 15. november 2001.

Peter Loft har forklaret, at han ikke opfattede L 61 som et forslag, den nye regering skulle gå videre med. Ivar Nordland fortalte ham imidlertid, at rådgiverne spurgte til CFC-reglerne, og så kom dette ene element af de i alt otte elementer, som L 61 havde indeholdt, med i det nye lovprogram.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at han ikke mener at have set noget af de to notater. Der stod intet om TDC eller om gratis forøgelse af afskrivningsgrundlag i det materiale, som han modtog ved sin tiltræden.

I et brev af 3. december 2001 til den nytiltrådte skatteminister Svend Erik Hovmand anbefalede Dansk Industri, at lovforslag L 61 ikke blev genfremsat i uændret form. Det blev særligt anført, at L 61 indeholdt stramminger med tilbagevirkende kraft i afskrivningsmulighederne under den frivillige sambeskatning.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at henvendelsen fra Dansk Industri ikke gav anledning til noget. Det var allerede på dette tidspunkt tanken, at disse dele ikke skulle med i en genfremsættelse. Jesper Leth Vestergaard var af den opfattelse, at dette kunne være i strid med den nye regerings skattestop.

Allerede i august 2001 havde Anders Fogh Rasmussen – i en artikel, ”Skattestoppets ABC”, der blev offentliggjort på partiet Venstres hjemmeside – lanceret ideen om et såkaldt skattestop som en del af det politiske grundlag for en borgerlig regering, og emnet indgik i folketingsvalgkampen i november 2001. Spørgsmålet om skattestoppets betydning for spørgsmålet om lukning af huller i skattelovgivningen og om, hvorvidt skattestoppet som en del af regeringens politiske grundlag var årsagen til – eller en medvirkende årsag til – at L 61 ikke indgik i regeringen Anders Fogh Rasmussens lovprogram, har været gjort til genstand for en række afhøringer, ligesom skattestoppet er emnet for nogle af de dokumenter, som har indgået i undersøgelseskommissionens undersøgelse.

Skattestoppets rækkevidde i en række henseender blev i tiden efter den nye regerings tiltræden behandlet i en tværministeriel arbejdsgruppe med deltagelse af Finansministeriet, Økonomi- og Erhvervsministeriet og Skatteministeriet. Der foreligger en række udkast til et fælles notat herom, herunder nogle udkast, hvori det i et afsnit med overskriften ”Skatteerosion” blandt andet er nævnt, at skattestoppet ikke er til hinder for lukning af huller i skattelovgivningen. I den endelige udgave af notatet er dette spørgsmål uomtalt. Det fremgår i øvrigt, at der blandt embedsmændene fra de tre ministerier på flere punkter var forskellige opfattelser af, hvor restriktivt skattestoppet skulle fortolkes.

Kaj-Henrik Ludolph har forklaret, at der ikke dengang blev orienteret i Skatteministeriets system om arbejdet med notatet. Der var tale om uformelle overvejelser i ar-

bejdsgruppen. Skattestoppet var oprindeligt så rigtigt, at det hindrede lukning af huller. Det undergik efterhånden en udvikling, der gav dem visse manøvrer muligheder. I februar 2002 opfattede de skattestoppet som så rigtigt, at de ikke kunne lukke skattehuller, medmindre det var så grelt, at det eksempelvis havde karakter af et nyt selskabstømmersagskompleks.

René Mikkelsen har forklaret, at han ikke er klar over, hvorfor afsnittet om skatteerosion udgik i det endelige notat. Han husker ikke nogen diskussion eller fløjddannelse vedrørende spørgsmålet om lukning af skattehuller.

Otte Brøns-Petersen og Per Bach Jørgensen har forklaret, at ingen var i tvivl om, at huller kunne lukkes. Det var ikke et kontroversielt spørgsmål, og der var ikke usikkerhed i departementet herom.

Ivar Nordland og Jesper Leth Vestergaard har samstemmende forklaret, at de ikke var bekendt med udkastene til notatet. Jesper Leth Vestergaard har yderligere forklaret, at der til at begynde med var megen usikkerhed om skattestoppet, jf. om hans forklaring i øvrigt nedenfor i afsnit 2.1

Peter Loft har forklaret, at der ikke var nogen diskussion de tre ministerier imellem vedrørende spørgsmålet om lukning af skattehuller. Han er ikke klar over, hvorfor omtalen heraf blev taget ud af det endelige notat, men der har formentlig blot været tale om en tilskæring af notatet. Hans egen opfattelse var, at det nok ville være i strid med skattestoppet at gennemføre et indgreb over for en uhensigtsmæssighed i lovgivningen, mens lukning af et hul, selvom hullet var af abstrakt karakter, ikke ville være i strid med skattestoppet.

Nils Bernstein har forklaret, at der på det tidspunkt ikke var fokus på spørgsmålet om lukning af skattehuller, og der var ham bekendt ikke spørgsmål til statsministeren herom. Han har ikke hørt, at det skulle have været en almindelig opfattelse i central-administrationen, at skattestoppet skulle være til hinder for at lukke skattehuller. Heller ikke Skatteministeriet var af den opfattelse, at man ikke kunne lukke skattehuller.

Preben Underbjerg Poulsen har under sin forklaring givet udtryk for, at skattestoppet hindrede lukning af skattehuller. Denne opfattelse blev han bibragt i forbindelse med behandlingen af to konkrete sager, hvor Told- og Skattestyrelsen søgte at komme igennem med en ændring af hidtidig praksis.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at det var hans opfattelse, at skattehuller skulle lukkes uanset skattestoppet. Han er ikke er klar over, hvorfor omtalen heraf udgik i det endelige notat.

Anders Fogh Rasmussen har forklaret, at han ikke har set notatet tidligere og ikke har været inddraget i arbejdet med dets tilblivelse. Det var og er efter hans opfattelse selvfølgelig, at man skal lukke skattehuller. En eventuel frygt hos embedsmænd for en utidig diskussion af skattestoppet som begrundelse for ikke at medtage forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, fra lovforslag L 61 i L 99 er ikke baseret på politiske signaler.

Arbejdet med det, der dengang blev benævnt ”Strukturtilpasningsforslaget”, og som med denne titel som lovforslag L 99 kom til at indgå i regeringens ”Konkurrenceevnepakke”, blev henlagt til 14. kontor i Skatteministeriets departement. I kontorets notat af 5. december 2001 er det om ”Objektivering af CFC-reglerne ... (fremsat af Frode Sørensen i L 61)” anført, at ”Forslaget tilstræber en forenkling, objektivering

og tydeliggørelse af reglerne om CFC-beskatning. De få skærpselser, der var i forslaget er fjernet”.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at det er ham, der har leveret dette bidrag til 14. kontors notat. Han havde betænkeligheder vedrørende skattestoppet, men fik det ikke skrevet ind.

Ivar Nordland har forklaret, at han så det, som Jesper Leth Vestergaard skrev til 14. kontor. Sambeskatningselementet fra L 61 var fortsat inde i billedet på dette tidspunkt. Det blev først taget ud i perioden 5.-10. december 2001. Ivar Nordland er ikke klar over, hvorfor det ikke er anført, at dette element var i strid med skattestoppet. Skattestoppet var på dette tidspunkt ikke hans største bekymring.

Jesper Leth Vestergaard har den 5. december 2001 oprettet et dokument med et udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, ligningsloven og andre skattelove (CFC-beskatning mv.). Dette dokument indeholder udkast til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som er identisk med det forslag, som var indeholdt i L 61.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han ikke var bekendt med, at selskabsbeskatningsdelen af L 61 allerede tidligere var blevet fjernet fra den nye regerings lovprogram. Han havde fortsat selskabsskattelovens § 31, stk. 6, med på dette tidspunkt, fordi han ikke var afklaret med hensyn til, om det ville være i strid med skattestoppet.

Ivar Nordland har forklaret, at udkastet var et arbejdsdokument, der nærmest var identisk med L 61. De ville gerne genfremsætte L 61, men kunne se, at der ikke var megen udsigt til, at det ville ske. Han spurgte på et tidspunkt mellem den 5. og den 10. december 2001 Peter Loft, hvad de skulle have med fra L 61, men fik svaret ”ny

regering – ny lovgivning”. På grundlag af en telefonsamtale med en direktør i et forsikringssselskab, der ønskede nogle dispensationsbestemmelser fra L 61 genfremsat, opsøgte han på ny Peter Loft og sagde, at forsikringssselskaberne efterspurgte L 61, idet de gerne ville have dispensationsreglerne. Ivar Nordland spurgte, om de ikke kunne tage hele L 61 med, hvortil Peter Loft sagde, at Ivar Nordland så måtte garantere, at der ikke kom skærper, for der måtte ikke bringes tvivl om skattestoppet. Ivar Nordland opfattede dette som en ordre fra Peter Loft og fjernede skærperne. Det var således Ivar Nordlands beslutning at anse forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som en skærpelse, der skulle udgå af lovforslaget. Han havde ikke taget stilling til skattestoppet. Ivar Nordland har endvidere forklaret, at Peter Loft under en langt senere samtale, den 17. november 2003, i overværelse af Jesper Leth Vestergaard og Jens Drejer sagde, at det var på grund af skattestoppet, han havde beordret skærperne ud af L 61.

Peter Loft har forklaret, at Ivar Nordland ikke har forelagt spørgsmålet om genfremsettelse af hele L 61 for ham, men kun den tvungne sambeskatning, idet denne blev efterspurgt af branchen og rådgiverne. De havde ikke nogen diskussion om, hvorvidt huller kunne lukkes, eller om, hvorvidt der var et hul. Han havde ikke kendskab til, at en stor virksomhed var i færd med at udnytte reglerne, og opfattede ikke forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som en lukning af et hul. Det er korrekt, at han i forbindelse med inddragelse af elementer fra L 61 i L 99 sagde til Ivar Nordland, ”Husk nu skattestoppet”, men det var kun en venligt ment henstilling. Peter Loft kan dog ikke udelukke, at Ivar Nordland kan have opfattet hans bemærkning om skattestoppet mere kategorisk, end han selv havde ment den.

René Mikkelsen har forklaret, at han ikke har deltaget i beslutningen om at fjerne skærper fra lovforslag L 61, og at han ikke kender grundlaget for beslutningen.

## 1.2. Kommissionens vurdering

Til brug for udarbejdelse af et forslag til en ny regerings lovprogram afgav departementets enkelte fagkontorer bidrag vedrørende deres respektive områder til René Mikkelsen, som skulle forelægge disse for Peter Loft. Af 10. kontors notat til René Mikkelsen fremgik, at lovforslag L 61 ikke indeholdt hastende elementer.

Ved bedømmelsen af vurderingen i forelæggelsen, hvorefter L 61 ikke indeholdt hastende elementer, må det bemærkes, at Skatteministeriets departement ikke forbandt de oplysninger, man havde modtaget om TDC's dispositioner, med lovforslag L 61 – hvilket som anført ovenfor i kapitel 12, afsnit 4.2, ikke har givet kommissionen grundlag til kritik af embedsmænd i departementet – og at man i øvrigt, som det fremgik af bemærkningerne til lovforslag L 61, var af den opfattelse, at den gældende bestemmelse i afskrivningslovens § 40, stk. 5, hindrede afskrivning på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill. Med hensyn til spørgsmålet, om afskrivningslovens § 40, stk. 5, kunne finde anvendelse på andre immaterielle aktiver end goodwill, jf. Jesper Leth Vestergaards forklaring gengivet ovenfor i afsnit 1.1, bemærker kommissionen, at bestemmelsens forgænger, ligningslovens § 16 F som indsat ved lov nr. 428 af 25. juni 1993, fandt anvendelse såvel på goodwill som på andre immaterielle aktiver, men at bestemmelsen ved lov nr. 440 af 10. juli 1997 blev ændret således, at den herefter alene finder anvendelse på goodwill. Der henvises til kapitel 5, afsnit 4.

Et tilsvarende værn, som Skatteministeriets departement antog vedrørende goodwill, bestod imidlertid ikke med hensyn til andre immaterielle aktiver, som på samme måde, som det er tilfældet for goodwill – men typisk i modsætning til, hvad der er tilfældet for materielle afskrivningsberettigede aktiver, bortset fra fast ejendom – vil kunne variere væsentligt i værdi over tid. På baggrund af den temmelig detaljerede omtale i lovforslag L 61 af den omgåelsesmulighed, som de gældende regler frembød ("kogebogen"), jf. kapitel 12, afsnit 4.2, finder kommissionen, at det kan give anled-



ning til overvejelse, om det kan betegnes som dækkende uden en nærmere omtale af dette specielle forhold at beskrive lovforslag L 61 således, at det ikke indeholder hastende elementer.

Kommissionen bemærker hertil, at problemet vedrørende hamstring af fradrag mv. er et velkendt problem i relation til en lang række forslag på det skatteretlige område, og at dette spørgsmål også spillede en rolle ved overvejelserne om håndtering af TDC-sagen, efter at denne var blevet kendt i Skatteministeriets departement i 2003, jf. nedenfor i kapitel 15, afsnit 1.1. Kommissionen må derfor gå ud fra, at dette spørgsmål har været overvejet, men at vurderingen har været, at der ikke var nogen nærliggende risiko for en udnyttelse på grundlag af indholdet af bemærkningerne i lovforslag L 61. At dette er tilfældet, underbygges også af, at et udkast til L 61 indeholdende ”kogebo-gen” havde været i ekstern høring i juni 2001.

Det er klart, at ”kogebo-gessynspunktet” er uden betydning for spørgsmålet om afskrivninger, når lovforslaget fremsættes i det (regnskabs)år, hvori det forudgående har været i ekstern høring, men at det kan have en – også efter kommissionens opfattelse – begrænset betydning i sager om afståelse af aktiver. ”Kogebo-gessynspunktet” får imidlertid betydning for spørgsmålet om afskrivninger, når et (regnskabs)årsskifte passerer, uden at en påpeget udnyttelsesmulighed bringes til ophør, og denne betydning er selvsagt stigende med antallet af årsskifter.

Kommissionen har ikke søgt at tilvejebringe nærmere oplysninger om de konkrete risici, der kunne udspringe af indholdet af bemærkningerne til lovforslag L 61. Dette beror blandt andet på, at opnåelse af en rimelig grad af sikkerhed for omfanget af eventuelle konkrete risici ville forudsætte en nærmere undersøgelse af dels det materielle indhold af et stort antal fremmede landes skatteretlige regler, dels de virkninger, som overdragelser med succession efter disse udenlandske regler ville kunne eller

skulle tillægges efter dansk skatteret. Der foreligger ikke umiddelbart tilgængelige retskilder herom, og kommissionen har vurderet, at dens eventuelle egenundersøgelser ville være behæftet med betydelig usikkerhed vedrørende begge aspekter. Kommissionen har således ikke tilstrækkeligt grundlag for at kritisere den vurdering, at L 61 ikke indeholdt hastende elementer, men bemærker dog, at denne for så vidt angår goodwill var baseret på en forudsætning, som formentlig var forkert.

Kommissionen bemærker i den forbindelse, at den undersøgelse, som kommissionen har foretaget med henblik på at fastlægge størrelsen af det samlede beløb, der ikke er tilgået skattemyndighederne som følge af virksomheders anvendelse af den mulighed for forøgelse af det skattemæssige fradrag, som er beskrevet i kommissoriet, jf. kapitel 17, har afdækket tre eksempler på, at virksomheder har anvendt den metode, som er beskrevet i ”kogebogen”, eller dog en metode, som for en umiddelbar betragtning ligger tæt herpå, i årene 2001 (en virksomhed) og 2002 (to virksomheder). Kommissionen kan ikke fastslå, på hvilke tidspunkter inden for de enkelte år de pågældende dispositioner er foretaget. Kommissionen kan således ikke fastslå, om den virksomhed, der har disponeret i 2001, har gjort dette på et tidspunkt, hvor den kan have haft kendskab til bemærkningerne i lovforslag L 61, eller forud herfor. Kommissionen bemærker hertil, at det revisionsfirma, som den pågældende virksomhed benyttede i 2001, hverken var Ernst & Young, hvor Niels Josephsen er beskæftiget, PricewaterhouseCoopers, der optrådte som repræsentant for TDC, eller Deloitte & Touche, hvis Corporate Finance afdeling foretog værdiansættelsen af Talkline GmbH & Co. KG. De to virksomheder, som har disponeret i 2002, har begge haft et af de nævnte revisionsfirmaer som revisor eller medrevisor.

Kommissionen kan således ikke fastslå, at der består en årsagssammenhæng mellem ”kogebogen” og de tre sager, som kommissionens undersøgelse har afdækket, men kan omvendt heller ikke fastslå, at en sådan årsagssammenhæng ikke består.

Henset til, at lovforslag L 61 faktisk indeholdt den nævnte ”køgebog”, og til, at baggrunden for, at forslaget var medtaget i L 61, ikke var rent abstrakte overvejelser, men blandt andet samtalen med Niels Josephsen, finder kommissionen, at Ivar Nordland under alle omstændigheder burde have henledt Peter Lofts opmærksomhed herpå, enten i den skriftlige forelæggelse eller i forbindelse med deres samtale om eventuel indsætning af elementer fra lovforslag L 61 i lovforslag L 99, med henblik på at give Peter Loft et dækkende grundlag for at træffe beslutning om den indstilling, han skulle afgive til skatteministeren, og at Ivar Nordlands undladelse heraf er kritisabel.

Det forhold, at Ivar Nordland i sit notat af 15. november 2003 (bilag 38.19) – på side 4 af 8 og uden ledsagende kommentarer – havde gengivet uddrag af bemærkningerne til lovforslag L 61, herunder de bemærkninger, der beskrev baggrunden for forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, kan ikke medføre en ændret bedømmelse.

Efter Ivar Nordlands forklaring om sin samtale med René Mikkelsen lægger kommissionen til grund, at René Mikkelsen før samtalen havde set Peter Lofts notat og havde konstateret, at lovforslag L 61 ikke figurerede som et forslag, som helt eller delvis kunne forventes at indgå i en kommende regerings lovprogram. Af det bidrag, som René Mikkelsen havde modtaget fra 10. kontor, fremgik som anført, at lovforslag L 61 ikke indeholdt hastende elementer. René Mikkelsen deltog ikke i beslutningen om, at elementer fra lovforslag L 61 ikke skulle indgå i lovforslag L 99.

Kommissionen har på denne baggrund ingen bemærkninger til, at René Mikkelsen uden nærmere drøftelse med Ivar Nordland og uden en specifik forelæggelse for Peter Loft indstillede til denne, at lovforslag L 61 i sin helhed ikke skulle indgå i den nye regerings lovprogram. Kommissionen bemærker i denne forbindelse, at det ikke kunne påhvile René Mikkelsen som led i sin lovteknikfunktion i Skatteministeriet at

være opmærksom på et forhold som den nævnte ”køgebog”, jf. herved den afgrænsning af den lovtekniske enheds opgaver, som er anført i Justitsministeriets notat af 11. november 1998 om styrkelse af den lovtekniske ekspertise i fagministerierne, optaget som bilag til Justitsministeriets vejledning om lov kvalitet 2005, s. 84 ff. (tilgængelig via [www.jm.dk/publikationer/andre publikationer](http://www.jm.dk/publikationer/andre_publicationer)).

Den egentlige beslutning om at indstille til den nye minister, at lovforslag L 61 i sin helhed ikke skulle medtages i den nye regerings lovprogram, blev truffet af Peter Loft. Kommissionen finder ikke grundlag for at kritisere denne beslutning. Peter Loft havde konstateret, at lovforslag L 61 havde affødt negative reaktioner fra erhvervslivet, og Dansk Industri havde i sin henvendelse af 3. december 2001 advaret ministeren mod at genfremsætte forslaget i uændret skikkelse og havde herunder anført, at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholdt en stramning i reglerne om frivillig sambeskatning med tilbagevirkende kraft. Hertil kom, at fagkontoret havde oplyst, at forslaget ikke indeholdt hastende elementer, og at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i Skatteministeriet blev opfattet som et mindre betydende element i lovforslag L 61. Det må på denne baggrund lægges til grund, at Peter Lofts beslutning om at indstille til den nye skatteminister, at den tidligere regerings lovforslag L 61 i sin helhed ikke skulle indgå i den nye regerings lovprogram, blev truffet på grundlag af en generel vurdering af den politiske linje, som en nytiltrådt borgerlig regering kunne forventes at ville anlægge.

Efter at Peter Loft havde truffet den principielle beslutning om at indstille til den kommende minister, at lovforslag L 61 i sin helhed blev fjernet fra den nye regerings lovprogram, havde han en samtale med Ivar Nordland, der ønskede lovforslag L 61 eller dele heraf genfremsat. Peter Loft betingede sig, at Ivar Nordland i givet fald fjernede alle skærperne, og udtalte, at der jo var skattestop. Peter Loft har forkla-

ret, at denne bemærkning alene var ment som en venlig henstilling, men at han ikke vil udelukke, at Ivar Nordland har opfattet den som mere kategorisk.

Kommissionen lægger efter de forklaringer, som Peter Loft og Ivar Nordland har afgivet, til grund, at de ikke drøftede skattestoppets forhold til lukning af huller i skatte-lovgivningen i forbindelse med beslutningen om, at lovforslag L 61 skulle udgå af lovprogrammet. Kommissionen bemærker i den forbindelse, at de ikke havde kendskab til, at der skulle versere konkrete sager om problemstillingen [jf. nedenfor i kapitel 16, afsnit 3.2.4]. Ivar Nordland har forklaret, at han traf beslutningen om at tage forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, ud af lovforslaget, fordi han opfattede det som en skærpeelse, og han havde lovet Peter Loft at fjerne alle skærpeelser.

Det kan konstateres, at det materiale, som blev lagt til Svend Erik Hovmand i forbindelse med hans tiltræden som skatteminister, ikke indeholdt omtale af TDC's henvendelser om de skatteretlige konsekvenser af omstruktureringen af Talkline GmbH, og der er intet grundlag for at antage, at han på anden måde skulle være blevet orienteret herom, eller at han ved sin tiltræden som skatteminister blev orienteret om, at lovforslag L 61 indeholdt et forslag til en ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, der skulle lappe et hul i skattelovgivningen.

## **2. Forløbet i januar/februar 2002**

### 2.1. Det faktiske begivenhedsforløb

I begyndelsen af januar 2002 blev der truffet beslutning om, at den del af det tidligere L 61, der vedrørte reglerne om tvungen sambeskatning, skulle medtages i det nye L 99. Sideløbende hermed arbejdede dialoggruppen fortsat med et udkast til en samlet sambeskatningslov.

Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at han relaterede beslutningen om ikke at genfremsætte de skærper, som var indeholdt i det tidligere L 61, til skattestoppet. Der var ikke drøftelser i dialoggruppen om, hvilke dele der skulle genfremsættes. Han rejste ikke spørgsmålet om selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Det havde jo politisk været kendt helt tilbage fra 1999, at loven ikke virkede efter sin hensigt, og det havde man åbenbart valgt at leve med.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at de efter hans forståelse nok ikke kunne gennemføre en isoleret stramning af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, men man ville formentlig godt på et senere tidspunkt kunne fremsætte en sambeskatningslov som en samlet pakke, selvom den rummede enkelte skærper.

I et udkast til L 99 dateret den 11. januar 2002 er forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, ikke medtaget.

Ivar Nordland har forklaret, at de som følge af ”garantien” til Peter Loft havde taget alle skærpende elementer ud af det tidligere L 61. Han havde ikke talt specifikt med Peter Loft om, at hans løfte ville indebære, at også selskabsskattelovens § 31, stk. 6, måtte udgå. Han har ikke drøftet dette med skatteministeren og mener heller ikke, at han har talt med nogen i Told- og Skattestyrelsen herom.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at Ivar Nordland sagde til ham, at selskabsskattelovens § 31, stk. 6, skulle udgå, idet det ville være i strid med skattestoppet at genfremsætte den. Det var en opfattelse, som Jesper Leth Vestergaard delte, men det var dengang meget svært at deducere, hvad skattestoppet indebar. Jesper Leth Vestergaard har først senere hørt om Peter Lofts bemærkning til Ivar Nordland.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at han ikke fik nogen orientering om årsagen til, at forslaget om ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, ikke blev genfremsat.

Som led i den generelle høring over udkastet til L 99 sendte Told- og Skattestyrelsen den 18. januar 2002 sine faglige bemærkninger til Skatteministeriets departement. Udtalelsen indeholder ikke bemærkninger vedrørende udeladelsen af forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Den 25. januar 2002 sendte advokat Ove Lykke Hindhede (der dengang hed Zeimer), PricewaterhouseCoopers i fortsættelse af telefonsamtaler med Ivar Nordland og Jesper Leth Vestergaard pr. telefax et notat til Jesper Leth Vestergaard. I notatet anføres seks forhold, som efter Ove Lykke Hindhedes opfattelse vil være i strid med regeringens skattestop. Som punkt 5 er anført forslaget om ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Ivar Nordland har forklaret, at Ove Lykke Hindhede havde spurgt til L 61. Ivar Nordland ville gerne have Ove Lykke Hindhedes bemærkninger med henblik på at sikre, at han havde fået taget alle skærperne ud. Det var ikke henvendelsen fra Ove Lykke Hindhede, der var årsag til, at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, blev pillet ud. Det var sket længe før (se ovenfor i afsnit 1.1).

Ove Lykke Hindhede har forklaret, at Jesper Leth Vestergaard under samtalen oplyste, at embedsmændene allerede havde fjernet visse skærper fra L 61, men Jesper Leth Vestergaard ville dog ikke oplyse hvilke. Ove Lykke Hindhede udarbejdede notatet efter drøftelse med kolleger hos PricewaterhouseCoopers og medlemmer af FSR's skatteudvalg.

Henning Dyremose har forklaret, at TDC ikke havde noget med denne henvendelse at gøre.

Henrik Faust Pedersen har forklaret, at han kom med et indlæg til Ove Lykke Hindhedes notat til Skatteministeriet. Han havde ikke nogen kontakter til TDC i den forbindelse.

På ministermødet den 5. februar 2002 fik daværende skatteminister Svend Erik Hovmand tilslutning til at fremsætte L 99. Forslaget blev herefter fremsat den 7. februar 2002.

## 2.2. Kommissionens vurdering

Kommissionen må efter de forklaringer, som særligt Otto Brøns-Petersen, Per Bach Jørgensen og Nils Bernstein har afgivet, sammenholdt med udkastene til det skatte-stopnotat, som blev udarbejdet af den tværministerielle arbejdsgruppe med deltagelse af Finansministeriet, Skatteministeriet og Økonomi- og Erhvervsministeriet, på den ene side lægge til grund, at der i de dele af centraladministrationen, som særligt beskæftigede sig med rækkevidden af det nyligt indførte skattestop, ikke var tvivl om, at skattestoppet ikke var til hinder for lukning af huller i skattelovgivningen.

Efter de forklaringer, som Preben Underbjerg Poulsen, Kaj-Henrik Ludolph, Ivar Nordland og Jesper Leth Vestergaard har afgivet, må det imidlertid på den anden side lægges til grund, at denne opfattelse ikke i denne periode var trængt ud i alle dele af embedsværket.

Som anført ovenfor i afsnit 1.2 må kommissionen imidlertid lægge til grund, at spørgsmålet om skattestoppets forhold til lukning af huller ikke har spillet nogen rolle i forbindelse med beslutningen om, at lovforslag L 61 ikke skulle indgå i den nyttil-



Kapitel 13  
Afsnit 2

trådte regerings lovprogram, men at denne beslutning som ligeledes ovenfor anført beroede på en vurdering af den nye regerings generelle politiske linje, og at hverken Peter Loft eller Ivar Nordland på det tidspunkt havde kendskab til, at der skulle versere konkrete sager vedrørende problemstillingen.

På grundlag af det, der er anført ovenfor i afsnit 1.1, anser kommissionen det for utvivlsomt, at beslutningen om ikke at medtage forslaget til ændring af selskabsskatelovens § 31, stk. 6, i lovforslag L 99 var truffet, inden Ove Lykke Hindhede den 25. januar 2002 henvendte sig til Skatteministeriet vedrørende indholdet af L 61, og at henvendelsen således har været uden betydning for beslutningen.

## Kapitel 14

Perioden fra februar 2002 til juni 2003

### **1. Perioden fra fremsættelsen af lovforslag L 99 til maj 2002, herunder skatteminister Svend Erik Hovmands besvarelse af spørgsmål 36**

#### 1.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Den 7. januar 2002 skrev Ivar Nordland til medlemmerne af dialoggruppen, at han arbejdede på at få CFC-delen fra lovforslag L 61 genfremsat med ganske få ændringer, og at han troede og håbede på, at der kunne færdiggøres en helt ny lov om samskatning til fremsættelse i efteråret 2003.

Den 21. februar 2002 udarbejdede departementets 14. kontor en forelæggelse til skatteministeren til brug for 1. behandlingen af lovforslag L 99. Det hedder heri, at forslaget om objektivisering af CFC-reglerne er en genfremsættelse af lovforslag L 61 fra den tidligere regering, idet der dog er "foretaget en række lempelser i forhold til L 61 for ikke at komme i konflikt med skattestoppet". Forelæggelsen var blandt andet vedlagt et notat af 20. februar 2002 fra 10. kontor vedrørende objektivisering af CFC-reglerne. I dette notat var det i forbindelse med en opstilling af lempelser i forhold til L 61 vedrørende frivillig samskatning anført: "Ændringer af den frivillige samskatning bør indgå i en samlet revurdering af hele regelsættet om frivillig samskatning, der i det hele taget trænger til revurdering."

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han har skrevet notatet om objektivisering af CFC-reglerne. Der var ikke nogen, der orienterede ministeren om, at udeladelsen af ændringer af selskabsskatteovens § 31, stk. 6, kunne have konsekvenser for verse-

rende sager. Jesper Leth Vestergaard havde ikke selv kendskab til, at der skulle findes sådanne.

Ivar Nordland har forklaret, at årsagen til, at ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, var taget ud af lovforslaget, var Peter Lofts ordre om, at der ikke måtte være skærper, men noget andet var, hvad ministeren skulle svare på eventuelle spørgsmål fra Folketinget. De ville gerne bevare muligheden for at arbejde videre på projektet med konsolidering af reglerne om frivillig sambeskatning. Ivar Nordland havde ikke taget stilling til, om han mente, at forslaget om ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, var i strid med skattestoppet.

Kai-Henrik Ludolph har forklaret, at han ikke drøftede indholdet af notatet med nogen fra 10. kontor.

Af en oversigt over møder i dialoggruppen fremgår, at det på mødet den 25. februar 2002 blev oplyst, at der ikke ville være yderligere møder i 2002 på grund af Danmarks EU-formandskab. Af nogle håndskrevne notater modtaget fra Jesper Leth Vestergaard fremgår, at der skulle have været et møde i dialoggruppen den 25. (eller 29.?) oktober 2002, og at Ivar Nordland på dette møde skulle have oplyst, at der var håb om, at man i oktober 2003 kunne fremsætte forslag om frivillig sambeskatning. Ivar Nordland mener ikke, at der blev holdt møder i dialoggruppen under Danmarks formandskab.

Kommissionen bemærker, at notatet muligvis er fejldateret og i realiteten vedrører mødet den 25. februar 2002.

Den 22. april 2002 stillede Folketingets Skatteudvalg i forbindelse med behandlingen af lovforslag L 99 blandt andet følgende spørgsmål 36 til skatteministeren: ”Ministe-

ren bedes fremsende en oversigt over de yderligere forslag til lovændringer, der var indeholdt i lovforslag L 61 (CFC-beskatning og begrænset skattepligt m.v.) fremsat af den tidligere regering den 24. oktober 2001 ledsaget af begrundelse for, at disse dele af lovforslaget ikke er genfremsat, og ledsaget af oplysning om den manglende genfremsættelse skyldes, at regeringen er uenig i de foreslåede bestemmelseres politiske indhold, deres saglige indhold, eller det kun er en konsekvens af Venstres skattestop.”

Den 29. april 2002 svarede skatteministeren: ”... Følgende dele af L 61 er ikke indeholdt i L 99 ... 1. Ændringer i den frivillige sambeskatning vedrørende indtræden i et indskydende selskabs anskaffelsessummer og nedslag for udenlandsk skat (L 61, § 1, nr. 2 [selskabsskattelovens § 31, stk. 6]). ... Lovforslag L 99 er udtryk for den prioritering, som regeringen har måttet foretage på skatteområdet. ... Jeg vil i den forbindelse gerne nævne reglerne om frivillig sambeskatning, ... Det er regeringens hensigt at foretage en nærmere vurdering af dette regelsæt med henblik på en modernisering af bestemmelserne. ...”

Forud for 2. behandlingen af L 99 stillede skatteministeren 14 ændringsforslag. Det indgik ikke blandt forslagene at foretage ændring i selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at det ham bekendt ikke var på tale at indføre ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

L 99 blev vedtaget ved 3. behandling den 17. maj 2002 og offentliggjort som lov nr. 313 af 21. maj 2002.

### 1.2. Kommissionens vurdering

I sin besvarelse af spørgsmål 36 til lovforslag L 99 foretager Svend Erik Hovmand en opstilling af de elementer fra den tidligere regerings lovforslag L 61, som ikke findes i lovforslag L 99. Denne opstilling er korrekt.

Vedrørende reglerne om frivillig sambeskatning – selskabsskattelovens § 31, stk. 6-elementet fra det tidligere L 61 – oplyste Svend Erik Hovmand i tilknytning til anførelsen af, at ”Lovforslag L 99 er udtryk for den prioritering, som regeringen har måttet foretage på skatteområdet”, at ”Det er regeringens hensigt at foretage en nærmere vurdering af reglerne om frivillig sambeskatning med henblik på en modernisering af bestemmelserne.” På dette tidspunkt havde Ivar Nordland varslet, at dialoggruppen skulle i gang med at arbejde med reglerne om frivillig sambeskatning med henblik på, at der kunne fremsættes et lovforslag i efteråret 2003, og arbejdet med den frivillige sambeskatning fortsatte i den følgende tid, jf. blandt andet nedenfor i afsnit 2.1 og 3.1. Oplysningen er således korrekt.

Svend Erik Hovmand besvarede ikke den del af spørgsmålet, hvoraf det fremgik, at Skatteudvalget ønskede ”oplysning om den manglende genfremsættelse skyldes, at regeringen er uenig i de foreslåede bestemmelsers politiske indhold, deres saglige indhold, eller det kun er en konsekvens af Venstres skattestop”.

Kommissionen kan, jf. undersøgelseskommissionslovens § 4, stk. 4, 2. pkt., ikke tage stilling til, om dette udgør en overtrædelse af ministeransvarsloven eller andre regler, eller til eventuelle konsekvenser i den anledning.

## **2. Perioden fra maj 2002 til den 7. februar 2003**

### 2.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Allerede den 12. december 2001 havde der været afholdt et møde med deltagelse af repræsentanter for Told- og Skattestyrelsen og TDC samt Deloitte & Touche Corporate Finance.

Anledningen til mødet var, at TDC ønskede at præsentere den værdiansættelsesrapport, som Deloitte & Touche var blevet anmodet om at udarbejde til brug for TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked vedrørende fastsættelse af indgangsværdierne ved Talkline GmbH & Co. KG's indtræden i sambeskatning. Rapporten forelå imidlertid ikke færdig til mødet, hvorfor TDC på mødet redegjorde for baggrunden for, at man ønskede en bindende forhåndsbesked vedrørende værdiansættelsen, og gennemgik, hvad rapporten ville komme til at indeholde. TDC oplyste endelig, at man ville præsentere rapporten, så snart den forelå – formentlig inden jul 2001, idet Talkline skulle med i sambeskatning for 2001.

Det fremgår ikke af nogen af de afgivne forklaringer, at Skatteministeriets departement blev underrettet om det afholdte møde eller dets forløb.

Deloitte & Touche's værdiansættelsesrapport blev imidlertid ikke præsenteret før jul 2001. Det fremgår af de afgivne forklaringer, at Told- og Skattestyrelsen ikke rykkede for rapporten, idet man var af den opfattelse, at initiativet lå hos TDC.

Anmodningen fra TDC om bindende forhåndsbesked blev indleveret den 28. maj 2002. I anmodningen spørger TDC, om afskrivningsgrundlaget efter danske regler for de aktiver, der var knyttet til Talkline GmbH & Co. KG's aktiviteter den 29./30. december 2000, udgjorde 950,8 mio. euro. Det fremgår af anmodningen, at TDC var af

den opfattelse, at værdien af goodwill pr. de nævnte datoer udgjorde 860,2 mio. euro, svarende til omkring 6,5 mia. kr.

Henning Dyremose har forklaret, at det den 22. november 2001 blev bekræftet, at TDC ikke længere planlagde et salg af Talkline, og fra det tidspunkt havde forespørgslen ikke længere nogen hast. Arbejdet med værdiansættelsesrapporten trak ud, og man kunne ikke længere nå at få den med i regnskabsaflæggelsen for 2001. Han ved ikke, om tidspunktet for indlevering af anmodningen har nogen sammenhæng med vedtagelsen af lovforslag L 99.

Søren Lehmann Nielsen har forklaret, at det først og fremmest beror på ham, at anmodningen først blev indleveret i maj 2002. De nødvendige oplysninger om Talklines selskabsretlige forhold blev først tilvejebragt i april 2002, og de havde herefter nogle overvejelser vedrørende afskrivningslovens § 40, stk. 5. Der var ingen overvejelser om, at indleveringen af anmodningen skulle forhales til efter vedtagelsen af lovforslag L 99.

Det fremgår ikke af nogen af de afgivne forklaringer, at Told- og Skattestyrelsen i efteråret 2002 underrettede Skatteministeriets departement om, at TDC havde indleveret en anmodning om værdiansættelse af goodwill i Talkline GmbH & Co. KG pr. 29./30. december 2000.

Efter at det i løbet af september 2002 i Told- og Skattestyrelsen var afklaret, at anmodningen vedrørte forhold, som Ligningsrådet havde mulighed for at behandle, blev værdiansættelsesrapporten præsenteret på et møde den 25. september 2002, hvori deltog repræsentanter for Told- og Skattestyrelsen, Selskabsrevisionsafdelingen, TDC samt Deloitte & Touche. På mødet bekræftede TDC's repræsentanter, at salgsplanerne for 2001 var opgivet. Det blev aftalt, at Søren Lehmann Nielsen skulle vende til-

bage vedrørende spørgsmålet om hjemlen til at fravige den faktiske anskaffelsessum ved indtræden i sambeskatning.

Lisbeth Rasmussen har forklaret, at hun ønskede behandlingen af TDC's henvendelse fremmet, idet de var blevet forsinket. Dette var imidlertid ikke muligt. Hun deltog i mødet den 25. september 2002. På mødet drøftede man spørgsmålet om hjemlen til at fravige den faktiske anskaffelsessum ved indtræden i sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6. Hun så ikke dette som noget kæmpe problem. Som hun umiddelbart så det, var Told- og Skattestyrelsens opgave nu at foretage en værdiansættelse. Hvis der var et problem, var det efter hendes opfattelse løst med Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 18. september 2001. De havde her fået en besvarelse på, hvorledes det skulle forstås.

Den 10. oktober 2002 anmodede Erhvervsbeskatningskontoret Selskabsomstruktureringkontoret om en udtalelse om, hvorvidt det var den faktiske anskaffelsessum på 1,9 mia. kr. eller handelsværdien, der skulle anvendes i forbindelse med Talkline GmbH & Co. KG's indtræden i sambeskatningen, idet dette spørgsmål var præjudicielt for Erhvervsbeskatningskontorets indstilling til Ligningsrådet angående handelsværdien.

Niels Kristensen har forklaret, at han først på dette tidspunkt blev bekendt med, at TDC havde anmodet om en bindende forhåndsbesked vedrørende værdien af goodwill i Talkline.

Merete Helle Hansen har forklaret, at Niels Kristensen fordelte sagen til hende. Niels Kristensen fortalte hende ikke noget om en diskussion mellem ham og Ivar Nordland om ligningslovens § 5 H. Hun mente ikke, at det var indlysende, at ligningslovens § 5 H havde noget med sagen at gøre. Det, de skulle finde ud af, var, om det var sel-



skabsskattelovens § 31, stk. 5, eller § 31, stk. 6, der skulle anvendes. Efter at have læst blandt andet Søren Lehmann Niensens indlæg af 3. oktober 2002 – hvori Søren Lehmann Nielsen anfører, at det forhold, at denne del af lovforslag L 61, som netop tog sigte på den foreliggende situation, ikke nød fremme efter folketingsvalget, måtte tillægges betydning for en bedømmelse af retsstillingen – ringede hun til Jesper Leth Vestergaard, mest for at høre, om forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i L 61 havde været baseret på en konkret sag, idet man godt kunne læse Søren Lehmann Niensens indlæg således, at forslaget var møntet på TDC. Dette afviste Jesper Leth Vestergaard. Merete Helle Hansen tror ikke, at hun har fortalt Jesper Leth Vestergaard, at det drejede sig om en anmodning fra TDC, men hun forklarede ham om momenterne i sagen. Jesper Leth Vestergaard redegjorde – uklart – for årsagen til, at denne del af forslaget ikke var blevet genfremsat i L 99.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han ikke dengang vidste, hvad Merete Helle Hansen skulle bruge oplysningerne til. Han husker ikke indholdet af samtalen og heller ikke, hvad han fortalte hende.

Selskabsomstruktureringskontoret udarbejdede et notat af 7. november 2002, som den 11. november 2002 blev sendt til Erhvervsbeskatningskontoret. I notatet anføres det – i modsætning til den opfattelse, som Søren Lehmann Nielsen havde givet udtryk for – ”at eksistensen af det fremsatte, men ikke gennemførte lovforslag [L 61] ikke kan tillægges afgørende betydning for udlægningen af den gældende retstilstand”. Notatet munder ud i den konklusion, at selskabsomdannelsen i Tyskland efter dansk skatteret bør tillægges samme konsekvenser som en dansk selskabsomdannelselse med succession, hvilket betyder, at kommanditselskabet skattemæssigt indtræder i Talkline-aktieselskabets stilling med hensyn til goodwill. Da den omhandlede goodwill er oparbejdet af Talkline-aktieselskabet, er der tale om koncerninternt oparbejdet goodwill, som derfor ikke er afskrivningsberettiget, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 5. Notatet

er udarbejdet af Merete Helle Hansen. Niels Kristensen har påtegnet det: ”Jeg er enig i ovenstående konklusion. ...”

Niels Kristensen har forklaret, at det var deres opfattelse, at L 61 ville have forhindret, at TDC kunne afskrive på det høje beløb, som TDC mente, at man kunne afskrive på. Notatet var et forsøg på at se, om der var noget, der kunne have hindret TDC, allerede inden L 61 blev fremsat.

Merete Helle Hansen har forklaret, at hun ikke husker, om Niels Kristensen sagde noget om en kobling mellem Ligningsrådets afgørelser vedrørende ligningslovens § 5 H og L 61. Hun så det selv således, at L 61, der tog højde for en fusionssituation, formentlig ville have løst nogle problemer, men muligvis ikke den foreliggende problemstilling, idet der ikke var ”skyggen af en fusion i TDC’s sag”. Hun var i tvivl om, hvad der var gældende ret inden L 61. Det undrer hende i dag, at hun i notatets konklusion har henvist til afskrivningslovens § 40, stk. 5. Hun opfattede det nok således, at hun var forpligtet til at have en mening. Hun må i sammenhængen have set en forbindelse mellem bestemmelserne [selskabsskattelovens 31, stk. 5 og 6, samt afskrivningslovens § 40, stk. 5].

Selskabsomstruktureringskontoret sendte den 28. november 2002 notatet til udtalelse hos TDC. Gitte Tarum Wrobel havde forinden telefonisk orienteret Jens Svolgaard, TDC om konklusionen.

Som svar herpå udarbejdede Søren Lehmann Nielsen et notat af 7. januar 2003. I notatet anfører Søren Lehmann Nielsen, at det ”med betydelig vægt taler for TDC’s synspunkter, at der er fremsat et ikke-vedtaget lovforslag [L 61] til imødegåelse af den situation, som foreligger her”.

I en mail af 9. januar 2003 varslede Ivar Nordland over for dialoggruppens medlemmer, at han efter en pause i arbejdet på næsten et år som følge af Danmarks EU-formandskab og efter, at der med L 99 var gennemført nye regler om tvungen samskatning, ville sende et revideret notat ud med henblik på at nå et resultat vedrørende den frivillige samskatning.

I forbindelse med behandlingen af TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked i Selskabsrevisionen i Århus rettede Lars Nørthing henvendelse til Christian Homilius, der arbejdede i den daværende Told- og Skatteregion Østjylland, hvis lokaler er beliggende i samme bygning som Selskabsrevisionens. Christian Homilius udarbejdede i den anledning den 23. januar 2003 et notat om TDC-sagen, hvori det konkluderes, dels at bemærkningerne til lovforslag L 61 ikke har betydning for fortolkningen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, dels at afskrivningslovens § 40 er irrelevant for sagen, da selskabsskattelovens § 31, stk. 6, blandt andet har til formål at sikre, at der ikke kan afskrives på oparbejdet goodwill.

Christian Homilius har forklaret, at han forud for udarbejdelsen af notatet talte med Jesper Leth Vestergaard om, hvorfor L 61 lå ubrugt hen. Han var forarget herover, for det var hans opfattelse, at ministeren, hvis han havde fået at vide, at der var et problem og konsekvenserne heraf, ville have genfremsat lovforslaget. Han fortalte Jesper Leth Vestergaard, at han ringede ham op, fordi de havde en konkret sag, hvor en virksomhed udnyttede et skattehul. Christian Homilius mener ikke, at han sagde, at det drejede sig om TDC. Jesper Leth Vestergaard gav udtryk for, at årsagen til, at forslaget ikke var blevet genfremsat, var, at det var omfattet af skattestoppet. Christian Homilius mente, at man med bemærkningerne til L 61 "havde lavet et hul med et hul i bunden". Man kunne forud for L 61 have spurgt sig selv, om der var et hul, men med bemærkningerne til lovforslaget havde man fået frem, at der helt sikkert var et hul.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han er overbevist om, at han orienterede Ivar Nordland om, at der var nogen, der brugte den fremgangsmåde, de havde beskrevet i lovforslag L 61.

Ivar Nordland har forklaret, at han ikke husker en sådan samtale med Jesper Leth Vestergaard, men han vil ikke udelukke, at den har fundet sted.

## 2.2. Kommissionens vurdering

TDC's anmodning af 28. maj 2002 om bindende forhåndsbesked indeholder en præcis beskrivelse af, at det er TDC's opfattelse, at det relevante tidspunkt for værdiansættelsen af afskrivningsgrundlaget i Talkline & Co. GmbH KG er den 29./30. december 2000, og at det er TDC's opfattelse, at værdien af goodwill pr. den nævnte dato udgjorde omkring 6,5 mia. kr.

Anmodningen blev fordelt til Erhvervsbeskatningskontoret, som i oktober 2002 anmodede Selskabsomstruktureringskontoret om en udtalelse. Denne udtalelse blev afgivet i form af et notat af 7. november 2002 udarbejdet af Merete Helle Hansen og tiltrådt af Niels Kristensen. I notatet konkluderer Selskabsomstruktureringskontoret, at den foretagne selskabsomdannelse efter dansk skatteret bør tillægges samme konsekvenser som en dansk selskabsomdannelse med succession, hvilket betyder, at kommanditselskabet skattemæssigt indtræder i aktieselskabets stilling med hensyn til goodwill. I notatet anlægges endvidere den forståelse af afskrivningslovens § 40, stk. 5, som fremgår af bemærkningerne til forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i lovforslag L 61. Forud for udarbejdelsen heraf havde Merete Helle Hansen talt med Jesper Leth Vestergaard, som hun forklarede om momenterne i den sag, som var anledningen til hendes opringning.

Kommissionen har ikke grundlag for at fremsætte bemærkninger vedrørende den prioritering af behandlingen af Erhvervsbeskatningskontorets sager, der reelt blev truffet af Flemming Paludan, og som indebar, at behandlingen af TDC's henvendelse måtte afvente, at andre sager blev behandlet.

Hvis den retsopfattelse vedrørende grundlaget for skattemæssige afskrivninger, som kommer til udtryk i TDC's anmodning af 28. maj 2002 om bindende forhåndsbesked, er korrekt, er der utvivlsomt tale om en utilsigtet anvendelse af de eksisterende regler, hvilket sammenholdt med størrelsen den goodwillværdi, som TDC angiver, gør en rapportering opad, dels vedrørende den konkrete sag, dels vedrørende den principielle problemstilling, som den præsenterer – en "early warning" – klart indikeret.

Lisbeth Rasmussen har forklaret, at hvis der var et principielt spørgsmål i TDC's sag, var det løst ved Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 18. september 2001, og at det drejede sig om en værdiansættelse. Kommissionen deler ikke denne vurdering. Kommissionen har ovenfor i kapitel 12, afsnit 1.2 gjort rede for sin opfattelse af den forskel, der består mellem at anskue TDC-sagen som et spørgsmål vedrørende ligningslovens § 5 H – som (sammen med reglerne om tvungen sambeskatning) var temæet for Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 18. september 2001 – og selskabsskatteovens § 31, stk. 5 og 6. Det kan da også konstateres, at det som led i den sagsbehandling, der fulgte efter mødet den 25. september 2002, blev besluttet at opdele sagen, således at spørgsmålet om forståelsen af selskabsskatteovens § 31, stk. 5 og 6, blev behandlet og forelagt særskilt for Ligningsrådet, mens selve værdiansættelsen blev udskudt til eventuel senere behandling. Kommissionen har imidlertid ikke grundlag for at kritisere, at Lisbeth Rasmussen, inden spørgsmålet om en opdeling af sagen blev rejst, havde den gengivne opfattelse, der stemte overens med den opfattelse, som advokat Søren Lehmann Nielsen gav udtryk for på mødet den 25. september 2002.

I den udtalelse, som Selskabsomstruktureringskontoret afgav til brug for Erhvervsbeskatningskontorets behandling af forespørgslen, anføres det, at den retsopfattelse, som TDC giver udtryk for i sin henvendelse, er forkert, idet selskabsomdannelsen i Tyskland efter dansk skatteret bør tillægges samme konsekvenser som en dansk selskabsomdannelse med succession. Det ville – hvis det var korrekt – medføre, at TDC alene ville kunne afskrive på grundlag af et beløb, der højst svarede til anskaffelsessummen i 1997, eller ca. 1,7 mia. kr.

Efter dette indhold af Omstruktureringskontorets besvarelse havde Erhvervsbeskatningskontoret – uanset at denne besvarelse, som det senere forløb viste, ikke er korrekt – ikke anledning til at foretage nogen rapportering opad i Told- og Skattestyrelsen eller til Skatteministeriets departement, og kommissionen har derfor ikke grundlag for at kritisere, at en sådan rapportering ikke fandt sted. Kommissionen må dog principielt bemærke, at TDC's anmodning af 28. maj 2002 indeholdt sådanne oplysninger, at det som udgangspunkt måtte påhvile Kim Lohse som chef for Erhvervsbeskatningskontoret at påse, at afklaringen af, om anmodningen – efter Told- og Skattestyrelsens daværende opfattelse – var udtryk for en principiel eller væsentlig problemstilling, som krævede, at der blev rapporteret opad i styrelsen, var blevet tilvejebragt tidligere end sket på grundlag af kontorets forespørgsel af 10. oktober 2002 til Selskabsomstruktureringskontoret. Da Lisbeth Rasmussen, som var fuldt informeret om TDC's henvendelse og i et vist omfang deltog i sagsbehandlingen, imidlertid som anført ovenfor var af den opfattelse – som kommissionen ikke har fundet grundlag for at kritisere – at sagen ikke rummede principielle spørgsmål, som ikke allerede var afgjort, finder kommissionen ikke, at der har påhvilet Kim Lohse pligt til at foretage yderligere.

Den forståelse af indholdet af afskrivningslovens § 40, stk. 5, som Selskabsomstruktureringskontorets udtalelse af 7. november 2002 giver udtryk for, var efter den opfat-

telse, som Kim Lohse har givet udtryk for under sin forklaring, ikke korrekt. Kommissionen finder, at det havde været naturligt, om Erhvervsbeskatningskontoret, hvorunder afskrivningsloven henhører, havde henledt Selskabsomstruktureringkontorets opmærksomhed herpå. Kim Lohse har imidlertid efter at have været forelagt kommissionens udkast til beretning gjort opmærksom på, at hans forklaring (prot. s. 788) ikke skal forstås således, at han allerede i 2002 havde den opfattelse, som han under sin forklaring gav udtryk for. Den har han først dannet sig senere. Kommissionen har på denne baggrund ingen bemærkninger til, at Kim Lohse ikke i november 2002 rettede henvendelse til Niels Kristensen om spørgsmålet.

Kommissionen er efter indholdet af de forklaringer, som Jesper Leth Vestergaard og Ivar Nordland har afgivet, tilbøjelig til at lægge til grund, at Ivar Nordland i januar 2003 blev orienteret om, at der var virksomheder, der anvendte den fremgangsmåde, som lovforslag L 61 indeholdt en beskrivelse af. Kommissionen har herved også lagt vægt på, at det ville være meget usædvanligt, hvis en fuldmægtig, der modtog oplysninger som dem, Jesper Leth Vestergaard modtog fra Christian Homilius, undlod at viderebringe disse til sin kontorchef, medmindre han var sikker på, at oplysningerne var denne bekendt i forvejen. Heller ikke efter Jesper Leth Vestergaards forklaring har der imidlertid været tale om, at informationsudvekslingen har omfattet beløbsstørrelser eller omtale af konkrete sager. Der henvises i øvrigt til afsnit 3.2 nedenfor.

### **3. Perioden fra 7. februar til juni 2003**

#### 3.1. Det faktiske begivenhedsforløb

På et tidspunkt forud for den 7. februar 2003 talte Christian Homilius under private former med videnskabsminister Helge Sander. Under samtalen oplyste Christian Homilius, at en større dansk virksomhed var i færd med at udnytte et stort skattefra-

drag, som virksomheden ikke burde have. Helge Sander videregav denne oplysning til Svend Erik Hovmand.

Christian Homilius har om notatet af 23. januar 2003, jf. ovenfor i afsnit 2.1, forklaret, at Lars Nørding havde henvendt sig til ham og bedt ham om at se på TDC's henvendelse. Mens han arbejdede med sit notat herom, ringede Helge Sander til ham i anden anledning. Christian Homilius så en chance for at få "prikket ministeren på skulderen" ved at få Helge Sander til at orientere skatteministeren om hullet. Helge Sander havde intet med sagen at gøre, men skulle blot bringe budskabet videre. Christian Homilius påpegede over for Helge Sander, at problemet var den manglende gennemførelse af L 61. De drøftede ikke den konkrete sag, og Christian Homilius mener ikke, at han nævnte TDC's navn over for Helge Sander.

Helge Sander har som svar på kommissionens skriftlige spørgsmål oplyst, at han fik de nævnte oplysninger – at en større dansk virksomhed var i færd med at udnytte et stort skattefradrag, som virksomheden ikke burde have – af Christian Homilius, og at han videregav dem til Svend Erik Hovmand. Helge Sander nævnte ikke TDC's navn over for Svend Erik Hovmand.

Fredag den 7. februar 2003 blev der på Svend Erik Hovmands initiativ holdt et møde på Ole Kjær's kontor med deltagelse af Svend Erik Hovmand, Ole Kjær, Per Bach Jørgensen og Preben Kristiansen.

Svend Erik Hovmand har om mødet forklaret, at han fra en folketingskollega havde hørt et forlydende om, at en stor dansk virksomhed var ved at udnytte et skattehul i udlandet. Det drejede sig om flere milliarder kroner, og han ville derfor have sagen undersøgt hurtigst muligt. Han forelagde disse oplysninger for Ole Kjær, Preben Kristiansen og Per Bach Jørgensen og bad dem undersøge sagen og vende tilbage i løbet



af et par dage. Et par dage senere kom de tilbage og fortalte, at de ikke kunne finde noget. Han havde fået en seddel, hvorpå der stod ”L 61”, og spurgte, om det kunne have noget med det at gøre. Det sagde dem ikke noget. Han fik først senere på foråret kendskab til, at det drejede sig om TDC.

Ole Kjær har forklaret, at Svend Erik Hovmand på mødet fortalte, at han fra en unavngiven kilde i sit bagland havde hørt, at regeringen kunne være på vej til at forære en dansk virksomhed et stort fradrag. Svend Erik Hovmand ønskede ikke en undersøgelse af rygtet, for sagen skulle holdes hemmelig. Det skulle også holdes hemmeligt, at Svend Erik Hovmand havde spurgt. Ole Kjær spurgte efter mødet Preben Underbjerg Poulsen og Palle Graff, om det oplyste sagde dem noget. Det gjorde det ikke. Han hørte på en eller anden måde, at det formentlig var L 61, Svend Erik Hovmand havde tænkt på. Ole Kjær gjorde herefter ikke mere ved sagen, da der således ikke var tale om en ulovlig afgørelse i Told- og Skattestyrelsen. Det var først, da Niels Kristensen og Preben Underbjerg Poulsen i maj måned 2003 kom med TDC-sagen, at han kom på, at det kunne være den sag, som ministeren havde hørt om, idet det drejede sig om store beløb.

Per Bach Jørgensen har forklaret, at han deltog i mødet, fordi Peter Loft var bortrejst og Jens Drejer var ude af huset. Svend Erik Hovmand fortalte, at han ”på vandrørene” havde hørt, at han skulle have undladt at fremsætte et lovforslag om sambeskatning for at holde hånden over TDC og for at hjælpe Henning Dyremose, og at TDC nu var i gang med at få et fradrag i milliardstørrelsen, muligt 6 milliarder. Per Bach Jørgensen var bekymret over den kammerateri-vinkel, der lå i sagen. Svend Erik Hovmand spurgte dem, om de vidste, hvad det handlede om, for det gjorde han ikke selv. Ole Kjær sagde, at TDC vist havde nogle bindende forhåndsbeskeder på vej, men at de vist ikke handlede om dette. De blev enige om hver for sig at undersøge sagen. Per Bach Jørgensen spurgte efter at være kommet tilbage til departemen-

tet Ivar Nordland, hvad det var for et forslag om sambeskatning, som Svend Erik Hovmand havde undladt at fremsætte. Ivar Nordland sagde, at det kun kunne være L 61, men oplyste, at det var ham, der havde taget sambeskatningsdelen ud, inden L 99 blev fremsat. Ivar Nordland gav Per Bach Jørgensen et eksemplar af L 61, hvor den relevante bestemmelse var streget ind. Per Bach Jørgensen er ikke sikker på, om han nævnte over for Ivar Nordland, at det drejede sig om TDC. Efter at være beroliget med hensyn til kammerateri-vinklen, idet Svend Erik Hovmand altså ikke havde set den relevante bestemmelse, inden den blev taget ud af lovforslaget, gik han til Poul Christensen og bad denne undersøge, hvad det var, TDC kunne have købt eller foretaget sig, der kunne skaffe et stort fradrag. Poul Christensen undersøgte i løbet af et par timer de offentligt tilgængelige økonomiske oplysninger vedrørende TDC og fandt noget med et datterselskab i Schweiz. Det kunne imidlertid ikke give et fradrag, så Per Bach Jørgensen var herefter mest af den opfattelse, at det nok ikke havde noget på sig. Han mener ikke, at han har talt med Ole Kjær i dagene efter mødet. Straks efter at Peter Loft var vendt tilbage fra ferie, fortalte Per Bach Jørgensen ham om mødet og om alt, hvad der var foregået. Formentlig samme dag mødte Per Bach Jørgensen skatteminister Svend Erik Hovmand, der spurgte, om de havde fundet ud af noget. Da Per Bach Jørgensen fortalte, at de mente, at de havde fundet ud af, hvilket lovforslag det drejede sig om, viste Svend Erik Hovmand ham en lille gul seddel, hvorpå der stod ”L 61”, og spurgte, om det var dette lovforslag. Det mente Per Bach Jørgensen, som fik sedlen, som han vistnok anbragte på Ivar Nordlands skrivebord.

Preben Kristiansen har forklaret, at Svend Erik Hovmand på mødet indledningsvis spurgte til forskellige driftsmæssige forhold i styrelsen, som var Preben Kristiansens ansvarsområde. Efter nogen tid indskærpede Svend Erik Hovmand deltagerne den yderste fortrolighed om, at der havde været afholdt et møde, og om dettes indhold og fortalte dem så, at han var blevet præsenteret for et rygte om, at en stor virksomhed udnyttede skattesystemet i milliardklassen. Ole Kjær stillede herefter Svend Erik

Hovmand en række spørgsmål om, hvad dette nærmere kunne gå ud på, herunder om det drejede sig om skatteudnyttelse eller regulær uddragelse, og om det havde sammenhæng med verserende sager i Ligningsrådet. Svend Erik Hovmands svar var temmelig svævende. Preben Kristiansen vil ikke udelukke, at der har været nævnt navne på konkrete virksomheder, men husker ikke nærmere herom. De spørgsmål, som Svend Erik Hovmand og Ole Kjær talte om, faldt uden for det område, som Preben Kristiansen beskæftiger sig med. Preben Kristiansen husker ikke, at Svend Erik Hovmand skulle have nævnt, at rygtet gik på, at han skulle have undladt at fremsætte et lovforslag om sambeskatning, og husker ikke, om L 61 blev nævnt. Preben Kristiansen har ikke oplevet det således, at Svend Erik Hovmand skulle have sagt, at han ifølge rygtet holdt hånden over TDC. Svend Erik Hovmand sagde ikke, at rygtet gik ud på, at han var i færd med at hjælpe Dyremose. Ole Kjær lovede at foretage en undersøgelse i styrelsen, og Per Bach Jørgensen ville foretage en tilsvarende undersøgelse i departementet.

Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at Ole Kjær efter mødet bad ham og Palle Graff om at forsøge at finde ud af, hvilket selskab det drejede sig om. Nogle dage senere ringede Ole Kjær imidlertid igen og sagde, at problemet var løst. Det drejede sig om L 61, og det var TDC, som fik fordel.

Peter Loft har forklaret, at Per Bach Jørgensen først lang tid efter mødet orienterede ham om, at det havde været afholdt. Per Bach Jørgensen fortalte, at han umiddelbart efter mødet havde opsøgt Ivar Nordland, der havde sagt, at det måtte dreje sig om forskellen mellem lovforslag L 61 og L 99, så de havde ikke holdt hånden over nogen.

Poul Christensen, som med en mail af 18. februar 2003 sendte en revideret udgave af et notat om TDC Switzerland, som oprindeligt var oprettet den 12. februar 2003, til

Jesper Leth Vestergaard og Ivar Nordland, har forklaret, at Per Bach Jørgensen, som var hans afdelingschef, kom tilbage fra et møde med en melding om, at ministeren fra sit bagland havde hørt, at TDC skulle få en stor økonomisk fordel, og at de skulle finde ud af, hvad det drejede sig om. Han kiggede på TDC's offentliggjorte regnskaber, som han havde liggende. Han gav Per Bach Jørgensen en hurtig melding om, at han ikke kunne finde ud af noget, men kiggede så igen på regnskaberne og så, at der var noget med TDC Switzerland. Visse dele af det, der er anført i notatet, er nogle oplysninger, som Jesper Leth Vestergaard eller Ivar Nordland havde givet ham. Det var Jesper Leth Vestergaard, der gjorde ham opmærksom på nogle juridiske spørgsmål om afskrivningsgrundlag mv. og afskrivningslovens § 40, stk. 5. At det var skat-testoppet, der var årsagen til, at forslaget ikke var med i L 99, var hans eget gæt. Det var ikke noget, Jesper Leth Vestergaard eller Ivar Nordland fortalte. Han baserede det på nogle bemærkninger i nogle briefinger til ministeren vedrørende L 99. Han husker ikke, at han har givet Per Bach Jørgensen notatet.

Ivar Nordland har forklaret, at han var på ferie fra den 7. til den 23. februar 2003. Umiddelbart inden han rejste, kontaktede Per Bach Jørgensen ham, idet ministeren havde spurgt til udestående huller i lovgivningen. Per Bach Jørgensen ville ikke ud med, hvad det drejede sig om. Ivar Nordland sagde, at han kun kendte de to ting fra L 61. Da han var kommet hjem fra ferie, gav Per Bach Jørgensen ham en post-it seddel, hvorpå der stod "L 61", som ministeren havde skrevet. Ivar Nordland forstod ikke noget heraf. Da han tjekkede sin mail, så han et notat om TDC Switzerland, som Poul Christensen havde udarbejdet under hans ferie. Da Ivar Nordland talte med Poul Christensen herom, fortalte denne, at han havde udarbejdet notatet på grundlag af offentligt tilgængelige oplysninger efter anmodning fra Per Bach Jørgensen. Det var først den 17. november 2003, at han blev bekendt med, at mødet den 7. februar 2003 havde været afholdt. Det var Per Bach Jørgensen, der fortalte ham det i forbindelse

med, at de skulle udarbejde udkast til svar på nogle folketingsspørgsmål til lovforslag L 27.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret i overensstemmelse med Poul Christensen om indholdet af deres kontakter i forbindelse med notatet. Poul Christensen havde skrevet en første udgave af notatet, som han viste til Jesper Leth Vestergaard, der kom med nogle kommentarer hertil. Jesper Leth Vestergaard fik ikke indtryk af, at det drejede sig om en konkret sag. Han hørte først på et senere tidspunkt om mødet den 7. februar 2003.

I forlængelse af et møde i Told- og Skattestyrelsen den 17. februar 2003 sendte Selskabsrevisionen den 19. februar 2003 en udtalelse til Selskabsomstruktureringskontoret vedrørende Søren Lehmann Niensens brev af 7. februar 2003. I udtalelsen anfører Selskabsrevisionen, at den anser forholdet for omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, og derfor ikke af afskrivningslovens § 40, og det konkluderes, at der i sambeskatningsindkomsten kun kan afskrives på den oprindelige anskaffelsessum på goodwill, svarende til 1,7 mia. kr., reduceret efter selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Selskabsrevisionen mente, at der yderligere var en begrænsning efter TS-cirkulære 1990-1. Denne opfattelse beroede på, at Talkline & Co. GmbH KG's hæftelse efter de oplysninger, der dengang forelå for Selskabsrevisionen, var begrænset til 100.000 euro. Det viste sig siden, at begrænsningen i hæftelsen var ophævet, og synspunktet er derfor uden betydning.

Notatet er blandt andet forefundet i materiale, som beroede hos Poul Christensen, som herom har forklaret, at han må have fået det fra Ivar Nordland eller Jesper Leth Vestergaard som led i en almindelig informationsudveksling. Han læste det ikke særlig grundigt, men lagde det blot i sin mappe.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han har modtaget notatet, som han formentlig har givet videre til Poul Christensen. Han ved ikke, om oplysningerne i notatet er gået videre til Peter Loft eller Svend Erik Hovmand.

Ivar Nordland har forklaret, at han på et møde i lovgruppen for international beskatning den 24. februar 2003 fortalte, at TDC ”rumlede” i departementet, og spurgte, om de øvrige deltagere vidste noget om det. Niels Kristensen sagde, at de havde en anmodning om bindende forhåndsbesked, men at TDC ikke ville få medhold.

Niels Kristensen har forklaret, at han orienterede departementet om, at der var kommet denne nye sag. De havde en drøftelse herom.

I forlængelse af dette møde sendte Merete Helle Hansen den 26. februar 2003 pr. mail materiale vedrørende TDC’s forespørgsel – Selskabsomstruktureringskontorets notat af 7. november 2002 og Selskabsrevisionens brev af 19. februar 2003 – til Ivar Nordland og eventuelt tillige til Jesper Leth Vestergaard. Ivar Nordland videresendte samme dag mailen og det vedhæftede materiale til Per Bach Jørgensen og Poul Christensen med bemærkningen ”Til orientering. Har ikke selv haft tid til at studere.” Per Bach Jørgensen har forklaret, at han ikke gik nærmere ind i dette. Det var noget højere jura. Han kunne dog heraf se, at de var i gang med at kigge på sagerne. Han hørte i foråret 2003 ikke mere til, hvad mødet hos Ole Kjær havde foranlediget, end at der var disse anmodninger om bindende forhåndsbesked, og at man ikke vidste, hvordan de ville falde ud.

Den 18. marts 2003 underskrev Ivar Nordland en forelæggelse for departementschefen (bilag 83.42), hvori det indstilles, at der nedsættes en projektgruppe med henblik på kortlægning af de økonomiske konsekvenser af dels de gældende regler om frivillig sambeskatning, dels et forslag til ny lov om sambeskatning, som var vedlagt. Som

begrundelse for indstillingen anføres det, at de gældende regler formentlig på flere punkter er i strid med EU-retten, og at de er meget komplicerede, ulovfæstede og mangler fleksibilitet ved koncernomstruktureringer. Indstillingen omtaler ikke konkrete sager. Om projektets tidshorisont nævnes det i forelæggelsen, at fristen for arbejdet ikke bør være længere, end at der vil kunne fremsættes lovforslag i januar 2004.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at de nu var blevet bekendt med TDC-sagen, og de havde fra Told- og Skattestyrelsen modtaget oplysninger om, hvad den indeholdt. De var også gennem blandt andet Selskabsrevisionens notat af 19. februar 2003 til Selskabsomstruktureringsskontoret blevet bekendt med nogle tal i sagen. Han har formentlig givet notatet videre til Poul Christensen, men husker ikke, hvad han i øvrigt gav denne. Han er ikke klar over, om oplysningerne gik videre til Peter Loft eller Svend Erik Hovmand.

I en forelæggelse for Skatteministeriets direktion dateret 28. marts 2003 (bilag 83.41) indstiller Ivar Nordland, at koncernledelsen nedsætter en projektgruppe til at foretage en undersøgelse af en række opregnede forhold vedrørende reglerne om grænseoverskridende frivillig sambeskatning. Forelæggelsen omtaler ikke tidshorisonten for arbejdet. I et bilag til forelæggelsen, hvortil denne henviser, anføres det, at projektgruppen inden den 1. juni 2003 skal udarbejde en delrapport, der skal kunne danne baggrund for en beslutning om, hvorvidt den frivillige sambeskatning skal søges ophævet ved lovforslag i samlingen 2003-04, eller man alene skal foretage de mindre ændringer, der kan bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten. Udkast til lovforslag skal være færdigt inden 1. september 2003. Af referatet af koncernledelsesmødet den 8. april 2003 fremgår, at der var enighed om at etablere et projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning og om at bemande dette gradvist i takt med, at det blev afklaret, hvor det skulle bevæge sig hen, fx om der ville komme en

lovgivningsfase efter den økonomiske udredning [jf. nedenfor i kapitel 16, afsnit 2.3.4].

I et notat om ”problemer i den nuværende sambeskatning”, der er oprettet den 12. maj 2003 og ændret den 26. maj 2003, omtaler Jesper Leth Vestergaard en sag om opskrivning af afskrivningsgrundlaget i Danmark samtidig med succession efter udenlandske regler, der verserer som en sag om bindende forhåndsbesked. Det nævnes, at et dansk selskab herved får et ”gratis” fradrag på 4,8 mia. kr., hvis det får medhold, og at det underskud, som dette fradrag måtte give anledning til, ikke kan forventes genbeskattet. Notatet befandt sig ikke i Skatteministeriets sagsakter, men i personligt materiale, som Jesper Leth Vestergaard gennem Skatteministeriet har overgivet kommissionen.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at det er TDC-sagen, der omtales i notatet. Han skrev notatet som led i projektarbejdet. Han har formentlig hentet oplysningerne i Selskabsrevisionens notat af 19. februar 2003.

Ivar Nordland har forklaret, at oplysningerne om TDC-sagen må stamme fra det materiale, som de havde fået af Merete Helle Hansen. Notatet er skrevet, før han så udkastet til bindende forhåndsbesked i TDC-sagen, og TDC’s argument vedrørende den manglende genfremsættelse af L 61 var ikke oppe endnu. Han havde ikke på det tidspunkt set det politisk betændte vedrørende L 61. Afskrivningslovens § 40, stk. 5, havde ikke været i fokus siden arbejdet med L 61.

Peter Loft har forklaret, at han ikke har set notatet eller hørt om det.



Svend Erik Hovmand har forklaret, at notatet ham bekendt ikke nåede frem til ham. Han hørte ikke noget om, at der skulle være et skattehul, eller at der var et problem af hastende karakter.

På eller efter et møde den 24. marts 2003 mellem repræsentanter for TDC og Told- og Skattestyrelsen blev det aftalt, at behandlingen af TDC's anmodning skulle deles op i to, således at Ligningsrådet først skulle tage stilling til fortolkningen af selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, og derefter i givet fald til værdiansættelsen af goodwillbeløbet. Årsagen hertil var blandt andet, at Told- og Skattestyrelsens behandling af spørgsmålet om værdiansættelse måtte forventes at blive ret langvarig, og man ønskede ikke at anvende betydelige ressourcer på dette spørgsmål, hvis Ligningsrådet traf afgørelse om, at afskrivningsgrundlaget skulle fastsættes til den oprindelige anskaffelsessum på 1,7 mia. kr. Man sigtede herefter mod at få spørgsmålet om fortolkning af selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, behandlet på Ligningsrådets møde den 19. juni 2003. Dette spørgsmål blev herefter behandlet videre i Selskabsomstruktureringkontoret, mens spørgsmålet om værdiansættelse, som skulle behandles i Erhvervsbeskatningskontoret, blev stillet i bero.

På et koncernledelsesmøde i Skatteministeriet den 8. april 2003 blev det besluttet at etablere den projektgruppe vedrørende grænseoverskridende frivillig sambeskatning, som var omtalt i Ivar Nordlands forelæggelse af 18. marts 2003.

TDC's anmodning blev sat på dagsordenen til Ligningsrådets møde den 17. juni 2003. Told- og Skattestyrelsens indstilling gik ud på, at TDC alene kunne få ret til at foretage afskrivninger på grundlag af en indgangsværdi på 1,7 mia. kr. Ligningsrådets formand, professor Niels Winther-Sørensen, var ikke enig i denne indstilling og anmodede efter at have drøftet sagen med Christen Amby styrelsen om at genoverve-

je sin indstilling. Da Niels Winther-Sørensen samtidig skønnede, at sagen ikke var hastende, var han indforstået med, at den blev udsat til Ligningsrådets møde i august.

Den 11. juni 2003 bekræftede Niels Kristensen over for Søren Lehmann Nielsen, at behandlingen af TDC's forespørgsel var taget af dagsordenen for Ligningsrådets møde den 17. juni 2003, idet der havde "vist sig at være behov for yderligere overvejelser vedrørende de ... stillede spørgsmål".

### 3.2. Kommissionens vurdering

Efter videnskabsminister Helge Sanders svar på de spørgsmål, som kommissionen har stillet ham, og de forklaringer, som Christian Homilius og Svend Erik Hovmand har afgivet, må kommissionen ved sin bevismæssige vurdering af begivenhedsforløbet lægge til grund, at Christian Homilius ikke nævnte over for Helge Sander, at den sag, han fortalte om, vedrørte TDC, eller i øvrigt videregav oplysninger, der kunne tjene til at identificere TDC, og at Helge Sander således ikke havde kendskab hertil og derfor ikke kunne give Svend Erik Hovmand oplysning herom.

Kommissionen finder på dette grundlag ikke at kunne fastslå, at Christian Homilius ved at give et medlem af regeringen generelle oplysninger om et skatteretligt problem med politiske implikationer har handlet i strid med den tavshedspligt, som han var underlagt.

Svend Erik Hovmand præsenterede de oplysninger, som han havde fået, for de øverste embedsmænd i sit ministerium og Told- og Skattestyrelsen på et møde, der efter de oplysninger, der er fremkommet, må antages at have fundet sted fredag den 7. februar 2003. Deltagerne i dette møde har afgivet stærkt afvigende og uforenelige forklaringer om de oplysninger, som blev givet på mødet.

Med henblik på at søge indholdet af mødet nærmere afklaret må kommissionen derfor tage udgangspunkt i, hvad det, der kom frem på mødet, gav anledning til.

Det kan konstateres, at Poul Christensen, som ikke deltog i mødet, onsdag den 12. februar 2003 har oprettet et dokument i Skatteministeriets edb-system vedrørende TDC Switzerland. Poul Christensen har forklaret, at han forud herfor havde meddelt sin chef Per Bach Jørgensen som svar på dennes forespørgsel, at han ikke umiddelbart kunne finde noget vedrørende TDC, som skulle indebære en stor økonomisk fordel for TDC, men derefter havde undersøgt spørgsmålet yderligere, og at han nedfældede resultatet af sine undersøgelser i notatet. Det må derfor lægges til grund, at Per Bach Jørgensen nogen tid forud for den 12. februar 2003 har anmodet Poul Christensen om at foretage en sådan undersøgelse. Også af de øvrige forklaringer, som er afgivet om forløbet efter mødet den 7. februar 2003, fremgår det, at TDC blev bragt på bane meget hurtigt efter mødet. Kommissionen må derfor lægge til grund, at Per Bach Jørgensens opfattelse af, at det rygte, som Svend Erik Hovmand havde omtalt på mødet, skulle vedrøre TDC, stammer fra det, som Per Bach Jørgensen hørte på mødet, og ikke fra en anden – uoplyst – kilde. Denne bevisvurdering støttes også af Per Bach Jørgensens forklaring om, at det var den ”kammerateri-vinkel”, som han så i de oplysninger, han fik på mødet, som fik ham til straks at sætte en undersøgelse i værk.

Kommissionen kan ikke med tilstrækkelig sikkerhed fastslå, hvorledes TDC er blevet nævnt på mødet, eller om det var Svend Erik Hovmand eller en anden mødedeltager, der nævnte TDC. Kommissionen bemærker herved, at Christian Homilius har forklaret, at han ikke mener at have nævnt TDC’s navn over for Helge Sander, at Helge Sander har oplyst ikke at have hørt TDC’s navn nævnt, og at han således heller ikke har videregivet det, samt at Svend Erik Hovmand har forklaret, at han ikke oplyste TDC’s navn på mødet. Der havde i dagene forud for mødet været presseomtale af

TDC's køb af selskabet i Schweiz og udviklingen i selskabet efter købet, så enhver af deltagerne i mødet kan med rimelighed have haft en vis anledning til at bringe TDC ind i en samtale, lige såvel som dette kan være sket som led i en opremsning af en række store danske selskaber i forbindelse med et forsøg på at afklare, hvad det rygte, som Svend Erik Hovmand var blevet præsenteret for, nærmere kunne gå ud på.

Kommissionen må endvidere lægge til grund, at reglerne om sambeskatning blev nævnt på mødet den 7. februar 2003 i forbindelse med, at Svend Erik Hovmand præsenterede rygtet for de øvrige deltagere – efter sin egen forklaring med omtale af, at rygtet havde forbindelse med udlandet. Dette fremgår utvetydigt af Per Bach Jørgensens forklaring og støttes af Peter Lofts forklaring om, at Per Bach Jørgensen fortalte ham, at han efter mødet havde opsøgt Ivar Nordland og forelagt denne sagen, hvortil Ivar Nordland svarede, at det måtte være forskellen mellem L 61 og L 99, det drejede sig om. Det støttes endvidere af, at Per Bach Jørgensen har forklaret, at Ivar Nordland i den forbindelse havde givet ham et eksemplar af lovforslag L 61, hvori han havde sat en streg ud for den relevante lovbestemmelse, hvilket eksemplar Per Bach Jørgensen har fremlagt for kommissionen. Endelig kan det bemærkes, at Ole Kjær og Per Bach Jørgensen på mødet gav tilsagn om at foretage en undersøgelse i henholdsvis Told- og Skattestyrelsen og departementet. En information om et rygte, der – således som det fremgår af Ole Kjærs forklaring – hverken videregav karakteren af det problem eller navnet på den virksomhed, som rygtet kunne angå, ville frembyde et ganske spinkelt grundlag for en meningsfuld undersøgelse af, om det præsenterede rygte havde noget på sig.

Kommissionen har derimod ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, hvorledes sambeskatningsreglerne nærmere blev bragt på bane eller af hvem.

Et par dage efter mødet, da Per Bach Jørgensen fortalte Svend Erik Hovmand, at embedsmændene mente, at de var klar over, hvilket lovforslag det drejede sig om, viste Svend Erik Hovmand ham en lille ”post it”-seddel, hvorpå der stod ”L 61”, som Svend Erik Hovmand havde modtaget fra Helge Sander. Kommissionen er tilbøjelig til at lægge til grund, at Svend Erik Hovmand efter mødet den 7. februar 2003 havde en fornyet kontakt med Helge Sander, hvorunder han modtog oplysningen om, at rygten havde sammenhæng med lovforslag L 61. Det ville efter kommissionens opfattelse savne mening, at Svend Erik Hovmand havde tilbageholdt denne oplysning på mødet den 7. februar 2003, hvis han havde været i besiddelse af den, og det fremgår ikke af nogen af de afgivne forklaringer, at L 61 skulle være blevet nævnt på mødet.

Det har god sammenhæng med kommissionens vurdering af indholdet af mødet den 7. februar 2003, når Preben Underbjerg Poulsen har forklaret, at Ole Kjær under deres anden samtale nogle dage senere oplyste, at det rygte, som ministeren havde spurgt til, handlede om L 61 og TDC.

Kommissionen anser det på dette grundlag – uanset Ole Kjærs forklaring – for overvejende sandsynligt, at Ole Kjær nogle dage efter mødet den 7. februar 2003 havde kendskab til, at det rygte, som Svend Erik Hovmand havde præsenteret på mødet, angik lovforslag L 61 og TDC.

Kommissionen finder imidlertid ikke, at denne viden nødvendigvis måtte give Ole Kjær anledning til at foretage sig noget. Der forelå en konkret anmodning om bindende forhåndsbesked, som var under behandling med henblik på forelæggelse for Ligningsrådet, og Ole Kjær var klar over, at departementet havde kendskab til de problemer, som sambeskatningsreglerne frembød, og havde i forbindelse med Ligningsrådets behandling af sag nr. 2 foretaget en særskilt underretning til departemen-

tet gennem Hans Kristian Andersen og – ifølge sin forklaring tillige – Ivar Nordland, hvorfor en yderligere rapportering til departementet fremstod som overflødig.

Der er intet grundlag for at antage, at Preben Kristiansen efter mødet skulle have fået oplysningen om L 61 og TDC, og selv om dette måtte være tilfældet, ville der for hans vedkommende gælde det samme, som er anført vedrørende Ole Kjær.

De forklaringer, som de implicerede har afgivet om forløbet af mødet den 7. februar 2003 har været så indbyrdes modstridende, at det må konstateres, at de ikke alle kan være objektivt sande. Henset til den ganske særlige karakter af dette møde – at Ole Kjær frygtede, at Told- og Skattestyrelsen havde pådraget sig en ny SparNord-sag, og at Per Bach Jørgensen var nervøs for den kammerateri-vinkel, der kunne anlægges på sagen, der efter hans forklaring vedrørte Henning Dyremose og et fradrag til TDC på 6 mia. kr. – og at det fra senest den 27. november 2003 må have stået alle deltagerne klart, at mødets forløb ville blive genstand for kommissionens undersøgelse, har kommissionen endvidere vanskeligt ved at fæste lid til, at de implicerede alle har afgivet uforbeholdne og fuldstændige forklaringer om den erindring, de på forklarings-tidspunktet havde om indholdet af mødet.

Forløbet efter mødet er belyst af et notat og en forklaring, der hidrører fra Poul Christensen, der ikke deltog i mødet. Den forklaring fra en af deltagerne i mødet, der falder naturligst sammen hermed, er den detaljerede og konsistente forklaring, som Per Bach Jørgensen har afgivet. Henset til den samlede afvisning af, at TDC skulle være blevet trukket specielt frem, som ligger i de forklaringer og besvarelser, som Helge Sander, Svend Erik Hovmand, Ole Kjær og Preben Kristiansen har afgivet, har kommissionen imidlertid efter de principper, som den må følge ved sine bevisvurderinger, jf. herved ovenfor i kapitel 3, afsnit 2, ikke fundet at kunne komme det virkelige be-givenhedsforløb nærmere, end det er fremgået ovenfor.

Peter Loft har forklaret, at Per Bach Jørgensen først langt senere orienterede ham om, at mødet havde været afholdt. Heroverfor står, at Per Bach Jørgensen har forklaret, at han samme dag, som Peter Loft kom tilbage fra ferie, stod på hans kontor ”som et plantet spyd” og fortalte ham ”om mødet hos Ole Kjær og om alt, hvad der var foregået”.

Ved bedømmelsen af disse forklaringer bemærker kommissionen, at det ville være overordentlig unaturligt, hvis en embedsmand, der i departementschefens fravær havde deltaget i et møde med ministeren med et indhold som det, kommissionen her må lægge til grund, ville undlade at delagtiggøre departementschefen heri ved først givne lejlighed. Kommissionen er derfor tilbøjelig til at lægge til grund, at Per Bach Jørgensen underrettede Peter Loft om mødet og dettes indhold umiddelbart efter, at Peter Loft var vendt tilbage fra ferie.

Indholdet af den orientering, som Per Bach Jørgensen gav Peter Loft, var efter Peter Lofts forklaring, at Ivar Nordland over for Per Bach Jørgensen havde udtalt, at det måtte dreje sig om forskellen mellem lovforslag L 61 og L 99, så de havde ikke holdt hånden over nogen. Henset til, at den kammerateri-vinkel på sagen, som havde optaget Per Bach Jørgensen, således var dementeret, finder kommissionen ikke, at det kan karakteriseres som en fejl, at Peter Loft undlod at drøfte spørgsmålet med Svend Erik Hovmand eller at tage kontakt til Ole Kjær for at søge det materielle indhold af den sag, som sandsynligvis måtte versere i Told- og Skattestyrelsen, afklaret.

Kommissionen finder anledning til at bemærke, at det ikke ville have haft betydning for virkningerne af TDC's dispositioner vedrørende Talkline-selskabet, at der var blevet taget et lovgivningsinitiativ i umiddelbar fortsættelse af mødet den 7. februar 2003 og ikke – som det faktisk skete med fremsættelsen af lovforslag L 27 – i oktober 2003. Dette beror på, at TDC havde gennemført de dispositioner, der har betyd-

ning for selskabets skatteretlige position, allerede i 2000, at der således alene var spørgsmål om, i hvilket omfang de skattemæssige virkninger i efterfølgende indkomstår kunne begrænses, og at det, som det fremgår af ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne i lovforslag L 27, jf. herom nærmere kapitel 6, afsnit 3, ikke ville være muligt at lade lovgivning få virkning for muligheden for skattemæssige afskrivninger vedrørende indkomstår, der havde taget deres begyndelse før fremsættelsen af et lovforslag.

Et lovforslag fremsat i umiddelbar fortsættelse af mødet den 7. februar 2003 ville imidlertid – henset til den udformning, som ikrafttrædelsesbestemmelserne fik i det senere fremsatte lovforslag L 27, jf. herom nærmere kapitel 6, afsnit 3 – kunne have betydning i to situationer. Ethvert selskab ville således have ret til fradrag for tab i forbindelse med afståelser foretaget frem til datoen for fremsættelse af et lovforslag, og selskaber, hvis regnskabsår udløb i tiden mellem en hypotetisk fremsættelsesdato og den faktiske fremsættelsesdato den 9. oktober, ville opnå yderligere et års afskrivninger.

TDC blev bragt på bane på mødet i lovgruppen om international beskatning den 24. februar 2003, og efter Ivar Nordlands anmodning sendte Selskabsomstruktureringskontoret ham samme dag kontorets notat af 7. november 2002 og Selskabsrevisionens brev af 19. februar 2003 – materiale, som indeholdt alle relevante oplysninger vedrørende TDC-sagen og de retlige spørgsmål, som den kunne give anledning til at overveje også i et generelt perspektiv. Det fremgår af Ivar Nordlands mail til Per Bach Jørgensen, hvormed materialet blev videresendt, at Ivar Nordland ikke inden videre-sendelsen havde ”haft tid til at studere” dette. Ivar Nordland har forklaret, at den benyttede vending dækker over, at han ikke havde åbnet de vedhæftede filer, og at han i øvrigt ikke læste materialet, før han modtog materiale til brug for Ligningsrådets møde den 17. juni 2003, hvor han skulle deltage som departementets tilfornordnede. Om



årsagen til, at han ikke i mellemtiden havde læst materialet, har Ivar Nordland forklaret, at han havde glemmt, at han havde modtaget det. Jesper Leth Vestergaard har heroverfor forklaret, at ”de” inden den 17. marts 2003 var blevet bekendt med TDC-sagen gennem dokumenter modtaget fra Told- og Skattestyrelsen.

Det forekommer – uanset at Ivar Nordland ikke skulle anvende det efterspurgte materiale ved behandlingen af en verserende sag – ejendommeligt, at han skulle undlade at gennemlæse materiale, som han selv havde efterspurgt vedrørende en sag inden for hans embedsområde. Merete Helle Hansens mail af 24. februar 2003 er stilet til Ivar Nordland, der videresendte den til Per Bach Jørgensen og Poul Christensen, og Jesper Leth Vestergaards kilde til de oplysninger om TDC-sagens indhold og de tal i sagen, som ”de” var blevet bekendt med, kan således rimeligvis alene være enten Ivar Nordland eller Poul Christensen. Henset til, at Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han formentlig har givet Selskabsrevisionens notat af 19. februar 2003 videre til Poul Christensen, forekommer det nærliggende at antage, at Jesper Leth Vestergaards kilde til oplysningerne om TDC-sagen var Ivar Nordland. Hvis kilden uanset det anførte var Poul Christensen, forekommer det lidet sandsynligt, at Jesper Leth Vestergaard skulle have undladt at drøfte TDC-sagen med Ivar Nordland. Kommissionen finder derfor at kunne lægge til grund, at Ivar Nordland uanset sin forklaring forud for afgivelsen af indstillingen af 17. marts 2003 var bekendt med TDC-sagens nærmere indhold.

Når Ivar Nordland – således som kommissionen har fundet at kunne lægge til grund – nu var blevet bekendt med TDC-sagen og de beløb, der var involveret heri, var der derfor efter kommissionens opfattelse anledning til at reagere anderledes end – som sket – ved med en helt generel begrundelse at indstille, at der blev nedsat en projektgruppe med henblik på fremsættelse af lovforslag [jf. nedenfor i kapitel 16, afsnit 3.2.4]. Kommissionen er opmærksom på, at fx administrative forhold eller hensyn til

tilrettelæggelsen af selskabsligningen eller til en vis kontinuitet i retstilstanden kunne bevirke, at Skatteministeriet på trods af kendskab til, at en mulighed for en utilsigtet anvendelse af reglerne om frivillig sambeskatning faktisk blev udnyttet, ville vælge at undlade at afskære denne ved et isoleret lovindgreb, men ville lade det indgå i en samlet revision af regelsættet. Kommissionen finder imidlertid, at en beslutning herom [jf. nedenfor i kapitel 16, afsnit 3.2.4] måtte træffes på højeste niveau i departementet og på grundlag af en forelæggelse, der ville muliggøre, at denne beslutning blev truffet på et fyldestgørende grundlag. Kommissionen bemærker i den forbindelse, at den indstilling, som bilaget til forelæggelsen for direktionen af 28. marts 2003 indeholdt, ikke angav, at det var af væsentlig betydning, at den tidsmæssige ramme for arbejdet blev overholdt, og årsagen hertil. Uanset at Ivar Nordland på dette tidspunkt ikke havde nogen afdelingschef, og at en forelæggelse for departementschefen af et forløb og en problemstilling, der var så kompliceret, som det faktisk var tilfældet, muligvis ikke fremstod som nærliggende, finder kommissionen, at Ivar Nordlands håndtering af den information, som han efter kommissionens bevisvurdering var i besiddelse af, er kritisabel, og at den attitude, som Ivar Nordland anlagde over for karakteren og omfanget af det materielle problem, som TDC-sagen tydeliggjorde, og dettes provenumæssige konsekvenser, står i betydelig kontrast til den hast, hvorved departementet handlede, da det stod klart, at TDC-sagen kunne afstedkomme spørgsmål til ministeren, som ville kunne opfattes som ubehagelige i politisk sammenhæng.

Det forhold, at Ivar Nordland i forbindelse med regeringsskiftet i 2001/02 havde ønsket lovforslag L 61 genfremsat helt eller delvis, men havde måttet acceptere, at alene elementet vedrørende tvungen sambeskatning kom til at indgå i den nye regeringslovprogram, kan ikke medføre en ændret bedømmelse. Tilsvarende kan heller ikke det forhold, at Niels Kristensen havde oplyst, at TDC ikke ville få medhold i sin anmodning om en bindende forhåndsbesked, efter de oplysninger om TDC-sagens stør-

relse og karakter, som fremgik af det materiale, som Ivar Nordland modtog fra Merete Helle Hansen, fritage ham fra pligten til at orientere fyldestgørende om TDC-sagen [jf. kapitel 16, afsnit 3.2.4].

De bemærkninger, som kommissionen har fremsat ovenfor vedrørende den manglende effekt på de skattemæssige virkninger af TDC's dispositioner, som en fremsættelse af lovforslag tidligere end 9. oktober 2003 – men dog i 2003 – ville have haft, gælder også ved bedømmelsen af indholdet af indstillingen af 17. marts 2003.

Det kan ikke lægges til grund, at Peter Loft har fået det ovenfor nævnte materiale fra Told- og Skattestyrelsen eller Jesper Leth Vestergaards notat af 26. maj (oprindeligt 12. maj) 2003 eller på anden måde er blevet orienteret om TDC-sagen forud for den 10. juni 2003, jf. herom nedenfor i kapitel 15, afsnit 1.2.

Tilsvarende kan det ikke lægges til grund, at Svend Erik Hovmand er blevet orienteret om TDC-sagen før tidligst den 16. juni 2003, jf. nedenfor i kapitel 15, afsnit 1.2.

Til det ovenfor anførte om virkningen af en tidligere fremsættelse af lovforslag end sket bemærker kommissionen med henvisning til kapitel 17, at alle de tre selskaber, for hvilke afskrivninger kan blive aktuelle som følge af dispositioner af nogenlunde tilsvarende karakter som dem, TDC gennemførte vedrørende Talkline, har og i det relevante tidsrum havde kalenderåret som regnskabsår. En tidligere fremsættelse af et lovforslag end den 9. oktober 2003 ville således efter de oplysninger, som foreligger for kommissionen, ikke have haft nogen virkning for så vidt angår disse selskabers adgang til at foretage skattemæssige afskrivninger i indkomståret 2003. Kommissionen har ikke kendskab til, om noget af disse selskaber i perioden mellem februar og den 9. oktober 2003 har foretaget relevante afståelser.

Kommissionen har ikke bemærkninger til det forhold, at Told- og Skattestyrelsen foranledigede behandlingen af TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked udsat fra Ligningsrådets møde den 17. juni 2003 til rådets møde i august. Kommissionen lægger herved vægt på, at udsættelsen efter det foreliggende blandt andet var begrundet i, at Ligningsrådets formand ønskede, at Told- og Skattestyrelsen skulle genoverveje sin – i første omgang negative – indstilling til sagen, og at han vurderede, at sagen ikke var af hastende karakter.



## Kapitel 15

Perioden fra juni til november 2003

### **1. Perioden fra juni til den 19. august 2003 (Ligningsrådets afgørelse i TDC-sagen)**

#### 1.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Under en konference for medarbejdere i Skatteministeriets departement den 10. juni 2003 underrettede Ivar Nordland Peter Loft om Ligningsrådets forestående behandling af TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked.

I en forelæggelse for departementschefen af 11. juni 2003 vedrørende ”de manglende stramminger af den frivillige sambeskatning” påtegnet af Peter Loft den 13. juni 2003 blev det oplyst, at orienteringen af ministeren havde bestået i, at ministeren ved tiltrædelsen generelt blev orienteret om de lovforslag, som bortfaldt ved folketingsvalget, samt at han havde besvaret Skatteudvalgets spørgsmål 36 til lovforslag L 99. Der var for så vidt angår de bortfaldne lovforslag henvist til et vedlagt notat, som var lagt op til ministeren sammen med den samlede velkomstpakke, med omtale af de nævnte lovforslag.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at det vist er ham, der har skrevet forelæggelsen. Anledningen var, at Ligningsrådets afgørelse i TDC-sagen nærmede sig, og at Peter Loft havde anmodet om en redegørelse om, hvad ministeren havde fået at vide.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at han ikke erindrer at have set notatet. Han mener, at han først blev orienteret på et senere tidspunkt – først på sommeren.

Et udateret notat, som må stamme fra denne periode, omhandler ”Oplæg til strategi for ministerens håndtering af TDC-sagen”. I notatet hedder det blandt andet: ”Uagtet at den interne begrundelse for ikke at medtage Socialdemokraternes forslag til lukning af hullet var frygt for en utidig diskussion af skattestoppet, har skatteministeren aldrig givet udtryk for det offentligt. Derimod har han svaret Folketinget: ...”

Notatet indeholder herefter nogle overvejelser om den nærmere udformning af den bestemmelse, hvormed hullet skulle lukkes. Det anføres, at en isoleret gentagelse af L 61 psykologisk forekommer forkert, men at forslaget kan ændres og udvides på nogle punkter. ”Effekten er stort set den samme, men i stedet for at bruge et rundt rødt plaster på såret anvender vi et firkantet blå plaster. Herefter kan ministeren sige, at det er hans eget forslag som en berettiget reaktion på LR’s afgørelse den 19. august.”

Ivar Nordland har forklaret, at han skrev notatet, der var til Peter Loft og dernæst til direktionen. Ministeren blev først orienteret den 15. juni 2003. Han orienterede også Peter Loft om, at han under telefonsamtaler med Preben Underbjerg Poulsen havde fået bekræftet, at Told- og Skattestyrelsen ville trække TDC-sagen fra Ligningsrådets møde den 17. juni 2003. Det, som han har anført i notatet, gengiver hans egen fortolkning af baggrunden for Peter Lofts ordre om at tage skærpelserne ud af L 61. Det anførte er ikke udtryk for, at der var en sondring mellem den reelle, interne begrundelse og den, som de havde givet til Folketinget. Det fremgik af oplægget til Ligningsrådet, at TDC brugte L 61 mod dem. Det var det, der var anstødsstenen til, at L 61 var i spil, og det, som oppositionen givetvis ville tage frem. Det krævede ikke meget politisk talent at være opposition i denne situation. De begyndte at komme i tvivl om, hvorvidt L 61 ville have hindret TDC i at få det, de ønskede, men undersøgte det ikke nærmere – ”Det var ikke tiden til at begynde at pære rundt i juraen”.

Peter Loft har forklaret, at han er overbevist om, at han ikke har set dette notat. Han ville, hvis han havde set det, klart være gået imod bemærkningen om, at den interne begrundelse for ikke at medtage Socialdemokraternes forslag til lukning af hullet var frygt for en utidig diskussion af skattestoppet, idet dette udsagn efter hans opfattelse ikke er korrekt. Han ville endvidere have kunnet huske, hvis han tidligere havde set bemærkningen om blå og røde plastre.

Efter at være forholdt en mailudveksling, hvoraf fremgår, at Ivar Nordland har sendt notatet til ham, og han har svaret: ”det ser fornuftigt ud – kan vi ikke tage det på dir-mødet i orgen” har Peter Loft forklaret, at han ikke husker at have læst notatet. Hans bemærkning må forstås således, at ”vi kan tale om det i morgen”.

Ivar Nordland har forklaret, at Peter Loft havde godkendt notatet ”oplæg til strategi for ministerens håndtering af TDC-sagen, inden han skrev et notat om ”TDC-sagen i en nøddeskal”, jf. herom nedenfor.

I et notat af 15. juni 2003 om optioner for politisk håndtering af TDC-sagen anfører Ivar Nordland efter en kort præsentation af TDC-sagens problem: ”På baggrund af forlydender i rådgiverkredse blev ovennævnte fremgangsmåde imødegået af den forrige regering i lovforslag L 61, ... Den af TDC beskrevne teknik anvendes formentlig også i deres Schweiziske telefonselskab og af andre koncerner. ...”

I notatet beskriver Ivar Nordland tre muligheder for håndtering af sagen: forsvar for de gældende regler, et målrettet lovforslag, der lukker hullet, og en ”helhedsløsning”, der indebærer, at hullet forsvinder, enten ved en større omstrukturering af sambeskatningsreglerne eller ved afskaffelse af den grænseoverskridende sambeskatning, eventuelt kombineret med en sænkelse af selskabsskatten. Om den tredje mulighed anfø-



res det, at den af politiske årsager må anses for ”umoden”. Hermed sigtes til, at den i visse kredse vil blive oplevet som en skærpelse, som er i strid med skattestoppet.

På en udgave af notatet har Peter Loft ud for mulighed nr. 2, målrettet lovforslag anført, at dette ikke er uden skattestopproblemer.

Den 16. juni 2003 blev der i Skatteministeriets departement udarbejdet en forelæggelse for skatteministeren: ”Ligningsrådets afgørelse om gratis milliardfradrag for TDC”. Som bilag hertil var vedlagt notatet af 15. juni 2003 samt et notat, ligeledes udarbejdet af Ivar Nordland: ”TDC-sagen i en nøddeskal”.

Ivar Nordland har forklaret, at henvisningen i notatet af 15. juni 2003 til forlydender i rådgiverkredse går på hans samtale med Niels Josephsen. De havde ikke analyseret, om L 61 ville have hindret TDC’s fremgangsmåde, men arbejdede på, hvorledes de skulle håndtere problemstillingen. Han hældede i situationen selv mest til et målrettet lovforslag, men havde den principielle opfattelse, at man burde gennemføre en helhedsløsning. Det var imidlertid svært og burde ikke ske akut. Oplysningerne i nøddeskalnotatet havde han fra sagsfremstillingen i Told- og Skattestyrelsens indstilling til Ligningsrådet.

Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at oplysningerne i notatet af 15. juni 2003 om TDC’s schweiziske datterselskab stammer fra Poul Christensen, mens henvisningen til andre koncerner var udtryk for en formodning baseret på deres almindelige erfaring.

Peter Loft har forklaret, at han formentlig først på dette tidspunkt blev bekendt med, at det var rygter i rådgiverkredse, der havde været anledningen til forslaget om æn-

dring af selskabsskatteovens § 31, stk. 6, i L 61. Han og Ivar Nordland drøftede ikke, om L 61 ville have hindret TDC's fremgangsmåde.

I notatet "TDC-sagen i en nøddeskal" beskriver Ivar Nordland, at den omstrukture-ring af sit tyske datterselskab, som TDC har foretaget, i kraft af en overdragelse af goodwill medfører et gratis løft i afskrivningsgrundlaget på 7 mia. kr. Notatet omtaler ikke, at afskrivningslovens § 40, stk. 5 – således som det efter Ivar Nordlands forklaring var hans opfattelse – ville hindre afskrivning på grundlag af et beløb, der oversteg den oprindelige anskaffelsessum på 1,7 mia. kr. Ivar Nordland har herom forklaret, at han skrev notatet på grundlag af Told- og Skattestyrelsens indstilling til Ligningsrådet, og heri var afskrivningslovens § 40, stk. 5, ikke omtalt. Han tænkte heller ikke på bestemmelsen ved sin udarbejdelse af senere notater om den politiske håndtering af sagen.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at han ikke husker at have set notatet eller forelæggelsen, at have hørt om forlydender i rådgiverkredse eller at have deltaget i overvejelser om, hvorvidt L 61 ville have hindret TDC's fremgangsmåde, men han kan genkende de overvejelser, der gøres i notaterne. Han hældede til at begynde med mest til, at de burde forsøge at sænke selskabsskatten. Han var i starten mest for en helhedsløsning.

Den 17. juni 2003 afholdt Ligningsrådet møde. TDC's anmodning, som havde været sat på til behandling på dette møde, var som anført blevet trukket fra mødet. Christen Amby stillede på mødet spørgsmål om, hvorfor forslaget til ændring af selskabsskatteovens § 31, stk. 6, der havde været indeholdt i L 61, ikke var med i L 99. Som svar herpå henviste Told- og Skattestyrelsen til det svar, som skatteministeren havde givet Folketingets Skatteudvalg på dettes spørgsmål 36 til L 99, jf. kapitel 10, afsnit 1.3.

Efter at regeringens Økonomiudvalg på sit møde den 23. juni 2003 havde besluttet, at der skulle arbejdes videre med overvejelserne om, hvorledes regeringen skulle reagere på TDC-sagen efter dennes afgørelse i Ligningsrådet i august 2003, forelå der den 25. juni 2003 et udkast (2) til forslag om ændring af selskabsskatteoven (indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver) med forslag til ændring af § 31, stk. 6.

Den 11. august 2003 udarbejdede Niels Kristensen og Merete Helle Hansen efter Ole Kjærs ønske en redegørelse for TDC-sagen til Peter Loft. I notatet beskrives dels den løsning, som TDC ønskede – mulighed for tabsfradrag/afskrivning baseret på goodwill-værdien pr. 31. december 2000 på 6-7 mia. kr. – dels Told- og Skattestyrelsens indstilling til Ligningsrådet – at TDC alene ville kunne få tabsfradrag/afskrive baseret på den oprindelige anskaffelsessum for goodwill på 1,7 mia. kr. Det anføres videre: ”Styrelsens løsning giver imidlertid i højere grad end TDCs løsning mulighed for, at man altid kan konvertere et ikke realiseret tab på aktier i et datterselskab ejet mere end 3 år til et fradragsberettiget tab på goodwill ved at omdanne datterselskabet til et kommanditselskab.”

Ole Kjær har forklaret, at han blev opmærksom på, at Ligningsrådet, hvis det fulgte Told- og Skattestyrelsens indstilling, ville åbne for et andet hul. Han anmodede derfor om, at Peter Loft blev orienteret herom. På dette tidspunkt var Peter Loft allerede bekendt med TDC's anmodning og de involverede beløb, ligesom han siden før sommerferien havde vidst, at sagen skulle behandles på Ligningsrådets møde i august. Efter at de havde fået kendskab til Niels Winther-Sørensens holdning, var risikoen for, at Ligningsrådet ville træffe en afgørelse til fordel for TDC, nærliggende.

Niels Kristensen har forklaret, at de nu for tredje gang havde et hul-problem, der var foranlediget af, at man havde berostillet denne del af L 61. Alle var enige om, at

Told- og Skattestyrelsen forfulgte et godt formål, når man søgte at forhindre, at TDC fik det fradrag, som TDC ønskede.

Merete Helle Hansen har forklaret, at hun har skrevet notatet på anmodning fra Niels Kristensen, og at baggrunden var, at Ole Kjær mente, at det var en sag, som Peter Loft skulle orienteres om. Alene det involverede beløb kunne efter hendes opfattelse begrunde en underretning til Peter Loft.

Peter Loft har forklaret, at han har spurgt sig selv, hvad formålet med denne forelæggelse var. Han undrede sig over den. Den er givetvis ikke gået videre til ministeren.

Ivar Nordland har forklaret, at han mener, at han fik en kopi af notatet fra Peter Loft. Han opfattede det som en almindelig orientering til Peter Loft om sagen. Peter Loft og han talte ikke om notatet.

Den 13. august 2003 blev der i Statsministeriet udarbejdet et notat om TDC-sagen. Efter en omtale af to mulige modeller – lukning af det aktuelle hul og en ophævelse af den frivillige sambeskatning kombineret med en nedsættelse af selskabsskatten – anføres det: ”En simpel lukning af det konkrete hul i sambeskatningsreglerne ... vil formelt ikke stride mod skattestoppet, men kritik heraf kan ikke udelukkes.”

Nils Bernstein har forklaret, at han formentlig har orienteret statsministeren mundtligt og har fået en mundtlig resolution. Oplysningerne i notatet hidrører fra Skatteministeriet.

Anders Fogh Rasmussen har forklaret, at når notatet ikke bærer hans signatur, har han ikke set det.

Den 18. august 2003 udarbejdede Ivar Nordland et notat om ikrafttrædelsen af de forslag, som skulle indeholdes i det kommende lovforslag (L 27) og sendte det til Justitsministeriet med henblik på en udtalelse om, hvor hurtigt de foreslåede ændringer ville kunne få virkning, uden at der ville blive tale om ekspropriation. Kontakten mellem Skatteministeriet og Justitsministeriet førte til, at de ikrafttrædelsesregler, som Skatteministeriet egentlig havde ønsket, på visse punkter blev blødt op. Ikrafttrædelsesreglerne i lovforslag L 27 blev ikke undergivet ændringer af betydning for kommissionens undersøgelse under Folketingets behandling af lovforslaget.

På sit møde den 19. august 2003 behandlede Ligningsrådet TDC's forespørgsel. Told- og Skattestyrelsens indstilling gik fortsat ud på, at TDC alene skulle have adgang til at få afskrivning/fradrag baseret på den oprindelige anskaffelsessum på 1,7 mia. kr. Ved Ligningsrådets afstemning blev indstillingen forkastet, således at TDC fik adgang til afskrivning/fradrag baseret på handelsværdien på omdannelsestidspunktet.

### 1.2. Kommissionens vurdering

Efter de forklaringer, som Peter Loft og Ivar Nordland har afgivet, lægger kommissionen til grund, at Ivar Nordland ikke havde orienteret Peter Loft om, at der verserede en anmodning om bindende forhåndsbesked fra TDC, på noget tidspunkt forud for den 10. juni 2003, hvor orienteringen fandt sted i forbindelse med medarbejderkonferencen, og at Peter Loft i forbindelse med, at han modtog den mundtlige orientering, anmodede om en skriftlig orientering, som blev givet med Ivar Nordlands notat af 11. juni 2003, som Peter Loft formentlig har modtaget den 12. juni 2003.

Kommissionen lægger efter indholdet af mailvekslingen mellem Peter Loft og Ivar Nordland den 12. juni 2003 til grund, at Peter Loft har modtaget og læst Ivar Nordlands strateginotat, hvori der henvises til frygten for en utidig diskussion af skatte-

stoppet som den interne begrundelse for ”ikke at medtage Socialdemokraternes forslag til lukning af hullet”.

Kommissionen finder imidlertid ikke, at Peter Lofts svarmail kan tages som udtryk for, at han har tilsluttet sig en opfattelse, hvorefter skattestoppet skulle være til hinder for lukning af ”huller” i skattelovgivning. Med sin mail fremsendte Ivar Nordland et notat, der beskrev mulige strategier for den fremadrettede håndtering af TDC-sagen, og disse forslag skulle drøftes på et direktionsmøde dagen efter. Det kan på denne baggrund efter kommissionens opfattelse ikke forventes, at Peter Loft på dette tidspunkt skulle have indledt en nærmere drøftelse pr. mail med Ivar Nordland om baggrunden for den beslutning, der i forbindelse med forberedelsen af det, der skulle blive til lovforslag L 99, blev truffet om ikke at lade forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indgå i den nye regerings lovprogram.

Ivar Nordland har forklaret, at Svend Erik Hovmand blev orienteret om TDC-sagen den 15. juni 2003. Det kan konstateres, at der foreligger et notat af denne dato, udarbejdet af Ivar Nordland, og en forelæggelse for skatteministeren, dateret den 16. juni 2003 og med en påtegning af samme dato fra Peter Loft: ”Jeg foreslår en kort drøftelse herom”. Kommissionen kan ikke fastlægge præcist, hvornår Svend Erik Hovmand – der har forklaret, at han kan genkende de overvejelser, som gøres i dokumenterne – faktisk blev orienteret, men lægger til grund, at dette tidligst er sket på grundlag af disse to dokumenter og senest den 23. juni 2003, på hvilken dato Statsministeriet efter den forklaring, som Nils Bernstein har afgivet, jf. nedenfor i afsnit 3.1, blev orienteret om TDC-sagen.

Ivar Nordland var efter sin forklaring i sommeren 2003 af den opfattelse, at afskrivningslovens § 40, stk. 5, allerede før fremsættelsen af lovforslag L 61 udelukkede, at dispositioner som dem, TDC havde foretaget, ville få skattemæssige virkninger her i

landet. Denne holdning måtte indebære, at TDC-sagen i virkeligheden overhovedet ikke frembød noget problem. Det forekommer på denne baggrund ejendommeligt, at Ivar Nordland undlod at anføre dette i sine notater om den politiske håndtering af sagen. Ivar Nordlands forklaring, hvorefter han ikke tænkte på bestemmelsen, ændrer ikke kommissionens opfattelse.

## **2. Perioden fra den 19. august 2003 til Selskabsrevisionens redegørelse af 15. november 2003**

### 2.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Efter Ligningsrådets afgørelse påbegyndte Told- og Skattestyrelsen sagsbehandlingen vedrørende den resterende del af TDC's forespørgsel – ”Udgjorde afskrivningsgrundlaget efter danske regler for de aktiver, der var knyttet til Talkline GmbH & Co. KG's aktiviteter den 29./30. december 2000 950,8 mio. euro?”

Fra august til oktober 2003 blev der udarbejdet en række notater til regeringens Økonomiudvalg om håndtering af sagen med flere mulige løsningsmodeller, herunder et målrettet indgreb eller afskaffelse af den grænseoverskridende sambeskatning kombineret med en nedsættelse af selskabsskatten.

På et møde i regeringens Økonomiudvalg den 3. oktober 2003 blev det besluttet, at regeringen – blandt andet som reaktion på Ligningsrådets afgørelse i TDC-sagen – skulle fremsætte et lovforslag, der lukkede to huller i selskabsbeskatningen [vedrørende sambeskatning og creditlempelse, jf. titlen på lovforslag L 27 gengivet straks nedenfor].

På ministermødet den 7. oktober 2003 fik skatteministeren tilslutning til at fremsætte L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og lig-

ningsloven (Indgangsværdier for afskrivningsberettigede aktiver samt creditlempelse ved sambeskatning). Lovforslaget blev herefter fremsat den 9. oktober 2003 og førstebehandlet den 11. november 2003.

Tirsdag og onsdag den 11. og 12. november 2003 bragte dagbladet JyllandsPosten i flere artikler en omtale af TDC-sagen.

Onsdag den 12. november 2003 stillede MF Morten Homann spørgsmål S 653-S 656 til statsministeren til skriftlig besvarelse. Spørgsmålene er gengivet ovenfor i kapitel 11, afsnit 3.2.

Fredag den 14. november 2003 bragte JyllandsPosten et interview med Henning Dyrerose, hvori denne citeres for blandt andet en udtalelse om, at skattemyndighederne var fuldt ud bekendt med TDC's sag og alligevel valgte ikke at genfremsætte lovforslaget [L 61].

Samme dag, den 14. november 2003 stillede MF Jens Peter Verner sen spørgsmål S 703 og S 704 til statsministeren til mundtlig besvarelse. Spørgsmålene er gengivet ovenfor i kapitel 11, afsnit 3.3.

Statsministeriet sendte samme dag kl. 16.02 spørgsmål S 703 og S 704 pr. fax til Skatteministeriet med anmodning om et svarudkast senest mandag den 17. november 2003 ved udgangen af dagen.

Peter Loft har forklaret, at skatteministeren havde været i kontakt med Henning Dyrerose, der sagde, at det ikke passede, når myndighederne hævdede, at de ikke kendte til TDC's sag. Peter Loft bad herefter Jens Drejer om at undersøge det, og han har formentlig bedt Jens Drejer om at kontakte Palle Graff herom. Han har ikke overhørt



en samtale mellem Jens Drejer og Palle Graff herom. Det, han ønskede at få at vide, var, om de, da L 99 blev fremsat, havde en sådan viden om sagen, at det skulle have været med i forslaget. Det, han fokuserede på, var, hvornår myndighederne fik færtten af selve konstruktionen. Beløbet var også af en vis interesse, men det kunne man jo geare, som man ville, hvis blot maskinen fungerede. Det ville nok have været naturligt at sende folketingsspørgsmålene til mundtlig besvarelse til Selskabsrevisionen, hvis departementet havde fået dem i skriftlig form, men da det ikke var så tit, at Skatteministeriet skrev bidrag til en mundtlig besvarelse fra statsministeren til Folketinget, var der ikke nogen fast kutyme herfor. Han husker ikke, hvornår han selv blev klar over, at der var stillet spørgsmål i Folketinget.

Han fik en telefonisk orientering af Lars Nørthing i forbindelse med, at denne sendte redegørelsen af 15. november 2003 [jf. nærmere nedenfor] til ham. Han mener ikke, at Lars Nørthing nævnte, at Selskabsrevisionsafdelingen i september 2000 var opmærksom på, at det var et spørgsmål om afskrivning på goodwill. Han forstod det således, at Selskabsrevisionsafdelingen ikke i 2001 på nogen måde kunne have gennemskuet, at sagen vedrørte afskrivninger på goodwill, at Skatteministeriets system således ikke kendte til hullet, da departementet udarbejdede lovforslag L 99, og at det først i maj 2002 begyndte at gå op for Selskabsrevisionsafdelingen, hvad det var for en pengemaskine. Han var ikke selv i tvivl, idet han læste det sådan, at det helt klart først var i maj 2002, at de så lyset og begyndte at få færtten af, hvad der foregik.

Jens Drejer har forklaret, at han fredag den 14. november 2003 aftalte med Peter Loft, at han hurtigst muligt skulle bestille en redegørelse fra Selskabsrevisionen. Han ringede herefter til Palle Graff. Han husker ikke præcist, hvad han bad Palle Graff om, men det har utvivlsomt kredset om, hvornår systemet vidste, at sagen rummede disse store talstørrelser. Hans rekvirition rummede vel både beløbstørrelsen og spørgsmålet om, hvornår myndighederne kendte til den problemstilling, som sagen rummede.

De skulle have alle oplysninger frem. Han ved ikke, om redegørelsen skulle bruges til eller faktisk blev brugt til besvarelse af spørgsmål fra Folketinget. Jens Drejer har herom forklaret, såvel at han den 14. november 2003 vidste, som at han ikke vidste, at medlemmer af Folketinget havde stillet spørgsmål til statsministeren om TDC-sagen. Han mener ikke, at han har set Selskabsrevisionens redegørelse, for det var Peter Loft, der skulle have den. Peter Loft fik den direkte, og han har ikke hørt, at Peter Loft ikke havde fået det, han ønskede.

Palle Graff har forklaret, at Jens Drejer ringede til ham, efter at han om fredagen var kommet hjem. Jens Drejer ønskede, at Selskabsrevisionen på grund af skrivelserne om TDC-sagen skulle udarbejde en redegørelse for, hvornår Told- og Skattestyrelsen havde et begrundet skøn over, hvor stort et goodwill-beløb det drejede sig om. Palle Graff opfattede dette således, at det afgørende var, hvornår de havde modtaget de oplysninger fra TDC, som var nødvendige for, at skattemyndighederne kunne danne sig et begrundet skøn over værdien. Redegørelsen skulle foreligge mandag formiddag. Palle Graff fik ikke noget skriftligt fra Jens Drejer, som heller ikke sagde noget om, hvad oplysningerne skulle bruges til. Palle Graff ringede herefter til Solveig Mortensen og Lars Nørthing og anmodede dem om at udarbejde redegørelsen, så den lå klar til departementet tidligt mandag morgen.

Lørdag den 15. november 2003 ved 10-tiden ringede Lars Nørthing til Palle Graff og fortalte, at Ole Kjær havde ringet og fortalt, at han havde talt med Peter Loft, der skulle bruge nogle oplysninger til et møde med Henning Dyremose. Lars Nørthing og Palle Graff blev enige om, at det nok var den samme bestilling, som Jens Drejer havde afgivet, bortset fra, at det nu hastede noget mere, idet oplysningerne skulle foreligge allerede lørdag eftermiddag.

Ole Kjær har forklaret, at Peter Loft lørdag morgen ringede til ham og fortalte, at de på grund af artikler i JyllandsPosten ville drøfte sagen med Henning Dyremose og derfor gerne ville vide, hvad skattemyndighederne vidste. Man ønskede en afklaring af, hvem der vidste hvad hvornår. Ole Kjær opfattede Peter Lofts anmodning således, at det, han ønskede at få oplyst, var, hvornår ToldSkat blev klar over, at TDC gik efter at afskrive på oppustet goodwill. Han ringede til Lars Nørding, der oplyste, at de allerede var i gang, idet de havde fået en besked af Jens Drejer allerede fredag. Ole Kjær talte senere lørdag med Peter Loft, der fortalte, at det, han havde fået, svarede til det, han forventede. Ole Kjær var ikke klar over, at der var stillet spørgsmål i Folketinget til statsministeren. Ole Kjær så redegørelsen om aftenen den 15. november 2003. Hvis han havde haft kommentarer hertil, kunne han have ringet til Lars Nørding herom.

Peter Loft har forklaret, at han ikke husker samtalen lørdag morgen med Ole Kjær.

Lars Nørding har forklaret, at Palle Graff den 14. november 2003 telefonisk anmodede ham om i anledning af en rekvisition fra departementet, der var ved at indsamle oplysninger om sagen, at udarbejde en redegørelse for, hvornår Selskabsrevisionen havde et dokumenteret og forklaret bud på størrelsen af goodwill i TDC-sagen. Han fik ikke noget at vide om, hvem der skulle bruge redegørelsen eller til hvad. Han gik dog på grund af de seneste dages avisomtale ud fra, at den skulle bruges i forbindelse med den polemik, der havde været om sagen i Folketinget. Rekvisitionen kunne i og for sig besvares blot ved angivelse af en dato, men de blev enige om, at redegørelsen tillige skulle indeholde en fremstilling af den sagsbehandling, som Selskabsrevisionen havde været involveret i.

Han og Solveig Mortensen arbejdede på redegørelsen fra lørdag den 15. november om morgenen. De gennemgik sagsmapperne og fandt de dokumenter frem, som de

mente havde betydning for deres redegørelse. Omkring kl. 9.30 ringede Ole Kjær og fortalte, at Peter Loft ønskede en forelæggelse om Selskabsrevisionens rolle i TDC-sagen. Peter Loft skulle samme eftermiddag have et telefonmøde med Henning Dyremose. Lars Nørding fortalte, at de allerede var i gang med en redegørelse til departementet, og de blev enige om, at der måtte være tale om en dobbeltbestilling af den samme redegørelse.

Lars Nørding var om formiddagen i kontakt med Preben Underbjerg Poulsen. De drøftede de to bindende forhåndsbeskeder, men Preben Underbjerg Poulsen mente ikke, at Retsafdelingen kunne bidrage med noget til redegørelsen. Lars Nørding drøftede løbende redegørelsen med Palle Graff, som fik deres udkast pr. mail, efterhånden som arbejdet skred frem. Da redegørelsen var færdig, var de enige om, at den nu var klar til at sende af sted. Ole Kjær sagde, at han ikke behøvede at få den til godkendelse. Lars Nørding sendte den herefter pr. fax til Peter Loft med kopi til Ole Kjær og Preben Underbjerg Poulsen.

Lars Nørding og Solveig Mortensen havde under udarbejdelsen af redegørelsen haft en sammenskrevet udgave af de to notater af 16. oktober 2000 fremme. De drøftede, om de i redegørelsen skulle medtage angivelsen af goodwillbeløbet. De blev enige om, at det kun ville forplumre det, hvis de nævnte noget om udokumenterede beløb. Lars Nørding mener ikke, at han nævnte beløbet på 10 mia. kr. under telefonsamtalen med Palle Graff. De var ikke i tvivl om, at oplysningen om, at TDC den 28. maj 2002 anførte goodwillbeløbet til 860,2 mio. euro, var den korrekte besvarelse af den opgave, som de havde fået stillet.

Hvis de havde opfattet opgaven således, at det drejede sig om, hvornår Selskabsrevisionen fik kendskab til, at der var tale om en oppustet værdi for goodwill, ville de – efter det, de nu ved – have svaret, at de havde kendskab hertil den 16. oktober 2000.

De overvejede ikke at anføre dette, idet de vidste, at problemstillingen også var kendt i departementet.

Lars Nørding er efterfølgende blevet bekendt med indholdet af de spørgsmål, som MF Morten Homann havde stillet til statsministeren [S 653-S 656]. Det ville ikke have ændret redegørelsen, hvis han havde kendt dem under arbejdet med denne. Det ville kun have givet ”flimmer” at nævne udokumenterede tal på 10 mia. kr. og 15-20 mia. kr.

Solveig Mortensen har forklaret, at Palle Graff fredag den 14. november 2003 om aftenen ringede til hende og bad hende om at komme på arbejde om lørdagen. Anledningen var, at de skulle udarbejde et notat til departementet om, hvornår de kendte det konkrete beløb. Hun fik ikke noget at vide om, hvad notatet skulle bruges til, men hun havde bemærket avisskriverierne om sagen og fandt det naturligt, at departementet interesserede sig for sagen. Lørdag formiddag fik hun at vide, at Peter Loft skulle bruge notatet til en samtale med Henning Dyremose.

Lars Nørding og hun fandt lørdag morgen alle ind- og udgående dokumenter vedrørende sagen frem til brug for redegørelsen. TDC's oprindelige forespørgsel indeholdt ikke noget tal. De overvejede, om de skulle nævne det beløb på 15-20 mia. kr., som er anført i Selskabsrevisionsafdelingens notat af 20. september 2000. De valgte at afstå herfra, fordi beløbet var udokumenteret og ikke forklaret. De overvejede også at gengive den beskrivelse af problemstillingen, som fremgik af notaterne af 20. september og 16. oktober 2000, men fravalgte at tage det med. En forelæggelse må kun fylde én side, så de skulle have teksten skåret ned.

De var i stadig kontakt med Palle Graff, der havde flere rettelser, som blev indarbejdet i notatet.

Ole Kjær kritiserede dem senere for, at det ikke fremgik af notatet, hvornår de havde kendt til problemstillingen. Solveig Mortensen troede imidlertid, at alle havde kendt til denne problemstilling, som var beskrevet allerede i 2000.

Henning Dyremose har forklaret, at han i den periode talte i telefon med Svend Erik Hovmand ved tre lejligheder. Under de første to samtaler, der fandt sted fredag den 14. november 2003 omkring kl. 17 og søndag den 16. november 2003 omkring kl. 18, redegjorde han for, at TDC fandt det utilfredsstillende, at regeringen fremsatte et lovforslag [L 27], som reelt havde tilbagevirkende kraft og ville modvirke handlinger, hvis lovlighed Ligningsrådet klart havde bekræftet. Med hensyn til den tredje samtale henvises til afsnit 3.1 nedenfor.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at det meget vel kan passe, at han har haft tre telefonsamtaler med Henning Dyremose i denne periode. De drøftede dels den hævdede tilbagevirkende kraft af L 27, dels spørgsmålet om, hvornår skattemyndighederne vidste hvad. Dette sidste emne blev drøftet under to samtaler. Den første fandt vist nok sted den 14. november 2003. Han blev af sin sekretær bedt om at ringe til Henning Dyremose, der sagde, at skattemyndighedernes udtalelser som gengivet i aviserne var faldet ham for brystet, idet TDC helt tilbage fra 2000 havde holdt ToldSkat orienteret. Dette rystede Svend Erik Hovmand, som straks kontaktede Peter Loft og bad denne undersøge sagen. Den sidste samtale er omtalt i afsnit 3.1 nedenfor.

Han har givet set forelæggelsen af 15. november 2003, da han vendte tilbage fra en rejse til Rusland. Han går ud fra, at redegørelsen skulle bruges til besvarelsen af de spørgsmål, der var stillet i Folketinget.

## 2.2. Kommissionens vurdering

Sideløbende med, at Ligningsrådet den 19. august 2003 tog stilling til det hjemmelsmæssige aspekt i TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked af 28. maj 2002 og mod Told- og Skattestyrelsens fastholdte indstilling afgjorde dette i overensstemmelse med TDC's synspunkter, arbejdede Skatteministeriets departement med et udkast til lovforslag L 27. Det var Skatteministeriets opfattelse, at ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne skulle gå så langt i forhold til at regulere virkningerne af allerede gennemførte dispositioner, som det var muligt uden at komme i konflikt med grundlovens bestemmelser om ekspropriation. Skatteministeriet forelagde dette spørgsmål for Justitsministeriet, hvilket resulterede i en vis opblødning af det udkast, som Skatteministeriet havde forelagt.

Med hensyn til de mulige virkninger af, at lovforslag L 27 (først) blev fremsat den 9. oktober 2003, henvises til kommissionens bemærkninger ovenfor i kapitel 14, afsnit 3.2.

Kommissionen har ikke kunnet fastslå, om Peter Loft og Jens Drejer var bekendt med, at spørgsmål S 703 og S 704 var stillet, da Jens Drejer på foranledning af Peter Loft under en telefonsamtale fredag den 14. november 2003 om eftermiddagen anmodede Palle Graff om, at Selskabsrevisionen afgav en redegørelse om TDC-sagen. Kommissionen har heller ikke været i stand til at fastslå det præcise indhold af Jens Drejers anmodning. Der henvises til de forklaringer, som Peter Loft, Jens Drejer, Palle Graff og Lars Nørding har afgivet, og som er gengivet i uddrag ovenfor i afsnit 2.1. Det kan imidlertid efter Palle Graffs og Lars Nørdings forklaringer lægges til grund, at Palle Graff opfattede Jens Drejers rekvisition således, at det, som Selskabsrevisionens redegørelse skulle belyse, var, hvornår myndighederne havde modtaget de oplysninger fra TDC, som var nødvendige for, at skattemyndighederne kunne danne sig

et begrundet skøn over værdien af goodwill i Talkline, og at det var denne forståelse, Palle Graff videregav til Lars Nørding.

Peter Loft har efter sin egen forklaring fra begyndelsen af forløbet haft den opfattelse, at det, som Selskabsrevisionens redegørelse skulle belyse, var, hvornår ToldSkat blev klar over, at TDC gik efter at afskrive på oppustet goodwill. Det var i hvert fald den vinkel på opgaven, som Peter Loft gav udtryk for lørdag formiddag, hvor han – således som det efter Ole Kjærs forklaring må lægges til grund, uanset at Peter Loft ikke kan huske, at der har fundet en sådan samtale sted – kontaktede Ole Kjær telefonisk. Kommissionen har ikke kunnet fastslå, om denne telefonsamtale reelt vedrører den samme anmodning som den, Jens Drejer dagen forinden havde afgivet til Palle Graff, og om anledningen til samtalen blot var, at redegørelsen nu skulle foreligge tidligere end udbedt om fredagen, eller om der har været tale om en anmodning om et notat med en anden vinkling på sagen end den, som Selskabsrevisionen fredag eftermiddag var blevet anmodet om.

Kommissionen må imidlertid konstatere, at Lars Nørding på grundlag af sin samtale med Palle Graff fredag aften og samtalen med Ole Kjær lørdag formiddag var af den opfattelse, at der var tale om den samme rekvisition, og at Ole Kjær var enig heri. Det kan undre, at det forholder sig således. Den rekvisition, som Palle Graff videregav, gik som anført på, hvornår de havde modtaget de oplysninger fra TDC, som var nødvendige for, at myndighederne kunne danne sig et begrundet skøn over værdierne, mens den rekvisition, som Ole Kjær videregav, som anført gik på, hvornår ToldSkat blev klar over, at TDC gik efter at afskrive på oppustet goodwill. Lars Nørding var i telefonisk kontakt med Peter Loft et par gange i løbet af lørdagen, men samtalerne angik rent praktiske forhold i forbindelse med fremsendelsen af redegørelsen og ikke dennes indhold.



Selskabsrevisionens redegørelse var bestemt for Peter Loft, mens de telefoniske rekvisioner var afgivet af henholdsvis Jens Drejer og Ole Kjær. Kommissionen finder, at det navnlig henset hertil havde været det rigtigste, hvis redegørelsen indledningsvis havde angivet det spørgsmål, som redegørelsen efter Selskabsrevisionens opfattelse skulle belyse – hvornår man havde modtaget de oplysninger fra TDC, som var nødvendige for, at skattemyndighederne kunne danne sig et begrundet skøn over værdien.

Redegørelsen besvarer det spørgsmål, som Jens Drejer havde stillet telefonisk den 14. november 2003, således som Palle Graff havde opfattet dette og videregivet det til Lars Nørding og Solveig Mortensen.

Redegørelsen, der fremtræder som en rent faktisk beskrivelse af sagsforløbet – en opregning af brevsveksling og datoer for afholdte møder – uden nogen form for angivelse af de overvejelser, som Selskabsrevisionen måtte have gjort sig undervejs, besvarer derimod ikke det spørgsmål, som Peter Loft havde stillet til Ole Kjær.

Redegørelsen er efter kommissionens opfattelse heller ikke dækkende for det tema, der anføres i indledningen: ”Selskabsrevisionen har været inddraget i TDC-sagen på følgende måde: ...”. For at redegørelsen skulle være dækkende, måtte den ud over en rent faktisk beskrivelse af sagsforløbet tillige i det mindste have indeholdt oplysning om, at den problemstilling, som sagen kunne give anledning til, stod Selskabsrevisionsafdelingen klar i oktober 2000.

Kommissionens bemærkninger vedrørende indledningen til og indholdet af Selskabsrevisionens redegørelse af 15. november 2003 har kun Palle Graff og Lars Nørding som adressater, idet der ikke kan rettes bebrejdelse mod Solveig Mortensen, der som fuldmægtig deltog i udarbejdelsen af redegørelsen i tæt samarbejde med sin kontor-

chef. Navnlig henset til, at de to rekvisitioner, der blev afgivet til henholdsvis Palle Graff og Lars Nørding, som ovenfor anført begge blev afgivet mundtligt og ikke af den, som redegørelsen var bestemt for, finder kommissionen, at den forvrængning af information, som skete under forløbet, hverken kan lægges Palle Graff eller Lars Nørding til last, og at der således ikke er grundlag for kritik af nogen af dem.

Ole Kjær har forklaret, at det, som Peter Loft ønskede, at Selskabsrevisionens redegørelse skulle belyse, var, hvornår myndighederne blev klar over, at TDC gik efter at afskrive på oppustet goodwill. Ole Kjær har endvidere forklaret, at han i forbindelse med Ligningsrådets afgørelse i sag nr. 2 i maj/juni 2001 førte flere samtaler med Ivar Nordland, som han informerede om sin bekymring for den kommende sag, muligt uden at nævne TDC ved navn, men dog således at han gjorde Ivar Nordland opmærksom på problemstillingen med skattefri omdannelse i udlandet, med henblik på at denne skulle tage et lovgivningsinitiativ. På denne baggrund måtte Selskabsrevisionens redegørelse, som intet omtaler om, at myndighederne siden efteråret 2000 havde haft kendskab til den problemstilling, som sagen rejste, fremtræde som ufuldstændig og dermed misvisende for Ole Kjær, og det kan derfor undre, at Ole Kjær ikke fandt anledning til at reagere på redegørelsen, da han den 15. november 2003 om aftenen så denne.

Kommissionen kan ikke udtale sig om, hvorvidt Selskabsrevisionens redegørelse ville have fået et andet indhold, hvis Selskabsrevisionen havde været bekendt med spørgsmål S 703 og S 704 forud for udarbejdelsen af redegørelsen, eller om det ville have givet Selskabsrevisionen anledning til ændringer i den afgivne redegørelse, hvis man var blevet bekendt med spørgsmålene, inden disse blev besvaret. Kommissionen anser det derimod for utvivlsomt, at Selskabsrevisionen ville have reageret, hvis man var blevet gjort bekendt med, at redegørelsen ville blive anvendt som grundlag for, at det i et udkast til statsministerens besvarelse af spørgsmål i Folketinget ville blive

anført, at myndighederne først den 28. maj 2002 blev opmærksomme på, at handelsværdien ved indtræden under sambeskatning blev anvendt som indgangsværdi for goodwill.

Kommissionen kan ikke have bemærkninger til, at Peter Loft til brug for en orientering af sig selv anser det for tilstrækkeligt at afgive en mundtlig rekvisition om en redegørelse gennem tredjemænd, eller at han derefter anser den således rekvirerede redegørelse for tilstrækkelig til sit eget brug, uanset at den ikke angiver det eller de spørgsmål, som den skal tjene til at belyse.

Kommissionen har derimod bemærkninger til anvendelsen af redegørelsen som en del af grundlaget for udarbejdelsen af udkast til statsministerens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704. Disse bemærkninger er anført i afsnit 3.2 nedenfor.

### **3. Statsministerens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704, beslutningen om nedsættelse af en undersøgelseskommission**

#### 3.1. Det faktiske begivenhedsforløb

Til brug for udarbejdelse af udkast til svar på spørgsmål S 703 og 704 skrev Peter Loft et håndskrevet notat, hvoraf det blandt andet fremgår: ”2. forhåndsbesked begæres – 1. gang der høres om problemet”.

Den 17. november 2003 udarbejdede Skatteministeriet en forelæggelse for ministeren med udkast til svar på MF Jens Peter Vernersens spørgsmål S 703 og S 704. Forelæggelsen var vedlagt et baggrundsnotat med overskriften ”Skattehullet kort fortalt”. Notatet findes i flere udkast, der indeholder forskellige formuleringer vedrørende spørgsmålet om, i hvilket omfang Svend Erik Hovmand ved sin tiltræden var blevet orienteret om et hul i skattelovgivningen.

Ivar Nordland har forklaret, at Jesper Leth Vestergaard i hans fravær havde udarbejdet baggrundsnotatet. Da han den 17. november 2003 omkring kl. 13 kom tilbage til ministeriet efter nogle dages fravær, gik han ned til Peter Loft, som var i gang med en længere telefonsamtale med Nils Bernstein. Ivar Nordland hørte flere gange Peter Loft sige: ”Men det var jo på grund af skattestoppet”. Da Peter Loft kort tid efter samtalen kom ud på gangen, hvor Ivar Nordland, Jesper Leth Vestergaard og Jens Drejer stod og drøftede sagen, sagde han: ”Vi gjorde det jo på grund af skattestoppet, det var jo derfor, jeg beordrede alle skærpelserne ud af L 61.”

Det var Ivar Nordland, der samlede det materiale, som skulle bringes over i Statsministeriet, og sørgede for at få det bragt derover. Materialet bestod af Skatteministeriets udkast til besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704 samt baggrundsnotatet ”Skattehullet kort fortalt”. Den endelige udgave af baggrundsnotatet var godkendt af Peter Loft. Efter at materialet var overbragt til Statsministeriet, ønskede Svend Erik Hovmand nogle ændringer, som blev foretaget efter at være blevet godkendt af Peter Loft.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at han har set baggrundsnotatet. Det, der var afgørende for ham, var, at det fremgik klart, at han ikke var blevet orienteret om et hul i skattelovgivningen. Han har stedse haft den opfattelse, at hvis der var et hul, skulle det lukkes. Det har aldrig været i strid med skattestoppet at lukke huller.

Peter Loft har forklaret, at det slet ikke var med i hans overvejelser omkring eventuel genfremsættelse af L 61, at der kunne være en konflikt med den nye regerings skattestop. Overvejelserne gik alene på, at L 61 ikke var den nye regerings forslag, og at frivillig sambeskatnings-elementet fra L 61 ikke passede ind i det nye forslag. Hans bemærkning dengang til Ivar Nordland ”Husk nu skattestoppet” var kun en venligt ment henstilling.

Anders Fogh Rasmussen har forklaret, at han ikke har haft kontakt – mundtlig eller skriftlig – med Svend Erik Hovmand vedrørende besvarelsen af de stillede folketings spørgsmål. Han hørte ikke om, at Svend Erik Hovmand havde ført samtaler med Henning Dyremose. Der er ikke nogen, der over for ham har betvivlet, at lovforslag L 61 ville have lukket hullet. Det har hele tiden været hans opfattelse, at skattehuller skal lukkes, og at skattestoppet ikke er til hinder herfor. Det var først i forbindelse med sin forberedelse til besvarelsen af folketings spørgsmålene den 19. november 2003, at det gik op for ham, at nogen tilsyneladende havde en anden opfattelse.

Nils Bernstein har i forbindelse med gennemgang af en intern notits udarbejdet i Statsministeriet den 17. november 2003 forklaret, at den 23. juni 2003 var første gang, Statsministeriet hørte om TDC-sagen.

Den 18. november 2003 omkring kl. 14 blev der, formentlig på departementsråd Christian Kettel Thomsens initiativ, holdt et møde på dennes kontor med deltagelse af Christian Kettel Thomsen og Henrik Thomasen samt Peter Loft og Ivar Nordland. På mødet drøftede man besvarelsen af spørgsmål S 703 og S 704.

Henrik Thomasen har forklaret, at han var sagsbehandler på Statsministeriets sag. Han har ikke nogen meget klar erindring om indholdet af mødet. De kan godt have talt om forslag til ændrede formuleringer af svarene. Efter mødet, der formentlig har været en times tid, sendte han et revideret udkast til svar til Ivar Nordland. Det vil være helt sædvanligt, hvis han har pudset lidt på de formuleringer, der kan findes i det materiale, som fagministeriet har sendt til Statsministeriet, således at de præcise formuleringer ikke kan genfindes i fagministeriets skriftlige materiale. Det er derfor, Statsministeriet sikrer sig, at fagministeriet er enig i den formulering, som benyttes. Han husker ikke, om han har været i besiddelse af Skatteministeriets baggrundsnotat ”Skattehullet kort fortalt”, da han udarbejdede sine udkast. Han husker ikke, om han

har fået nogen reaktion fra Ivar Nordland eller fra Peter Loft, men hvis han ikke har gjort det, må Christian Kettel Thomsen utvivlsomt have fået det. Man ville ikke lade statsministeren afgive besvarelsen, uden at der forelå en aktiv reaktion fra fagministeriet.

Ivar Nordland har om mødet forklaret, at emnet for mødet var besvarelsen af spørgsmål S 703 og S 704. Christian Kettel Thomsen spurgte Peter Loft, hvorfor lovforslag L 61 ikke var blevet genfremsat, hvortil Peter Loft svarede, at det skyldtes, at Skatteministeriet dengang vurderede, at det ville være i strid med skattestoppet at lukke huller. Christian Kettel Thomsen og Peter Loft diskuterede herefter forholdet mellem skattestoppet og lukning af huller, og hvordan man skulle håndtere den oplysning, at Skatteministeriet indledningsvis havde haft den opfattelse, at skattestoppet var til hinder for lukning af huller. På et tidspunkt sagde Peter Loft, at de skulle tage skeen i den anden hånd og anføre, at skattestoppet aldrig havde været til hinder for lukning af huller. Ivar Nordland vil ikke udelukke, at de har haft deres eget udkast til svar med, men mener ikke, at der på mødet blev forelagt noget udkast udarbejdet af Statsministeriet.

Han fik efter mødet en mail fra Henrik Thomasen med Statsministeriets udkast. Han vurderede på baggrund af det materiale, som Skatteministeriet havde fremsendt – udkast til besvarelse og ”Skattehullet kort fortalt” – og forløbet af mødet, at udkastet var OK. Han var ikke opmærksom på, at formuleringen ”der spørges om” i Skatteministeriets udkast var blevet til ”bliver opmærksomme på” i Statsministeriets udkast. Han finder ikke, at der er tale om en realitetsændring, og mener i øvrigt, at Statsministeriets udkast er korrekt. Han husker imidlertid ikke, om han har talt med Henrik Thomasen efter mødet, men han ville i givet fald have sagt, at udkastet var i orden. Han har ikke talt med Christian Kettel Thomsen efter mødet. Han har ikke talt med Peter Loft, der den aften ikke var i ministeriet.

Christian Kettel Thomsen har forklaret, at han ikke har nogen klar erindring om mødet, men at de givetvis drøftede, om TDC-sagen havde en relation til skattestoppet. Det er også muligt, at de har talt om, i hvilket omfang skattestoppet var til hinder for at lukke skattehuller. Lovforslag L 61 kan også have været et tema på mødet. Skatteministeriets embedsmænd kan meget vel på mødet have givet de oplysninger, som er indgået i de to sidste afsnit af det, som statsministeren i sin besvarelse til Folketinget anførte som oplysninger givet af Skatteministeriet. Han husker ikke selv at have modtaget nogen tilbagemelding fra Skatteministeriet, men han ville ikke lade statsministeren gå i Folketinget, uden at Skatteministeriet havde givet grønt lys for besvarelsene.

Peter Loft har forklaret, at Statsministeriet havde udarbejdet et udkast til besvarelse, der var ændret i forhold til det udkast, som Skatteministeriet havde sendt over. De så Statsministeriets udkast igennem ved indledningen af mødet og erklærede sig enige i indholdet. Det meste af mødet, der varede 30-45 minutter, gik derefter med at diskutere sagen, der var besværlig, og de stillede spørgsmål, idet de var noget pikerede over de beskyldninger, der lå i dem. Peter Loft mener ikke, at de havde nogen nærmere drøftelse af skattestoppets betydning for TDC-sagen.

Uanset at de præcise formuleringer, som anvendes i statsministerens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704 ikke kan genfindes i et dokument fra Skatteministeriet, er det Peter Lofts opfattelse, at det var korrekt at anføre oplysningerne som et citat. De var jo enige i indholdet på mødet. Han var ikke selv i ministeriet om aftenen, men Ivar Nordland kunne på egen hånd give grønt lys for indholdet i Statsministeriets udkast. Han antager, at det er Ivar Nordland, der har givet grønt lys til Statsministeriet, men hvis han havde været til stede, ville han have gjort det selv.

Den 19. november 2003 besvarede Anders Fogh Rasmussen i Folketinget spørgsmål S 703 og S 704. Det fremgår af udskriften af debatten, at Anders Fogh Rasmussens

besvarelse bestod i en ordret oplæsning af de udkast til besvarelse, som Statsministeriet havde udarbejdet, og som Henrik Thomasen efter mødet den 18. november 2003 havde sendt pr. e-mail til Ivar Nordland.

Henning Dyremose har forklaret, at han den 20. november 2003 kl. 14.45 kontaktede Svend Erik Hovmand, der på dette tidspunkt befandt sig i Rusland. Anledningen var, at Henning Dyremose på baggrund af en henvendelse fra en medarbejder i TDC havde gennemset et bånd fra forhandlingerne i Folketinget, hvor statsministeren gav udtryk for, at skattemyndighederne først den 28. maj 2002 var blevet bekendt med alle relevante oplysninger, herunder de involverede beløb. Den direkte anledning til, at Henning Dyremose kontaktede Svend Erik Hovmand, var, at Henning Dyremose fra sin tid som minister ved, hvad der sker, når en fagminister giver sin statsminister forkerte oplysninger, og disse videregives til Folketinget.

Svend Erik Hovmand har forklaret, at han, mens han opholdt sig i Rusland, havde en samtale med Henning Dyremose, der vedrørte skattemyndighedernes viden om TDC-sagen.

Palle Graff har forklaret, at Anders Fogh Rasmussens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704 afstedkom en del uro. Dette skyldtes, at Selskabsrevisionens forelæggelse af 15. november 2003 var blevet brugt som bidrag til statsministerens besvarelse og åbenbart var blevet læst således, at myndighederne først i maj 2002 kendte til problemstillingen i TDC-sagen, selv om de havde skrevet i forelæggelsen, at det først var i maj 2002, at de kendte beløbet. De havde intet hørt om, at redegørelsen skulle bruges til andet end et telefonmøde med Henning Dyremose. Det blev derfor den 21. november 2003 besluttet at gennemføre en intern undersøgelse, der skulle forestås af Intern Revision. Selskabsrevisionen i Århus udarbejdede derfor en redegørelse til Intern Revision om forløbet. Under arbejdet hermed fandt de PricewaterhouseCoopers'



brev af 9. oktober 2000, hvori goodwill-beløbet er oplyst til ca. 10 mia. kr. Palle Graff tog brevet med til et møde den 24. november 2003 i Skatteministeriets departement, hvori de involverede chefer fra departementet og Told- og Skattestyrelsen deltog. Ole Kjær ønskede, at der blev udarbejdet en supplerende redegørelse, hvoraf det skulle fremgå, om det ville have haft indflydelse på indholdet af redegørelsen af 15. november 2003, hvis brevet havde været fremme dengang.

Solveig Mortensen har forklaret, at grunden til, at brevet af 9. oktober 2000 ikke havde været fremme den 15. november 2003, var, at det var blevet betragtet som en følgeskrivelse, og disse blev på daværende tidspunkt ikke indskannet i det elektroniske sagssystem, som havde været deres kilde til dokumentationsmaterialet under arbejdet med redegørelsen. Det ville ikke have betydet nogen ændring i redegørelsen, hvis brevet havde været fremme, for angivelsen af beløbet i brevet var skønnet og udokumenteret. De skrev et tillæg til redegørelsen af 15. november 2003 og sendte det til Palle Graff, der godkendte det. Tillægget blev dateret den 26. november 2003, idet Palle Graff denne dag ville give det til Ole Kjær i forbindelse med en ledelseskonference.

Ole Kjær har forklaret, at Palle Graff i forbindelse med tillægget til redegørelsen af 15. november 2003 viste ham Selskabsrevisionsafdelingens notat af 16. oktober 2000, og han blev herved klar over, at spørgsmålet om oparbejdet goodwill allerede havde været drøftet tilbage i 2000. Dette betød, at Henning Dyremose godt kunne have ret i, at myndighederne hele tiden havde kendt til problemstillingen i sagen. Han bad dem rette redegørelsen til, så det klart fremgik, hvornår de havde denne oplysning.

Den 26. november 2003 udarbejdede Selskabsrevisionen et notat, hvori der foretages en sammenligning af problemformuleringerne i redegørelsen af 15. november 2003

og tillægget af 26. november 2003. Det konkluderes, at problemformuleringerne er identiske.

Ole Kjær har forklaret, at han ikke var enig i konklusionen i det sammenlignende notat, og at han derfor sagde til dem, at han ville påføre det en bemærkning om, at han ikke var enig, hvis de ikke skrev et nyt notat.

Selskabsrevisionen udarbejdede herefter en ny forelæggelse for departementschefen dateret den 27. november 2003. Ole Kjær har påført notatet en påtegning, hvoraf fremgår, at departementets forespørgsel oprindelig var blevet opfattet som angående tidspunktet for, hvornår størrelsen af goodwill forelå.

Ole Kjær har forklaret, at anmodningen om redegørelsen af 15. november 2003 alene havde været mundtlig. Told- og Skattestyrelsen får til brug for udarbejdelse af bidrag til svar på folketingsspørgsmål altid spørgsmålet tilsendt. Her var det departementet, der ønskede oplysninger, og de traf derfor ikke alle de foranstaltninger, som de plejede.

### 3.2. Kommissionens vurdering

På baggrund af Peter Lofts håndskrevne notat lægger kommissionen til grund, at Peter Loft læste Selskabsrevisionens redegørelse af 15. november 2003 således, at skattemyndighederne først den 28. maj 2002 blev opmærksomme på problemet.

Kommissionen må hertil bemærke, at redegørelsen som anført er rent faktuel og intet udtaler om, hvilke overvejelser Selskabsrevisionen havde gjort sig under TDC-sagens forløb. Bogstaveligt taget giver redegørelsen således ikke dækning for en sådan læsning. Henset til den udformning af temaet for redegørelsen, som Peter Loft havde angivet over for såvel Jens Drejer – efter Peter Lofts forklaring herom – som Ole Kjær

– efter Ole Kjær og Peter Lofts samstemmende forklaringer herom – og til de bemærkninger, som kommissionen ovenfor i afsnit 2.2 har fremsat om indledningen til og indholdet af redegørelsen og om Ole Kjær manglende reaktion den 15. november 2003 om aftenen, har kommissionen dog forståelse for, at Peter Loft opfattede redegørelsen som sket.

Kommissionen må imidlertid bemærke, at det er uheldigt at anvende oplysninger, som ikke er afgivet udtrykkeligt med henblik på at kunne indgå i en ministers besvarelse af spørgsmål stillet i Folketinget, uden at den, der har meddelt de pågældende oplysninger, er bekendt med, at disse faktisk vil indgå. Kommissionen finder det derfor kritisabelt, at Peter Loft – uanset den meget korte tidsfrist – ikke sikrede sig, at Selskabsrevisionen var bekendt med, at de oplysninger, som fremgik af redegørelsen af 15. november 2003, ville blive anvendt som grundlag for en besvarelse fra statsministeren, hvorefter myndighederne først den 28. maj 2002 bliver opmærksomme på, at handelsværdien ved indtræden under sambeskatning bliver anvendt som indgangsværdi for goodwill.

Statsminister Anders Fogh Rasmussens besvarelse den 19. november 2003 af spørgsmål S 703 og S 704 i Folketinget skete som anført ovenfor i afsnit 2.1 ved en oplæsning ord til andet af det udkast, som Statsministeriet havde modtaget fra Skatteministeriet.

Oplysningen i besvarelsen om, at det først var den 28. maj 2002, at skattemyndighederne bliver opmærksomme på, at handelsværdien ved indtræden under sambeskatning bliver anvendt som indgangsværdi for goodwill, er – som det også fremgår af Anders Fogh Rasmussens brev af 27. november 2003 til Folketingets formand – ikke korrekt. Kommissionen har imidlertid intet grundlag for at antage, at Anders Fogh

Rasmussen har været i besiddelse af andre oplysninger om TDC-sagen end dem, som han via Statsministeriet modtog fra Skatteministeriet.

Spørgsmål S 653-S 656 blev ikke besvaret som følge af nedsættelsen af en undersøgelseskommission. Det samme gælder de spørgsmål nr. 1-12, som Folketingets Skatteudvalg stillede til lovforslag L 27.



## Kapitel 16

### Sammenfatning af kommissionens bemærkninger

#### Kommissionens forslag

#### **1. Indledning**

Dette kapitel indeholder i afsnit 2 en sammenfatning af kommissionens bevismæssige vurderinger vedrørende det faktiske begivenhedsforløb og i afsnit 3 et resumé af kommissionens kritik og øvrige bemærkninger vedrørende enkelte embedsmænd, som er indeholdt i kapitel 12-15 ovenfor, kommissionens bemærkninger til de skriftlige udtalelser, som kommissionen har modtaget fra bisidderne til de berørte embedsmænd og fra en enkelt embedsmand, samt kommissionens generelle bemærkninger. Afsnit 4 indeholder kommissionens forslag til ændringer i administrativ praksis og afsnit 5 kommissionens afsluttende bemærkninger.

#### **2. Sammenfatning af kommissionens bevismæssige vurderinger vedrørende det faktiske begivenhedsforløb**

Som det er fremgået af kapitel 12-15 foran, må kommissionen efter den undersøgelse, der er gennemført vedrørende det faktiske begivenhedsforløb i tiden fra august 2000, frem til TDC-sagen blev almindeligt kendt med Ligningsrådets afgørelse den 19. august 2003, og lovforslag L 27 blev fremsat den 9. oktober 2003, lægge til grund,

at Told- og Skattestyrelsen, Selskabsrevisionsafdelingen den 18. august 2000 modtog en forespørgsel fra TDC om anvendeligheden af reglerne om tvungen sambeskatning og ligningslovens § 5 H i anledning af en påtænkt omdannelse af TDC's tyske datterselskab Talkline GmbH til et K/S,

- at Told- og Skattestyrelsen, Selskabsrevisionsafdelingen den 9. oktober 2000 pr. brev fik oplysning om, at TDC skønnede værdien af goodwill ved et salg til tredjemand til 10 mia. kr.,
- at Told- og Skattestyrelsen, Selskabsrevisionsafdelingen i oktober 2000 havde indset, hvilke konsekvenser – herunder i form af afskrivning på opskrevet goodwill – som TDC's forespørgsel kunne rumme,
- at Told- og Skattestyrelsen, Selskabsrevisionsafdelingen ved to notater af 16. oktober 2000 underrettede Told- og Skattestyrelsen, Selskabsbeskatningskontoret i København om de konsekvenser, man havde set med hensyn til mulighederne for afskrivning på grundlag af opskrevet goodwill ved den konstruktion med omdannelse i udlandet, som TDC påtænkte at anvende,
- at Told- og Skattestyrelsen, Selskabsbeskatningskontoret den 2. januar 2001 med udgangspunkt i tre sager, herunder TDC's forespørgsel, forelagde nogle spørgsmål vedrørende fortolkningen af ligningslovens § 5 H for Skatteministeriets departement,
- at Told- og Skattestyrelsen, Selskabsbeskatningskontoret var af den opfattelse, at man med forelæggelsen havde underrettet departementet om TDC's henvendelse – som styrelsen den 14. november 2000 havde besvaret med en anbefaling til TDC om at søge en bindende forhåndsbesked vedrørende anvendelsen af ligningslovens § 5 H – og sagens perspektiver,
- at forelæggelsen imidlertid efter kommissionens opfattelse – uanset at den indeholdt en dækkende beskrivelse af det mulige faktiske forløb – ikke

videregav oplysningerne på en måde og med angivelse af, at TDC skønnede de involverede beløb til ca. 10 mia. kr., så departementet med rimelighed kunne siges at være sat i stand til at reagere adækvat herpå,

at Told- og Skattestyrelsen ikke i tiden frem til fremsættelsen af lovforslag L 61 den 24. oktober 2001 foretog yderligere skriftlig rapportering om TDC-sagen til departementet, ej heller da TDC i september 2001 indgav anmodning om bindende forhåndsbesked,

at Ole Kjær i forbindelse med Ligningsrådets afgørelse i sag nr. 2 i maj/juni 2001 mundtligt orienterede departementets tilforordnede om styrelsens bekymring vedrørende ligningslovens § 5 H og om en kommende sag, og at denne havde en samtale med Ivar Nordland herom, uden at det nærmere indhold af denne samtale har kunnet fastlægges med tilstrækkelig sikkerhed,

at der således ikke er grundlag for at antage, at kendskab til TDC's henvendelser spillede nogen rolle for, at et forslag til ændring i selskabsskattelovens § 31, stk. 6, var indeholdt i lovforslag L 61, idet dette navnlig beroede på en telefonsamtale, som Ivar Nordland havde haft med Niels Josephsen, Ernst & Young, og til dels på Ligningsrådets afgørelser i to sager vedrørende ligningslovens § 5 H, som imidlertid vedrørte skatteretlige problemstillinger, der ikke havde naturlig sammenhæng med TDC-sagens,

at angivelsen i bemærkningerne til lovforslag L 61 af den fremgangsmåde ("i forbindelse med eksempelvis fusioner"), man ville dæmme op for – "køgebogen" – beroede på Ivar Nordlands samtale med Niels Josephsen,



- at det materiale, som blev lagt til Svend Erik Hovmand i forbindelse med hans tiltræden som skatteminister, ikke indeholdt omtale af TDC's henvendelser om de skatteretlige konsekvenser af omstruktureringen af Talkline GmbH, og at der intet grundlag er for at antage, at han på dette tidspunkt på anden måde skulle være blevet orienteret herom,
- at der heller intet grundlag er for at antage, at Svend Erik Hovmand ved sin tiltræden som skatteminister blev orienteret om, at lovforslag L 61 indeholdt et forslag til en ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, der skulle lappe et hul i skattelovgivningen,
- at der ikke er grundlag for at antage, at kendskab til TDC's henvendelser spillede nogen rolle for beslutningen om ikke at genfremsætte forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i lovforslag L 99 den 7. februar 2002, idet denne beslutning [jf. afsnit 3.2.4] blev truffet af Ivar Nordland som en opfyldelse af dennes løfte til Peter Loft om, at alle skærper skulle tages ud af lovforslag L 61, inden dele af dette kunne indgå i den nye borgerlige regerings lovforslag L 99,
- at der ikke er grundlag for at antage, at spørgsmålet om, hvorvidt den nye borgerlige regerings skattestop var til hinder for lukning af huller i skattelovgivningen, var af betydning for beslutningen om, at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, ikke skulle indgå i lovforslag L 99, idet Peter Loft ikke opfattede dette forslag som en lukning af et sådant hul, og idet kommissionen har lagt til grund, at Peter Loft og Ivar Nordland ikke drøftede spørgsmålet om lukning af skattehuller i den forbindelse [jf. ovenfor i kapitel 13, afsnit 1.2],

- at heller ikke Ove Lykke Hindhedes henvendelse af 25. januar 2002 havde nogen betydning for beslutningen om, at forslaget til ændring af selskabs-skattelovens § 31, stk. 6, ikke skulle indgå i lovforslag L 99, idet denne beslutning var truffet, før henvendelsen blev sendt til Skatteministeriet,
- at TDC indgav en ny anmodning om bindende forhåndsbesked den 28. maj 2002, hvilket ikke forårsagede nogen yderligere rapportering opad i Told- og Skattestyrelsen vedrørende en ”vigtig eller principiel sag”, jf. styrelsens notat af 12. juni 1996,
- at anmodningen heller ikke forårsagede nogen underretning til Skatteministeriets departement, der arbejdede på en modernisering af reglerne om frivillig sambeskatning,
- at Christian Homilius under en telefonsamtale i januar 2003 underrettede Skatteministeriets departement – Jesper Leth Vestergaard – om, at der var nogen, der brugte den fremgangsmåde, der var beskrevet i lovforslag L 61,
- at Ivar Nordland den 24. februar 2003 i forlængelse af et møde i lovgruppen om international beskatning efter anmodning pr. e-mail modtog materiale vedrørende TDC’s anmodning af 28. maj 2002 i form af Selskabsomstruktureringskontorets notat af 7. november 2002 og Selskabsrevisionens brev af 19. februar 2003, som han videresendte til Poul Christensen og Per Bach Jørgensen,
- at Ivar Nordland den 17. marts 2003 underskrev en indstilling til departementschefen [jf. ovenfor i afsnit 3.2.4] om nedsættelse af en projektgrup-

pe til belysning af visse problemer i den internationale sambeskatning, hvis arbejds horisont ikke burde være længere, end at der ville kunne fremsættes lovforslag i januar 2004, uden at TDC's henvendelse var omtalt i indstillingen [jf. ovenfor i afsnit 3.2.4],

at Ivar Nordland den 28. marts 2003 afgav en indstilling til Skatteministeriets direktion om etablering af en projektgruppe til belysning af en række spørgsmål vedrørende reglerne om grænseoverskridende frivillig sambeskatning, som ifølge et bilag til forelæggelsen, hvortil denne henviser, inden den 1. juni 2003 skal udarbejde en delrapport, der skal kunne danne baggrund for en beslutning om, hvorvidt den frivillige sambeskatning skal søges ophævet ved lovforslag i samlingen 2003-04, eller man alene skal foretage de mindre ændringer, der kan bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten. Udkast til lovforslag skulle ifølge bilaget være færdigt inden 1. september 2003 [jf. ovenfor i afsnit 3.2.4],

at Skatteministeriets direktion den 8. april 2003 tiltrådte, at der blev etableret et projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning, som skulle bemandes gradvis i takt med, at det blev afklaret, hvor det skulle bevæge sig hen, fx om der ville komme en lovgivningsfase efter den økonomiske udredning [jf. ovenfor i afsnit 3.2.4],

at Ivar Nordland omkring den 9. eller 10. juni 2003 modtog materiale til brug for Ligningsrådets møde den 17. juni 2003, som inkluderede Told- og Skattestyrelsens indstilling til Ligningsrådet vedrørende TDC's anmodning af 28. maj 2002,

at Peter Loft først den 10. juni 2003 blev orienteret om TDC-sagen,

- at Ligningsrådets behandling af TDC's anmodning blev udsat til den 19. august 2003,
- at Svend Erik Hovmand først i perioden mellem den 16. og den 23. juni 2003 blev orienteret om TDC-sagen,
- at Statsministeriet den 23. juni 2003 blev underrettet om TDC-sagen,
- at Ligningsrådet den 19. august 2003 traf en afgørelse, hvorved TDC fik medhold i sit principielle synspunkt, hvorefter TDC i sambeskatningsindkomsten ville kunne foretage afskrivninger med udgangspunkt i den handelsværdi, som den ideelle andel af Talkline-aktiviteternes goodwill, som Talkline Management und Finance Holding GmbH havde erhvervet, havde på omdannelses tidspunktet, og
- at lovforslag L 27 blev fremsat den 9. oktober 2003.

Vedrørende forløbet efter fremsættelsen af lovforslag L 27 den 9. oktober 2003 og indtil den 27. november 2003, hvor justitsministeren traf beslutning om at nedsætte en undersøgelseskommission til undersøgelse af TDC-sagens forløb, må kommissionen lægge til grund,

- at MF Jens Peter Vernersen den 14. november 2003 stillede spørgsmål S 703 og S 704 til statsministeren til mundtlig besvarelse,
- at Selskabsrevisionen på mundtlige rekvisitioner fra Peter Loft via henholdsvis Jens Drejer og Ole Kjær den 15. november 2003 udarbejdede en redegørelse for sin inddragelse i TDC-sagen, hvoraf det fremgår, at den

28. maj 2002 var første gang, der blev angivet et konkret beløb på goodwill i Talkline GmbH & Co. KG,

at Skatteministeriet den 17. november 2003 afgav et udkast til statsministerens besvarelse af spørgsmål S 703 og S 704 til Statsministeriet,

at der den 18. november 2003 blev afholdt et møde i Statsministeriet med deltagelse af Christian Kettel Thomsen, Henrik Thomassen, Peter Loft og Ivar Nordland, hvor man drøftede besvarelsen af de stillede spørgsmål,

at der efter dette møde foregik en brevveksling pr. e-mail, hvorunder Skatteministeriet godkendte Statsministeriets formulering af svaret,

at statsministeren i sin besvarelse af de stillede spørgsmål læste ordret op af sit manuskript, som indeholdt den formulering, som Skatteministeriet havde godkendt,

at det indgik i besvarelsen, at det først var ”på dette tidspunkt [den 28. maj 2002], at skattemyndighederne bliver opmærksomme på, at handelsværdien ved indtrædelse under sambeskatning bliver anvendt som indgangsværdi for goodwill”,

at denne angivelse ikke er korrekt, hvilket blev klarlagt nogle dage senere,

at der intet grundlag er for at antage, at statsminister Anders Fogh Rasmussen skulle have andre oplysninger om TDC-sagen end dem, som han via Statsministeriet modtog fra Skatteministeriet, og

at justitsministeren den 27. november 2003 traf beslutning om at nedsætte en undersøgelseskommission til undersøgelse af TDC-sagen.

### **3. Kommissionens bemærkninger vedrørende enkelte embedsmænd**

#### 3.1. Sammenfatning af kommissionens kritikpunkter

Som det fremgår af kapitel 12-15 ovenfor, har kommissionen fremsat bemærkninger, der har karakter af egentlig kritik, til handlinger eller undladelser foretaget af Peter Loft, Ivar Nordland og Niels Kristensen.

Intet af disse forhold har en sådan karakter, at det kan tilregnes nogen af de implicerede embedsmænd som en tjenesteforsømmelse, således som dette begreb må afgrænses, jf. herom ovenfor i kapitel 3, afsnit 3. Det samme gælder så meget desto mere for de forhold, som har affødt bemærkninger, som ikke har karakter af kritik.

De forhold, som har givet kommissionen anledning til kritik af enkelte embedsmænd, er anført i det følgende. Det anførte udgør alene kommissionens konklusioner. Disse kan ikke stå alene, men må nødvendigvis læses i sammenhæng med kommissionens bemærkninger vedrørende de enkelte forhold. Der er henvist til disse ved hvert enkelt kritikpunkt.

Kommissionens kritikpunkter er følgende:

Niels Kristensen

Kommissionens kritik vedrører det forhold, at Niels Kristensen anså de oplysninger, som han havde modtaget i Selskabsrevisionsafdelingens to notater af 16. oktober 2000 om størrelsen af det goodwillbeløb, som efter TDC's tilkendegivne opfattelse ville blive udløst ved et salg af Talkline til tredjemand, samt om, at Selskabsrevisi-

onsafdelingen mente, at der burde følges op på sagen, idet den viste, at der var et hul i lovgivningen, som burde stoppes, for at være af så ringe betydning, at han i sin forelæggelse af 2. januar 2001 undlod at videregive dem til Skatteministeriets departement.

Der henvises til kapitel 12, afsnit 2.2.

Ivar Nordland

Kommissionens kritik vedrører to forhold:

at Ivar Nordland undlod at henlede Peter Lofts opmærksomhed på det forhold, at lovforslag L 61 for så vidt angik forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholdt en temmelig præcis anvisning på, hvorledes virksomheder kunne opnå utilsigtede muligheder for skattemæssige afskrivninger (en ”kogebog”), således at det af denne grund måtte påkalde sig en særskilt overvejelse, om denne ”kogebog” burde lukkes eller få lov til at stå åben, og

at Ivar Nordland, når han – således som kommissionen har fundet at kunne lægge til grund – forud for den 17. marts 2003 var blevet bekendt med TDC-sagen og de beløb, der var involveret heri, ikke reagerede anderledes end ved med en helt generel begrundelse at indstille, at der blev nedsat en projektgruppe med henblik på fremsættelse af lovforslag [jf. nedenfor i afsnit 3.2.4], idet en beslutning om ikke straks at gribe ind over for den konstaterede utilsigtede anvendelse af reglerne om frivillig sambeskatning [jf. nedenfor i afsnit 3.2.4] – måtte træffes på højeste niveau i departementet og på grundlag af en forelæggelse, der ville muliggøre, at denne beslutning blev truffet på et fyldestgørende grundlag.

Der henvises til kapitel 13, afsnit 1.2 og kapitel 14, afsnit 3.2.

Peter Loft

Kommissionens kritik vedrører det forhold, at Peter Loft anvendte de oplysninger, som fremgik af Selskabsrevisionens redegørelse af 15. november 2003, som grundlag for en besvarelse fra statsministeren til Folketinget, hvorefter myndighederne først den 28. maj 2002 blev opmærksomme på, at handelsværdien ved indtræden under sambeskatning blev anvendt som indgangsværdi for goodwill, uden at have sikret sig, at Selskabsrevisionen var bekendt hermed.

Der henvises til kapitel 15, afsnit 3.2.

Kommissionen har herudover fremsat bemærkninger til enkelte embedsmænds handlinger eller undladelser. Det er med anvendelsen af vendinger som ”ville have været naturligt”, ”det havde været det rigtigste” eller ”det kan undre” markeret, at kommissionens bemærkninger ikke har karakter af egentlig kritik.

Sådanne bemærkninger er fremsat vedrørende Palle Graff (kapitel 12, afsnit 1.2), Niels Kristensen (kapitel 12, afsnit 1.2), Ivar Nordland (kapitel 12, afsnit 2.2 og 4.2), Lisbeth Rasmussen (kapitel 13, afsnit 2.2), Ole Kjær (kapitel 15, afsnit 2.2) og Lars Nørthing (kapitel 15, afsnit 2.2).

### 3.2. Skriftlige udtalelser fra bisidderne og embedsmænd og kommissionens bemærkninger hertil

#### *3.2.1. Indledning*

Efter at have udsendt sit udkast til beretning til bisidderne for de berørte embedsmænd har kommissionen modtaget reaktioner fra disse og fra en af de berørte embedsmænd.



Advokat Henning Hansen har afgivet en skriftlig udtalelse på vegne Niels Kristensen. Denne behandles nedenfor i afsnit 3.2.2.

Advokat Poul Heidmann har afgivet en skriftlig udtalelse på vegne Ivar Nordland. Denne behandles nedenfor i afsnit 3.2.3.

Ivar Nordland har afgivet en skriftlig udtalelse. Denne behandles nedenfor i afsnit 3.2.4.

Advokat John Petersen har meddelt, at han og hans klient, Peter Loft, ikke ønsker at afgive nogen skriftlig udtalelse.

Advokat Kurt Siggaard har på vegne Palle Graff meddelt, at Palle Graff har noteret sig kommissionens opfattelse af sagsbegrebet i forhold til Told- og Skattestyrelsens notat af 12. juni 1996 og ingen bemærkninger har hertil.

Advokat Nicolai Westergaard har afgivet en skriftlig udtalelse på vegne Lisbeth Rasmussen. Denne behandles nedenfor i afsnit 3.2.5.

Advokat Jesper Lett har afgivet en skriftlig udtalelse på vegne Ole Kjær. Denne behandles nedenfor i afsnit 3.2.6.

Advokat Lida Hulgaard har på vegne Lars Nørding meddelt, at hverken hun eller hendes klient har kommentarer til kommissionens bemærkninger vedrørende Lars Nørding.

Advokat Kurt Siggaard fremsatte nogle bemærkninger på vegne Kim Lohse og oplyste efter kommissionens behandling af disse, jf. kapitel 14, afsnit 2.2, at han ikke øn-

skede noget indlæg vedrørende Kim Lohse optaget som bilag til kommissionens beretning.

### *3.2.2. Advokat Henning Hansens skriftlige udtalelse på vegne Niels Kristensen*

Udtalelsen er optaget som bilag 1 til beretningen.

Udtalelsen giver ikke kommissionen anledning til at ændre det, der er anført ovenfor i kapitel 12, afsnit 1.2 og 2.2.

Udtalelsen giver i øvrigt kommissionen anledning til at bemærke, at kommissionen vedrørende det spørgsmål, som advokat Henning Hansen betegner ”Det relevante lovgrundlag”, er enig i, at selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, i deres dagældende affattelse ikke afskar TDC fra ”step up”. Kommissionens syn på forholdet mellem at beskrive det skatteretlige problem, som TDC’s henvendelse havde rejst, som vedrørende ligningslovens § 5 H eller selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, er anført ovenfor i kapitel 12, afsnit 1.2, og ændres som nævnt ikke ved det, som advokat Henning Hansen har anført.

For så vidt angår det spørgsmål, som advokat Henning Hansen betegner ”Goodwill-beløbets størrelse”, findes kommissionens bemærkninger ovenfor i kapitel 12, afsnit 1.2 og 2.2. Kommissionen er ikke enig i, at Skatteministeriets departement, således som advokat Henning Hansens anfører i udtalelsens s. 6, havde det samme grundlag for at vurdere, at TDC-sagens goodwillværdi kunne dreje sig om et stort beløb, som Niels Kristensen havde, da han indsendte sit notat af 2. januar 2001. Det anførte har imidlertid foranlediget kommissionen til at tydeliggøre fremstillingen i kapitel 12, afsnit 1.1 og 2.1 på to steder. Dette er markeret på de relevante steder.

For så vidt angår det spørgsmål, som advokat Henning Hansen betegner ”Early warning”, bemærker kommissionen, at den er fuldt ud opmærksom på, at Niels Kristensens notat af 2. januar 2001 var godkendt af Preben Underbjerg Poulsen, inden det blev sendt til Skatteministeriets departement. Kommissionen har imidlertid ovenfor i kapitel 12, afsnit 2.2 bemærket, at Niels Kristensens notat ikke kan opfattes som en relevant forelæggelse af en principiel eller væsentlig problemstilling – en ”early warning” – der udspringer af TDC’s henvendelse. Kommissionen finder det på denne baggrund uden betydning, at Preben Underbjerg Poulsen havde set notatet uden at have bemærkninger dertil. Preben Underbjerg Poulsen kunne ikke ved en læsning af notatet konstatere, at Niels Kristensen var i besiddelse af relevante oplysninger, som ikke havde fundet vej til notatet. Kommissionen har derfor ikke tillagt det betydning ved bedømmelsen af Niels Kristensen, at notatet var godkendt af Preben Underbjerg Poulsen. Kommissionen har heller ikke ved bedømmelsen af Niels Kristensen lagt vægt på de forklaringer, som Ole Kjær og Peter Loft har afgivet under undersøgelsen, idet de ikke dengang så notatet eller et udkast hertil.

Afslutningsvis bemærkes, at ”Del 3, side 140”, som der henvises til i udtalelsens s. 1, nu findes i kapitel 16, afsnit 3.1.

### *3.2.3. Advokat Poul Heidmanns skriftlige udtalelse på vegne Ivar Nordland*

Udtalelsen er optaget som bilag 2 til beretningen.

Advokat Poul Heidmann anfører indledningsvis, at han finder det forkert, at kommissionen bebrejder Ivar Nordland forhold, som han enten ikke – eller kun delvist – har haft lejlighed til at udtale sig om under afhøringerne.

Kommissionen bemærker i den anledning, at det fremgår af undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 1, at undersøgelseskommissionen inden afhøringen skal orientere

den person, hvis forhold undersøges, og den pågældendes bisidder om de forhold af faktisk og eventuelt retlig karakter, som undersøgelsen vedrørende den pågældende omfatter. Omfanget af den forpligtelse, som bestemmelsen pålægger kommissionen, beskriver *Oliver Talevski og Jens Peter Christensen* i *Undersøgelseskommissioner, Embedsmandsansvaret & Folketingets Rolle* s. 161 således: »Orienteringen behøver ikke være særlig detaljeret. Men den skal give den person, hvis forhold undersøges, et billede af, hvilke faktiske og retlige forhold vedrørende den pågældende undersøgelsen vedrører.«

På et orienteringsmøde, hvori samtlige bisiddere deltog, forud for, at kommissionen påbegyndte afhøringerne, redegjorde kommissionen som anført ovenfor i kapitel 2, afsnit 5 for sit kommissorium, herunder at dette omfattede såvel at undersøge og redegøre for et faktisk begivenhedsforløb, jf. undersøgelseskommissionslovens § 4, stk. 2, som at foretage retlige vurderinger til belysning af, om der foreligger grundlag for, at det offentlige søger nogen draget til ansvar, jf. lovens § 4, stk. 4. Kommissionen redegjorde endvidere for, at den agtede at efterleve forskriften i undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 1 og 2, således, at der 14 dage forud for hver enkelt afhøring/genafhøring ville blive sendt en ekstrakt til vidnet og bisidderen. Denne ekstrakt ville indeholde en angivelse af temaer og hovedspørgsmål i den afhøring, som kommissionens udspørger i samråd med kommissionen havde forberedt, samt en kopi af de bilag, som kunne forventes anvendt under afhøringen. Kommissionen har administreret afhøringsforløbet i overensstemmelse hermed. Ingen bisidder har forud for eller under afhøringsforløbet efterlyst et mere specificeret grundlag for sit arbejde.

Karakteren af orienteringen af departementschef Peter Loft og begivenhederne med tilknytning til TDC-sagen i Skatteministeriets departement i foråret 2003 – som er temaerne for kritikpunkterne vedrørende Ivar Nordland – er fremgået af de ekstrakter, som har været sendt til Ivar Nordland og hans bisidder, ligesom de relevante bilag har

været optaget deri. Indholdet og omfanget af den rapportering, som Ivar Nordland foretog til Peter Loft i forbindelse med overvejelserne i Skatteministeriet om indholdet af en ny regerings lovprogram, har været behandlet indgående under afhøringerne af Ivar Nordland, og det samme gælder spørgsmålet om, hvilken viden – om nogen – Ivar Nordland havde om TDC-sagen i foråret 2003, og om hans handlinger i marts og juni 2003.

Efter at afhøringsforløbet var tilendebragt, oplyste kommissionen samtlige bisiddere om, at man nu ville påbegynde arbejdet med at udarbejde udkast til beretning. Dette affødte ingen bemærkning fra nogen bisidder om, at deres klient ikke havde været afhørt om mulige kritikpunkter.

Samtlige omstændigheder, som kommissionen har tillagt betydning, har været genstand for intens behandling under de gennemførte afhøringer. Kommissionens bedømmelsesgrundlag har således under hele sagsforløbet været fuldt tilgængeligt for de implicerede. Dette kan derimod selvsagt ikke være tilfældet med hensyn til de konklusioner af faktisk og retlig karakter, som kommissionen har udarbejdet efter gennemførelsen af det samlede afhøringsforløb. Disse har imidlertid i udkastform været forelagt for de berørte embedsmænd og deres bisiddere til opfyldelse af orienteringspligten i undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 3.

Kommissionen må således afvise, såvel at regler i undersøgelseskommissionsloven skulle være tilsidesat, som at undersøgelsen og kommissionens øvrige behandling skulle være i strid med de principper, som loven bygger på.

Kommissionen finder ikke grundlag for at kommentere samtlige de bemærkninger, som advokat Poul Heidmann har fremsat til kommissionens udkast. På s. 2-5, pkt. 2-5 har advokat Poul Heidmann fremsat nogle bemærkninger i relation til betydningen af

det præcise hændelsesforløb vedrørende beslutningen om at lade lovforslag L 61 udgå af den nye regerings lovprogram og den følgende beslutning om at lade et enkelt element vedrørende CFC-beskatning indgå i lovforslag L 99. Kommissionen bemærker hertil, at selv hvis det som anført af advokat Poul Heidmann kan lægges til grund, at det notat, som Peter Loft modtog – eller i hvert fald det notat, som Ivar Nordland antog, at Peter Loft modtog – indeholdt en gengivelse af bemærkninger fra lovforslag L 61 uden ledsagende kommentarer af betydning for det spørgsmål, som drøftes her, er der tale om et notat, som over otte sider indeholder en generel gennemgang af de otte elementer i lovforslag L 61, hvor gengivelsen af de nævnte lovforslagsbemærkninger (som advokat Poul Heidmann betegner som ”den særskilte fremhævning”) fremgår side 4. Henset til den særlige karakter, som ”køgebogssynspunktet” efter kommissionens opfattelse har, udgør heller ikke dette notat efter kommissionens opfattelse en tilstrækkelig forelæggelse for Peter Loft af det pågældende spørgsmål.

Særligt vedrørende det, som er anført under pkt. 3 i udtalelsens s. 3, 2. afsnit, bemærkes, at kommissionen ikke kan forholde sig til og ikke har forholdt sig til, hvorledes Skatteministeriet i almindelighed håndterer spørgsmål af den nævnte karakter. Kommissionen har alene fundet, at det i tilfælde, hvor et lovforslag, der beskriver en omgængelsesmulighed – og derfor som et led i beskrivelsen for begrundelsen for fremsættelsen af lovforslaget indeholder, hvad kommissionen har betegnet som en ”køgebog” – bortfalder som følge af, at der udskrives valg til Folketinget, må påkalde sig en særskilt overvejelse, om det nyvalgte Folketing bør lade denne mulighed stå åben, og at det i et sådant tilfælde må påhvile den kontorchef, under hvis kontor det pågældende lovforslag var fremsat, at henlede departementschefens opmærksomhed på dette særlige spørgsmål.

Med hensyn til det, som er anført s. 3, pkt. 5, bemærker kommissionen, at det forhold, at Peter Loft måtte have været modstander af at genfremsætte lovforslag L 61,

efter kommissionens opfattelse ikke kunne fritage Ivar Nordland for pligten til at sørge for, at Peter Lofts opmærksomhed var henledt på det ovenfor omtalte særlige spørgsmål.

Med henvisning til kommentaren s. 5 nederst vedrørende kommissionens opsummering bemærker kommissionen, at det i kapitel 13, afsnit 1.2 udtrykkeligt fremgår, at såvel den oprindelige beslutning om, at lovforslag L 61 i sin helhed ikke skulle indgå i den nye regerings lovprogram, som beslutningen om, at dele af forslaget kunne gennemføres, blev truffet af Peter Loft, der betingede sig, at Ivar Nordland fjernede alle skærper fra forslaget, hvilket Ivar Nordland herefter gjorde. Kommissionen har ikke ved sammenfatningen i kapitel 16, afsnit 2 tilsigtet en anden bevisvurdering end den, der er kommet til udtryk i kapitel 12-15, og har for at forbygge misforståelser udeladt ordet ”reelt” i kapitel 16, afsnit 2.

Bemærkningen s. 8 om, at Niels Kristensen havde fortalt, at TDC ikke ville få medhold, har foranlediget en tilføjelse til kommissionens bemærkninger i kapitel 14, afsnit 3.2.

#### *3.2.4. Ivar Nordlands skriftlige udtalelse*

Udtalelsen er optaget som bilag 3 til beretningen. Til bilaget knytter sig Ivar Nordlands notat af 4. maj 2005 om blandt andet afskrivningslovens § 40, stk. 5, jf. ovenfor i kapitel 12, afsnit 3.1.

Med hensyn til de indholdsmæssige kommentarer, som Ivar Nordland har fremsat til kommissionens første kritikpunkt, jf. ovenfor i kapitel 13, afsnit 1.2, må kommissionen bemærke, at det er korrekt, når det side 3 og 4 anføres, at det i bemærkningerne til lovforslag L 61 er angivet, at forslaget ikke ville have betydning for goodwill, da afskrivningslovens § 40, stk. 5, allerede forhindrede opnåelse af afskrivningsret ved

koncernintern overdragelse af goodwill. Imidlertid er denne angivelse i bemærkningerne næppe rigtig – heller ikke efter Ivar Nordlands senere forklaring for kommissionen. Kommissionen henviser herom til sine bemærkninger vedrørende indholdet af bemærkningerne til lovforslag L 61 på dette punkt, jf. ovenfor i kapitel 12, afsnit 4.2. Bemærkningerne til L 61 indeholder ingen reservation med hensyn til, at det var usikkert, om de beskrevne skattemæssige virkninger ville indtræde ved anvendelse af den mulighed for utilsigtet anvendelse af reglerne, som forslaget beskrev og tilsigtede at lukke, således at forslaget på dette punkt alene blev fremsat for at bringe lovgivningen på den sikre side i forhold til den anførte mulighed, jf. udtalelsens s. 4.

Foranlediget af det, som Ivar Nordland har anført i udtalelsens s. 6 om bilag 43.68 og 38.19, har kommissionen justeret fremstillingen i kapitel 13, afsnit 1.1. Justeringen medfører ingen ændring i kommissionens bedømmelse af forløbet, jf. ovenfor i afsnit 3.2.3.

Med hensyn til det, som anføres om baggrunden for fremsættelsen af lovforslag L 61, jf. udtalelsens s. 13-14, bemærker kommissionen alene, at udtrykket ”blandt andet” sigter til det forhold, at Ivar Nordland i den nævnte forbindelse har forklaret, jf. ovenfor i kapitel 12, afsnit 4.1, at nederlaget [i forhold til fortolkningen af ligningslovens § 5 H] var lidt med ligningsråds sag nr. 2, og spørgsmålet var, hvad man kunne gøre ved det, og, jf. ovenfor i kapitel 12, afsnit 3.1, at han vel også havde taget ved lære af de to ligningsråds afgørelser og ikke ville have flere diskussioner om det tidsmæssige aspekt i ligningslovens § 5 H. Kommissionen har ikke fundet anledning til at justere fremstillingen.

Til det anførte i udtalelsens s. 15 om, at Ivar Nordland opfattede forslaget i L 61 til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som en lukning af et hul, bemærker kommissionen, at fremstillingen ovenfor i kapitel 13, afsnit 1.2 og ovenfor i afsnit 2



er justeret i forhold hertil. Justeringen medfører ingen ændring i kommissionens bevisvurdering.

Ivar Nordlands udtalelse indeholder herudover nogle betragtninger vedrørende kommissionens bedømmelse af øvrige implicerede og af begivenheder, som kommissionen ikke har tillagt betydning ved bedømmelsen af Ivar Nordland. At kommissionen har afstået fra at knytte bemærkninger hertil, kan ikke tages som udtryk for tilslutning til det fremførte.

Med hensyn til kommissionens andet kritikpunkt, jf. ovenfor i kapitel 14, afsnit 3.2, bemærker kommissionen, at den ved udarbejdelsen af udkast til beretning er gået ud fra, at den forelæggelse for departementschefen, som Ivar Nordland underskrev den 17. marts 2003, og hvori det indstilles, at der etableres en projektgruppe, hvis arbejdsmæssige horisont ikke bør være længere, end at der vil kunne fremsættes lovforslag i januar 2004, har dannet grundlag for den beslutning, som blev truffet vedrørende etableringen. Denne indstilling ville, som kommissionen har anført ovenfor i kapitel 14, afsnit 3.2 – forudsat at ikrafttrædelsesbestemmelserne havde haft samme udformning som de tilsvarende bestemmelser i lovforslag L 27 – indebære, at et eventuelt indgreb ikke ville kunne få virkning for 2004, men først for 2005.

Kommissionen må – som Ivar Nordland har fremstillet sagen i sin udtalelse s. 24-27 – medgive, at det nok må lægges til grund, at direktionens beslutning, der gik ud på at etablere et projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning og at bemande dette gradvist i takt med, at det blev afklaret, hvor det skulle bevæge sig hen, fx om der ville komme en lovgivningsfase efter den økonomiske udredning, blev truffet på grundlag af Ivar Nordlands indstilling af 28. marts 2003, som ikke omtaler den tidsmæssige horisont for arbejdet, idet denne og indholdet af gruppens arbejde i et bilag til forelæggelsen beskrives således, at projektgruppen inden den 1. juni 2003 skal ud-

arbejde en delrapport, der skal kunne danne baggrund for en beslutning om, hvorvidt den frivillige sambeskatning skal søges ophævet ved lovforslag i samlingen 2003-04, eller man alene skal foretage de mindre ændringer, der kan bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten. Udkast til lovforslag skal ifølge bilaget være færdigt inden 1. september 2003. Dette forhold var kommissionen ikke tilstrækkelig opmærksom på ved udarbejdelsen af udkast til beretning.

Kommissionen har på denne baggrund ikke grundlag for at udtale, at Ivar Nordlands indstilling, hvis den blev fulgt, ville medføre, at TDC ville have mulighed for at foretage skattemæssige afskrivninger på grundlag af transaktionerne vedrørende Talkline også i 2004, og fremstillingen er derfor justeret i overensstemmelse hermed.

Kommissionen har ovenfor i kapitel 14, afsnit 3.2 fundet at kunne lægge til grund, at Ivar Nordland ved udarbejdelsen af forelæggelsen af 17. marts 2003 var blevet bekendt med TDC-sagen og de beløb, der var involveret heri. Hverken det ovenfor anførte vedrørende forelæggelsen for departementschefen af 17. marts 2003 og forelæggelsen for direktionen af 28. marts 2003 eller det, som Ivar Nordland har anført i udtalelsens s. 18-21, giver grundlag for at ændre denne bevisvurdering. Kommissionen finder derfor uanset den ovenfor anførte justering fortsat grundlag for den kritik, som er udtalt ovenfor i kapitel 14, afsnit 3.2.

Under henvisning til udtalelsens s. 27-29 bemærker kommissionen, at Ivar Nordlands angivelse af, at et fradrag på 100.000 euro ikke var alarmerende, bygger på den forudsætning, at PricewaterhouseCoopers og TDC's skatteafdeling, der var involveret i et transaktionsforløb, der ville resultere i et med Skatteministeriets ord gratis løft i afskrivningsgrundlaget på 4,8 mia. kr., skulle have undladt at foretage de – henset til de økonomiske forhold i selskabet aldeles risikofri – justeringer i hæftelsesforholdene i Talkline, som efter Told- og Skattetyrelsens cirkulære nr. 1 af 11. januar 1990 var

en forudsætning for, at løftet i afskrivningsgrundlaget kunne overstige 100.000 euro. Kommissionen har ikke anset en sådan forudsætning for realistisk og har ikke forholdt sig særskilt til den.

*3.2.5. Advokat Nicolai Westergaards skriftlige udtalelse på vegne Lisbeth Rasmussen*  
Udtalelsen er optaget som bilag 4 til beretningen.

Udtalelsen giver ikke kommissionen anledning til at ændre det, der er anført ovenfor i kapitel 14, afsnit 2.2, eller til konkrete bemærkninger i øvrigt.

Kommissionen bemærker dog, at afgivelse af en ”early warning” ikke forudsætter en forudgående sagsbehandling, jf. også det, som kommissionen har anført ovenfor i kapitel 12, afsnit 1.2. Kommissionen har imidlertid på grundlag af det, som er anført i udtalelsens s. 2, sidste afsnit, fundet anledning til at foretage en tilføjelse til sine anbefalinger, jf. nedenfor i afsnit 4.4.1.

Det bemærkes, at s. 75 og 80, som udtalelsen henviser til, nu findes i kapitel 14, afsnit 1.2 og 2.2.

*3.2.6. Advokat Jesper Letts skriftlige udtalelse på vegne Ole Kjær*  
Udtalelsen er optaget som bilag 5 til beretningen.

Udtalelsen giver ikke kommissionen anledning til at ændre det, der er anført ovenfor i kapitel 15, afsnit 2.2, eller til bemærkninger i øvrigt.

Det bemærkes, at s. 117, som udtalelsens sidste afsnit henviser til, nu findes i kapitel 15, afsnit 2.1, 4. sidste afsnit.

### 3.3. Kommissionens generelle bemærkninger

Som det er fremgået af kapitel 12-15 og afsnit 3.1 ovenfor, har kommissionen kun i begrænset omfang fundet grundlag for at fremsætte kritik af eller i øvrigt bemærkninger til enkeltpersoners handlinger eller undladelser. Kommissionen finder imidlertid anledning til at bemærke, at en samlet bedømmelse af det hændelsesforløb fra efteråret 2000 til sommeren 2003, som har været genstand for kommissionens undersøgelse, således som dette er sammenfattet i afsnit 2 ovenfor, efterlader det indtryk, at Skatteministeriets system som sådant ikke har reageret adækvat på de oplysninger, som er tilgængeligt systemet. Det forekommer således for en overordnet betragtning ikke tilfredsstillende, at der først i sommeren 2003 tages målrettede skridt med henblik på at dæmme op for en mulighed for et kunstigt skattefradrag, i betragtning af at Skatteministeriets system siden i hvert fald oktober 2000 har haft oplysning om, at en navngiven virksomhed var opmærksom på denne mulighed og havde konkrete planer om at udnytte den i en sag, hvori fradraget efter virksomhedens tilkendegivne opfattelse ville udgøre omkring 10 mia. kr. Skatteværdien af et fradrag i denne størrelsesorden svarer over en afskrivningsperiode på 7 år til nominelt ca. 3 mia. kr. ved en selskabsskatteprocent på 30.

Kommissionen må konstatere, at sagsforløbet har demonstreret klare mangler i Skatteministeriets system, hvad angår intern informationsformidling og videndeling. Det er således karakteristisk, at der har været en række lejligheder, hvor den, der har siddet inde med information af betydning for systemets fremtidige handlinger, enten ikke har videregivet denne eller har gjort dette på en ikke adækvat måde, eller hvor adressaten for information enten har opfattet informationen som utilstrækkelig eller uforståelig uden at reagere på en rimelig måde heroverfor, har undladt at gøre sig bekendt med den information, som var modtaget, eller har undladt at sikre sig, at den information, som vedkommende besad, blev formidlet på en relevant måde og til en

relevant person i systemet. Kommissionen finder i den forbindelse anledning til at fremdrage en række forhold, der er anført straks nedenfor.

Ved notaterne af 16. oktober 2000 videregav Told- og Skattestyrelsens Selskabsrevisionsafdeling relevant information – herunder om størrelsen af de beløb, som var involveret i TDC's henvendelse – som blev modtaget i Told- og Skattestyrelsens Selskabsbeskatningskontor, men ikke videregivet til Skatteministeriets departement.

Skatteministeriets departement opfattede Told- og Skattestyrelsens forelæggelse af 2. januar 2001 således, at omtalen af TDC's henvendelse vedrørte noget helt andet end det, som forelæggelsen i øvrigt angav at vedrøre, men søgte ikke dette afklaret, inden forelæggelsen blev besvaret.

Told- og Skattestyrelsen var af den opfattelse, at departementets svar af 23. januar 2001 på styrelsens forelæggelse af 2. januar 2001 overhovedet ikke løste TDC-sagen. Styrelsen kontaktede imidlertid ikke departementet herom, men lod TDC's henvendelse udgå af de drøftelser, som pågik i de følgende måneder.

Told- og Skattestyrelsen, herunder Selskabsrevisionsafdelingen var af den opfattelse, at det forhold, at TDC-sagen frembød et problem, beroede på den fortolkning af ligningslovens § 5 H, som Ligningsrådet havde anlagt, mens departementet havde den opfattelse, at de oplysninger, som styrelsen forelagde den 2. januar 2001, drejede sig om et helt andet problem. Denne forskel i opfattelsen af kernen i det, som Told- og Skattestyrelsen forelagde, blev imidlertid ikke bragt for dagen på trods af, at der hen over foråret 2001 var intense drøftelser mellem styrelsen og departementet.

Told- og Skattestyrelsen videregav i maj/juni 2001 en bekymring vedrørende ikke blot den netop i realiteten afgjorte ligningsrådssag nr. 2, men også – uden angivelse af virksomhedsnavnet – TDC's henvendelse til departementets tilforordnede, uden at kommissionen kan konstatere det præcise indhold af denne information, der på trods af sin væsentlighed alene blev givet mundtligt og temmelig diffust, uanset at formålet var at sikre, at departementet fulgte op på en tidligere orientering om samme emne.

Departementets embedsmænd har afgivet afvigende forklaringer om indholdet af den information, som Told- og Skattestyrelsen videregav i maj/juni 2001, og en af de implicerede har betegnet informationen som ”tågesnak”, uden at det dog gav ham anledning til at søge dens indhold klarlagt.

Told- og Skattestyrelsen undlod i september 2001 at informere departementet om, at TDC havde indleveret en anmodning om bindende forhåndsbesked, således at det, som tidligere muligvis blot fremstod som en mulighed, nu var en realitet med potentielt overordentlig væsentlige provenumæssige konsekvenser til følge.

Den konkrete baggrund for medtagelsen af forslaget til ændring af selskabsskatelovens § 31, stk. 6, i lovforslag L 61 blev ikke kommunikeret til departementets øverste ledelse.

Departementets øverste ledelse blev ikke informeret specifikt om, at lovforslag L 61 indeholdt en anvisning på, hvorledes virksomheder kunne udnytte den mulighed for kunstige fradrag, som de bestående regler åbnede (en ”kogebog”), således at den ikke havde et dækkende grundlag for beslutningen om, hvilken ind-

stilling der skulle gives til den nytiltrådte skatteminister vedrørende genfremsættelse af lovforslag L 61 eller dele heraf.

Højt placerede embedsmænd i Skatteministeriets departement har afgivet hver for sig faste, men indbyrdes uforenelige forklaringer om, i hvilket omfang de i perioden efter den nye regerings tiltræden anså skattestoppet for at være til hinder for, at skattehuller blev lukket.

Der tilgik i januar 2003 departementet oplysning om, at nogen anvendte den fremgangsmåde, som var omtalt i lovforslag L 61, uden at dette gav sig udslag i relevante initiativer.

Departementet fik i februar 2003 på anmodning specificeret underretning fra Told- og Skattestyrelsen om elementerne i TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked og de overvejelser, det gav anledning til, herunder vedrørende lovforslag L 61, uden at dette gav sig udslag i relevante initiativer.

Indstillingen af 17. marts 2003 om nedsættelse af en projektgruppe i Skatteministeriet til behandling af problemerne med reglerne om frivillig sambeskatning omtalte ikke oplysningerne om TDC's verserende anmodning om bindende forhåndsbesked, uanset denne i forhold til reglerne om frivillig sambeskatning måtte betegnes som væsentlig.

De forslag og afsluttende bemærkninger, som kommissionen finder anledning til at fremsætte med henblik på at forebygge gentagelser af et forløb som det, der har været genstand for kommissionens undersøgelse, er anført nedenfor i afsnit 4 og 5.

## **4. Kommissionens forslag**

### 4.1. Indledning

Efter sit kommissorium skal kommissionen på baggrund af den gennemførte undersøgelse af og redegørelse for det faktiske begivenhedsforløb efter § 4, stk. 3, i lov om undersøgelseskommissioner komme med forslag til sådanne ændringer af love, administrative bestemmelser eller administrativ praksis, som undersøgelsen kan begrunde.

Kommissionen bemærker indledningsvis, at den undersøgelse, som kommissionen har gennemført, har vedrørt et konkret sagsforløb. Kommissionen har således ikke foretaget en generel gennemgang af forretningsgange mv. på Skatteministeriets område. De forslag, som kommissionen fremsætter nedenfor i dette afsnit, har derfor alene det konkrete sagsforløb som baggrund, og kommissionen kan ikke udtale sig om, hvorvidt de forhold, som har givet anledning til forslagene, er repræsentative for sagsbehandlingen i Skatteministeriets system, eller om der er tale om enkeltstående afvigelser fra sædvanlig praksis. Kommissionen har heller ikke præcist kendskab til, i hvilket omfang TDC-sagens forløb har givet sig udslag i administrative ændringer i Skatteministeriets system, og kan således ikke udelukke, at de forslag, som er anført nedenfor, helt eller delvis allerede er gennemført.

### 4.2. Forslag til ændringer i lovgivningen

Kommissionens undersøgelse har ikke givet grundlag for forslag til ændringer i lovgivningen.

### 4.3. Forslag til ændringer i administrative bestemmelser

Kommissionens undersøgelse har ikke givet grundlag for forslag til ændringer i administrative bestemmelser.



#### 4.4. Forslag til ændringer i administrativ praksis

##### *4.4.1. "Early warning"-proceduren*

Af de forklaringer, som er afgivet om myndighedsstrukturen på Skatteministeriets område og om de organisatoriske ændringer, som er gennemført over en lang periode, fremgår, at Skatteministeriets system blandt andet har lagt vægt på at tilvejebringe en kultur, hvor den enkelte medarbejder opdrages til og finder det naturligt at give underretning opad i systemet – en "early warning" – når den pågældende bliver bekendt med forhold, som aktuelt eller potentielt er af særlig, herunder politisk interesse. Dette er blandt andet sket ved udstedelse af generelle retningslinjer for rapportering af sager af generel interesse, ved en jævnlig drøftelse af og justeringer i samarbejdsfora og andre samarbejdsrelationer mellem Skatteministeriets departement og Told- og Skattestyrelsen samt i de opgaver, som de tilfornede fra departementet ved Ligningsrådets møder har været tillagt.

Denne proces er foregået både før, under og efter den sag, som har været genstand for kommissionens undersøgelse, og er for så vidt angår perioden efter TDC-sagens opkomst påvirket af dennes forløb, jf. herom de forklaringer, som Jesper Skovhus Poulsen og René Mikkelsen har afgivet, og som er gengivet ovenfor i kapitel 4, afsnit 5.2.

Kommissionen henviser for så vidt angår generelle retningslinjer til Told- og Skattestyrelsens notat af 12. juni 1996 om ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i styrelsen, gengivet ovenfor i kapitel 4, afsnit 5.2, og for så vidt angår samarbejdsfora mv. til fx departementets notat af 24. oktober 1997 vedrørende "Overordnede principper for styringsrelationerne mellem ToldSkat og Departementet" og Told- og Skattestyrelsens notat af 12. november 1997 om retningslinjer for ToldSkats deltagelse i lovgrupperarbejdet, gengivet ovenfor i kapitel 4, afsnit 5.1, samt til de forklaringer, som er afgivet om samarbejdsrelationerne mellem Told- og Skattestyrelsen og Skatteministeriets departement, jf. ovenfor i kapitel 4, afsnit 5.

Kommissionens undersøgelse har afdækket, at der ikke hos alle chefer i Told- og Skattestyrelsen har været en fælles forståelse af rækkevidden af styrelsens notat af 12. juni 1996. Der er således afgivet divergerende forklaringer om, på hvilket tidspunkt en orientering kan foretages, ligesom der er givet udtryk for forskellige opfattelser af, om henholdsvis Selskabsrevisionsafdelingens notater af 16. oktober 2000, Selskabsbeskatningskontorets brev og notat af 2. januar 2001 samt Selskabsrevisionsafdelingens to notater af 11. september 2001 er udtryk for en "early warning".

Kommissionen foreslår på denne baggrund, at det generelt understreges, at afgivelse af en "early warning" ikke forudsætter en forudgående konkret sagsbehandling vedrørende den oplysning eller henvendelse, som giver anledning til rapporteringen, og at afsenderen af en meddelelse anmodes om udtrykkeligt at tilkendegive, at vedkommende anser denne for at udgøre en "early warning".

Det er forklaret, at det ikke har været sædvanligt, at en "early warning" har udløst en tilbagemelding. Kommissionen bemærker hertil, at Ole Kjær har givet udtryk for, at "det er god skik mellem kolleger, at man får svar på et spørgsmål". Kommissionen er enig heri.

#### *4.2.2. Rapportering af ønsker om ny lovgivning mv.*

Forløbet i forbindelse med Ole Kjærs orientering af Hans Kristian Andersen og Ivar Nordland i maj/juni 2001 giver anledning til et forslag om, at det sikres, at ønsker om ny lovgivning hos Told- og Skattestyrelsens øverste ledelse bliver Skatteministeriets departementschef bekendt, enten derved, at ønsket fremsættes direkte over for denne, eller derved, at vedkommende fagchef i departementet rapporterer til denne. Kommissionen finder anledning til at bemærke, at forløbet udgør en slående illustration af, at mundtlig kommunikation gennem selv korte kommunikationskæder indebærer en ikke ubetydelig risiko for informationsforvrængning. Det forekommer indlysende, at

kommunikation med et indhold, som afsenderen opfatter som betydningsfuldt, bør foregå skriftligt.

#### *4.4.3. Anvendelse af materiale til brug for besvarelse af folketingsspørgsmål*

Forløbet i forbindelse med Selskabsrevisionens redegørelse af 15. november 2003 giver anledning til en anbefaling af, at det sikres, at de medarbejdere, der udarbejder redegørelser mv., som agtes benyttet ved udarbejdelse af udkast til besvarelse af spørgsmål fra medlemmer af Folketinget, er bekendt med det stillede spørgsmål og dettes begrundelse.

#### *4.4.4. Sekretariatsbetjening af Ligningsrådet/Skatte­rådet*

Kommissionen har ikke haft til opgave at undersøge eller forholde sig til sagsbehandlingen i Ligningsrådet eller Skatteministeriets departements eller Told- og Skattestyrelsens forhold til rådet. Ligningsrådet har imidlertid afgivet bindende forhåndsbeskeder vedrørende TDC's anmodninger, ligesom behandlingen af ligningsrådssag nr. 2 har spillet en rolle for kommissionens undersøgelse. Hertil kommer, at flere vidner under deres forklaringer har berørt Ligningsrådets sagsbehandling og forberedelsen heraf. Ligningsrådets daværende formand, Niels Winther-Sørensen har i forbindelse med sin forklaring om Ligningsrådets behandling af sag nr. 2 [afhøringsprotokollen s. 653] givet udtryk for, at forløbet illustrerer det latente problem, der ligger i, at Told- og Skattestyrelsen har to herrer – Ligningsrådet og Skatteministeriets departement. Kommissionen har ikke taget stilling til dette forhold, idet det må tilkomme Ligningsrådet, nu Skatterådet, selv at vurdere, om forløbet giver anledning til at rejse spørgsmål om den sekretariatsmæssige betjening af rådet.

### **5. Afsluttende bemærkninger**

Det materiale i form af dokumenter og forklaringer, som er indgået i kommissionens undersøgelse, hidrører navnlig fra Skatteministeriets departement, Told- og Skattesty-

relsen og Selskabsrevision(safdeling)en. Departementets opgaver er i det væsentlige af politisk, herunder lovforberedende karakter, mens Told- og Skattestyrelsens opgaver navnlig består i at tilvejebringe og vedligeholde de generelle retningslinjer for udførelsen af de konkrete arbejdsopgaver, som varetages af Selskabsrevisionen (og en række andre decentrale enheder, som imidlertid ikke har spillet nogen rolle i det undersøgte begivenhedsforløb). Det er naturligt, at den tilgang til sager og problemstillinger, som de enkelte enheder og deres medarbejdere har, er præget af karakteren af deres arbejdsopgaver. Når det gælder kommunikation mellem de enkelte enheder inden for ministerområdet, er det derfor af væsentlig betydning, at afsenderen af en underretning er opmærksom på, hvilke oplysninger modtageren af underretningen har behov for med henblik på at kunne varetage sine opgaver på tilfredsstillende måde. En sådan opmærksomhed har ikke gennem hele det forløb, som kommissionens undersøgelse har vedrørt, været til stede i tilstrækkelig grad hos alle implicerede, ligesom forløbet illustrerer, at det ikke gennem udstedelse af generelle retningslinjer er muligt at understøtte den enkelte medarbejders skønsudøvelse i en sådan grad, at fejl-skøn eller andre afvigelser fra det, som var intentionen bag udstedelsen af retningslinjerne, ikke vil kunne forekomme. Dette generelle forhold kan ikke tilregnes nogen eller nogle enkeltperson(er), men understreger vigtigheden af, at kendskab til og forståelse for den samlede organisations opgaver, politikker, retningslinjer og forretningsgange implementeres i alle dele af organisationen og hos alle medarbejdere.

Kommissionen er i forbindelse med sin omtale ovenfor i afsnit 3.3 af den mangelfulde informationsformidling og videndeling, som sagsforløbet har demonstreret, opmærksom på, at de fremdragne forhold har involveret enkeltpersoner. Kommissionen har imidlertid ikke fundet at burde kæde disse sammen med de fremdragne forhold, idet kommissionen efter forholdenes antal og karakter ikke finder at kunne udelukke, at disse snarere end at udgøre enkeltstående afvigelser repræsenterer et generelt fæ-

Kapitel 16  
Afsnit 5

nomen. I givet fald bør dette indgå i det fortsatte arbejde med kvalitetssikring og organisationsudvikling i Skatteministeriet.

## **Del IV**

Undersøgelseskommissionens provenutabsundersøgelse



## Kapitel 17

Kommissionens undersøgelse af det samlede beløb, som i konsekvens af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag ikke er tilgået skattemyndighederne

### **1. Indledning**

I dette kapitel præsenteres resultatet af kommissionens undersøgelse vedrørende størrelsen af et eventuelt provenutab som følge af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag.

I afsnit 2 nedenfor afgrænses omfanget af kommissionens undersøgelse i lyset af udformningen af kommissoriet og de praktiske muligheder for at gennemføre undersøgelsen, og i afsnit 3 beskrives gennemførelsen af undersøgelsen og verifikationen af dens resultater. Kommissionens konkluderende bemærkninger fremgår af afsnit 4.

### **2. Afgrænsning af kommissionens undersøgelse**

Ifølge kommissoriet har kommissionen blandt andet haft til opgave at undersøge, hvornår og i hvilket omfang skattemyndighederne blev bekendt med konkrete tilfælde af virksomheders anvendelse af den mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag, der bestod i, at et udenlandsk datterselskab efter vedkommende lands regler skattefrit kunne overdrage aktiver (herunder goodwill) til et nyt datterselskab, hvilket efter de danske regler om frivillig sambeskatning skaber mulighed for at forøge grundlaget for skattemæssige fradrag for moderselskabet. Kommissionen har tillige skullet undersøge størrelsen af det samlede beløb, som i konsekvens af sådanne anvendelser ikke er tilgået skattemyndighederne.



Denne udformning af kommissoriet rejser forskellige spørgsmål om den nærmere afgrænsning af den opgave, som er blevet pålagt kommissionen.

Den beskrevne mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag har bestået i en årrække, formentlig helt fra indførelsen af selskabsskatteovens § 31 i 1961. Skatteministeriet har oplyst, at edb-baseret udsøgning af selskaber, som muligvis kunne have en interesse i denne sammenhæng, alene kan foretages tilbage til 2001. Helt bortset herfra har kommissionen opfattet kommissoriet således på dette punkt, at undersøgelsen skal omfatte perioden efter den 1. januar 2002, idet kommissionen herved har forudsat, at lovforslag L 61, hvis det var blevet gennemført, ikke ville kunne tillægges videregående virkninger over for dispositioner foretaget i regnskabsår, der havde taget deres begyndelse før fremsættelsen i oktober 2001, end de virkninger, som lovforslag L 27 fik for tilsvarende dispositioner. Kommissionen har endvidere bortset fra den teoretiske mulighed, der består for, at relevante selskaber kan have regnskabsår, der tager deres begyndelse den 1. november eller den 1. december.

Undersøgelsen skal ifølge kommissoriet omfatte størrelsen af det samlede beløb, som i konsekvens af anvendelse af den nævnte fradragsmulighed "ikke er tilgået" skattemyndighederne. Denne udformning af kommissoriet giver anledning til den bemærkning, at en anvendelse af mulighed for skattemæssige afskrivninger ikke i sig selv indebærer, at det afskrevne beløb definitivt er udgået af beskatningsgrundlaget, idet der i forbindelse med afståelse af aktivet eller ophør af den skattepligtiges virksomhed vil blive tale om beskatning af genvundne afskrivninger, i det omfang afståelsessummen overstiger den skattemæssigt nedskrevne værdi, jf. afskrivningslovens §§ 9, stk. 1, og 12 (driftsmidler og skibe), 21, stk. 1 (fast ejendom), 39, stk. 6 (lejede lokaler), 40, stk. 6 (goodwill), 41, stk. 2 (knowhow og patentrettigheder), 42, stk. 5 (tu-

ristudlejningsværelser i landbrugsejendomme), og 44 A, stk. 9 (kunstnerisk udsmykning af erhvervsbygninger). Da en række af aktiver, som der måtte være foretaget afskrivninger på, formentlig ikke endnu er kommet frem til slutbeskatning, har kommissionen ingen mulighed for at udtale sig om størrelsen af det samlede beløb, som definitivt er udgået eller vil udgå af beskatningsgrundlaget, og derfor heller ikke om størrelsen af det definitive provenutab som følge heraf. Det, som kommissionen kan udtale sig om, er størrelsen af det beløb, hvis beskatning er blevet enten tidsmæssigt forskudt eller er endeligt tabt, og dermed størrelsen af det skatteprovenu, som i kraft af de skattemæssige afskrivninger er blevet udskudt eller tabt.

Af ressourcemæssige årsager er undersøgelsen begrænset til at omfatte de selskaber, der har været i mandtal hos Selskabsrevisionen. Dette indebærer, at undersøgelsen har omfattet selskaber, der indgår i koncerner, hvis årlige omsætning har udgjort 1,7 mia. kr., samt alle finansielle virksomheder.

Selv om det muligvis ikke ganske kan udelukkes, at den beskrevne mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag ville kunne anvendes i løbende sambeskatningsforhold, har kommissionen efter kommissoriets indhold ("overdrage aktiver ... til et nyt datterselskab") endvidere afgrænset undersøgelsen således, at den alene har omfattet koncerner, for hvilke der i den undersøgte periode er meddelt tilladelse til at inddrage udenlandske datterselskaber under frivillig sambeskatning. Det kan således ikke udelukkes, at selskaber forud for den undersøgte periode har gennemført dispositioner, hvis virkninger udspiller sig i 2002 og senere. Sådanne selskaber vil ikke være omfattet af kommissionens undersøgelse. Kommissionen bemærker dog herved, at der siden TDC-sagens fremkomst har været betydelig opmærksomhed omkring denne mulighed for anvendelse af skattereglerne, således at det forekommer sandsynligt, at eventuelle yderligere sager ville være kommet til Told- og Skattestyrelsens kundskab, på samme måde som det er tilfældet for en af de sager, som indgår

i kommissionens undersøgelse. Det kan endvidere ikke udelukkes, at selskaber, som har foretaget opskrivninger forud for eller i den undersøgte periode, men som ikke har foretaget skattemæssige afskrivninger på grundlag heraf, på et senere tidspunkt afhænder de pågældende aktiver med tab. Dette vil give adgang til et fradrag. Endvidere kan der principielt forekomme selskaber, der som følge af deres indkomst- og skattemæssige forhold i øvrigt har ladet en bestående mulighed for at foretage skattemæssige afskrivninger forblive uudnyttet. Sådanne mulige sager vil ikke være opfanget af den undersøgelse, som kommissionen har gennemført.

### **3. Kommissionens undersøgelse**

#### 3.1. Undersøgelseskommissionens forespørgsel til Told- og Skattestyrelsen

Undersøgelseskommissionen anmodede ved brev af 4. april 2005 Told- og Skattestyrelsen om for hvert af årene 2002 og 2003 at tilvejebringe følgende oplysninger:

”Antallet af danske moderselskaber, som fik tilladelse til at inddrage udenlandske datterselskaber under frivillig sambeskatning, og antallet af udenlandske datterselskaber, som blev inddraget under frivillig sambeskatning.

Antallet af udenlandske sambeskattede datterselskaber, som har gennemført omdannelser eller omstruktureringer med opskrivning af aktiver, herunder især af goodwill, uden at opskrivningen – i overensstemmelse med de pågældende hjemlandes dagældende lovgivning – er blevet beskattet, eller at beskatningen af opskrivningsbeløbet har været særlig lempelig, således at der opnås en skattefordel ved fradrag i dansk indkomst af afskrivninger på de opskrevne aktiver.

Størrelsen af de opskrivninger, som er foretaget og selvangivet i forbindelse med sådanne omdannelser/omstruktureringer, og som – i det omfang, hvori de til sin tid måtte blive ligningsmæssigt godkendt – medfører en forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag for det danske moderselskab. Der ønskes således ikke i forbindelse med besvarelsen foretaget en ligningsmæssig gennemgang af de enkelte sager.”

Kommissionen bemærkede videre:

”I ”Rapport fra Sambeskatningsudvalget” vurderes det ud fra en stikprøveundersøgelse, at relativt få store koncerner står for en betydelig andel af underskudsfradragene i den internationale sambeskatning. Undersøgelsen bedes derfor i første omfang alene gennemført med hensyn til selskaber, som er i mandtal hos Selskabsrevisionen, hvorved de store selskaber vil blive undersøgt. Kommissionen vil på grundlag af de oplysninger, som modtages, tage stilling til, om der er grundlag for at udvide undersøgelsen til at omfatte nogle udvalgte eller eventuelt alle decentrale ligningsmyndigheder.

Det bemærkes, at kommissionen formentlig senere vil foretage kontrol af de sager, som fremfindes med henblik på Skatteministeriets besvarelse af de ovenfor nævnte oplysninger. Materialet bedes derfor så vidt muligt indtil videre opbevaret således, at en eventuel kontrol kan foregå ubesværet.”

### 3.2. Told- og Skattestyrelsens svar til undersøgelseskommissionen

Undersøgelseskommissionen modtog som svar på sin forespørgsel af 4. april 2005, en redegørelse af 1. september 2005 fra ToldSkat Selskabsrevisionen.

#### **”UNDERSØGELSE AF OMFANGET AF ”STEP UP”**

Skattefradragssagskommissionen har i brev af 4. april 2005 til Told- og Skattestyrelsen anmodet om, at det undersøges om andre danske koncerner end TDC har anvendt reglerne om frivillig sambeskatning til at opnå fradrag for fx afskrivninger og de eventuelle beløbsmæssige konsekvenser heraf.

Kommissionens anmodning omfatter indkomstårene 2002 og 2003 og undersøgelsen kan begrænses til de koncerner, der er på mandtal hos ToldSkat Selskabsrevisionen. ToldSkat Selskabsrevisionen er skatteansættende myndighed (SKAM) for danske virksomheder med en omsætning, der overstiger 1,7 mia. kr. og for alle virksomheder i den finansielle sektor.

Skattefradragssagskommissionen anmoder om svar på følgende spørgsmål:

**Spørgsmål:**

Antallet af danske moderselskaber, som fik tilladelse til at inddrage udenlandske datterselskaber under frivillig sambeskatning, og antallet af udenlandske datterselskaber, som blev inddraget under frivillig sambeskatning?

**Svar:**

ToldSkat Selskabsrevisionen har fået foretaget et udtræk fra selskabsskattesystemet over alle danske moderselskaber, der for indkomstårene 2002 og 2003 har fået tilladelse til at inddrage udenlandske datterselskaber i en frivillig dansk sambeskatning.

Undersøgelsen viser følgende:

	2002	2003
Antal SKAM	40	45
Moderselskaber	184	167
Datterselskaber	230	257

Med udgangspunkt i denne udsøgning er der foretaget en gennemgang af de selskaber, der er anført med SKAM – kode 020 eller 040. Det er ToldSkat Selskabsrevisionens koder for henholdsvis finansielle virksomheder (020) og koncerner (040), jf. kommissionens anmodning.

ToldSkat Selskabsrevisionens ansvarsområder omfatter følgende:

	2002	2003
Moderselskaber	41	33
Udenlandske Datterselskaber	98	86

**Spørgsmål:**

Antallet af udenlandske sambeskattede datterselskaber, som har gennemført omdannelser eller omstruktureringer med opskrivning af aktiver, herunder især af goodwill, uden at opskrivningen – i overensstemmelse med de pågældende hjemlands dagældende lovgivning – er blevet beskattet, eller at beskattningen af opskrivningsbeløbet har været særlig lempelig, således at der opnås en skattefordel ved fradrag i dansk indkomst af afskrivninger på de opskrevne aktiver.

**Svar:**

ToldSkat Selskabsrevisionen har gennemgået selvangivelsesmateriale for de henholdsvis 41 og 33 moderselskaber, der for indkomstårene 2002 og

2003, har opnået tilladelse til at inddrage (nye) udenlandske datterselskaber under dansk sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 og det tilhørende TS – cirkulære for de respektive indkomstår. Der vedlægges kopi af de relevante cirkulærer, henhold TS – cirkulære 41 – 2001 (indkomståret 2002) og TS – cirkulære 2002 – 36 (indkomståret 2003).

Undersøgelsen er sket ved gennemgang af moderselskabets opgørelse af koncernens sambeskatningsindkomst og opgørelsen af datterselskabets skattepligtige indkomst samt en gennemlæsning af både moderselskabets og datterselskabets årsrapporter med tilhørende noter, specifikationer mm. Og andre foreliggende oplysninger, der kan være af betydning for selskabernes skatteansættelse.

Der er ikke i forbindelse med undersøgelsen rettet henvendelse til virksomhederne eller forsøgt at fremskaffe yderligere oplysninger til belysning af eventuelle uklarheder eller tvivlsspørgsmål om transaktioner eller komponenter i det foreliggende selvangivelsesmateriale.

Gennemgangen har umiddelbart kun konstateret to sager, hvor der kan være tale om, at den danske koncern har opnået en skattemæssig fordel som følge af asymmetri i beskatningen i Danmark og det udenlandske datterselskabs hjemland. Der er tale om 2 sager, som kommissionen allerede er bekendt med. Der henvises til Told- og Skattestyrelsens brev af 24. januar 2005 med tilhørende notat. Der er de i notatet under nr. 1) og 2) omtalte koncerner, der er tale om.

Det er ToldSkat Selskabsrevisionens opfattelse, at de godkendte sambeskatninger – de nævnte to sager dog undtaget – mellem det danske moderselskab og udenlandske datterselskaber bygger på udelukkende forretningsmæssige dispositioner. Der synes heller ikke at være sket opskrivninger af aktiver, herunder især immaterielle aktiver i de selskaber, der indtages i dansk beskatning.

Det er i enkelte andre tilfælde konstateret, at der foretages skattemæssige afskrivninger på goodwill, der er aktiveret i det udenlandske datterselskab. Der synes dog at være tale om goodwill, der er købt i forbindelse med det danske moderselskabs anskaffelse af det udenlandske datterselskab.

### **Spørgsmål:**

Størrelse af de opskrivninger, som er foretaget og selvangivet i forbindelse med sådanne omdannelser/omstruktureringer, og som – i det omfang, hvori

de til sin tid måtte blive ligningsmæssigt godkendt – medfører en forøgelse af grundlaget for skattemæssigt fradrag for det danske moderselskab. Der ønskes således ikke i forbindelse med besvarelsen foretaget en ligningsmæssig gennemgang af de enkelte sager.

**Svar:**

Som det fremgår af ovenstående er der kun konstateret to tilfælde, hvor der er risiko for, at det danske moderselskab har udnyttet de dagældende regler og derved opnået en skattefordel her i landet.

Sagerne kan kort beskrives således:

**Sag 1:**

Med virkning fra 1. januar 2002 fusionerer 2 datterselskaber af den danske concern. Det fortsættende selskab indtræder i sambeskatning med det danske moderselskab med virkning for indkomståret 2003. Ved den skattepligtige fusion pr. 1. januar 2002 opstår et immaterielt aktiv med en værdi på 223.977.417 Euro. Indgangsværdien ved datterselskabets indtræden i sambeskatningen den 1. januar 2003 udgør 191.980.643 Euro, eller ca. 1,4 mia. DKK. Dette beløb afskrives med 1/6 i indkomståret 2003, eller 31.996.774 Euro, der modsvare ca. 238 mio. DKK. Tilsvarende beløb kan afskrives i de følgende 5 indkomstår. Det danske moderselskabs kunne – med de regler, der var gældende på tidspunktet for inddragelse af datterselskabet i den danske sambeskatning – påregne en samlet skattebesparelse på 30 % af ca. 1,4 mia. kr., eller ca. 420 mio. DKK, naturligvis under forudsætning af, at ToldSkat Selskabsrevisionen kan godkende den skattemæssige værdiansættelse af de immaterielle aktiver. Som bekendt er selskabsskatteprocenten nedsat til 28 med virkning for indkomståret 2005. Skattebesparelsen bliver som følge heraf mindre end det anførte beløb.

**Sag 2:**

Et hollandsk datterselskab indtræder i sambeskatning med sit danske moderselskab med virkning fra 1. januar 2002. Åbningsbalancen ved datterselskabets indtræden i den danske sambeskatning omfatter bl.a. goodwill og værdi af driftsmidler for henholdsvis 3.021.690.100 kr. og 28.546.434 kr. Disse værdier er fremkommet i forbindelse med tidligere gennemførte concerninterne omstruktureringer, der er gennemført før det udenlandske datterselskab indtrådte i den danske sambeskatning. ToldSkat Selskabsrevisionen har i 2004 gennemført revision af concernens danske sambeskatningsindkomst for indkomståret 2002. I den forbindelse blev de selvangivne værdier nedsat til henholdsvis 1.087.987.859 kr. (goodwill) og 21.174.104

kr. (driftsmidler). Koncernen kan påregne en samlet skattebesparelse over en periode på omkring 7 år på godt 330 mio. kr. ved en skatteprocent på 30. Som bekendt er selskabsskatteprocenten nedsat til 28 med virkning for indkomståret 2005.

**Afslutning:**

Ud over de 2 nævnte sager, der begge henhører under ToldSkat Selskabsrevisionens ansvarsområde har yderligere en koncern, der er hjemmehørende i et kommunalt skattecenter og som er kommissionen bekendt, i 2001 gennemført koncerninterne omstruktureringer, der medfører aktivering af oparbejdet goodwill for 752,8 mio. DKK (798 mio. NOK) og rettigheder for 700 mio. DK (742 mio. NOK). Der er tale om den koncern, der er anført som nr. 3) i det notat, der blev sendt til kommissionen med ovennævnte brev af 24. januar 2005. Som nævnt er disse transaktioner gennemført i indkomståret 2001, altså uden for den periode, som kommissionen har anmodet Told- og Skattestyrelsen om at undersøge.

For god ordens skyld bemærkes, at de oplysninger, der fremgår af det notat, som var vedlagt Told- og Skattestyrelsens brev af 24. januar 2005 er fortrolige.

Det skal ligeledes for god ordens skyld bemærkes, at de undersøgelser, der er gennemført i ToldSkat Selskabsrevisionens regi, er foretaget af medarbejdere, der ikke har haft berøring med TDC – sagen eller som har været afhørt af Skattefradragssagskommissionen.”

### 3.3. Verifikation af ToldSkats undersøgelse

Undersøgelseskommissionen anmodede ved brev af 7. oktober 2005 statsautoriseret revisor Henrik W. Jørgensen, S.A. Christensen & W. Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, om at foretage en verifikation af det arbejde, som ToldSkat har udført i forbindelse med gennemgang af de udvalgte sager og afrapporteringen ved redegørelsen af 1. september 2005.

Undersøgelseskommissionen anmodede til brug for revisors undersøgelse ToldSkat Selskabsrevisionen om en redegørelse for, på hvilket grundlag Selskabsrevisionen



havde udsøgt de selskaber, der indgår i den undersøgelse, som har dannet grundlag for Selskabsrevisionens redegørelse til kommissionen.

ToldSkat Selskabsrevisionen oplyste herom:

”...

Undersøgningen er gennemført i samarbejde mellem ToldSkat Selskabsrevisionen og ToldSkats Borger – og Erhvervsservice, Erhvervscentret. ToldSkat Selskabsrevisionen har opstillet krav til udsøgningen, der herefter er foretaget af medarbejdere i Erhvervscentret.

Opgaven lød på, at vi ønskede en udsøgning af danske (moder)selskaber, der havde fået tilladelse til sambeskatning med et (eller flere) udenlandske datterselskaber og hvor sambeskatningen har virkning for henholdsvis indkomståret 2002 eller 2003.

Udsøgningen er foretaget af ToldSkats Erhvervssystem, der omfatter samtlige erhvervsdrivende virksomheder her i landet, udenlandske datterselskaber, der indgår i en dansk sambeskatning og udenlandske selskaber, der oppebærer udbytte fra danske selskaber. Udsøgningen er foretaget via databasen Business Objekt.

Ved udsøgningen er følgende kriterier lagt til grund:

- 1) Alle selskaber med kode for sambeskatning
- 2) Startdato for sambeskatning; 1/1 2002 eller senere
- 3) Alle selskaber med kode 67 for driftsform (kode 67 = udenlandsk datterselskab)
- 4) SKAM – kode = 020 eller 040

Det bemærkes, at der er foretaget en udsøgning, der omfatter alle selskaber, der er omfattet af punkt 1 – 3, og uanset SKAM – kode, jf. punkt 4.

Udsøgningen er som nævnt foretaget af Erhvervscentret og findes i papirform og som regneark i Excell.”

Statsautoriseret revisor Henrik W. Jørgensen har om den udførte kontrol oplyst:

## **”Udførte arbejdshandlinger:**

Vore arbejdshandlinger har omfattet følgende:

### **1. En gennemgang hos ToldSkat af rapporten af 1. september 2005.**

Den 4. oktober 2005 afholdtes møde hos ToldSkat med deltagelse af kontorchef Niels Andersen med henblik på at gennemgå rapporten af 1. september 2005, herunder at afklare enkelte forståelsesspørgsmål. Mødet drejede sig derudover især om grundlaget for ToldSkats udsøgning som refereret i redegørelsen af 1. september 2005. Heraf fremgår det i tabelform, hvorledes udsøgningen er afgrænset i forhold til de selskaber, hvor ToldSkat er skatteansættende myndighed (SKAM). Det fremgår af samme rapport, at det drejer sig om alle finansielle virksomheder samt koncerner med en omsætning på over 1,7 mia. kr. Det er supplerende oplyst, at sidstnævnte grænse skal forstås som momspligtig omsætning i Danmark på over 1,7 mia. kr. På mødet blev det aftalt, at ToldSkat skulle udarbejde et supplerende notat om udsøgningen. Dette notat af 11. oktober 2005 vedlægges som bilag 5.

Kontorchef Niels Andersen har supplerende i forbindelse med vores arbejde oplyst, at det især er koncerner med selskaber i Holland og Tyskland, der er interessante i forhold til ”step-up”.

### **2. Grundlaget for udsøgning af stikprøve.**

På baggrund af notatet af 11. oktober har vi fået adgang til resultatet af udsøgningen i papirform. Udsøgningsresultatet foreligger i form af en liste udvisende CVR-nr for det danske moderselskab samt de tildelte SE-numre for de udenlandske datterselskaber, der er blevet omfattet af den danske sambeskatning fra 1/1 2002 eller senere.

Med baggrund i disse lister har vi identificeret de enkelte koncerner og foretaget vores stikprøveudvælgelse i overensstemmelse med vor skrivelse af 28. september 2005, hvoraf det fremgår, at vi i særlig grad vil koncentrere os om tele-, bio- og IT-virksomheder. Derudover ville vi udvælge ca. 5 stikprøver, jf. nedenfor under omtalen af stikprøver.

Skats rapport af 1. september 2005 identificerer et antal moderselskaber og udenlandske dattervirksomheder, hvor ToldSkats selskabsrevision er skatteansættende myndighed. Vi har afstemt antallet til de foreliggende lister uden bemærkninger.

### 3. Udvalgte stikprøver.

Virksomhedstype	<u>2002</u>	<u>2003</u>
IT	0	0
Biotek	2	2
Tele	0	2
Øvrige	<u>5</u>	<u>5</u>
<u>I alt</u>	<u>7</u>	<u>9</u>

5 af de udvalgte koncerner optager ligeledes nye selskaber under sambeskatningen i 2003 og er også med der. Der er således gennemgået 11 forskellige koncerner set under de to indkomstår. Inklusive TDC har Skat identificeret 41 koncerner i 2002 og 33 i 2003. I forhold til det samlede antal opgjort af Skat drejer det sig om følgende procenter:

<b>Stikprøve:</b>	<b><u>17%</u></b>	<b><u>27%</u></b>
-------------------	-------------------	-------------------

Baggrunden for vor udvælgelse af koncerner fra gruppen ”øvrige” har været koncerner, hvor sandsynligheden for at anvendelsen af ”step-up” har været størst. Vi har således set bort fra finansielle virksomheder og fokuseret på koncerner inden for brancher, hvor handel med immaterielle anlægsaktiver kan være hyppigt forekommende.

Endelig har vi specifikt bedt om selvangivelserne for en dansk koncern (...), som ikke umiddelbart omfattes af ToldSkats udsøgning, men som opererer indenfor en af de tre hovedgrupperinger. Denne koncern har ikke optaget nye selskaber under sambeskatningen i hverken 2002 eller 2003, og gennemgangen har således ikke givet anledning til bemærkninger.

### 4. Bemærkninger til stikprøve gennemgangen.

I ToldSkats rapport af 1. september 2005 er identificeret to sager, hvor der har været risiko for anvendelse af ”step-up”. De to sager har været omfattet af vores stikprøve, og vi har verificeret de beløbsmæssige angivelser i ToldSkats rapport af 1. september 2005

...

Efter nedsættelse af værdierne i [...] sagen kan de samlede skattebesparelser for de to sager under et skønnes til ca 758 MIO DKK ved en skatteprocent på 30% og ca 708 MIO DKK ved en skatteprocent på 28%.

Begge de nævnte koncerner anvender kalenderåret som regnskabsår.

**Konklusion:**

Vi kan erklære, at vor gennemgang ikke har givet anledning til bemærkninger til ToldSkats rapport af 1. september 2005.

De udførte arbejdshandlinger er hverken revision eller review som defineret i de danske revisionsstandarder. Vores gennemgang er baseret på en stikprøve, der tager sigte på at afdække omfanget af anvendelsen af ”step-up”. Vor konklusion dækker alene den udvalgte stikprøve, idet vi ikke kan udtale os om det samlede omfang af anvendelsen af ”step-up”.”

#### **4. Kommissionens konkluderende bemærkninger**

I overensstemmelse med de oplysninger, som kommissionen har modtaget fra Told- og Skattestyrelsen samt den verifikation, som er blevet gennemført, lægger kommissionen i det følgende til grund, at det antal virksomheder, som – ud over TDC – har anvendt den beskrevne mulighed for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag, er tre. Kommissionen bemærker herved, at det vel ikke ganske kan udelukkes, at der blandt virksomheder, som ikke er i mandtal i Told- og Skattestyrelsen, findes nogle, som også kan henføres til denne gruppe, men kommissionen har anset risikoen herfor for ringe, ligesom de provenumæssige konsekvenser måtte forventes at være mere begrænsede. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne ovenfor i afsnit 2.

Kommissionen har i det følgende lagt de beløbsstørrelser, som Told- og Skattestyrelsen har oplyst, til grund. Dette gælder såvel de involverede værdier af goodwill og

Kapitel 17  
Afsnit 4

driftsmidler som de – afrundede – skattemæssige konsekvenser af de foretagne dispositioner. Kommissionen bemærker herved, at der i to af de tre sager, som Told- og Skattestyrelsen har oplyst om, ikke er foretaget ligning, og at beløbsangivelsen i TDC-sagen ligeledes ikke ligger fast, idet TDC, som det fremgår af kapitel 11, afsnit 3.17, har indbragt Ligningsrådets bindende forhåndsbesked for Østre Landsret. Kommissionen har lagt et beløb på 4,8 mia. kr. til grund, svarende til forskellen mellem værdien af goodwill pr. 29./30. december 2000 som opgjort af Deloitte & Touche Corporate Finance til 6,5 mia. kr. og den oprindelige indirekte opgjorte anskaffelsessum på 1,7 mia. kr. I det omfang en endelig domstolsafgørelse måtte fastsætte et lavere beløb, vil de provenumæssige konsekvenser blive tilsvarende mindre.

Sag nr. 1

Det er oplyst, at der ikke er foretaget relevante skattemæssige afskrivninger for året 2002, mens der for året 2003 er foretaget en relevant skattemæssig afskrivning på ca. 238 mio. kr. Skatteværdien heraf udgør 30 pct. eller ca. 71 mio. kr.

Sag nr. 2

Det er oplyst, at det pågældende selskab som følge af relevante skattemæssige afskrivninger kan forvente en samlet skattebesparelse på godt 330 mio. kr. over en periode på syv år, begyndende i 2002. Dette svarer til en skattebesparelse på ca. 49 mio. kr. i hvert af årene 2002 og 2003. Kommissionen har herved ikke taget hensyn til, at afskrivningsforløbet for henholdsvis goodwill og driftsmidler er forskelligt, idet driftsmidlernes andel af den samlede besparelse under alle omstændigheder er ringe.

Sag nr. 3

Som følge af koncerninterne omstruktureringer i 2001 er afskrivningsgrundlaget forhøjet med 1.452,8 mio. kr. Dette medfører en samlet skattebesparelse på ca. 435,8

mio. kr. over en periode på syv år, begyndende i 2001, svarende til ca. 62 mio. kr. for hvert af årene 2001, 2002 og 2003.

TDC

Med udgangspunkt i en goodwillværdi på 4,8 mia. kr. som anført ovenfor, opnås ved en skatteprocent på 30 en skattebesparelse på 1.440 mio. kr. over en periode på syv år, begyndende i 2001, svarende til ca. 206 mio. kr. for hvert af årene 2001, 2002 og 2003.

Samlet udgør de beløb, som i konsekvens af virksomheders anvendelse af muligheden for forøgelse af grundlaget for skattemæssige fradrag som beskrevet i kommissoriet ikke er tilgået skattemyndighederne, således ca. 268 mio. kr. i 2001, ca. 317 mio. kr. i 2002 og ca. 388 mio. kr. i 2003, eller i alt ca. 973 mio. kr. Beløbet på 268 mio. kr. vedrørende 2001 ville ikke være tilgået skattemyndighederne, selv om lovforslag L 61 var blevet gennemført, under den forudsætning at ikrafttrædelsesreglerne deri ikke ville have været videregående, end det var tilfældet for de regler, der blev gennemført ved lov nr. 1215 af 27. december 2003 (på grundlag af lovforslag L 27 2003-04).

Om det beløb, der er anført som provenutab i 2002 og 2003, i alt 705 mio. kr., kan henføres til det forhold, at en ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, svarende til den, der var indeholdt i lovforslag L 61, ikke blev gennemført i 2001, beror på, om det kan lægges til grund, at lovforslag L 61, hvis det var blevet gennemført, ville have hindret den beskrevne anvendelse af skattereglerne. Kommissionen har som anført ovenfor i kapitel 12, afsnit 3.2 ikke fortaget en endelig undersøgelse heraf, og de vidner som har udtalt sig herom, har ytret forskellige opfattelser af spørgsmålet.

## **Bilag 1**

**Advokat Henning Hansens skriftlige udtalelse på vegne Niels Kristensen**



27. april 2006

Til Skattefradragssagskommissionen

Som bisidder for kontorchef Niels Kristensen, Told- og Skattestyrelsen, Selskabsomstruktureringskontoret (tidligere Selskabsbeskatningskontoret), skal jeg herved fremkomme med en skriftlig udtalelse i henhold til undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 4.

Dette indlæg er forårsaget af, at kommissionen efter udarbejdelsen af udkast til beretning i skattefradragssagen har meddelt, at kommissionen finder, at den gennemførte undersøgelse rejser spørgsmål af faktisk og retlig karakter blandt andet vedrørende Niels Kristensen, og at kommissionen derfor overvejer at fremsætte bemærkninger vedrørende ham, jf. undersøgelseskommissionslovens § 23, stk. 3.

Dette indlæg er begrænset til alene at vedrøre de forhold, hvorom kommissionen i sit foreliggende udkast til beretning har tilkendegivet at overveje fremsættelse af bemærkninger om Niels Kristensen.

Det drejer sig om følgende:

1. *"Kommissionens kritik vedrører det forhold, at Niels Kristensen anså den oplysning, som han havde modtaget i Selskabsrevisionsafdelingens to notater af 16. oktober 2000 om størrelsen af det goodwillbeløb, som efter TDC's tilkendegivne opfattelse ville blive udløst ved et salg af Talkline til tredjemand, samt om, at Selskabsrevisionsafdelingen mente, at der burde følges op på sagen, idet den viste, at der var et hul i lovgivningen, som burde stoppes, for at være af så ringe betydning, at han i sin forelæggelse af 2. januar 2001 undlod at videregive den til Skatteministeriets departement." (Del 3, side 140).*
2. Derudover bemærker kommissionen i sit udkast til beretning (kapitel 12, afsnit 1.2), at

*"Selskabsrevisionsafdelingens overvejelser vedrørende de perspektiver, som TDC's henvendelse rummede, udsprang af TDC's spørgsmål om anvendelsen af ligningslovens § 5 H, og kommissionen har derfor forståelse for, at afdelingen i sin henvendelse til Selskabsbeskatningskontoret anskuede ikke blot den konkrete sag, men også perspektiverne som vedrørende ligningslovens § 5H.*



*Dette forhold er imidlertid – i sammenhæng med den i flere henseender ikke tilfredsstillende kvalitet af den kommunikation, som fandt sted navnlig mellem Told- og Skatteministeriets departement, jf. herom afsnit 2 og kapitel 16, afsnit 3.2 nedenfor – af væsentlig betydning for, at TDC-sagens egentlige karakter og omfang først stod Skatteministeriets departement klar i 2003.”*

3. Endvidere bemærker kommissionen i udkastet (kapitel 12, afsnit 4.2), at Skatteministeriets departement ikke blev særskilt underrettet om TDC's anmodning af 5. september 2001 om bindende forhåndsbesked vedrørende bestemmelsen i ligningslovens § 5 H og anfører, at

*”Kommissionen finder principielt, at Niels Kristensen burde have underrettet departementet om, at TDC havde indgivet en anmodning om bindende forhåndsbesked og således var i færd med at gennemføre de påtænkte dispositioner.”*

Kommissionen finder imidlertid ikke, at denne undladelse kan give grundlag for selvstændig kritik.

I den anledning bemærker jeg følgende:

#### Det relevante lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 31, stk. 5, fastlægger værdiansættelsen for aktiver og passiver, når et udenlandsk selskab første gang inddrages under dansk sambeskatning. Værdierne fastlægges til handelsværdien ved sambeskatningens påbegyndelse. Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholder en modifikation til stk. 5 og foreskriver en nærmere angivet nedskrivning af afskrivningsgrundlaget for afskrivningsberettigede aktiver. Afskrivningsgrundlaget, der er det samme som den faktiske anskaffelsessum, skal (tvangs)ned sættes, som hvis det var afskrevet efter danske regler siden det faktiske anskaffelsestidspunkt. For TDC-sagen betyder dette, at den faktiske anskaffelsessum samt anskaffelsestidspunktet skal fastlægges, idet det kan lægges til grund, at sambeskatningen med det tyske selskab Talkline Management GmbH påbegyndtes fra 2001.

Talkline Management GmbH, der er datterselskab af et dansk moderselskab, er i december 2000 ved en omdannelse af et GmbH blevet ejer af et tysk kommanditselskab. Denne omdannelse er i Tyskland sket skattefrit, men skal i dansk skatteret vurderes som en skattepligtig erhvervelse - nærmere bestemt som en skattepligtig likvidationsudlodning fra det førhen eksisterende GmbH (nemlig Talkline GmbH) til det tyske moderselskab, Talkline Management GmbH.

Når den efter danske regler skattepligtige erhvervelse (for Talkline Management GmbH/det tyske moderselskab) er sket ultimo 2000, er det enkelt at fastlægge både anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt, nemlig til handelsværdien på tidspunktet for omdannelsen/likvidationen (ultimo 2000) og

anskaffelsestidspunktet det endelige retsstiftende tidspunkt for omdannelsen. I det konkrete tilfælde december 2000 med handelsværdien på det tidspunkt.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, yder således intet værn mod en opskrivning (step up) af de under en senere (i 2001) etableret sambeskatning inddragne afskrivningsberettigede aktiver.

Bestemmelsen i ligningslovens § 5 H forhindrer, at underskud kan fratrækkes, såfremt en underskudsgivende aktivitet er købt af et udenlandsk selskab (køber) fra et andet udenlandsk selskab (sælger), hvis begge selskaber er koncernforbundet med et dansk (moder)selskab. Det er netop en sådan situation, der forelå i TDC-sagen.

Som ovenfor anført svarer købet til den skattepligtige likvidationsudlodning, da omdannelsen skal vurderes ud fra danske skatteretlige regler. Umiddelbart skulle underskudsbegrænsningsreglen i ligningslovens § 5 H således kunne anvendes. En nærmere analyse viser imidlertid, at dette synspunkt ikke er korrekt. Efter den på daværende tidspunkt foreliggende praksis, jf. sag nr. 1 fulgt op af sag nr. 2, hvori der i foråret 2001 blev truffet afgørelse i ligningsrådet, kan ligningslovens § 5 H ikke anvendes i en situation som den foreliggende, hvor omstruktureringen eller aktivitetsoverdragelsen, herunder goodwillhvervelsen svarende til den skattepligtige likvidationsudlodning i udlandet har fundet sted, før sambeskatningen påbegyndes.

Sammenholdes selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, med ligningslovens § 5 H, er det åbenbart, at førstnævnte bestemmelse ikke afskar TDC fra den beskrevne "step up", og at det afgørende og centrale problem i sagen var, hvorvidt den siden sag nr. 1's afgørelse omtvistede bestemmelse i ligningslovens § 5 H afskar TDC fra en opskrivning af afskrivningsgrundlaget. Det er i denne sammenhæng vigtigt at understrege, at med ordet underskud i ligningslovens § 5 H må sidestilles mulighederne for fremtidigt at generere underskud gennem ordinær afskrivning på erhvervet (og opskrevet) goodwill samt eventuelt øvrige foreliggende afskrivningsberettigede aktiver. Det er da også den helt centrale bestemmelse og de kritiske punkter omkring fortolkningen af den, der henvises til af såvel Selskabsrevisionsafdelingen i de gentagne forespørgsler og i anmodningen om bindende forhåndsbesked fra TDC samt i Niels Kristensens forelæggelse af 2. januar 2001 for Skatteministeriets departement.

Sammenfattende må det herefter konkluderes, at der er tale om en korrekt og relevant forelæggelse for Skatteministeriets departement, når problemet i TDC-sagen i forelæggelsesnotatet af 2. januar 2001 beskrives som et problem i relation til den gældende affattelse af ligningslovens § 5 H. Problemet er præcist formuleret i forelæggelsesnotatets side 2, 3. afsnit, hvor det netop er påpeget, at også oparbejdet goodwill ved omstrukturering/likvidationsudlodning og den derpå følgende sambeskatning i 2001 gøres fuldt afskrivningsberettiget. I hvert fald den rimeligt kyndige skattemedarbejder med en vis erfaring i international sambeskatning vil derudaf uden videre kunne forstå, at der er tale om "step up", idet goodwill er oparbejdet, det vil sige at anskaffessummen er nul kroner – og

på grund af omstrukturering og dernæst indtræden af sambeskatning kan opskrives til handelsværdien på tidspunktet for omstruktureringen (december 2000), hvorefter denne opskrevne handelsværdi skal lægges til grund som afskrivningsgrundlag ved indtræden af sambeskatningen den 1. januar 2001. Det bør i den forbindelse tillige indgå i vurderingen, at der er tale om forelæggelse foretaget mellem organisatoriske enheder, der begge har endog mangeårig erfaring med hensyn til komplicerede internationale sambeskatningsforhold.

### Goodwillbeløbets størrelse

Selskabsbeskatningskontoret og de øvrige skattejuridiske fagkontorer i dels Selskabsbeskatningsafdelingen, dels skatteafdelingen i Told- og Skattestyrelsen modtager kontinuerligt og regelmæssigt henvendelser fra de lignende myndigheder, herunder fra Selskabsrevisionsafdelingen vedrørende anvendelsesområdet og fortolkningen af gældende skatteregler. Ud over forespørgsler om lovforklaring i konkrete situationer indeholder henvendelserne undertiden tillige en tilkendegivelse om, at ligningsmyndighederne finder en konkret skatteregel eller eventuel skattepraksis baseret på for eksempel landsskatteretskendelser for uhensigtsmæssig og foreslår denne søgt ændret.

En stillingtagen til sådanne henvendelser fordrer som minimum for det første, at det ved en traditionel juridisk analyse søges afklaret, hvad der er gældende ret på det konkrete område, og for det andet – og i den konkrete sammenhæng nok så væsentligt – at det søges vurderet, hvilke økonomiske konsekvenser en sådan mulig uhensigtsmæssighed måtte medføre. Ved denne vurdering er det af helt afgørende betydning, at der skabes en endog meget høj grad af sikkerhed for, hvad de økonomiske konsekvenser af en given erkendt retstilstand måtte være. Henvendelser af denne art fra de lignende myndigheder, det vil sige 275 kommuner samt Selskabsrevisionsafdelingen er ganske ofte præget af betydelig harme og irritation over den gældende retstilstand, ligesom henvendelserne ikke sjældent indeholder forslag til forbedring og opstramning heraf. Henvendelserne vil ofte tillige indeholde en ikke dokumenteret eller underbygget påstand om, at en manglende regel eller praksisændring vil resultere i et betydeligt provenutab for statskassen.

Forinden informationer i sådanne henvendelser i bearbejdet form eventuelt videregives til Skatteministeriets departement, er det af stor vigtighed, at de økonomiske konsekvenser konsolideres bedst muligt. Henvendelser, der ikke indeholder i rimeligt omfang konsoliderede eller dokumenterede faktuelle oplysninger, herunder om eventuel provenuvirkning, er egnet til på både kort og lang sigt at svække kvaliteten og troværdigheden af den videregivne information. Der vil således næppe blive lyttet til de videregivne informationer, hvis disse over en periode viser sig ikke at være tilstrækkeligt velunderbyggede og baseret på faktuel veldokumenteret viden.

I kommissionens udkast til betænkning del 3, kapitel 12 (side 5), er det anført, at det i et notat af 20. september 2000 er oplyst, at der ved omdannelsen af Talkline GmbH vil blive konstateret en goodwill i størrelsesordenen 15-20 mia. kr. Beløbsangivelsen stammer efter det oplyste fra en mundtlig

tilkendegivelse fra TDC's revisionsfirma. Beløbsangivelsen er ikke på nogen måde begrundet, underbygget eller søgt dokumenteret. Niels Kristensen har ikke været orienteret eller vidende om denne mundtlig meddelte oplysning.

Første gang der fra Selskabsrevisionsafdelingen over for Niels Kristensen anføres beløb vedrørende goodwillstørrelsen er i notatet af 16. oktober 2000 (bilag 05.14), hvor Selskabsrevisionsafdelingen på side 1 anfører "... er den optjente goodwill ifølge det oplyste på ca. 10 mia. kr."

Der er ikke på nogen måde nærmere uddybet eller redegjort for, hvorledes Selskabsrevisionsafdelingen når frem til et beløb i denne størrelsesorden. Det fremgår ikke af sammenhængen, hvorvidt der er tale om en goodwillværdi, som er opgjort efter de regnskabsmæssige regler herfor, henholdsvis de skattemæssige regler for opgørelse af goodwillværdi. Det er i denne forbindelse væsentligt at understrege, at der er ganske afgørende forskel på opgørelsen af goodwillværdien ved de to nævnte værdiansættelsesmetoder.

I TDC-sagens efterfølgende forløb har det da også vist sig, at de ovenfor anførte beløbsstørrelser for værdi af goodwill er helt og aldeles uunderbyggede. Der er i realiteten tale om talangivelser, som er "grebet ud af den blå luft". I den forbindelse kan det anføres, at TDC i sin seneste anmodning om bindende forhåndsbesked påstår goodwillværdien ansat til 6,407 mia. kr., samt at den af Ligningsrådet afgivne bindende forhåndsbesked konkluderer, at goodwillværdien kan ansættes til 3,262 mia. kr., jf. Ligningsrådets afgørelse af 19. oktober 2004 vedrørende værdien af Talkline GmbH & Co. KG på omdannelsestidspunktet samt den af ToldSkat Selskabsrevisionen efterfølgende ved afgørelse af 8. april 2005 foretagne udmøntning af denne i en konkret ansættelse af goodwillværdien. På denne baggrund forekommer det helt uberettiget at kritisere Niels Kristensen for ikke at videreformidle det anførte tal på 10 mia. kr., således som kommissionen foreslår i sit udkast (del 3, side 140), når der endvidere henses til

- at tallet 10-20 mia. kr. er en mundtlig oplysning meddelt fra et privat revisionsfirma til Selskabsrevisionsafdelingen
- at nævnte beløb ikke på nogen måde er efterprøvet/dokumenteret
- at oplysningen om beløbsintervallet ikke er videregivet til Niels Kristensen
- at det senere oplyste beløb på ca. 10 mia. kr. er indtil halvdelen af det førstnævnte beløb
- at også dette beløb er aldeles uunderbygget og baserer sig på mundtlige oplysninger udelukkende fra skatteyderen, der, som det er velkendt, har maksimal interesse i at opnå den størst mulige goodwillværdi
- at den endelige og fortsat omtvistede goodwillværdi ligger i størrelsesordenen 3,262 – 6,407 mia. kr., hvilket er markant mindre end de foran anførte beløbsstørrelser.

På dette grundlag findes det sagligt korrekt og i væsentlig bedre overensstemmelse med sagens faktuelle og reelle indhold på side 2 i Niels Kristensens forelæggelsespapir for Skatteministeriets de-

partement (bilag 42.05) at henvise til og medsende TDC's forespørgsel af 18. august 2000 med bilag samt Told- og Skattestyrelsens svar af 14. november 2000.

I Selskabsbeskatningsafdelingens svar af 13. november 2000 til Selskabsrevisionsafdelingen henstilles det til Selskabsrevisionsafdelingen at henvise TDC til at indhente bindende forhåndsbesked, blandt andet med den begrundelse, at sagen tilsyneladende drejede sig om særdeles store beløb. Det må herved tillægges betydelig vægt, at det af det medfølgende og til departementet videresendte regnskabsmateriale fra Talkline GmbH fremgik, at selskabet havde en regnskabsmæssig balance på DEM 575 mio. En sådan balancestørrelse, hvori værdi af oparbejdet goodwill ikke efter gældende regler kan være indeholdt, giver en klar indikation af – men ikke noget bevis for – en skattemæssig goodwillværdi, der kan være særdeles stor.

Det er på denne baggrund ganske urimeligt at påstå, at departementet ikke skulle have grundlag for at vurdere, at TDC-sagens goodwillværdi kunne dreje sig om et stort beløb. Departementet havde nemlig det samme grundlag som Niels Kristensen havde, da han indsendte sit notat af 2. januar 2001.

En kritik af Niels Kristensen på dette punkt er således ligeledes helt uberettiget.

#### "Early warning"

Den situation, der var opstået efter sag 1's afgørelse i Ligningsrådet og efterfølgende TDC's henvendelse i efteråret 2000, nødvendiggjorde en "early warning". Selskabsrevisionen afgav en sådan blandt andet ved fremsendelsen af notatet af 16. oktober 2000 til Selskabsbeskatningsafdelingen. Også Niels Kristensen i Selskabsbeskatningsafdelingen fandt, at situationen nødvendiggjorde en "early warning", det vil sige orientering videre og opad i skattesystemet.

Som anført ovenfor er det helt afgørende spørgsmål for vurderingen af TDC-sagen og spørgsmålet om, hvorvidt der er sket relevant "early warning", hvilke retsregler og fortolkning af disse der skal bringes i anvendelse i sagen.

Som påpeget ovenfor er de relevante retsregler selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, samt ligningslovens § 5 H. Det lægges herved til grund, således som det også er antaget af kommissionen, at det er uden relevans for sagen at henvise til afskrivningslovens § 40, stk. 5. Under henvisning til det ovenfor anførte er det problemfrit at påvise, at selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, ikke byder noget værn over for den af TDC påtænkte og i december 2000 gennemførte omstrukturering i Tyskland, hvilket derfor efterlader ligningslovens § 5 H som den centrale bestemmelse.

Bestemmelsens centrale virkeområde er netop omstrukturering mellem koncernforbundne udenlandske selskaber eller datterselskaber af danske moderselskaber.

På dette grundlag findes det i særlig grad relevant – som det også skete med Niels Kristensens forelæggelsesnotat af 2. januar 2001 – over flere sider at foretage en endog særdeles grundig gennemgang og juridisk analyse af, hvorvidt nævnte bestemmelse kunne bringes i anvendelse i den foreliggende situation. En sådan analyse bliver i særlig grad forståelig for læseren, når den både beskriver og konkluderer en grundig teoretisk gennemgang af den konkrete lovregel samtidig med, at konkrete og i praksis forekommende eksempler, herunder konkrete verserende skattesager, medinddrages i beskrivelsen af reglens virkemåde. Det er da også netop en sådan forelæggelse, der er tale om i forbindelse med forelæggelsen i notatet af 2. januar 2001.

Departementets svar på forelæggelsen – der foreligger allerede tre uger senere – viser da også ganske tydeligt, at departementet til fulde har forstået problemstillingen omkring netop ”step up”, og at departementet er enig i, at ligningslovens § 5 H ikke yder et tilstrækkeligt værn mod skatteudnyttelse ved omstrukturering i de tre forelagte og beskrevne tilfælde. Netop departementets henvisning til afskrivningslovens § 40, stk. 5, dokumenterer, at departementets sagsbehandler har tænkt på reglerne omkring fastlæggelse af et aktivs anskaffelsessum. Netop afskrivningslovens § 40, stk. 5 vedrører en regel, der under nærmere angivne betingelser regulerer og begrænser afskrivningsgrundlaget. Med andre ord må departementet have forstået, at sagen/sagerne har som essens, at det forekommer væsentligt at få begrænset afskrivningsgrundlaget, det vil sige undgå ”step up”.

Det forhold, at departementet i den konkrete situation anviser afskrivningslovens § 40, stk. 5, som løsningsmulighed, er uden betydning, når relevansen i den skete ”early warning” skal bedømmes.

Der var, således som det også er påpeget af kommissionen, ingen eksisterende faste retningslinjer endsiige formkrav for, hvorledes en eksisterende uhensigtsmæssighed i gældende skatteregler skulle formidles til Skatteministeriets departement, når blot de afgørende elementer i budskabet og dets alvorlighed er tilgængeligt og forståeligt for modtageren.

I den forbindelse henledes opmærksomheden på det forhold, at Niels Kristensen, forinden notat af 2. januar 2001 blev videregivet til departementet, forelagde dette til godkendelse for sin afdelingschef Preben Underbjerg, der godkendte notatet. I den forbindelse bemærkes det tillige, at det, som det også fremgår af afdelingschefens vidneforklaring, er ganske sjældent forekommende, når kontorchefen som sket forelægger sagen for afdelingschefen inden videresendelse. Der var således al mulig grund til, at afdelingschefen forholdt sig kritisk til det forelagte materiale, herunder eventuelt stillede spørgsmål, såfremt der var uklarheder eller forhold, som han ikke til fulde forstod.

Som det endvidere fremgår af bevisførelsen, gav forelæggelsen ikke afdelingschefen anledning til bemærkninger. Afdelingschef Preben Underbjerg Poulsen, der er Niels Kristensens umiddelbart forsatte, har således forklaret til kommissionen (s. 226):

*"Han havde ikke nogen bemærkninger til notatet, og han var fuldstændig enig i, at sagen skulle bringes til departementet, for hvis styrelsens opfattelse var rigtig, virkede ligningslovens § 5 H jo ikke."*

*"Vidnet var enig i, at denne problemstilling skulle forelægges for departementet. Hvis det forholdt sig som anført, var der klart et problem, for så virkede ligningslovens § 5 H og hele sambeskatningsdelen slet ikke, og der var mulighed for nogle utilsigtede fordele for de involverede selskaber. Der var en klar arbejdsdeling, idet departementet stod for lovgivningen og styrelsen stod for administration af den vedtagne lovgivning."*

og endvidere (s. 866):

*"Foreholdt, at sagsforløbet omkring forespørgslen af 18. august 2000 var beskrevet i 2. januar 2001-notatet, forklarede vidnet, at TDC-sagen var nævnt i 2. januar 2001-notatet. Det var henvendelsen fra efteråret 2000, der var beskrevet."*

Samstemmende har afdelingschef Palle Graf om Niels Kristensens notat af 2. januar 2001 forklaret (s. 622):

*"Vidnet forklarede på forespørgsel, at han betragtede det som en afrapportering til departementet om problemet. Det var et signal til departementet om, at der var et problem, som var kommet frem i nu i hvert fald 3 koncerter."*

Niels Kristensens øverste chef, told- og skattedirektør Ole Kjær har om det pågældende notat udtalt til kommissionen (s. 1005):

*"Forespurgt, om han, da han dengang så det – eller i dag – vurderede, at det var en afrapportering fra Niels Kristensen om en vigtig og principiel sag, forklarede vidnet, at det var det. Der var udvist "rettidig omhu". Notatet indeholdt en bearbejdning af den problemstilling, kontoret har fået forelagt, og det er sammenholdt med de sager, som kontoret tidligere har haft og sat sig ind i, en forelæggelse for departementet på en rigtig måde. Han synes, at det ser pænt ud, og han har ikke bemærkninger hertil."*

*Adspurgt, om dette var en relevant opfølgning på Selskabsrevisionens henvendelse og dens ønske om, at man skulle gå videre med sagen, bekræftede vidnet dette."*

*..."Der er i notatet en præcis beskrivelse af problemstillingen og de tre kendte sager."*

Skattedepartementets chef, departementschef Peter Loft, har endelig om notatet forklaret til kommissionen (s. 1084):

*"Forespurgt, om han, når han ser det i dag, anser det for en afrapportering om en væsentlig og principiel sag, forklarede vidnet, at det vil han mene, at det er. Det er en begrundet anmodning om en lovændring."*

De anførte personer, der alle er overordnede i forhold til kontorchef Niels Kristensen, har altså i deres forklaringer til kommissionen samstemmende tilkendegivet, at Niels Kristensens forelæggelse af 2. januar 2001 efter deres opfattelse var en efter gældende generelle retningslinjer relevant "early warning", der opfyldte alle betingelser for at være en sådan. Det forekommer på denne baggrund helt uberettiget og urimeligt, når kommissionen i sin konklusion udtaler kritik af Niels Kristensen for samme forelæggelse.

#### Hændelsesforløbet september/oktober 2001

Kommissionen finder, at Niels Kristensen burde have orienteret departementet, da TDC den 5. september 2001 indgav anmodning om bindende forhåndsbesked i sagen.

Hertil bemærkes, at Niels Kristensen måtte antage, at departementet var fuldt bekendt hermed, blandt andet fordi anmodningen blev drøftet på mødet i lovgruppen om international beskatning den 12. september 2001.

Niels Kristensen erindrede, at TDC's anmodning blev drøftet på mødet, og at det blev anført, at departementet ville indsende et beredskabspapir til Finansministeriet.

Niels Kristensen og Ivar Nordland har afgivet stærkt afvigende forklaringer om forløbet af mødet i lovgruppen den 12. september 2001, men kommissionen har valgt ikke at lægge Niels Kristensens forklaring til grund. Som baggrund herfor anføres det, at ingen af de andre i mødet deltagende har kunnet huske, at TDC-sagen blev drøftet. Tilbage står imidlertid det faktum, at en af mødets øvrige deltagere har noteret fra mødet, således som det fremgår af (bilag A 21.01):

*"Beredskabspapir Finansministeriet næste uge – TeleDanmark – 5 H – salg af tysk selskab – KS".*

Som anført er det ikke Niels Kristensen, der har foretaget den nævnte skriftlige notering under mødet, men derimod en mødedeltager, der ikke har nogen som helst selvstændig interesse i det på mødet passerede. Om de formuleringer, som notatet indeholder, bemærkes, at de anvendte formuleringer "... TeleDanmark – 5H – salg af tysk selskab – KS" alle, når TDC-sagens skattejuridiske aspekter tages i betragtning, både hver for sig og i særdeleshed, når de læses i sammenhæng, kun kan forstås og giver mening, såfremt det lægges til grund, at der på mødet har været en drøftelse af de centrale skattemæssige problemstillinger, som TDC-sagen indeholdt, herunder den såkaldte "step up".



Om noteringen "Beredskabspapir Finansministeriet ..." bemærkes, at en sådan bemærkning kun giver mening, såfremt den forstås som refererende til det forhold, at den på mødet diskuterede sag, dvs. TeleDanmark-sagen, har endog stor betydning i økonomisk henseende. Sagens omfang er endog så betydelig, at det er under overvejelse at udarbejde et beredskabspapir til Finansministeriet, hvilket er helt enestående, og som det også er tilkendegivet af Niels Kristensen under afhøringerne, har Niels Kristensen aldrig tidligere oplevet, at Finansministeriet i forbindelse med konkret sagsbehandling er påtænkt orienteret.

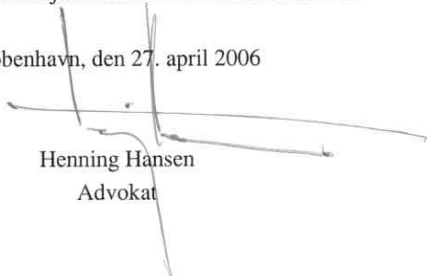
Kommissionen har ikke i sin undersøgelse klarlagt en anden betydning af det fra mødet noterede. Det forekommer på den baggrund ikke rimeligt at afvise Niels Kristensens forklaring endside at lade forklaringerne belaste Niels Kristensen.

Dertil kommer, at kontorchef Hans Christian Andersen, der var departementets tilforordnede ved det relevante ligningsrådsmøde, havde meddelt Told- og Skattestyrelsen, at sagen var forankret i departementet, og at der var noget i gang, hvilket dokumenterer, at departementet var bekendt med sagen og de deri eksisterende centrale problemstillinger. På den baggrund har Niels Kristensen ikke haft anledning til at orientere departementet yderligere.

Endelig skal det anføres, at hvorvidt departementets forslag til fremsættelse af ændringsforslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i L 61 den 24. oktober 2001 skyldtes, at departementet var bekendt med TDC-sagen fra Niels Kristensens notat af 2. januar 2001, fra lovgruppemødet den 12. september 2001 eller fordi departementet havde hørt fra "rådgiverkredse", at nogle større danske skatteydere var i gang med at udnytte et tilsvarende hul i skattelovgivningen, forekommer uafklaret. Departementet har haft en tilsvarende viden, da det blev besluttet ikke at medtage ændringen i selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i L 99.

Det forhold, at departementet valgte ikke at medtage ændringsforslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 6 i L 99 kan på ingen måde bebrejdes kontorchef Niels Kristensen.

København, den 27. april 2006



Henning Hansen  
Advokat

## **Bilag 2**

**Advokat Poul Heidmanns skriftlige udtalelse på vegne Ivar Nordland**

# JONAS BRUUN

ADVOKATFIRMA

KAI MICHELSEN  
PER MAGID  
CLAUS HØEG MADSEN  
JEPPE SKADHAUGE LL.M  
MOGENS EBELING  
POUL HEIDMANN  
CHRISTIAN SINDING  
HENNING AASMUL-OLSEN LL.M  
HENRIK DAHL LL.M  
OLAF KOKTVEDGAARD LL.M  
CHRISTINE JANSBY  
CHRISTIAN GREGERSEN LL.M  
MOGENS THORNINGER

CHRISTOFFER GALBO MBA  
HENRIK ROSSING LØNBERG LL.M  
GITTE LANSNER  
ELISE ROSS-HANSEN LL.M  
SØREN STENDAHL PLOMGAARD LL.M  
PETER CHRISTIAN KIERKEGAARD  
JAKOB ECHWALD SEVEL  
CHRISTIAN HOLGER VANG  
NICOLAJ KLEIST

BREDGADE 38  
1260 KØBENHAVN K

TELEFON 33 47 88 00  
TELEFAX 33 47 88 88

WWW.JONASBRUUN.DK

DIREKTE TELEFON 33 47 88 73  
DIREKTE TELEFAX 33 47 89 73  
E-MAIL PHE@JBLAW.DK

Skattefradragskommissionen  
Snaregade 12, midterbygn., 2. sal  
1205 København K

9. maj 2006  
J.nr. 800777

Att.: Landsdommer Lars Lindencrone

## Bemærkninger til Skattefradragskommissionens udkast til beretning

Vedlagt fremsender jeg Ivar Nordlands notat af 9. maj 2006 med bemærkninger til Skattefradragskommissionens udkast til beretning.

Jeg anmoder om, at Ivar Nordlands bemærkninger med bilag 1 og nærværende brev optages som bilag til beretningen, jf. bemærkningerne til undersøgelseskommissionslovens § 32.

På baggrund af Kommissionens udkast til beretning og Ivar Nordlands notat er mine bemærkninger følgende:

Baggrunden for vedtagelsen af lov om undersøgelseskommissioner var navnlig, at flere undersøgelser, især Tamilsagen og sagen om Himmerlandsbanken, havde givet anledning til en betydelig debat om brugen af undersøgelser og ikke mindst om de afhørtes retssikkerhed. Et væsentligt kritikpunkt var, at de afhørte ikke blev præsenteret for et "anklageskrift" eller en tilsvarende advisering om det mulige bedømmelsesgrundlag. Uden fuld indsigt heri og der-

med adgang til et normalt forsvar, stod de afhørte ofte tilbage med en følelse af at være ofre for en ”skjult tiltale”.

Dette kritikpunkt førte til reglen i lovens § 23, stk. 1, hvorefter undersøgelseskommissionen skal orientere om de forhold af faktisk og retlig karakter, der er relevante for den pågældende.

På denne baggrund finder jeg det forkert, at Kommissionen i begge kritikpunkter bebrejder Ivar Nordland forhold, som han enten ikke - eller kun delvist - har haft lejlighed til at udtale sig om under afhøringerne.

### **Ad Kritikpunkt 1**

Det er Kommissionens opfattelse, at Ivar Nordland skulle have orienteret departementschef Peter Loft om, at L 61 indeholdt ”en kagebog”, dvs. en anvisning på, hvorledes de gældende regler kunne udnyttes.

1. Ivar Nordland er ikke blevet foreholdt dette kritikpunkt.
2. Visse lovforslag fremsættes med virkning fra fremsættelsestidspunktet. Det gælder navnlig afgiftsforslag, hvor formålet er at undgå hamstring. L61 har aldrig været behandlet på denne måde, da formålet var at bringe lovgivningen på den sikre side i forhold til en udnyttelsesmulighed, der måske bestod, men som dog kun var teoretisk erkendt. Lovforslaget blev derfor på helt sædvanlig vis sendt i offentlig høring i juni 2001 og med påtænkt virkning fra 1. januar 2002. Det har således aldrig ligget i kortene, at dette lovforslag skulle tillægges særlige tidsmæssige virkninger, og lovforslaget har da heller ikke samme natur som de lovændringer, hvor denne fremgangsmåde følges.
3. Kommissionen har ikke lagt sig fast på, hvilket notat chefen for ledelsessekretariatet, kommitteret René Mikkelsen videregav til Peter Loft. Kommissionen baserer dog i vidt omfang sin vurdering på, at Peter Loft modtog bilag 43.68 med sætningen om, at ingen dele af forslaget havde hastende karakter. Det fremgår imidlertid af dokumenternes tilblivelseshistorie og af forklaringerne (René Mikkelsen, Peter Loft og Ivar Nordland), at det var bilag 38.19, René Mikkelsen videregav til Peter Loft. Bilag 43.68 var det notat, der blev udarbejdet efter Ivar Nordlands samtale med René Mikkelsen. René Mikkelsen tilkendegav senere, at notatet skulle have en helt anden form – det måtte f.eks. ikke være udformet som en indstilling til skatteministeren. Herefter blev bilag 38.19 udarbejdet. Forklaringerne, forløbet, dokumenternes indhold og forløbets indre logik understøtter således, at det var bilag 38.19, der blev videregivet til Peter Loft. Under alle omstændigheder ligger det fast, at Ivar Nordland mente, at

det var bilag 38.19, der blev videregivet til Peter Loft, og Ivar Nordlands handlinger skal derfor bedømmes på dette grundlag.

Dette bilag indeholder en ordret gengivelse af det, som Kommission kalder for en ”køgebog”, nemlig de almindelige bemærkninger til L 61 om ændring af SEL § 31, stk. 6. Notatet var ledsaget af René Mikkelsens forelæggelsesskrivelse med sætningen: ”Se vedlagte uddybning fra Ivar”.

Ivar Nordland har overfor mig oplyst, at han i sin tid i departementet aldrig har oplevet nogen særskilt orientering om ”køgebog” eller lignende. Med den særskilte fremhævelse i bilag 38.19 af det helt centrale element i lovbemærkningerne, der viser essensen af forslaget begrundelse, er orienteringspligten fra en kontorchef til en departementschef udtømt. Det er en selvfølge, at et fremsat lovforslag, der adresserer en omgåelsesmulighed, også indeholder en beskrivelse heraf i bemærkningerne. Peter Loft vidste, at der var tale om et tidligere fremsat lovforslag. Han har forklaret udførligt om sine overvejelser over genfremsættelse, og det fremgår i øvrigt udtrykkeligt af bilag 38.19, at bilaget omhandler et tidligere fremsat lovforslag, idet lovforslagets nummer anføres, det oplyses, at forslaget bestod af otte elementer, og det anføres, at den tidligere skatteminister havde foreslået enkelte andre konsekvensrettelser.

4. Kommissionen antager, at Ivar Nordlands oprindelige notat indeholdt sætningen om, at ingen dele af forslaget havde hastende karakter (s. 52 i udkastet til beretning). Det var imidlertid først efter Ivar Nordlands samtale med René Mikkelsen, at denne sætning blev indsat. René Mikkelsen nævnte, at L 61 ikke var på Peter Lofts liste over forslag til genfremsættelse. For at værne om muligheden for en senere genoptagelse af forslaget valgte Ivar Nordland den form, der nu ses i bilag 43.68. Men dette bilag kom efter alt at dømme aldrig videre, da René Mikkelsen senere samme dag bad om et notat, der som helhed var udformet helt anderledes, jf. også nedenfor i punkt 5. I hvert fald ligger det som anført fast, at Ivar Nordland opfattede situationen således, at det var det seneste notat, bilag 38.19, der gik videre til Peter Loft, og derfor er dette notat relevant for bedømmelsen af Ivar Nordlands handlinger.

5. Kommissionen synes ikke at lægge tilstrækkelig vægt på, hvilket miljø disse spørgsmål foldede sig ud i. Det var Ivar Nordland, der havde identificeret det mulige problem og udarbejdet et forslag til løsning. Det var Ivar Nordlands chef og departementets øverste chef, Peter Loft, der var modstander af L 61's genfremsættelse. Ivar Nordland gjorde flere behjertede og strategiske forsøg på at få L 61 genfremsat, men uden held. Det kan ikke være Ivar Nordland, der skal bebrejdes noget i forbindelse med den manglende genfremsættelse.

Peter Loft var negativt indstillet overfor skærperne i L 61 og var irriteret over de protester, som lovforslaget afstedkom. Peter Loft deltog blandt andet i flere møder med virksomheder

om L 61. Peter Loft var derfor bekendt med L 61 eller havde i hvert fald fuld anledning hertil. Også så godt kendskab, at han uden at konsultere Ivar Nordland mente at kunne træffe beslutning om, at forslaget ikke skulle genfremsættes.

Peter Loft udarbejdede inden valget en liste over, hvilke lovforslag en ny borgerlig regering burde fremsætte. L 61 optrådte ikke på listen. Peter Loft viste listen til René Mikkelsen, men rådførte sig overhovedet ikke med Ivar Nordland. Beslutningen var derfor reelt truffet uden Ivar Nordlands inddragelse eller viden.

Al kommunikation gik gennem René Mikkelsen og opdraget til Ivar Nordland havde karakter af en standardanmodning om udarbejdelse af et forelæggelsesnotat af sædvanlig art.

Ivar Nordland ønskede en genfremsættelse, men var klar over sin chefs holdning, og da det som bekendt er departementschefen, der tegner departementet, kunne Ivar Nordland naturligvis kun i et begrænset omfang arbejde for det modsatte resultat uden at være illoyal og skabe betydelig irritation og modvilje, hvilket han i en situation som denne selvsagt ikke havde nogen forpligtelse til. Han forsøgte derfor at anvende de få midler han havde til rådighed.

Ivar Nordlands prognose var, at med den holdning departementschefen havde indtaget, var det en sandsynlig risiko, at forslaget ville blive skrinlagt.

Han påbegyndte på denne baggrund arbejdet med en indstilling om genfremsættelse og i disse overvejelser indgik ikke noget om, at ingen dele af L 61 havde hastende karakter. Ivar Nordland opsøgte på eget initiativ René Mikkelsen, som meddelte, at der ikke var store chancer for at få L 61 genfremsat, da L 61 ikke fremgik af Peter Lofts liste.

Det var for at undgå en blank afvisning af en genfremsættelse af L 61, at Ivar Nordland fik indføjet, at ingen dele af forslaget havde hastende karakter, inden notatet (bilag 43.68) blev afleveret til René Mikkelsen. Dokumentet gik imidlertid aldrig til Peter Loft.

René Mikkelsen anmodede om en ny forelæggelse med besked om, at der ikke måtte være en indstilling, men alene en markering af indholdet og angivelse af høringsvar. Det var således efter udtrykkelig instruks fra René Mikkelsen, at det andet notat (bilag 38.19) ikke måtte udformes som en indstilling til skatteministeren. Efter denne udtrykkelige instruks valgte Ivar Nordland netop at videregive de mest centrale og oplysende dele af bemærkningerne fra L 61, således at der ikke kunne herske tvivl om lovforslagets indhold og formål. Som anført kan det i hvert fald lægges til grund, at Ivar Nordland opfattede situation således, at det var dette notat, der blev videregivet til Peter Loft.

Det andet notat (38.19) blev afleveret til René Mikkelsen. Notatet var materielt dækkende for det forhold, som Kommissionen betegner som ”køgebogen”. Notatet indeholdte således hele ”køgebogen” med de centrale bemærkninger om ”gratis” forøgelse af afskrivningsgrundlaget. Herudover var der i notatets afsnit om provenuvirkningen af L 61 anført, at de foreslåede justeringer af den frivillige sambeskatning ”vil forhindre et utilsigtet provenutab”.

Beskrivelsen i notatet (38.19) af forslaget og formålet hermed er umisforståeligt, og det var ikke muligt for Ivar Nordland at ”flage” ændringen af § 31, stk. 6, yderligere på grund af René Mikkelsens instruktion.

På trods af denne situation henvendte Ivar Nordland sig på eget initiativ til Peter Loft efter valget for at undersøge muligheden for genfremsættelse. Ivar Nordland havde end ikke fået en tilbagemelding på ”køgebogsnotatet” (38.19). Peter Loft afviste, at nogen dele af L 61 skulle genfremsættes.

På trods af Peter Lofts afvisende attitude henvendte Ivar Nordland sig på ny til Peter Loft. Peter Loft gav ved denne anden samtale tilladelse til at genfremsætte L 61 på den betingelse, at Ivar Nordland garanterede, at der ikke blev nogen skærper. Desuden måtte der ikke bringes tvivl om skattestoppet.

Under hensyn til forløbet og drøftelserne med Peter Loft om L 61 kunne Ivar Nordland ikke fortolke udsagnet andet end bogstaveligt: Ivar Nordland måtte med rette gå ud fra, at han havde orienteret via bilag 38.19, og på den baggrund gav departementschefen besked om, at der ikke måtte komme nogen former for stramninger. Ivar Nordland måtte konstatere, at han ikke kunne komme længere og måtte opfatte Peter Lofts udtalelser som en ordre. Ivar Nordland fjernede derfor blandt andet forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som utvivlsomt var en skærpelse.

Kommissionens opsummering side 135, hvorefter beslutningen om ikke at genfremsætte forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, reelt blev truffet af Ivar Nordland, er forkert. Beslutningen om ikke at genfremsætte L 61 blev truffet af Peter Loft.

6. På denne baggrund er det min opfattelse, at der ikke er noget grundlag for det første kritikpunkt.

## **Ad Kritikpunkt 2**

Kommissionen lægger til grund, at Ivar Nordland fik kendskab til TDC-sagens nærmere indhold før den 17. marts 2003. På grundlag heraf og på grund af, at Ivar Nordlands indstilling

skabte en risiko for provenutab på 200 mio. kr. for 2004, burde Ivar Nordland have forelagt sagen for Peter Loft, således at beslutningen om, hvorledes der skulle forholdes, kunne træffes på øverste niveau.

1. Det var ikke indstillingen i 81.10 (83.42), som blev behandlet af koncerndedelsen, men derimod indstillingen i bilag 83.41. Dette fremgår af referatet fra koncerndedelsesmødet den 8. april 2003 (bilag B.02.67), idet referatet indeholder samme overskrift som indstillingen i bilag 83.41, og idet indstillingen i 83.41 – i modsætning til indstillingen i bilag 81.10 – udtrykkeligt indeholder en indstilling om, at mandatet for projektgruppen vedtages på et koncerndedelsesmøde. Kommissionen lægger således et forkert faktum til grund (se f.eks. udkastet til beretning s. 90). Ivar Nordland er ikke blevet afhørt om indholdet af bilag 83.41 eller om notatets videre skæbne. Ivar Nordland er heller ikke blevet foreholdt Kommissionens – nu formulerede – synspunkt om, at indstillingerne (i bilag 81.10 eller bilag 83.41) gik ud på at fremsætte et lovforslag i 2004 med virkning for 2005.

2. Det er forkert, at Ivar Nordlands indstilling ville medføre, at TDC kunne foretage afskrivninger for 2004. Indstillingen i bilag 83.41 rummede forslag om udarbejdelse af lovforslag inden den 1. september 2003. Formålet var bl.a., at lovforslaget kunne fremsættes i oktober 2003 med ikrafttrædelse og virkning fra 1. januar 2004.

3. I forarbejderne til lov om undersøgelseskommissioner blev det understreget, at en undersøgelseskommission hverken er domstol eller anklagemyndighed. Dette skulle reflekteres i såvel kommissionens retlige som faktiske vurdering. I bemærkningerne til undersøgelseskommissionslovens § 4, stk. 2, anføres:

”Bevisvurderingen må foretages med den forsigtighed, der må følge af, at beviserne ikke er tilvejebragt ved en kontradiktorisk proces under en almindelig retssag.”

I bemærkningerne til § 4, stk. 4, anføres

”En undersøgelseskommission er hverken en domstol eller et anklagende organ. Kommissionens retlige vurderinger, herunder som omtalt ovenfor bevisvurderinger, bør – også under hensyn til, at de ikke hviler på en kontradiktorisk proces – formuleres forsigtigt og markere kommissionens begrænsede funktion.”

Ivar Nordland kendte ikke til TDC-sagen, således som Kommissionen lægger til grund. Han læste ikke de papirer, som han fik tilsendt af Merete Helle Hansen den 24. februar 2003 og drøftede ikke indholdet af papirerne med nogen.



Kommissionen har ingen objektive holdepunkter for at tilsidesætte Ivar Nordlands forklaring herom ud over almindelige antagelser om, hvad Kommissionen anser for mere eller mindre sandsynligt, her at det er ”ejendommeligt” eller ”lidet sandsynligt”, at Ivar Nordland hverken læste dokumenterne eller drøftede sagens nærmere indhold med Jesper Leth Vestergård. En tilsidesættelse af en forklaring må bygge på andet end blot deduktion fra et svagt oplyst faktum. Ivar Nordland har reelt ingen retsmidler mod denne vurdering, og han er kun i ganske begrænset omfang blevet konfronteret med ”anklagen” og baggrunden herfor.

Der er ikke grundlag for at tilsidesætte Ivar Nordlands forklaring. Ivar Nordland var netop vendt hjem fra ferie og var under stor arbejdsmæssig belastning. Ivar Nordland videresendte mailen fra Merete Helle Hansen til Per Bach Jørgensen og Poul Christensen samme dag. Det var Poul Christensen, der efter anmodning fra Per Bach Jørgensen, undersøgte forhold vedrørende TDC. Ivar Nordland skriver udtrykkeligt i mailen, at han ikke har haft tid til at studere mailens indhold.

Ivar Nordland kendte til, at der verserede en TDC-sag for Ligningsrådet, da Niels Kristensen havde oplyst herom på lovgruppemødet den 24. februar 2003. Niels Kristensen oplyste, at TDC efter Styrelsens opfattelse ikke ville få medhold.

Der er afgivet usikre forklaringer om forløbet, og efter forklaringerne er der fortsat en række kombinationsmuligheder i forløbet. Jesper Leth Vestergård kan have fået notaterne direkte fra sin tidligere kollega, Merete Helle Hansen, fra Poul Christensen eller fra Per Bach Jørgensen. Jesper Leth Vestergård har på intet tidspunkt forklaret, at Ivar Nordland var hans kilde til oplysningerne om TDC-sagens nærmere indhold, og han kunne med rimelighed antage, at også Ivar Nordland var bekendt med det nærmere indhold i TDC-sagen. Jesper Leth Vestergård har ikke forklaret nærmere om, hvad der var baggrunden for udsagnet om, at ”de” på dette tidspunkt var bekendt med TDC-sagen.

Jesper Leth Vestergård mente efter sin forklaring, at der ikke var noget problem i sagen på grund af afskrivningslovens § 40, stk. 5. Som behandlet nedenfor i punkt 4, ville TDC-sagen ikke automatisk medføre alarmberedskab. På den baggrund har Jesper Leth Vestergård ikke haft anledning til at drøfte sagen nærmere med Ivar Nordland.

Der er således ikke grundlag for at tilsidesætte Ivar Nordlands forklaring, særligt ikke efter Kommissionens egen bevisstandard, hvor et bebyrdende forhold alene vil blive lagt til grund, hvis det fremstår som væsentligt mere sandsynligt, at forholdet foreligger, end at det ikke foreligger.

4. Selv hvis Ivar Nordlands forklaring om, at han ikke kendte til det nærmere indhold i TDC-sagen tilsidesættes, finder jeg ikke, at han kan kritiseres for ikke at have forelagt sagen for Peter Loft.

TDC-sagen verserede for Ligningsrådet. Notaterne fra Selskabsrevisionskontoret og Selskabsomstruktureringskontoret pegede på, at TDC ikke skulle have fradrag eller højst have et fradrag på 100.000 Euro. Niels Kristensen havde fortalt, at TDC ikke ville få medhold.

Ligningsrådets tidligere praksis pegede i retning af, at TDC ikke ville få medhold. Kommissionen forudsætter, at TDC-sagen på dette tidspunkt åbenbarede en faktisk udnyttelse af reglerne (jf. formuleringerne ”konstaterede utilsigtede anvendelse” og at reglerne ”faktisk blev udnyttet”). Dette er ikke korrekt, idet TDC endnu ikke havde disponeret ved at inddrage Talkline under sambeskatning.

Ivar Nordland var i en vanskelig organisatorisk position. Hans direkte foresatte var departementschefen, hvilket begrænser muligheden for at forelægge en problemstilling af denne art. Ivar Nordland havde ikke pligt til at forelægge Peter Loft en verserende sag for Ligningsrådet, der efter de foreliggende oplysninger drejede sig om et fradrag på maksimalt 100.000 Euro, hvor de relevante enheder i Told- og Skattestyrelsen ikke mente, at TDC skulle have medhold, og hvor det ikke var indlysende, hvad der kunne gøres, hvis TDC fik medhold.

Et oplæg til indgreb inden Ligningsrådets afgørelse af en verserende sag af denne komplicerede art ville ikke have haft nogen chancer for at passere departementschefen i et miljø, hvor den generelle holdning var, at der blev lovgivet for meget, og skærpende lovgivning skulle undgås.

Hertil kommer Ivar Nordlands erfaringer fra behandlingen af L 61.

Da sagen senere i juni blev behandlet på højeste niveau i Departementet, valgte man - selv efter Ligningsrådets formands tilkendegivelse om, at TDC formentlig ville få medhold - også at afvente Ligningsrådets afgørelse.

5. På denne baggrund finder jeg ikke, at der er grundlag for kritikpunkt 2.

Med venlig hilsen

Poul Heidmann

## **Bilag 3**

**Ivar Nordlands skriftlige udtalelse**

Til Skattefradragskommissionen.

Vedlagt følger bemærkninger fra Ivar Nordland til udkast til beretning vedrørende skattefradragsagen i henhold til lov om undersøgelseskommissioner § 23, stk. 4.

## Indhold.

<b>1. Kommentarer til kritikpunkt 1</b> .....	2
<b>1.1 Kogebogs-synspunktet</b> .....	2
<b>1.2 Orienteringen af Peter Loft om ”kogebogen”</b> .....	4
1.2.1 Den skriftlige orientering af Peter Loft .....	4
1.2.1.1 Forløbet den 15. november 2001 .....	4
1.2.1.2 Hvilket notat modtog Peter Loft fra 10. kontor? .....	7
1.2.1.3 Det nærmere indhold af det notat, som Peter Loft modtog (bilag 38.19) .....	8
1.2.2 Den mundtlige orientering af Peter Loft .....	10
<b>1.3 Orienteringen af ministeren</b> .....	13
<b>1.4 Baggrunden for lovforslaget</b> .....	13
<b>1.5 Øvrige bemærkninger til kritikpunkt 1</b> .....	14
<b>2. Kommentarer til kritikpunkt 2</b> .....	17
<b>2.1 Materialet fra Merete Helle Hansen. Bevisvurderingen</b> .....	18
<b>2.2 Faktisk konstateret udnyttelse af reglerne?</b> .....	21
<b>2.3 Indstillingen om nedsættelse af arbejdsgruppe</b> .....	22
2.3.1 Baggrunden for indstillingen .....	22
2.3.2 Bilag 81.10 .....	23
2.3.3 Den rigtige indstilling – bilag 83.41 .....	24
<b>2.4 Overvejelser over, hvad Ivar Nordland burde have gjort, hvis Kommissionens bevisvurdering lægges til grund</b> .....	27
<b>2.5 Samme ansvarsnorm</b> .....	29
<b>3. Afskrivningslovens § 40, stk. 5</b> .....	33
<b>4. Afsluttende bemærkninger om skattestoppets eventuelle betydning for sagen</b> .....	35
<b>Bilag 1: Notat om den skatteretlige vurdering af TDC sagen under forskellige forudsætninger. Ivar Nordlands udtalelse af 4. maj 2005 til undersøgelseskommissionen</b> .....	42

## 1. Kommentarer til kritikpunkt 1

I kapitel 16 i sammenfatningsafsnittet kritiserer Kommissionen:

”At Ivar Nordland undlod at henlede Peter Lofts opmærksomhed på det forhold, at lovforslag L 61 for så vidt angår forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholdt en temmelig præcis anvisning på, hvorledes virksomheder kunne opnå utilsigtede muligheder for skattemæssige afskrivninger (en ”kogebog”), således at det af denne grund måtte påkalde sig en særskilt overvejelse, om denne ”kogebog” burde lukkes eller få lov til at stå åben.”

Kommissionen anfører under det egentlige kritikpunkt i kapitel 13, afsnit 1.2:

”Henset til, at lovforslag L 61 faktisk indeholdt den nævnte ”kogebog”, og til, at baggrunden for, at forslaget var medtaget i L 61 ikke var rent abstrakte overvejelser, men blandt andet samtalen med Niels Josephsen, finder Kommissionen, at Ivar Nordland under alle omstændigheder burde have henledt Peter Lofts opmærksomhed herpå, enten i den skriftlige forelæggelse eller i forbindelse med deres samtale om eventuel indsætning af elementer fra lovforslag L 61 i lovforslag L 99, med henblik på at give Peter Loft et dækkende grundlag for at træffe beslutning om den indstilling, han skulle afgive til skatteministeren, og at Ivar Nordlands undladelse heraf er kritisabel”.

Kommissionens første kritikpunkt drejer sig om, hvilken information Ivar Nordland før og lige efter valget den 20. november 2001 stillede til rådighed for Peter Loft til brug for dennes indstilling om nyt lovprogram til den nye skatteminister.

Kritikken er baseret på forudsætninger om, at (i) L 61 indeholdt en ”kogebog”, og at (ii) baggrunden for bestemmelsen i L 61 ikke var rent abstrakte overvejelser. På baggrund heraf kritiserer Kommissionen, (iii) at Ivar Nordland ikke henledte Peter Lofts opmærksom på, at L 61 indeholdt en ”kogebog”, med henblik på (iv) at give Peter Loft et dækkende grundlag for at træffe beslutning om den indstilling, han skulle afgive til skatteministeren.

I det følgende behandles først forudsætning (i) i afsnit 1.1. Derefter behandles kritikpunkterne (iii) og (iv) i afsnit 1.2 og afsnit 1.3. Dernæst behandles forudsætning (ii) i afsnit 1.4 og endelig fremsættes øvrige bemærkninger til kritikpunktet i afsnit 1.5.

### 1.1 Kogebogs-synspunktet

Kommissionen har valgt udtrykket ”kogebog” for de almindelige bemærkninger til L 61, der vedrører forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, idet skatteydere gennem disse bemærkninger ifølge Kommissionen ”får en anvisning på, hvorledes de gældende regler kan udnyttes – en ”kogebog””

Kommissionen definerer kogebogssynspunktet i udkastet til beretning side 49:

”Lovforslag L 61 indeholder - som det er sædvanligt, - beskrivelse af baggrunden for de elementer, som indgår i lovforslaget. I forbindelse med forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholder forslaget en redegørelse for den mulighed for et utilsigtet fradrag, som de gældende regler rummer. En sådan fremstilling er på den ene side nødvendig for, at nødvendigheden og hensigtsmæssigheden af den foreslåede ændring kan vurderes, men har på den anden side den virkning, at skatteydere, som ikke tidligere har været opmærksomme på den beskrevne mulighed, gennem beskrivelsen får en anvisning på, hvorledes de gældende regler kan udnyttes – en ”køgebog”. Det er blandt andet derfor sædvanligt, at lovændringer på skatteområdet har virkning fra datoen for fremsættelsen af lovforslaget. Dette kan ifølge sagens natur ikke opnås fuldt ud, hvis et lovforslag bortfalder som følge af udskrivelsen af valg til Folketinget, men det må kræve særskilt overvejelse i embedsværket og efter omstændighederne – gennem en forlæggelse – hos den nytiltrådte minister, om det nyvalgte folketing bør lade en mulighed for utilsigtet udnyttelse af de gældende regler, som er præcist beskrevet i bemærkningerne til et tidligere lovforslag, uantastet.”

”Køgebogsproblematikken” har ikke været behandlet under de i alt fire afhøringer af Ivar Nordland. Såvel udtrykket ”køgebog” som anvendelsen af udtrykket er uheldig.

Det er korrekt, at visse lovforslag inden for skatteområdet tillægges ”ekspresvirkning” fra fremsættelsestidspunktet, især på grund af risikoen for hamstring. Der er dog tale om en praksis, der ikke kan generaliseres så håndfast, som Kommissionen gør det, og som i hvert fald ikke med sikkerhed omfatter lovforslag med så kompliceret et indhold som L 61.

*For det første* var L 61 slet ikke omfattet af den gruppe af lovforslag med ekspresvirkning, hvorpå Kommissionen støtter ”køgebogssynspunktet”. Tværtimod blev L 61 sendt i offentlig høring i juni 2001 og skulle alene have virkning for indkomståret, der begyndte den 1. januar 2002, det vil sige 2 ½ måned efter fremsættelsen. Ifølge bemærkningerne ville forslaget ikke have betydning for goodwill, da afskrivningslovens § 40, stk. 5, allerede forhindrede opnåelse af afskrivningsret ved koncernintern overdragelse af goodwill.

*For det andet* giver udtrykket ”køgebog” forkerte associationer om, at man i 2001 med sikkerhed kunne opnå bestemte skattemæssige resultater ved at følge ”køgebogen”. Dette var ikke tilfældet for ligningsrådets afgørelse af 19. august 2003. Før denne afgørelse var der således ingen sikkerhed for, at ”køgebogen” ville medføre et bestemt resultat. Det var netop derfor, at TDC – efter at L 61 var sendt i høring – fandt anledning til at søge en juridisk afklaring af, hvad virkningen ville være, hvis man inddrog Talkline under sambeskatning for indkomståret 2001. Det var i 2001 ikke sikkert, at reglerne rummede denne mulighed, og det er dermed en forsimpning at anføre, at virksomheder via bemærkningerne til L 61 fik en ”anvisning på, hvorledes de gældende regler kan udnyttes”.

Formålet med L 61 var at bringe lovgivningen ”på den sikre side” i forhold til mekanismer, som måske kunne udnyttes til at opnå afskrivning på andre aktiver end goodwill ved koncerninterne omstruktureringer i udlandet. Ved udfærdigelsen af bemærkningerne til L 61 forelå der ikke afgørelser om ”step-up” som følge af udenlandske omstruktureringer eller om, hvorledes forholdet mellem udenlandsk selskabsret og dansk selskabsbeskatning ville være.

Kommissionen afstår selv fra at vurdere, hvad der kunne anses for gældende ret på tidspunktet for L 61's fremsættelse, jf. udkastet til beretning s. 60:

"Kommissionen har ikke søgt at tilvejebringe nærmere oplysninger om de konkrete risici, der kunne udspringe af indholdet af bemærkningerne til lovforslag L 61. Dette beror blandt andet på, at opnåelse af en rimelig grad af sikkerhed af omfanget af eventuelle konkrete risici ville forudsætte en nærmere undersøgelse af dels det materielle indhold af et stort antal fremmede landes skatteretlige regler, *dels de virkninger, som overdragelser med succession efter disse udenlandske regler ville kunne tillægges efter dansk skatteret*" [kursiveret her]

*For det tredje* var der i forhold til goodwill absolut *ikke* tale om en kagebog, idet bemærkningerne til L 61 netop udtrykkeligt nævnte, at der *ikke* kunne opnås afskrivningsret på grund af afskrivningslovens § 40, stk. 5. Det eneste aktiv, hvorpå TDC kunne opnå step-up, var goodwill. Bemærkningerne udgjorde derfor ingen omstændigheder en kagebog for TDC.

*For det fjerde* har Kommissionen - ud over ikke at kunne vurdere om der udsprang konkrete risici af bemærkningerne - ikke kunnet påvise, om "kagebogen" er blevet benyttet af andre virksomheder. Også dette taler for, at der ikke var tale om en "kagebog".

*For det femte* er det ikke sædvanligt at foretage en rapportering af den art, som Kommissionen på grund af kagebogssynspunktet afkræver Ivar Nordland. Bemærkninger skal indeholde – og indeholder sædvanligvis - en beskrivelse af formål og indhold af lovforslag. Dette er helt i overensstemmelse med de retningslinier for god lovgivningsskik, som Kommissionen selv fremhæver. Men netop af denne grund er det ikke sædvanligt ved en orientering om et bortfaldet lovforslag at orientere særskilt om, at det indeholdt en offentliggjort "kagebog", idet planlægningsmuligheden netop vil være beskrevet i bemærkningerne for at give en fyldestgørende beskrivelse af lovforslagets formål og indhold. Derimod er det relevant at orientere om, at der var fremsat et lovforslag med det formål at imødegå skatteplanlægning – hvilket Ivar Nordland også gjorde, se afsnit 1.2.

Det af Kommissionen fremførte "kagebogssynspunkt", der ligger til grund for det første kritikpunkt, er udtryk for en forsimplet tankegang, der hverken afspejler realiteten i sagen eller i sagsgangen.

For nemheds skyld anvendes dog alligevel i det følgende udtrykket "kagebog".

## **1.2 Orienteringen af Peter Loft om "kagebogen".**

### 1.2.1 Den skriftlige orientering af Peter Loft

#### *1.2.1.1 Forløbet den 15. november 2001*

Peter Loft udarbejdede omkring den 15. november 2001 en detaljeret liste over, hvilke lovforslag en ny regering burde fremsætte (bilag 42.62). Peter Loft var på dette tidspunkt ud-

mærket bekendt med indholdet af L 61, idet han blandt andet havde deltaget i flere møder, hvor virksomheder kritiserede forslaget. Peter Loft medtog ikke L 61 på listen. Peter Loft udarbejdede denne liste uden først at bede fagkontorerne og Ivar Nordland om råd. Peter Loft traf beslutningen om, at L 61 som udgangspunkt ikke skulle genfremsættes, jf. også Kommissionens egen vurdering i udkastet til beretning side 63. Denne beslutning fremgår tydeligt af Peter Lofts forklaringer:

”Foreholdt, at det således først var tanken, at ingen dele af L 61 skulle genfremsættes, og derefter, at forslaget skulle med, forklarede han, at han mener, at udgangspunktet var, at man ville starte på en frisk, hvis der kom en ny regering, og dette var næppe det første forslag, en ny regering ville fremsætte. Senere kom de frem til, at der var elementer af forslaget, som de kunne tage med.” (protokol s. 1095)

”Adspurgt, om han har nogen erindring om, hvorledes det gik til, at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, gik ud af lovprogrammet, forklarede vidnet, at selskabsskattelovens § 31, stk. 6, efter hans opfattelse aldrig har været inde i lov-programmet for den nye regering. Han erindrer ikke at have set dette udkast (1) (bilag 43.72). Hele L 61 var ude af lovprogrammet, men så kom Ivar Nordland og sagde, at rådgiverne spurgte til CFC-reglerne, og så kom dette ene element af de 8 elementer, der var i L 61, med. CFC-reglerne var således som udgangspunkt heller ikke med.” (protokol s. 1097-98).

”Foreholdt, at Ivar Nordland har forklaret, at han ikke drøftede lovprogrammet med vidnet før regeringsskiftet, men at han talte med René Mikkelsen, der tilbød at vise ham vidnets liste over kommende lovforslag, og forespurgt, om det kan passe, at vidnet skrev denne liste inden valget, forklarede vidnet, at han ikke kan afvise det. På listen skrev han ”en ny regering” og ikke ”den nye regering”. Det er skrevet ud fra den betragtning, at der kom en ny regering af en anden farve, så det er nok skrevet op til valget.

Forespurgt, om det, når L 61 ikke blev nævnt, var udtryk for, at han ikke mente, at L 61 var en mulighed, der kunne sælges til en ny regering, forklarede vidnet, at han mener, at han skrev notatet ud fra egne tanker en aften, hvor han sad inde i ministeriet, så det er muligt, at han ikke har fået alt med. Det var meningen, at han senere skulle drøfte det med den nye minister. Han opfattede ikke L 61 som et forslag, den nye regering skulle gå videre med.” (protokollen s. 1111)

L 61 var således som udgangspunkt taget af lovprogrammet for en kommende ny regering allerede den 15. november 2001. At listen også i praksis fik denne virkning fremgår af René Mikkelsens forelæggelse i bilagene 42.56, 42.57 og 42.58, der tydeligt er inspireret af Peter Lofts liste (bilag 42.62).

Ivar Nordland henvendte sig på eget initiativ i dagene forud for den 15. november 2001 til chefen for ledelsessekretariatet, Kommitteret René Mikkelsen, for at spørge, hvorledes den kommende minister skulle orienteres om ny lovgivning. René Mikkelsen oplyste, at L 61 ikke stod på Peter Lofts liste over, hvad en kommende regering skulle fremsætte, og at der ikke var udsigt til, at forslaget skulle genfremsættes.

Ivar Nordland fandt det rigtigst at genfremsætte L 61 og 10. kontor var allerede i gang med at skrive en indstilling om genfremsættelse af L 61. Denne indstilling indeholdt ikke udsagn om, at ingen dele af L 61 havde hastende karakter. Der var ikke tale om en indstilling til René Mikkelsen eller Peter Loft, men om en indstilling til den kommende skatteminister. Men på



baggrund af samtalen med René Mikkelsen bad Ivar Nordland Jesper Leth Vestergård bløde teksten i indstillingen om genfremsættelse op for at undgå et blankt nej fra Peter Loft til at fremsætte lovforslaget (se protokollen side 796-797). De kunne så arbejde videre med indholdet i L 61. Det var for at undgå en afvisning af eventuel senere genfremsættelse af L 61 og altså af defensive grunde, at det i forelæggelsen (43.68), som blev afleveret til René Mikkelsen, anføres:

” Der er ingen dele af forslaget, som har hastende karakter. En eventuel genfremsættelse kan derfor afvente et passende tidspunkt.”

Ovennævnte forløb er beskrevet i protokollen side 793 - 797.

Det er ikke korrekt, når Kommissionen i kapitel 13 afsnit 1.1. (s. 52) anfører:

”Ivar Nordland har herom forklaret, at hans kontor oprindelig havde udarbejdet et notat (43.68) med en beskrivelse af indholdet af de i alt otte elementer, som L 61 indeholdt. Efter anvisning fra René Mikkelsen omarbejdede Ivar Nordland notatet, således at det blev til det notat, som findes i bilag 38.19. Han havde fået den melding fra René Mikkelsen, at L 61 ikke stod på Peter Lofts liste over de forslag, der skulle genfremsættes”

Bilag 43.68 var under udarbejdelse, da Ivar Nordland henvendte sig til René Mikkelsen. Det var først *efter*, at René Mikkelsen havde meddelt, at L 61 ikke stod på Per Lofts liste, at sætningen om, at ingen dele af forslaget har hastende karakter, blev sat ind, og først da blev notatet afleveret til René Mikkelsen i form af bilag 43.68. Det var netop på denne måde, at notatet blev blødt op. Kommissionen synes her at overse, at kontakten til René Mikkelsen sker over to omgange. Det er i øvrigt ikke korrekt, at bilag 43.68 indeholder en beskrivelse af de i alt otte elementer, som L 61 indeholdt; men det gør bilag 38.19.

René Mikkelsen vendte kort efter, at han havde modtaget bilag 43.68, tilbage med anmodning om en ny forelæggelse med besked om, at forelæggelsen ikke måtte være udformet som en indstilling til ministeren, men alene skulle være en beskrivelse af indholdet af de fremsatte lovforslag med angivelse af de modtagne høringssvar. Det var således efter udtrykkelig instruks fra René Mikkelsen, at det andet notat ikke måtte indeholde eller være udformet som en indstilling. En sådan instruks kaldte ikke på yderligere refleksioner – tværtimod. Under disse vilkår valgte Ivar Nordland netop at videregive de mest centrale og oplysende dele af bemærkningerne fra L 61, så der ikke kunne herske tvivl om lovforslagets indhold og formål.

Herefter blev notatet i bilag 38.19 (identisk med de sidste sider af bilag 42.01) udarbejdet og afleveret til René Mikkelsen. Notatet var materielt dækkende for det forhold, som Kommissionen beskriver som ”kogebogen”. Notatet indeholder hele ”kogebogen” med de centrale bemærkninger om ”gratis” forøgelse af afskrivningsgrundlaget. Beskrivelsen i notatet (bilag 38.19) er umisforståelig, og det var - på grund af René Mikkelsens instruktion - ikke muligt for Ivar Nordland at ”flage” ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, yderligere.

### 1.2.1.2 Hvilket notat modtog Peter Loft fra 10. kontor?

Kommissionen lægger vægt på, at Peter Loft modtog notatet i bilag 43.68 som led i René Mikkelsens forelæggelse af 15. november 2001 om den ny regerings kommende lovprogram.

Det fremgår imidlertid af forklaringerne, at Peter Loft fik bilag 38.19.

René Mikkelsen har forklaret:

”Foreholdt bilag 38.19 (side 11372-11379), notat af 15. november 2001 fra 10. kontor vedrørende lovforslag L 61 om CFC-beskatning og begrænset skattepligt m.v., forklarede vidnet, at dette dokument ikke er et, som han har forelagt ministeren, men han har lagt det til Peter Loft som et bilag til den forelæggelsesskrivelse, som er gengivet som bilag 42.56 side 12971-12972, forelæggelse af 15. november til Peter Loft vedrørende lovprogrammet for en kommende regering.” (protokollen side 1364)

”Vedrørende bilag 42.56 [forelæggelsen til Peter Loft – se vedlagte uddybning fra Ivar] ...forklarede vidnet, at der ikke nødvendigvis var tale om en uddybning fra Ivar Nordland personligt, men muligvis blot noget, der hidrørte fra Ivar Nordlands kontor. Vidnet mente, at det anførte var en henvisning til det notat, som findes som bilag 38.19.” (protokollen side 1366).

Peter Loft har forklaret herom (protokollen side 1095):

”Foreholdt bilag 42.01 Forelæggelse for departementschefen af 11. juni 2003 vedrørende de manglende stramninger af den frivillige sambeskatning, og notat af 15. november 2001 fra 10. kontor vedrørende CFC-beskatning og begrænset skattepligt, specielt side 343 i ekstrakten [identisk med side 11375 i bilag 38.19 -"køgebogen" – Ivar Nordlands anmærkning], og foreholdt, at det ifølge Ivar Nordlands forklaring nok nærmere var dette mere neutrale notat, der gik med til ministeren, og forespurgt, om det var noget i den retning ministeren fik, forklarede vidnet, at det på pagina 343 anførte er en mere målrettet orientering til ministeren som grundlag for dennes beslutning. Han kan dog ikke sige, hvad det var for et bilag, der gik med til ministeren.”

Det bemærkes, at Kommissionen har udeladt denne del af Peter Lofts forklaring i Kommissionens redegørelse for det samlede begivenhedsforløb (redegørelsens kapitel 9, afsnit 1.1, s. 268-282).

På trods af forklaringerne lægger Kommissionen mest vægt på bilag 43.68. Således hæfter Kommissionen sig fire gange ved udsagnet ”ikke hastende karakter” (udkastet til beretning s. 59, 60, 62, 63), og det fremgår af Kommissionens vurdering af Peter Loft (udkastet til beretning s. 63), at

” Den egentlige beslutning om at indstille til den nye minister, at lovforslag L 61 i sin helhed ikke skulle medtages i den nye regerings lovprogram, blev truffet af Peter Loft. Kommissionen finder ikke grundlag for at kritisere denne beslutning. Peter Loft havde konstateret, at L 61 havde affødt negative reaktioner fra erhvervslivet, og Dansk Industri havde i sin henvendelse af 3. december 2001 advaret ministeren mod at genfremsætte forslaget i uændret skikkelse og havde anført, at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholdt en stramning i reglerne om frivillig sambeskatning med tilbagevirkende kraft. Her til kom, at *fagkontoret havde oplyst, at forslaget ikke indeholdt hastende elementer*, og at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i Skatteministeriet blev opfattet som et mindre betydende element i lovforslag L 61” [kursiveret her]

Indholdet af den understregede linie er faktisk forkert, da Peter Loft ikke fik bilag 43.68, men bilag 38.19.

René Mikkelsen havde netop bedt 10. kontor om en anden forelæggelse end bilag 43.68, fordi han ikke ville have orienteringen udformet som en indstilling til ministeren, jf. ovenfor.

#### *1.2.1.3 Det nærmere indhold af det notat, som Peter Loft modtog (bilag 38.19)*

I René Mikkelsens forelæggelse for Peter Loft den 15. november 2001 i bilag 42.56 er L 61 *det eneste lovforslag* der foreslås fjernet fra det hidtidige lovprogram. Briefingen indeholder ingen begrundelse herfor, men alene en henvisning til ”Se vedlagte uddybning fra Ivar”. Uddybningen var bilag 38.19. Peter Loft kan på den baggrund ikke forventes at have taget stilling uden at have orienteret sig i bilaget, der om justeringen af den frivillige sambeskatning alene indeholder ”kogebogen”. Det fremgår af bilag 42.58, at Peter Loft læste bilagene, jf. påtegningerne, der er med Peter Lofts håndskrift, se særligt påtegningerne side 3 i nævnte bilag. Bilag 38.19 om L 61 indeholder *ikke* en indstilling om, at L 61 *ikke* skulle genfremsættes. Markeringen af, at L 61 skulle tages af lovprogrammet, hidrører alene fra René Mikkelsen.

For en god ordens skyld må anføres, at ”kogebogen” og dermed hele formålet med justeringen af den frivillige sambeskatning også fremgik af de almindelige bemærkninger i L 61, som både Peter Loft og René Mikkelsen må formodes at have forholdt sig til i forbindelse med, at L 61 blev sendt i høring og efterfølgende fremsat af Frode Sørensen. Det fremgår udtrykkeligt af René Mikkelsens forklaring (protokollens side 1360), at han i forbindelse med den lovtekniske gennemgang af L 61 netop havde koncentreret sig om de almindelige bemærkninger, som er det sted, hvor ”kogebogen” er anført:

Foreholdt bilag 26.78 (ekstrakten pag. 30-34/side 7259, side 7269-7270, side 7274 og 7287), forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, ligningsloven og andre skattelove (CFC-beskatning og begrænset skattepligt m.v.), specielt pag. 30 (side 7259), forklarede vidnet, at han har underkastet dette lovforslag en lovteknisk gennemgang. Han hørte ikke noget nærmere om baggrunden for forslaget til den ændrede affattelse af selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Forslaget kom til ham med et brev fra Jesper Leth Vestergaard, og vidnet har med denne drøftet spørgsmålet om begrænset skattepligt, men ikke reglerne om frivillig sambeskatning. Vidnets gennemgang koncentrerede sig om lovforslagets almindelige bemærkninger, og han er ikke sikker på, om han har læst fortolkningsbidragene til de enkelte bestemmelser, som er anført under lovforslagets specielle bemærkninger. Vedrørende begrænset skattepligt var der nogle systematiske forhold, der skulle rettes op på.

Notatet (bilag 38.19) indeholdte en overordnet beskrivelse af indholdet af L 61 med angivelse af, om de forskellige erhvervsorganisationer havde udtalt sig positivt eller negativt. I notatets afsnit om ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, gengives ”kogebogen” i bemærkningerne til L 61 i sin helhed. Det fremgår af notatet:

”Justeringer i den frivillige sambeskatning.”

Først beskrivelse af et forslag til ændring af Ligningslovens § 33 med det formål at imødegå skatteplanlægning i nedslag for udenlandske skatter. Nu gennemført med L 27.

...

”Ved påbegyndelse af sambeskatning mellem et dansk selskab og dets udenlandske datterselskab, anses afskrivningsberettigede aktiver - ved den danske indkomstopgørelse - for nedskrevet som om aktivet hele tiden havde været afskrevet efter danske afskrivningsregler siden anskaffelsen af aktivet. Denne regel skal forhindre, at der afskrives på samme aktivs værdi først i udlandet og derefter i Danmark - eller sagt med andre ord, at der gives fradrag to gange for den samme investering.

Et aktiv, som datterselskabet overtager i forbindelse med eksempelvis en fusion, som er skattefri efter udenlandske regler, anses efter udenlandske regler for anskaffet til det indskydende selskabs anskaffelsessum og -tidspunkt. Efter de nuværende danske regler anses aktivet for erhvervet til handelsværdien på fusionstidspunktet, når fusionen er skattepligtig efter danske regler. Dette betyder, at koncernen i stedet for at inddrage et udenlandsk produktionsselskab direkte i sambeskatningen, har mulighed for at lade det fusionere skattefrit efter udenlandske regler med et skuffeselskab under sambeskatning. Herved opnås en "gratis" forøgelse af afskrivningsgrundlaget, idet det indskydende selskab netop ikke beskattes ved fusionen.

Det foreslås derfor, at det afskrivningsberettigede aktiv anses for erhvervet på det indskydende selskabs anskaffelsestidspunkt og til det indskydende selskabs anskaffelsessum ved den danske indkomstopgørelse, når udenlandske skatteregler medfører, at det udenlandske sambeskattede datterselskab indtræder med hensyn til anskaffelsessum og -tidspunkter. Den foreslåede regel skal dog ikke finde anvendelse, hvis fusionen sker mellem to sambeskattede selskaber.

*Denne del af forslaget stødt på modstand fra Finansrådet, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer samt Handelskammeret*

Det anførte er – bortset fra den faktisk konstatering af, at flere organisationer er modstandere af denne del af forslaget - *fuldstændigt identisk* med det afsnit fra de almindelige bemærkninger fra L 61, der omhandler ”step-up”. Det er netop disse almindelige bemærkninger, som Kommissionen karakteriserer som en kagebrog, og omtaler som ”en mulighed for utilsigtet udnyttelse af reglerne, som er præcist beskrevet” (kapitel 12, afsnit 4.2, s. 49 i udkastet til betretning).

Beskrivelsen af tiltagene i ”kagebogen” vedrørende den frivillige sambeskatning fylder i øvrigt forholdsvis meget i forhold til, hvor meget større forslagene om CFC-beskatning og begrænset skattepligt i L 61 var. Herudover var der i notatets afsnit om provenuvirkningen af L 61 anført, at de foreslåede justeringer af den frivillige sambeskatning ”vil forhindre et utilsigtet provenutab”.

Som anført ovenfor under pkt. 1.2.1.2. må det lægges til grund, at Peter Loft inden valget den 20. november 2001 til brug for sin indstilling om det kommende lovprogram fik bilag 38.19 med den fulde ”kagebrog”.

Når Kommissionen netop kritiserer Ivar Nordland for ikke at henlede Peter Lofts opmærksomhed på ”kagebogen”

”enten i den skriftlige forelæggelse eller i forbindelse med deres samtale om eventuel indsætning af elementer fra lovforslag L 61 i lov forslag L 99, med henblik på at give Peter Loft et dækkende grundlag for at træffe beslutning om den indstilling, han skulle afgive til skatteministeren...”

bygger Kommissionen således kritikken på et forkert faktum.

På baggrund af det ovenfor anførte, må det konkluderes, at Peter Loft – i modsætning til hvad Kommissionen anfører – modtog et ”dækkende grundlag” for at træffe sin beslutning om, hvilken indstilling han skulle afgive til ministeren.

### 1.2.2 Den mundtlige orientering af Peter Loft

Ivar Nordland har udførligt forklaret om optakten til L 61, hvor Ivar Nordland generelt havde det indtryk, at Peter Loft ikke ønskede skærper. I mail af 5/9 2001 gav Peter Loft udtryk for irritation over skærper, idet L 61 var lanceret som en forenkling (bilag 25.51).

Det fremgår af samme mail, at Peter Loft skulle have besøg af [.....] vedrørende L 61. Det fremgår endvidere, at Amby mente, at retstilstanden som følge af en Ligningsrådsafgørelse refereret i TfS 2000.035 var uheldig (en forkert retstilstand), men at Peter Loft ikke fandt, at dette var relevant.

Hverken Peter Loft eller Ivar Nordland er blevet udspurgt om mødet med [.....] den 13. september 2001, som der refereres til i bilag 25.51.

Ivar Nordland overværede mødet mellem Peter Loft og [.....]. [.....] anførte, at [.....] blev ramt af, at forslaget lukkede en omgåelsesmulighed af CFC beskatningen. Omgåelsesmuligheden var blevet konstateret ved en Ligningsrådsafgørelse om en bindende forhåndsbesked, hvor Ligningsrådet statuerede, at 10 årige lejekontrakter mellem koncernforbundne parter ikke kunne anses som finansiel leasing af skibe omfattet af CFC-beskatningen. Dette gjaldt uanset at de koncernforbundne parter vilkårligt kunne forlænge kontrakterne til at omfatte hele skibenes økonomiske levetid og derved fungere på samme måde som finansiel leasing. [.....] kunne derefter leje skibe af deres eget skattelyselskab, så der i Danmark kunne opnås fradrag for lejeudgiften, mens den modsvarende lejeindtægt var skattefri. [.....] anførte på mødet, at afskaffelsen af den skatteplanlægningsmulighed ville koste [.....] ca. en milliard kroner, og anmodede derfor om en overgangsordning, der friholdt [.....]s eksisterende aktiviteter. På mødet blev det besluttet, at [.....] skulle have en lempet ikrafttrædelse, så deres eksisterende arrangementer forblev skattefrie – også i fremtiden. Den problemstilling, som mødet omhandlede, er udførligt beskrevet i et notat fra [.....] (bilag 44.60), som Ivar Nordland bad [.....] om at få tilsendt efter mødet for at have en skriftlig beskrivelse af de transaktioner, der var blevet gennemgået på mødet.

Af Kommissionens udkast til beretning side 32 fremgår, at Peter Loft i mail af 5. september om L 61 til Jesper Leth Vestergaard, anførte

”at han ikke er orienteret om de efterhånden talrige problemer, som forslaget tilsyneladende afstedkommer, ”

Det Peter Loft anså som problemer, var at erhvervslederne over for ham beklagede sig over, at L 61 medførte skattestigninger. Skattestigningerne fremkom ved at imødegå skatteplanlægning eller ved lukning af huller. Peter Loft sondrede ikke mellem skærpselser og lukning af huller. Peter Loft var allerede i høringsfasen for L 61 opmærksom på, at lovforslaget indeholdt imødegåelse af konkrete skatteplanlægningsmuligheder.

Senere om samtalen december 2001 med Ivar Nordland om evt. genfremsættelse af L 61 har Peter Loft forklaret (protokollen side 1098):

”Han sagde herunder til Ivar Nordland: ”husk vi har skattestop”, hvilket var ment som en humoristisk bemærkning om , at *Ivar Nordland ikke skulle liste noget ind, som vidnet eller ministeren kunne blive hængt op på. Det sagde han, fordi han i forbindelse med fremsættelsen af L 61 havde haft et væld af samtaler med folk, der var imod forslaget.*” [kursiveret her]

Det fremgår, at Peter Loft ikke ønskede ”at kunne blive hængt op” på skærpselser. Det var Peter Loft og ikke Ivar Nordland, der tegnede departementets linie. Peter Loft ønskede ikke initiativer eller råd fra Ivar Nordland.

Ivar Nordland henvendte sig på eget initiativ til Peter Loft, fordi 10. kontor ikke havde fået tilbagemelding på ”køgebogsnotatet” (bilag 38.19), som var afleveret til René Mikkelsen, og som Ivar Nordland gik ud fra var lagt til den nye minister. Peter Loft afviste, at nogen del af L 61 skulle genfremsættes, selv om ”køgebogsnotatet” klart havde redegjort for, at L 61 lukkede huller (finansiel leasing, skatteplanlægning med nedslag af udenlandsk skat og step-up på afskrivningsberettigede aktiver). Ivar Nordland gav meldingen om, at L 61 ikke skulle genfremsættes, videre til Carsten Ibsen fra Tryg (se protokollen side 799).

På trods af Peter Lofts afvisende holdning tog Ivar Nordland på ny initiativ til en samtale. Ved denne anden henvendelse til Peter Loft gav Peter Loft tilladelse til at genfremsætte L 61 på den betingelse, at Ivar Nordland ”*garanterede*”, at der ikke blev nogen skærpselser, idet der ikke måtte bringes tvivl om skattestoppet (protokollen side 1250). Der var i situationen ingen anledning til at komme ind på de øvrige dele af L 61, der vedrørte lukning af huller.

Under hensyn til forløbet og drøftelserne med Peter Loft om L 61 kunne Ivar Nordland ikke fortolke udsagnet andet end bogstaveligt: Der måtte ikke komme nogen former for skattestigninger for nogen skatteydere som følge af forslaget. Ivar Nordland kunne ikke andet end at opfatte Peter Lofts udtalelser som en ordre. Dette understøttes af Jesper Leth Vestergaards forklaring om forløbet i forbindelse med behandlingen af L 27 (protokollen side 471)

”Vidnet har senere erfaret, i forbindelse med behandlingen af L 27, da der opstod diskussion herom i forbindelse med udarbejdelse af et svar til statsministeren om sagsforløbet, at Peter Loft havde givet Ivar Nordland ”ordre til, at skærpende dele/elementer i lovforslaget skulle fjernes” eller noget i den retning.”

Episoden er også omtalt i Ivar Nordlands protokol side 1139

Efter samtalen [mellem Peter Loft og Niels Bernstein – Ivar Nordlands anmærkning] kom Peter Loft over på gangen, hvor Jesper Leth Vestergaard, Jens Drejer og vidnet stod og diskuterede sagen. Peter Loft siger her: ”Vi gjorde det jo på grund af skattestoppet, det var jo derfor jeg beordrede alle skærpelser ud af L 61”.

Ivar Nordland fortolkede resultatet af sine samtaler med Peter Loft i december 2001 således, at den eneste chance for at genfremsætte elementerne om frivillig sambeskatning fra L 61 var som led i en mere generel modernisering af sambeskatningsreglerne, som Ivar Nordlands kon-tor allerede var gået i gang med. Ydermere måtte det være afhængigt af, om regeringen over-hovedet ville genfremsætte elementerne fra L 61 og under forudsætning af, at regeringen ikke anså indgrebet for at være i strid med skattestoppet.

I og med at Peter Loft havde fået ”køgebogsnotatet”, der indeholdte en klar beskrivelse af indholdet i L 61, og at Ivar Nordland måtte gå ud fra, at både Peter Loft og skatteministeren havde fået og læst ”køgebogen”, havde Ivar Nordland ingen grund til særskilt under samtalen at nævne specifikke enkeltelementer fra L 61, hvor flere af elementerne handlede om at imø-degå skatteplanlægning, og som Peter Loft allerede under behandlingen af L 61 havde for-holdt sig aktivt til. Der var arbejdet med L 61 gennem længere tid. Peter Loft havde deltaget i møder med virksomheder om indholdet af L 61, og han må antages at have været fuldt be- kendt med L 61’s indhold. Dette gælder også ved besvarelsen af Dansk Industris brev af 3. december 2001 (bilag 43.07), hvori formanden for Dansk Industri udtrykkeligt henleder den nye skatteministers opmærksomhed på lige præcis forslaget om at modvirke step-up på af- skrivningsberettigede aktiver. I briefingen til Sven Erik Hovmand angående brevet fra DI an- fører René Mikkelsen (bilag 43.06) :

”I det nye lovprogram er der medtaget et ændret forslag om CFC-beskatning. Her er alle stramninger udeladt, og det, der er tilbage, er en forenkling uden økonomiske konsekvenser for virksomhederne. De forhold, der bekym- rede Dansk Industri, er således ikke længere til stede”.

I en håndskrevet påtegning vedrørende denne passage anfører Peter Loft:

”forslaget om at genfremsætte de ikke skærpende dele stammer fra rådgiverkredsene.”

Kommissionens opsummering i udkast til beretning side 135, hvorefter beslutningen om ikke at genfremsætte forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, reelt blev truffet af Ivar Nordland, er faktisk forkert. Beslutningen blev både formelt og reelt truffet af Peter Loft.

Kommissionen har da også anført i udkastet til beretning, at

”Den egentlige beslutning om at indstille til den nye minister, at lovforslag L 61 i sin helhed ikke skulle medtages i den nye regerings lovprogram, blev truffet af Peter Loft.”

Det var Peter Loft, som traf beslutning om, at L 61 ikke skulle være med på listen over forslag, som en ny regering burde fremsætte. Det var Peter Loft, der efter at have modtaget ”køgebogen” traf den beslutning, at L 61 i sin helhed *ikke* skulle genfremsættes. Endelig var det Peter Loft, der på foranledning af Ivar Nordland modvilligt tillod, at alene de dele af L 61, der ikke var skærper, kunne genfremsættes. Lukning af huller indebærer altid en skærpet (stigende) beskatning (mens en skærpet (stigende) beskatning langt fra altid kan karakteriseres som lukning af et hul). Ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, var utvivlsomt en skærkelse.

### **1.3 Orienteringen af ministeren.**

På baggrund af det under pkt. 1.2 anførte må det lægges til grund, at Ivar Nordland under de givne omstændigheder havde gjort, hvad der var muligt for at sikre Peter Loft et tilstrækkeligt grundlag for at orientere ministeren om det kommende lovprogram.

Selv om det i udkastet til beretning anføres, at ”Peter Loft havde truffet den principielle beslutning om at indstille til den kommende minister, at lovforslag L 61 i sin helhed blev fjernet fra den nye regerings lovprogram”, så ses der ikke at være en sådan indstilling i sagen.

Kommissionen lægger tilsyneladende til grund, at Sven Erik Hovmand ikke fik lejlighed til at tage stilling til spørgsmålet om genfremsættelse af forslaget til justeringerne af reglerne om frivillig sambeskatning. I så fald er ”køgebogs”notatet ikke blev forelagt ministeren af Peter Loft, selv om det efter Peter Lofts eget udsagn måtte være op til ministeren at tage stilling til, hvilke forslag der skulle genfremsættes.

Kommissionen har ikke taget stilling til dette faktuelle spørgsmål om, hvilken orientering Peter Loft gav Sven Erik Hovmand.

### **1.4 Baggrunden for lovforslaget**

Kommissionen anfører,

”at baggrunden for, at forslaget var medtaget i L 61 ikke var rent abstrakte overvejelser, men blandt andet samtalen med Niels Josephsen” (...) og at Ivar Nordland ”burde have henledt Peter Lofts opmærksomhed her på” (...)

Hertil bemærkes, at Ivar Nordlands samtale med Niels Josephsen netop ikke drejede sig om en konkret sag, men om abstrakte overvejelser. Skatteplanlægningsmuligheder forbliver lige abstrakte, hvad enten de er drøftet med personer uden for Skatteministeriet eller ej. I udkastet til beretning side 25 beskriver Kommissionen samtalen således:



” Såvel Ivar Nordland som Niels Josephsen har forklaret, at samtalen drejede sig om en generel problemstilling – om det var muligt at få step-up inden indtræden i sambeskatning af hensyn til mulighederne for afskrivning, og at de drøftede også afskrivningslovens § 40, stk. 5, - og der er efter det, der er kommet frem under Kommissionens undersøgelse, intet grundlag for at antage, at samtalen, uden at Niels Josephsen sagde noget her om, i virkeligheden drejede sig om TDC eller nogen anden konkret sag.”

Den anden justering i L 61 af den frivillige sambeskatning, der skulle modvirke skatteplanlægning med nedslag for udenlandsk skat, var alene drøftet internt i ministeriet, ikke med personer uden for departementet. Begge skatteplanlægningsmuligheder er lige abstrakte.

Det er ganske sædvanligt, at skattedepartementet fører samtaler med rådgivere om abstrakte problemstillinger. Dialoggruppen var netop et eksempel herpå. Peter Loft har da også forklaret, at han ikke så noget forkert i, at Ivar Nordland ikke orienterede ham om samtalen med Niels Josephsen (protokollen side 1087):

Forespurgt, om det er normalt at reagere således på oplysninger, der fremkommer under en telefonsamtale med en rådgiver, og om en sådan samtale i sig selv kan give anledning til en lovændring, forklarede vidnet, at det er svært at sige, hvad der er normalt, for det er ikke noget, der sker så tit. Hvis man får kendskab til, at der er mulighed for omgåelse, og det er noget, der kan komme til pressen, vil man reagere på en henvendelse herom. Men lige præcis vedrørende international sambeskatning, der ikke har det mest klare regelsæt, ville det nok være naturligt først at drøfte det i dialoggruppen. Ivar Nordland kunne godt forelægge problemstillingen for vidnet, men kunne ikke forvente en stillingtagen fra vidnets side. Vidnet vidste, at der var et arbejde i gang i dialoggruppen, men han havde ikke sat sig nærmere ind i dette. Han var sikker på, at det kørte godt med medvirken fra FSR og andre skatteeksperter, der nok skulle holde dem til ilden, og Ivar Nordland til at trække den anden vej. De skulle jo ikke være ”tossegode”. Det er på et så indviklet område, der er svært at forklare om, vigtigt, at der så vidt muligt bliver udarbejdet et færdigt forslag, inden ledelsen bliver involveret. Det vil også afhænge af personen, hvor meget og hvornår man orienterer ledelsen om en opgave.

Det at ”forlydender i rådgiverkredse” blev forbundet med Ivar Nordlands samtale med Niels Josephsen, er heller ikke usædvanligt. Det er alment kendt, at generelle mekanismer til at opnå skattebesparelser (abstrakte overvejelser) alt andet lige i et eller andet omfang vil blive forsøgt anvendt i praksis på et eller andet tidspunkt.

Det var derfor ikke relevant at orientere Peter Loft om baggrunden for nogen af forslagene ud over den orientering, der var indeholdt i den skriftlige forelæggelse – se herom ovenfor under pkt. 1.2.

Kommissionen har ikke - på trods af vendingen ”blandt andet” - redegjort for andre forhold, der kan påvise, at baggrunden for, at forslaget var medtaget i L 61, ikke var rent abstrakte overvejelser.

### **1.5 Øvrige bemærkninger til kritikpunkt 1.**

## I Kommissionens vurdering af Peter Loft anføres (side 63 i udkast til beretning):

”Kommissionen lægger efter de forklaringer, som Peter Loft og Ivar Nordland har afgivet, til grund, at de ikke drøftede skatkestoppets forhold til lukning af huller i skattelovgivningen i forbindelse med beslutningen om, at lovforslag L 61 skulle udgå af lovprogrammet. Kommissionen bemærker i den forbindelse, at de heller ikke havde nogen anledning hertil, *fordi ingen af dem opfattede forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som et spørgsmål om at lukke et hul*, ligesom de ikke havde kendskab til, at der skulle versere konkrete sager om problemstillingen” [kursiveret her]

Tilsvarende opfattelse angives i Kommissionens opsummering nederst side 135, hvor det anføres, ”at hverken Peter Loft eller Ivar Nordland opfattede dette forslag som lukning af et hul,”.

Kommissionens bemærkninger herom er ikke korrekte. Ivar Nordland opfattede forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som lukning af et hul, hvilket klart fremgår af bemærkningerne og af notatet i bilag 38.19. Ivar Nordland har aldrig givet udtryk for, at han ikke opfattede forslaget til ændring af Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, som lukning af et hul.

Ivar Nordland har om L 61 og provenubemærkningerne forklaret (protokollen side 792):

”Forespurgt, om størrelsen af det utilsigtede provenutab, forklarede vidnet, at han ikke havde gjort sig nogen tanker om noget beløb. Det var en mekanisme, som man kunne se ville kunne misbruges, så det var udtryk for rettidig omhu at dæmme op for det. Der var ingen tal fremme. Det var noget tiden måtte vise.”

Peter Loft har givet følgende forklaringer:

”Forespurgt, om det er et krav, at der skal være gået noget galt, før man vil iværksætte en lovændring, forklarede vidnet, at det under den socialdemokratiske regering var parolen, at fandt man uhensigtsmæssigheder, skulle man tage dem med. Han ville både under den tidligere og den daværende skatteminister have sagt ja til at tage det med, selvom han, hvis han blev spurgt, om det var nødvendigt, måtte svare, at det var det formentlig ikke, men det var en gardering mod en omgåelsesmulighed, som man havde hørt om.” (protokollen side 1088).

”Adspurgt af Kommissionsformand Lars Lindencrone Petersen, om det havde betydning for beslutningen om, hvorvidt man ville lukke et hul, hvis ingen opfattede det som et hul, forklarede vidnet, at de ikke havde opfattelsen af, at der var et hul. De havde en opfattelse af, at de kunne gøre reglerne bedre. Han opfattede det som en konsekvens af de ikke altid hensigtsmæssige regler. Fokus var et andet. Det var en justering, som kunne være fornuftig og retfærdig, set fra den tidligere regerings vinkel og muligt også fra den nye regerings.” (protokollen side 1101).

Efter Peter Lofts opfattelse er ”gardering mod en omgåelsesmulighed” altså ikke det samme som at lukke et hul.

Kommissionen anfører i vurderingen af Peter Loft:

”Her til kom, at fagkontoret havde oplyst, at forslaget ikke indeholdt hastende elementer, og at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, i Skatteministeriet blev opfattet som et mindre betydende element i lovforslag L 61.” [kursiveret her]

Ivar Nordland har på ingen måde givet udtryk for, at ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 6 var et mindre betydende element. Det var netop for at udvise rettidig omhu, at forslaget særskilt kom med i L 61 uden at afvente moderniseringsarbejdet med f.eks. sambeskatningsreglerne generelt.

## 2. Kommentarer til kritikpunkt 2

I sammenfatningen i kapitel 16 anfører Kommissionen

”at Ivar Nordland, når han – således som Kommissionen har fundet at kunne lægge til grund – forud for den 17. marts 2003 var blevet bekendt med TDC sagen og de beløb, der var involveret heri, ikke reagerede anderledes end ved med en hel generel begrundelse at indstille, at der blev nedsat en projektgruppe med henblik på fremsættelse af lovforslag i begyndelsen af 2004, idet en beslutning om *ikke straks* at gribe ind over for den *konstaterede utilsigtede anvendelse af reglerne om frivillig samskatning* – der ville medføre, at TDC ville kunne foretage afskrivning *også for indkomståret 2004* med en skønnet negativ provenuvirkning på ca. 200 mil. Kr. (30 pct. af 1/7 af 4,8 mia. kroner jf. nærmere nedenfor i kapitel 17) – måtte træffes på højeste niveau i departementet og på grundlag af en forelæggelse, der ville muliggøre, at denne beslutning blev truffet på et fyldestgørende grundlag.” [kursiveret her ]

I det egentlige kritikpunkt i udkastet til Kommissionens beretning kapitel 14, afsnit 3.2 anføres:

”Når Ivar Nordland – således som Kommissionen har fundet at kunne lægge til grund – nu var blevet bekendt med TDC-sagen og de beløb, der var involveret her i, var der derfor efter Kommissionens opfattelse anledning til at reagere anderledes end – som sket – ved med en helt generel begrundelse at indstille, at der blev nedsat en projektgruppe med henblik på fremsættelse af lovforslag i begyndelsen af 2004. Kommissionen er opmærksom på, at fx administrative forhold eller hensyn til tilrettelæggelsen af selskabsligningen eller til en vis kontinuitet i retstilstanden kunne bevirke, at Skatteministeriet på trods af kendskab til, at en mulighed for en utilsigtet anvendelse af reglerne om frivillig samskatning *faktisk blev udnyttet*, ville vælge at *undlade at afskære* denne ved et isoleret lovindgreb, men ville lade den indgå i en samlet revision af regelsættet. Kommissionen finder imidlertid, at en beslutning herom – *der ville medføre, at TDC ville kunne foretage afskrivning også for indkomståret 2004* med en skønnet negativ provenuvirkning på ca. 200 mill. Kr. (30 pct. Af 1/7 af 4,8 mia. kr., jf. nærmere nedenfor i kapitel 17) måtte træffes på højeste niveau i departementet og på grundlag af en forelæggelse, der ville muliggøre, at denne beslutning blev truffet på et fyldestgørende grundlag. Uanset at Ivar Nordland på dette tidspunkt ikke havde nogen afdelingschef, og at en forelæggelse for departementschefen af et forløb og en problemstilling, der var så kompliceret, som det faktisk var tilfældet, muligvis ikke fremstod som nærliggende, finder Kommissionen, at Ivar Nordlands håndtering af den information, som han efter Kommissionens bevisvurdering var i besiddelse af, er kritisabel, og at den attitude, som Ivar Nordland anlagde over for karakteren og omfanget af det materielle problem, som TDC sagen tydeliggjorde, og dettes provenumæssige konsekvenser, står i betydelig kontrast til den hast, hvormed departementet handlede, da det stod klart, at TDC-sagen kunne afstedkomme spørgsmål til ministeren, som ville kunne opfattes som ubehagelige i politisk sammenhæng.” [kursiveret her]

Kommissionen lægger til grund, (i) at Ivar Nordland var bekendt med TDC-sagen og de beløb, der var involveret heri. Kommissionen lægger endvidere til grund, (ii) at TDC-sagen på dette tidspunkt åbenbarede et konstateret misbrug af reglerne (faktisk udnyttelse). Endelig lægger Kommissionen til grund, (iii) at Ivar Nordland reagerede ved med en hel generel begrundelse at udarbejde en indstilling om nedsættelse af projektgruppe med henblik på fremsættelse af lovforslag i begyndelsen af 2004 med den virkning, at der også for indkomståret med start den 1. januar 2004 kunne foretages afskrivninger på oppustet goodwill.

Kommissionens kritik må herefter forstås på den måde, (iv) at Ivar Nordland på baggrund af sin viden om TDC-sagen burde have forelagt TDC-sagen for departementschef, Peter Loft, således at beslutningen om ikke straks at gribe ind, kunne træffes på højeste niveau i departementet og på grundlag af en fyldestgørende forelæggelse.

Det bemærkes indledningsvis, at L 27 rent faktisk blev fremsat i oktober 2003 ved Folketingets åbning med virkning for afskrivninger foretaget for indkomståret 2004. Kritikken går altså på en potentiel provenumæssig skade, der ikke indtrådte. Det er endvidere ikke korrekt, når Kommissionen antager, at Ivar Nordlands indstilling ville have medført provenumæssig skade, jf. nedenfor afsnit 2.3.

### **2.1 Materialet fra Merete Helle Hansen. Bevisvurderingen.**

Kommissionens vurdering af Ivar Nordlands forklaring er angivet i udkastet til beretning side 97-98:

”Det forekommer – uanset at Ivar Nordland ikke skulle anvende det efterspurgte materiale ved behandlingen af en verserende sag – ejendommeligt, at han skulle undlade at gennemlæse materiale, som han selv havde efterspurgt vedrørende en sag inden for hans embedsområde. Merete Helle Hansens mail af 24. februar 2003 er stilet til Ivar Nordland, der videresendte den til Per Bach Jørgensen og Poul Christensen, og Jesper Leth Vestergaards kilde til de oplysninger om TDC-sagens indhold og de tal i sagen, som ”de” var bekendt med, kan således rimeligvis alene være enten Ivar Nordland eller Poul Christensen. Henset til, at Jesper Leth Vestergaard har forklaret, at han formentlig har givet selskabsrevisionens notat af 19. februar 2003 videre til Poul Christensen, forekommer det nærliggende at antage, at Jesper Leth Vestergaards kilde til oplysningerne om TDC-sagen er Ivar Nordland. Hvis kilden uanset det anførte var Poul Christensen, forekommer det lidt sandsynligt, at Jesper Leth Vestergaard skulle have undladt at drøfte den med Ivar Nordland. Kommissionen finder derfor at kunne lægge til grund, at Ivar Nordland uanset sin forklaring forud for afgivelsen af indstillingen af 17. marts 2003 var bekendt med TDC-sagens nærmere indhold.”

Ivar Nordland fastholder sin forklaring:

- at han ikke inden han tog af sted til Thailand den 7. februar fra Per Bach Jørgensen fik noget at vide om noget møde med deltagelse af skatteministeren, noget om TDC, store beløb eller kammerateri. Per Bach Jørgensen stillede alene spørgsmål om, hvorvidt der var udstående huller i den frivillige sambeskatning, hvilket Ivar Nordland bekræftede, og udpegede hvilke tiltag, der efter hans opfattelse kunne være tale om. Dem havde Ivar Nordland allerede briefet om den 15. november 2001 i ”køgebogsnotatet” (bilag 38.19), jf. ovenfor under kritikpunkt 1.
- at Ivar Nordland kom hjem fra Thailand søndag eftermiddag den 23. februar 2003 og derefter mødte på arbejde mandag den 24. februar. Her fik han alene en gul lap med påtegningen L 61 uden nogen forklaring fra Per Bach Jørgensens side. Her ud over fandt Ivar Nordland en mail fra Poul Christensen med et notat om TDC Schweiz om et eventuelt skattemæssigt fradrag ved afskrivninger på andre aktiver end goodwill ved det schweiziske selskabs indtræden under sambeskatning. Det

fremgår af notatet, at afskrivningslovens § 40, stk. 5 forhindrer afskrivning på goodwill erhvervet fra andre koncernselskaber. Poul Christensen sagde, at Per Bach Jørgensen havde bedt ham udarbejde notatet.

- at Ivar Nordland på baggrund heraf spurgte Niels Kristensen på lovgruppemødet om eftermiddagen den 24. februar 2003, om de havde nogen sager vedrørende TDC, hvilket Niels Kristensen bekræftede med tilføjelsen om, at der ikke var udsigt til at TDC skulle have medhold. Ivar Nordland bad på eget initiativ om departementet kunne få lov at læse med – primært som serviceforanstaltning for Per Bach Jørgensen og Poul Christensen.
- at anmodningen til Niels Kristensen afstedkommer en mail fra Merete Helle Hansen, som Ivar Nordland - uden at læse de vedhæftede dokumenter - videresender til Per Bach Jørgensen og Poul Christensen med bemærkningen ”Til orientering. Har ikke haft tid til at studere”.
- at det var Per Bach Jørgensen og Poul Christensen, der interesserede sig for, hvad TDC lavede i Schweiz.
- at Ivar Nordland ikke læste disse dokumenter før han i juni 2003 rekvirerede dem fra Styrelsen efter modtagelsen af udkastet til Ligningsrådets forelæggelse.

Ivar Nordland har med jævne mellemrum både videresendt og videregivet dokumenter, som han ikke har læst. Det kan f.eks. skyldes, at Ivar Nordland i situationen er beskæftiget med andre ting eller at det er mere relevant, at en anden kigger på materialet.

Ovennævnte forløb fandt sted den allerførste dag efter, at Ivar Nordland var kommet hjem fra 14 dages ferie. Der lå dels post og indkomne sager fra de sidste 14 dage, dels produktion fra de sidste 14 dage, som Ivar Nordland skulle tage stilling til. Endvidere var Ivar Nordlands kontor nedlagt fra og med den 1. marts 2003, så de ting, der var i gang, skulle indgå i en afleveringsforretning til den nye områdechef. Ud over det her anførte, husker Ivar Nordland ikke meget fra den dag, andet end at han havde jet-lag, havde travlt og var træt. Perioden efter hjemkomsten var i det hele kaotisk og med stor usikkerhed om hvilken rolle, de enkelte chefer skulle have, og hvorledes ansvarsfordelingen skulle være.

Det er klart, at Ivar Nordland den 24. februar 2003 kendte til, at TDC havde en sag for Ligningsrådet, da Niels Kristensen havde oplyst det på lovgruppemødet den 24. februar 2003. Men Ivar Nordland bestrider at have læst de tilsendte dokumenter før i juni 2003.

Alle vidneforklaringerne er præget af, at de implicerede ikke kan huske forløbet præcist. Poul Christensen kan slet ikke huske, at Ivar Nordland ikke var på kontoret i perioden fra og med den 7. februar 2003 indtil den 24. februar 2003.

Ifølge Kommissionens bevisstandard vil et belastende forhold alene blive lagt til grund, hvis det er væsentligt mere sandsynligt, at forholdet foreligger, end at det ikke foreligger.

Kommissionen synes ikke at have anvendt denne standard, når Kommissionen tilsidesætter Ivar Nordlands forklaring om, at han ikke læste de notater, som Merete Helle Hansen fremsendte.

*For det første* havde Niels Kristensen på lovgruppemødet den 24. februar 2003 meddelt Ivar Nordland, at TDC ikke ville få medhold.

*For det andet* videresendte Ivar Nordland straks mailen fra Merete Helle Hansen til Per Bach Jørgensen og Poul Christensen, der netop var de personer, som havde interesseret sig for, hvad TDC foretog sig i Schweiz.

*For det tredje* er det ikke korrekt, at Jesper Leth Vestergårds kilde til oplysninger om TDC-sagen rimeligvis må være enten Ivar Nordland eller Poul Christensen. Jesper Leth Vestergaard kan også have fået notatet fra sin tidligere kollega Merete Helle Hansen, som han tidligere havde drøftet sagen med. Merete Helle Hansen har forklaret, at hun muligvis har sendt notaterne både til Ivar Nordland og til Jesper Leth Vestergård (protokollen s. 889). Endvidere bemærkes, at det afgørende i henhold til Kommissionens egen bevisstandard må være, om kilden *højest sandsynligt* og ikke alene *"rimeligvis"* var Ivar Nordland eller Poul Christensen.

*For det fjerde* tillægger Kommissionen det betydeligt vægt, at Jesper Leth Vestergaard "formentlig" gav selskabsrevisionens notat af 19. februar 2003 videre til Poul Christensen. Dette taler ifølge Kommissionen for, at Jesper Leth Vestergaards kilde var Ivar Nordland. Da Ivar Nordland var på ferie fra den 7. februar 2003 til den 23. februar, kan Ivar Nordland i hvert fald ikke i denne periode være Jesper Leth Vestergaards kilde. Der er ikke nogen dokumentation for, at Jesper Leth Vestergaard gav notatet til Poul Christensen, og det er dokumenteret, at Poul Christensens kilde var Ivar Nordland. Under disse omstændigheder er det i hvert fald ikke "væsentligt mere sandsynligt", at Ivar Nordland var Jesper Leth Vestergaards kilde end at han ikke var.

*For det femte* har Jesper Leth Vestergård på intet tidspunkt forklaret, at Ivar Nordland var hans kilde til oplysningerne eller, at han har talt med Ivar Nordland her om. Jesper Leth Vestergård kunne som nævnt have fået notaterne fra Merete Helle Hansen.

*For det sjette* kunne Jesper Leth Vestergård også have fået notaterne fra Poul Christensen, efter at denne havde modtaget dem fra Ivar Nordland. Ifølge Kommissionen "forekommer det lidet sandsynligt, at Jesper Leth Vestergård skulle have undladt at drøfte TDC-sagen med Ivar Nordland", hvis kilden var Poul Christensen. Kommissionen antager tilsyneladende implicit i denne betragtning, at enhver drøftelse af TDC-sagen nødvendigvis ville indebære, at Ivar Nordland ville blive bekendt med de beløb, der var involveret i TDC-sagen. Denne antagelse er ikke begrundet nærmere og opfylder ikke Kommissionens egen bevisstandard. Som behandlet nærmere nedenfor i afsnit 2.4 indeholdt notaterne netop den vurdering, at TDC ikke skulle have fradrag (eller maksimalt have et fradrag på 750.000 kr.).

*For det syvende* kunne Jesper Leth Vestergård i de kombinationsmuligheder, der er nævnt ovenfor med rimelighed antage, at også Ivar Nordland havde læst dokumenterne, hvis f.eks. Merete Helle Hansen havde fortalt, at notaterne også var sendt til Ivar Nordland, eller Poul Christensen havde fortalt, at han havde fået dem fra Ivar Nordland.

*For det ottende* har Jesper Leth Vestergaard konsekvent forklaret, at der efter hans opfattelse ikke kunne afskrives på koncerninternt erhvervet goodwill, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 5. Det var også Jesper Leth Vestergård, der fik dette afsnit sat ind i TDC Schweiz notatet, jf. protokollen side 907-908 og side 969-970. Jesper Leth Vestergaard var åbenbart af den opfattelse, at der ikke var noget problem, og har på baggrund heraf ikke haft anledning til at tage sagen op med Ivar Nordland, som han måske antog også havde læst notaterne.

I betænkningen til lov om undersøgelsesKommissioner anfører retsudvalget:

”I drøftelserne i Nordskov-udvalget og i den påfølgende debat, også i Folketingets Udvalg for Forretningsordenen, har der været peget på, at det bør modvirkes, at Kommissionsindstillinger får, hvad der er betegnet som en slags »domsvirkning«. .....

Udvalget lægger i denne forbindelse afgørende vægt på følgende udtalelse i Nordskov-udvalgets betænkning (s. 114-115) og lovforslagets bemærkninger (s. 11): »Kommissionens retlige vurderinger, herunder .... bevisvurderinger, bør - også under hensyn til, at de ikke hviler på en kontradiktorisk proces - formuleres forsigtigt og markere Kommissionens begrænsede funktion.”

På baggrund af de ovenfor gennemgåede otte punkter kan Kommissionens tilsidesættelse af Ivar Nordlands forklaring ikke betegnes som en ”forsigtig vurdering”.

## **2.2 Faktisk konstateret udnyttelse af reglerne?**

Det er ikke korrekt som anført af Kommissionen, at der *inden* Ligningsrådets afgørelse den 19. august 2003 kunne konstateres en faktisk udnyttelse af reglerne om frivillig sambeskatning. En skatteyder kan ikke bede om en bindende forhåndsbesked om dispositioner, som skatteyderen allerede *har* foretaget.

TDC havde fået forlængelse med indgivelsen af selvangivelsen for indkomståret 2001. Dette indebar, at så længe TDC havde forlængelsen, havde de ikke disponeret skattemæssigt i Danmark med hensyn til, om Talkline overhovedet blev inddraget under dansk sambeskatning for indkomståret 2001. TDC inddrog først Talkline under dansk sambeskatning *efter*, at de havde modtaget Ligningsrådets afgørelse af 19. august 2003. Hvis afgørelsen var gået TDC imod, stod det - alt efter afgørelsens indhold - TDC frit for ikke at vælge sambeskatning med Talkline for indkomståret 2001 og på denne måde udelukke enhver form for påvirkning af den danske indkomstopgørelse. TDC disponerer i Danmark først på tidspunktet ved indgivelse af selvangivelse for indkomståret 2001 med tilkendegivelsen om, at de ville inddrage Talkline under dansk sambeskatning for indkomståret 2001, og det skete først efter den 19. august 2003.



TDC ville ikke have indgivet en anmodning om bindende forhåndsbesked, hvis der ikke var usikkerhed om, hvad der ville blive den skattemæssige stilling ved inddragelsen under dansk sambeskatning.

### **2.3 Indstillingen om nedsættelse af arbejdsgruppe**

Kommissionen antager tilsyneladende, at Ivar Nordlands indstilling af 17. marts 2003 var begrundet i TDC-sagen, idet Kommissionen mener, at Ivar Nordland burde have reageret anderledes end ”ved med en helt generel begrundelse indstille, at der blev nedsat en projektgruppe”.

Indstillingen var *ikke* begrundet i TDC-sagen, jf. nedenfor i afsnit 2.3.1.

Kommissionen lægger til grund, at det var forelæggelsen i bilag 81.10, som koncernledelsen modtog. Dette er ikke korrekt, idet koncernledelsen behandlede forelæggelsen i bilag 83.41, jf. afsnit 2.3.3.

Endelig lægger Kommissionen til grund, at indstillingen rummer forslag om et lovforslag, der skulle fremsættes i begyndelsen af 2004, men have virkning fra 2005, jf. Kommissionens kritik af, at TDC ville kunne foretage afskrivninger også for indkomståret 2004. Dette er heller ikke korrekt, da indstillingen rummede forslag om udfærdigelse af udkast til et lovforslag *inden* den 1. september 2003, således at et lovforslag kunne få ikrafttræden per 1. januar 2004, jf. nedenfor i afsnit 2.3.3. Kommissionens kritik af TDCs afskrivningsmuligheder i 2004 er baseret på et forkert faktum.

#### **2.3.1 Baggrunden for indstillingen**

Indstillingen om nedsættelse af en arbejdsgruppe var en del af den kontinuerlige proces om revision af sambeskatningsreglerne og arbejdet i dialoggruppen, som Ivar Nordland havde forstået siden 2000. Indstillingen var foranlediget af, at arbejdet i dialoggruppen var ved at være færdigt.

Den nye organisation i skattedepartementet var en såkaldt projektorganisation, hvor ansvaret for lovgivningen lå hos områdechefen, medmindre det med direktionens godkendelse var forankret hos en anden projektleder. Hvis Ivar Nordland ikke havde indstillet en projektgruppe, ville opgaven ved afslutningen af dialoggruppens arbejde overgå til det nye erhvervsbeskatningsområde.

Det var i lyset heraf og ikke på baggrund af TDC-sagen, at Ivar Nordland indstillede, at der blev nedsat en projektgruppe.

Ivar Nordland var ikke i noget alarmberedskab vedrørende TDC-sagen og burde heller ikke være det, jf. nedenfor i afsnit 2.4. Den generelle indstilling tyder da også klart på, at Ivar Nordland ikke havde TDC-sagen i tankerne.

### 2.3.2 Bilag 81.10

Som behandlet nedenfor i afsnit 3.3.3 var det ikke bilag 81.10, men derimod bilag 83.41, som koncernledelsen faktisk fik. For fuldstændighedens skyld, skal der dog alligevel her kort redegøres for indholdet af bilag 81.10.

Bilag 81.10 (identisk med bilag 83.42) fra den 17. marts 2003 har overskriften ”Emne: Ny lov om sambeskatning? Projektgruppe?” Notatet er en helt generel forelæggelse for departementschefen med forslag om etablering af et projekt om modernisering af sambeskatningen.

Af notatet fremgår følgende indstilling:

”**Indstilling:** Der etableres en projektgruppe med henblik på kortlægning af de økonomiske konsekvenser af dels de gældende sambeskatningsregler, dels ovennævnte forslag. Endvidere bør det analyseres, om det ud fra rent overordnede politisk/økonomiske målsætninger overhovedet er en god ide at give adgang til import af udenlandske underskud i det omfang, det sker i dag, eller om provenutabet kunne anvendes bedre. Dette uanset, at afskaffelse af adgangen til sambeskatningen isoleret set må anses som værende i strid med skattestoppet i forhold til de koncerner, der i dag har nytte her af. Fristen for dette arbejde bør ikke være længere, end at det er muligt at fremsætte lovforslag i januar 2004. Uanset hvad er det nødvendigt med et lovforslag – men indholdet vil afhænge meget af projektgruppens arbejde og den politiske stillingtagen.”

Indstillingen om nedsættelsen af en projektgruppe var vedlagt bilag 81.11, 81.12, 81.13 og 81.14.

Bilag 81.11 er en redegørelse for EU-retlige problemstillinger.

Bilag 81.12 er en oversigt over principielle ændringer i det vedlagte udkast til sambeskatning med opstilling af lempelser og skærper. Modellen byggede på en mekanisme til overførsel af underskud mellem koncernforbundne selskaber uden, at der skulle opgøres en sambeskatningsindkomst. I bullet nummer 7 er anført

”Afskrivningsgrundlaget ved indtræden kan ikke overstige det udenlandske afskrivningsgrundlag” (stramning).

Dette er en variant af anti step-up mekanismen fra L 61.

Bilag 81.13, var selve udkastet til lovtæst. I den foreslåede § 31 D, stk. 2, fandtes en anti-step-up bestemmelse svarende til den, der var i L 61.

Bilag 81.14 er et notat, der beskriver indholdet af lovforslaget. Af en eller anden grund indeholder det påtegninger af Jesper Leth Vestergaard om forholdsmæssig genbeskatning, men ingen bemærkninger vedrørende § 31 D, stk. 2.

Angivelsen i indstillingen om, at "fristen for arbejdet ikke bør være længere, end at det er muligt at fremsætte lovforslag i januar 2004" er ikke en præcis formulering. Sigtet var at lovforslaget skulle kunne fremsættes *med virkning* fra og med 2004. Det giver ingen mening at etablere en deadline således, at det lige præcis ikke at kunne nås at lade et lovforslag få virkning for indkomståret 2004. Angivelsen skal læses i sammenhæng med indholdet af den forelæggelse, som koncernledelsen rent faktisk fik, hvilket ikke var bilag 81.10, men bilag 83.41.

### 2.3.3 Den rigtige indstilling – bilag 83.41

Koncernledelsesmødet fandt sted den 8. april 2003. Den indstilling, der faktisk gik til koncerneledelsen er ikke bilag 81.10, men derimod bilag 83.41, det vil sige indstillingen af 28. marts 2003.

Kommissionen har kort behandlet indstillingen i bilag 83.41 i redegørelsen side 454-456.

Indstillingen i bilag 83.41 havde følgende overskrift:

"Projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning. Den 28. marts 2003."

I forelæggelsen skrives:

"Der er behov for at ændre på reglerne for sambeskatning. EU krav gør det nødvendigt at foretage visse lempelser. Reglerne er ikke klare. Reglernes virkning kan være uhensigtsmæssige. Der henvises i øvrigt til vedlagte papirer.

Før der træffes beslutning om, hvad der skal søges gennemført er der behov for undersøgelser af:

-

1. Reglernes virkning og hensigtsmæssighed
2. Hvor stort omfang har frivillig sambeskatning
3. Administrative byrder ved ordningen.
4. Ordningens hjemmel mv. samt hvilke ændringer er nødvendige for at opfylde EU's krav.
5. Mulighederne for regelforenklning

Da undersøgelserne går på tværs af ministeriets organisation herunder omfatter forskellige enheder i såvel styrelsen som departementet er *det hensigtsmæssigt at der nedsættes en projektgruppe af koncernledelsen*. Koncernledelsens opbakning er vigtigt ikke mindst fordi undersøgelser af sambeskatningens omfang kan være ressourcekrævende.

.....

Indstilling: Vedlagte mandat for projektgruppen *vedtages på et koncerndedelsmøde*, hvor det sikres, at styrelsen giver opbakning til, at de nødvendige ressourcer derfra stilles til rådighed.” [kursiveret her]

Indstillingen er underskrevet af Jens Holger Helbo Hansen med Ivar Nordland som ansvarlig chef.

Forelæggelsen er vedlagt en egentlig projektbeskrivelse:

**”Projekt om ophør af frivillig sambeskatning.**

Danmark tillader som et af få lande grænseoverskridende frivillig sambeskatning.

Det betyder, at danske moderselskaber kan modregne eventuelle underskud via udenlandske datterselskaber i danske overskud. Herved mister staten selskabsskatteprovenu. Hvis det udenlandske datterselskab senere måtte vinde tabet ind igen, vil provenutabet være midlertidigt og alene have en rentevirkning, men i nogle tilfælde er tabet endeligt. Ordningen gør det mere fordelagtigt for danske selskaber at investere i udlandet end ellers og indebærer en omfattende administration for de virksomheder, der benytter sig af ordningen. Der er i øvrigt behov for at klargøre reglerne herunder at gøre hjemlerne mere sikker, ligesom en ændring i regelsættet i alle tilfælde skal foretages for at opfylde EU retten. Problemerne med EU retten vedrører dog ikke grænseoverskridende sambeskatning.

Projektgruppen skal belyse de økonomiske fordele og ulemper ved frivillig sambeskatning for selskaber, det offentlige, beskæftigelsen og for samfundet som helhed samt vurdere de erhvervsmæssige virkninger af, at danske virksomheder etablerer datterselskaber i udlandet.

Herudover skal projektgruppen søge at opgøre omfanget af frivillig sambeskatning herunder hvilke brancher, der benytter sig heraf. Det kan fx ske ved at gennemgå selvangivelser for visse grupper virksomheder.

Projektgruppen skal beskrive de administrative omkostninger for myndigheder og erhverv.

Endelig skal projektgruppen identificere de ændringer i skattelovgivningen, der skal foretages, hvis grænseoverskridende frivillig sambeskatning skal ophæves uden, at der opstår skattemæssig forskelsbehandling med hensyn til hvordan såvel virksomhed i Danmark som i udlandet er organiseret.

*Projektgruppen skal udarbejde en delrapport inden den 1. juni 2003, der skal kunne danne baggrund for en beslutning om, hvorvidt den frivillige sambeskatning skal søges ophævet ved lovforslag i samlingen 2003/2004 eller man alene skal foretage de mindre ændringer, der kan bringe reglerne i overensstemmelse med EU retten. Udkast til lovforslag skal være færdig inden 1. september 2003.”* [kursiveret her]

Efter bemærkningen om, at udkast til lovforslag skal være færdigt inden 1. september 2003, kan der ikke være tvivl om, at meningen er at fremsætte lovforslag ved folketingets åbning med virkning for indkomståret 2004. Forslaget kan enten gå ud på helt at afskaffe sambeskatning med udenlandske selskaber, eller det kan gå ud på en modernisering af sambeskatningen indeholdende værnet mod step-up.

Af referat af koncerndedelsmødet den 8. april 2003 (bilag B.02.67) fremgår:

”Ad pkt. 3. *Projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning.*

Der var enighed om at etablere et projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning og om at bemande projektet trinvis i takt med, at det bliver afklaret, hvor det skal bevæge sig hen (f.eks. om der kommer en lovgivningsfase efter den økonomiske udredning). Der var enighed om, at Ivar Nordland skulle starte projektet op.”

I referatets hoved fremgår:

Tilstede: Peter Loft, Ole Kjær, Preben Kristiansen, Erik Blegvad Andersen, Jan Steen Jensen, Steffen Normann, Otto Brøns-Petersen, Jens Drejer, Jesper Skovhus Poulsen, Rene Mikkelsen, Klaus Kjeldsen, Annemette Vestergaard Jacobsen, Helle Vibeke Carstensen, Hans Lei From og Anne Egelund Lange (referent).” [kursiveret her]

Som det ses, er overskriften på referatet og overskriften på forelæggelsen i bilag 83.41 identiske. Bilag 83.41 er endvidere en indstilling om forelæggelse for koncernledelsen, hvilket bilag 81.10 ikke var. Der er derfor ingen tvivl om, at den forelæggelse, som koncernledelsen fik, var bilag 83.41, som også indeholder projektbeskrivelsen, og ikke bilag 81.10. Kommissionen har således lagt et forkert faktum til grund for kritikpunkt 2 (se f.eks. udkast til beretning s. 90).

Det er derfor ikke korrekt, når Kommissionen lægger til grund, at koncernledelsen traf sin beslutning om nedsættelse af arbejdsgruppen på grundlag af en indstilling fra Ivar Nordland om, at et lovforslag først skulle have virkning for indkomståret 2005.

Dette understøttes af Ivar Nordlands forklaring (protokollen side 1130):

Foreholdt bilag 83.42 (ekstrakten pag. 582-608/side 36136-36162) [identisk med bilag 81.10 – Ivar Nordlands anmærkning], forelæggelse for departementschefen/direktionen af 17. marts 2003 vedrørende ny lov om sambeskatning? Projektgruppe? med notat af 28. februar 2003 fra 10. kontor vedrørende de danske sambeskatningsreglers forenelighed og EU-retten og udkast af 18. marts 2003 til selskabsskattelovens § 31-§ 31 R, og tillige foreholdt bilag 83.41 (ekstrakten pag. 616-623/side 36128-36135), forelæggelse for direktionen af 28. marts 2003 vedrørende projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning med notat af 28. marts 2003 vedrørende projekt om ophør af frivillig sambeskatning og notat af 28. marts 2003 vedrørende økonomiske virkninger af frivillig sambeskatning, og forespurgt, hvad det var for et projekt, der her omtales, forklarede vidnet, at dialoggruppens arbejde på dette tidspunkt var færdigt, således forstået, at han ikke mente, at de kunne komme videre. De havde nu behov for en politisk stillingtagen, og de var derfor nødt til at have ledelsen med ind i det. Han erindrer ikke andet om det, end at det første oplæg, bilag 83.42 (ekstrakten pag. 582-608/side 36136-36162), kom retur uden svar, og han skrev herefter sammen med økonomerne bilag 83.41.

Peter Loft er ikke blevet foreholdt, hvorvidt han nogensinde fik bilag 81.10. Derimod har Peter Loft udtalt sig om bilag 83.41 i protokollen side 1107:

Foreholdt af advokat Michael Rekling bilag 83.41 (ekstrakt II pag. 323-330/side 36128-36135), forelæggelse for direktionen af 28. marts 2003 vedrørende projekt om grænseoverskridende frivillig sambeskatning, notat af 28.

marts 2003 vedrørende projekt om ophør af frivillig sambeskatning og notat af 28. marts 2003 vedrørende økonomiske virkninger af frivillig sambeskatning, og forespurgt, hvad det var for et projekt, og hvad gik det ud på, forklarede vidnet, at han ikke mener, at notaterne blev forelagt for direktionen. De skulle helt grundlæggende vurdere, om det var fornuftigt at have frivillig sambeskatning. Koncipisten, der er makroøkonom, har lavet en nationaløkonomisk vurdering, der underbygger, at det er nogle umulige regler. Vidnet så ikke notatet dengang. Han hørte heller ikke om projektet på det tidspunkt.

Peter Lofts forklaring herom er objektiv urigtig.

#### **2.4 Overvejelser over, hvad Ivar Nordland burde have gjort, hvis Kommissionens bevisvurdering lægges til grund.**

Hvis man – i modstrid med Ivar Nordlands forklaring - lægger Kommissionens vurdering af Ivar Nordlands faktiske viden til grund, kan det overvejes, hvad han eller andre i samme situation burde have gjort.

Ivar Nordland havde af Niels Kristensen på lovgruppemødet den 24. februar 2003 udtrykkeligt fået at vide, at TDC *ikke* ville få medhold (udkastet til beretning side 87).

Senere samme dag fik Ivar Nordland mailen fra Merete Helle Hansen (bilag F. 05.01). Mailen var vedhæftet dels et notat fra selskabsrevisionen i Århus (bilag 84.04), dels et notat fra Styrelsens omstruktureringskontor (bilag 84.05). Begge notater, der indeholder særdeles komplicerede juridiske vurderinger, gav udtryk for, at TDC ikke skulle have medhold.

Ifølge selskabsomstruktureringskontoret skulle de udenlandske selskabsskatte regler anses som en del af faktum, hvorpå de danske skatteregler skulle anvendes. Da der var succession i Tyskland, måtte omstrukturen til lægges samme konsekvenser som en dansk selskabsomdannelse med succession, dvs. at kommanditselskabet skattemæssigt ville indtræde i aktieselskabets stilling med hensyn til goodwill. Da den omhandlede goodwill var oparbejdet af aktieselskabet var det kontorets opfattelse, at der var tale om concerninternt oparbejdet goodwill, som ikke var afskrivningsberettiget, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 5.

Selskabsrevisionen i Århus lagde også vægt på, at hvor der var sket succession i relation til den hos kommanditselskabet modtagne goodwill, henholdsvis succession i relation til kommanditistens ejerandel, blev den af kommanditselskabet oparbejdede goodwill anset for helt eller delvist oparbejdet af selskabet. I det omfang den var oparbejdet af selskabet, skulle denne del af anskaffelsessummen ansættes til nul kroner efter selskabsskatte lovens § 31, stk. 6. Selskabsrevisionen anså således forholdet for omfattet af selskabsskatte lovens § 31, stk. 6, og ikke afskrivningslovens § 40. Herudover anførte selskabsrevisionen, at eneste kommanditist/kommanditaktionær ifølge vedtægterne var Talkline Management und Finance Holding GmbH. Dette selskab var eneste kapitalindskyder, og således eneste afskrivningsberettigede. Selskabet havde foretaget et kapitalindskud på 100.000 euro. Beløbet udgjorde samtidigt hæftelsesbeløbet. TS-cirk 1990-1 angiver de nærmere regler for kommanditisters fradrag. En kommanditist kan herefter højst fradrage afskrivning og underskud inden for sit kommanditindskud samt eventuel hæftelse uden regres. En kommanditaktionærs indskud er tilsvarende de tegnede aktiers pålydende ganget med tegningskursen. På det foreliggende grundlag begrænsede de særlige regler om kommanditselskaber fradraget til maksimalt 100.000 euro, svarende til ca. 0,75 mill. kr. Selskabsrevisionen konkluderede således, at

der kun i sambeskatningsindkomsten kunne afskrives på den oprindelige anskaffelsessum på goodwill, der blev anskaffet ved købet af selskaberne i 1997, reduceret efter selskabsskattelovens § 31, stk. 6 [tvangsnedskrivning – Ivar Nordlands anmærkning]. Denne goodwill ville yderligere skulle begrænses efter TS-cirkulære 1990-1 til kommanditistens hæftelsesbeløb, som på det foreliggende grundlag kunne opgøres til euro 100.000, svarende til ca. 0,75 mio. kr.

Begge notater byggede på en successionsfortolkning, som vanskeligt kunne forenes med den fortolkning, der var givet udtryk for i bemærkningerne til L 61.

Herudover anførte selskabsomstruktureringkontoret, at afskrivning på koncerninternt erhvervet goodwill ikke kunne afskrives, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 5. Dette var i overensstemmelse med bemærkningerne i L 61 og denne fortolkning ville medføre, at der ikke kunne afskrives på den goodwill, der var oparbejdet af Talkline. I givet fald ville der ikke være noget problem.

Selskabsrevisionen lagde ikke vægt på afskrivningslovens § 40, stk. 5, men på, at en kommanditist kun kan opnå fradrag svarende til hæftelsen. Da hæftelsen kun udgjorde 750.000 kr., var det loftet for fradrag. Et sådant fradrag var ikke alarmerende.

Hvorledes retsstillingen ville blive, måtte afhænge af Ligningsrådets sagsbehandling og afgørelse. Der var ingen alarmklokker, der burde ringe: Niels Kristensen havde anført, at TDC ikke ville få medhold. Selskabsomstruktureringkontoret fandt, at TDC's goodwill ikke var afskrivningsberettiget. Selskabsrevisionskontoret kom frem til et afskrivningsgrundlag på 750.000 kr.

Kommissionen har den vurdering, at Ivar Nordland burde have forelagt sagen med et beslutningsoplæg for departementschefen, som efter omstruktureringen den 1. marts 2003 blev Ivar Nordlands nærmeste overordnede. Et oplæg til indgreb *inden* Ligningsrådets afgørelse af en verserende sag med et så kompliceret indhold ville ikke have haft nogen chancer for at passere departementschefen i et miljø, hvor holdningen var, at der blev lovgivet for meget, at al overflødig lovgivning burde undgås og hvor der generelt var modvilje mod skærpende lovgivning.

Dette gælder så meget desto mere, når Styrelsens holdning var, at der *ikke* var noget problem. Hvis TDC ikke havde fået medhold i Ligningsrådet, havde der slet ikke været noget problem. Som det er anført i Ivar Nordlands juridiske redegørelse (vedlagt som bilag til denne udtalelse) havde Ligningsrådet tidligere anvendt udenlandsk selskabsskatteret som styrende for den danske skattemæssige vurdering. En fortsættelse af denne praksis ville have medført, at Styrelsen havde fået medhold.

Hertil kommer Ivar Nordlands erfaringer fra L 61, hvor Ivar Nordland først tog beslutningen om at tage et element fra dialoggruppens arbejde med i L 61 i et forsøg på at være på forkant med at imødegå skatteplanlægning. Ivar Nordland søgte derefter i flere omgange forgæves at få genfremsat elementet fra L 61, som nærmere behandlet ovenfor i afsnit 1.

Da sagen senere i juni 2003 blev behandlet på højeste sted i Departementet, valgte man da også at afvente Ligningsrådets afgørelse.

På den baggrund er der ikke grundlag for at Kommissionen skulle kritisere Ivar Nordland for inden Ligningsrådets afgørelse ikke at forsøge sig endnu engang med et særskilt indgreb under den nye borgerlige regering. Kommissionen anfører da også selv, at ”en forelæggelse for departementschefen af et forløb og en problemstilling, der var så kompliceret, som det faktisk var tilfældet, muligvis ikke fremstod som nærliggende (...)”.

Da Ivar Nordland læste udkastet til Ligningsrådets afgørelse omkring den 10. juni 2003 reagerede han helt igennem adækvat og slog alarm efter at have modtaget oplysningen om, at Ligningsrådets formand var uenig med Styrelsen og ville forsøge at få flertallet i Ligningsrådet med sig.

Der er intet grundlag for Kommissionens bemærkning om

”den attitude, som Ivar Nordland anlagde over for karakteren og omfanget af det materielle problem, som TDC-sagen tydeliggjorde, og dettes provenumæssige konsekvenser, står i betydelig kontrast til den hast, hvormed departementet handlede, da det stod klart, at TDC-sagen kunne afstedkomme spørgsmål til ministeren, som ville kunne opfattes som ubehagelige i politisk sammenhæng.”.

## **2.5 Samme ansvarsnorm**

Hvis man lægger Kommissionens bevisvurdering til grund bør der i øvrigt ikke gælde en anden målestok for Ivar Nordlands handlemåde end for Peter Loft, Per Bach Jørgensen eller Ole Kjær. Dette gælder så meget desto mere, når det ikke var Ivar Nordland, der var på hemmelig mission for Sven Erik Hovmand, og idet Ivar Nordland heller ikke – i modsætning til Peter Loft - fik noget at vide om, hvad der foregik i forbindelse med det hemmelige møde den 7. februar 2003.

Kommissionen udtaler i kapitel 14, afsnit 3.2, at

”Det ikke kan lægges til grund, at Peter Loft har fået det ovenfor nævnte materiale fra Told- og Skattestyrelsen eller Jesper Leth Vestergaards notat af 26. maj (oprindeligt 12 maj) 2003, eller på anden måde er blevet orienteret om TD- sagen forud for den 10. juni, jf. herom nedenfor i kapitel 15, afsnit 1.2.”

I kapitel 15, afsnit 1.2 anfører Kommissionen:

”Efter de forklaringer, som Peter Loft og Ivar Nordland har afgivet, lægger Kommissionen til grund, at Ivar Nordland ikke havde orienteret Peter Loft om, at der verserede en sag om en anmodning om bindende forhåndsbesked fra TDC, på noget tidspunkt forud for den 10. juni 2003, hvor orienteringen fandt sted i forbindelse med medarbejderkonferencen, og at Peter Loft i forbindelse med, at han modtog den mundtlige orientering, anmode-



de om en skriftlig orientering, som blev givet med Ivar Nordlands notat af 11. juni 2003, som Peter Loft formentlig har modtaget den 12. juni 2003.”

Kommissionen udtaler i kapitel 14, afsnit 3.2:

”Peter Loft har forklaret, at Per Bach Jørgensen først langt senere orienterede ham om, at mødet have været afholdt. Heroverfor står, at Per Bach Jørgensen har forklaret, at han samme dag, som Peter Loft kom tilbage fra ferie, stod på hans kontor ”som et plantet spyd” og fortalte ham ”om mødet hos Ole Kjær og om alt, hvad der var foregået”.

Ved bedømmelsen af disse forklaringer bemærker Kommissionen, at det ville være overordentlig unaturligt, hvis en embedsmand, der i departementschefens fravær havde deltaget i et møde med ministeren med et indhold som det, Kommissionen her må lægge til grund, ville undlade at delagtiggøre departementschefen heri ved først givne lejlighed. Kommissionen er derfor tilbøjelig til at lægge til grund, at Per Bach Jørgensen underrettede Peter Loft om mødet og dets indhold umiddelbart efter, at Peter Loft var vendt tilbage fra ferie.”

Peter Loft blev således i februar 2003 orienteret af Per Bach Jørgensen om mødet den 7/2 2003, dvs. om

- 1) de udestående huller i forbindelse med den manglende genfremsættelse af L 61
- 2) at det handlede om TDC
- 3) at der var tale om et milliardfradrag og
- 4) at der var en kammeraterivinkel i forhold til Dyremose.

Per Bach Jørgensen har forklaret protokollen side 1322:

Han forklarede, at de spiste frokost sammen, og efter lidt smalltalk fortalte Svend Erik Hovmand, at han ”på vandrørene” havde hørt, at han skulle have undladt at fremsætte et lovforslag om sambeskatning for at holde hånden over TDC og for at hjælpe Dyremose, og at TDC nu var i gang med at få et stort fradrag i milliardstørrelsen, muligt 6 milliarder.

Forespurgt forklarede vidnet, at han er sikker på, at TDC og Dyremose blev nævnt.

Vidnet forklarede videre, at Svend Erik Hovmand sagde, at det kendte han ikke noget til, og han spurgte dem, om de vidste, hvad det handlede om. Vidnet sagde, at det ikke sagde ham noget. Han vidste ikke, hvad det var for et lovforslag, men tilkendegav, at det måtte de se på. Vidnet kunne godt se, at en sådan kammerateri-sag ikke ville være god. Ole Kjær sagde også, at det ikke sagde ham noget. Han nævnte, at TDC vistnok havde nogle bindende forhåndsbeskeder på vej, men at de vist ikke handlede om dette.

Det af Kommissionen i kapitel 14, afsnit 3.2 anførte om

”Det ikke kan lægges til grund, at Peter Loft (.....) på anden måde er blevet orienteret om TDC sagen forud for den 10. juni, jf. herom nedenfor i kapitel 15, afsnit 1.2.”

er ikke korrekt, og heller ikke konsistent med Kommissionens egen bedømmelse af Per Bach Jørgensens orientering af Peter Loft efter dennes hjemkomst fra vinterferie i februar 2003.

Per Bach Jørgensen havde den 25. februar 2003 al relevant faktisk viden om status i TDC-sagen. I forhold til den politiske vinkel var der ikke noget nyt i materialet fra Told- og Skattestyrelsen, hvis interne notater som led i den forberedende sagsbehandling vedrørende den bindende forhåndsbesked med varierende begrundelser gik ud på, at TDC *ikke* skulle have medhold.

Ivar Nordland blev hverken af Peter Loft eller Per Bach Jørgensen bedt om at briefe ministeren eller departementschefen om indholdet af materialet fra Styrelsen. Man kan for så vidt sige, at dem der i givet fald skulle orienteres, vidste lige så meget eller endda mere om de provenumæssige og politiske risici, sagens aspekter kunne give anledning til, end Ivar Nordland kunne vide. Man ville heller ikke kunne forvente nogen relevant briefing om de problemstillinger, der blev rejst på det hemmelige møde i Told- og Skattestyrelsen, fra en person, der ikke deltog i mødet og ikke blev orienteret om mødet.

I kapitel 14. afsnit 3.2 udtaler Kommissionen:

”Indholdet af den orientering, som Per Bach Jørgensen gav Peter Loft, var efter Peter Lofts forklaring, at Ivar Nordland over for Per Bach Jørgensen havde udtalt, at det måtte dreje sig om forskellen mellem lovforslag L 61 og L 99, så de havde ikke holdt hånden over nogen. Henset til, at den kammerateri-vinkel på sagen, som havde optaget Per Bach Jørgensen, således var dementeret, finder Kommissionen ikke, at det kan karakteriseres som en fejl, at Peter Loft undlod at drøfte spørgsmålet med Sven Erik Hovmand eller tage kontakt til Ole Kjær for at søge det materielle indhold af den sag, som sandsynligvis måtte versere i Told- og Skattestyrelsen, afklaret.”

Kommissionen finder ikke anledning til at bebrejde Peter Loft for passivitet uagtet at det kun var pkt. 4 i Per Bach Jørgensens orientering af Peter Loft, nemlig kammerateri-vinklen, der blev ”dementeret”.

I Kommissionens udkast til beretning vedrørende afhøringen af Per Bach Jørgensen siges side 83, at

”Sven Erik Hovmand fortalte, at han ”på vandrørene” havde hørt, at han skulle have undladt at fremsætte et lovforslag om sambeskatning for at holde hånden over TDC og for at hjælpe Henning Dyremose, og at TDC nu var i gang med at få et fradrag i milliardstørrelsen, muligt 6 milliarder.” (kursiveret her)

Det fremgår ikke noget steds af protokollen vedrørende Per Bach Jørgensens afhøring, at Per Bach Jørgensen på noget tidspunkt har udtalt navnet ”Henning”, idet alene efternavnet ”Dyremose” nævnes. Kammeraterivinklen kan således gå på både Henning Dyremose og Henning Dyremoses datter - Charlotte Dyremose -, som er konservativ skatteordfører, uden hvis indforståelse som ordfører fra et regeringsbærende parti et lovforslag som L 61 ikke kunne (gen)fremsættes.

Også i forhold til Ole Kjær kan man sammenligne den målestok for ansvarsnorm, som anvendes overfor Ivar Nordland. Om spørgsmålet om, hvorvidt Ole Kjær skulle have underrettet departementschefen specifikt i februar 2003 på grundlag af den viden, som Ole Kjær opnåede

om TDC og muligheden for et milliardfradrag efter mødet med Sven Erik Hovmand, anfører Kommissionen side 94 i udkastet til beretning:

”Kommissionen finder imidlertid ikke, at denne viden nødvendigvis måtte give Ole Kjær anledning til at foretage sig noget. Der forelå en konkret anmodning om bindende forhåndsbesked, som var under behandling med henblik på forelæggelse for Ligningsrådet, og Ole Kjær var klar over, at departementet havde kendskab til de problemer, som sambeskatningsreglerne frembød og havde i forbindelse med Ligningsrådets behandling af sag nr. 2 foretaget en særskilt underretning til departementet gennem Hans Kristian Andersen og – ifølge sin forklaring tillige – Ivar Nordland, hvorfor en yderligere rapportering til departementet fremstod som overflødig.”

Ole Kjær har ikke bekræftet samtalen i maj/juni 2001 med H.K. Andersen, og de af Ole Kjær påståede samtaler med Ivar Nordland i samme tidsrum – hvis nærmere indhold Ole Kjær ikke har angivet - har Ivar Nordland bestridt. Der foreligger ingen skriftlig dokumentation for Ole Kjærs underretning til departementet og en sådan orientering ville rettelig finde sted til Peter Loft. Ydermere havde Ole Kjær i februar 2003 af skatteministeren fået til opgave at undersøge nærmere hvad sagen drejer sig om, mens Ivar Nordland ikke var blevet stillet nogen opgave. Alligevel finder Kommissionen, at Ole Kjær ikke havde anledning til at gøre noget.

### 3. Afskrivningslovens § 40, stk. 5

Ivar Nordland har på Kommissionens opfordring lavet en efterfølgende redegørelse for sin juridiske vurdering af sagen, som er det mest komplicerede stykke skattejura, man kan forestille sig. Kommissionen henviser summarisk til redegørelsen i udkastet til beretning side 31, uden at finde anledning til optage den som bilag eller at gengive de retlige nuancer, der fremgår af redegørelsen. Den juridiske redegørelse er derfor vedlagt denne udtalelse, og anmodes offentliggjort i sin helhed sammen med denne udtalelse som en del af denne.

Som det fremgår af den meget koncentrerede redegørelse er de fleste af vurderingerne ikke sikre, og der synes ikke at være andre, der har forsøgt seriøst at lave en tilsvarende bedømmelse. Dette gælder også Kommissionen, der selv har afstået fra at foretage juridiske vurderinger af selskabsskattelovens § 31, L 61's forslag til ændringer dertil samt afskrivningslovens § 40, stk. 5, uagtet, at fortolkningen af bestemmelserne i denne sag har betydning for bedømmelsen af de implicereses handlemåde. På den baggrund er det endvidere vanskeligt at se, hvorledes Kommissionen med vægt kan udtrykke sig kritisk om Ivar Nordlands juridiske judgement i forbindelse med udformningen af bemærkningerne til L 61. Til sammenligning kan det anføres, at Kommissionen ikke finder anledning til at kommentere, at Told- og Skattestyrelsens indstilling til Ligningsrådets møde den 19. august i TDC-sagen viste sig at være "forkert". Told- og Skattestyrelsen fandt ikke anledning til at orientere departementet om indholdet i indstillingen til Ligningsrådet, og sagen blev bare fremsendt til departementet sammen med alle andre sager til afgørelse i Ligningsrådet den 17. juni 2003. Der var ingen særskilt tilkendegivelse hverken om, at sagen skulle være problematisk eller politisk interessant.

I udkast til Kommissionens beretning side 109 står, at

"Ivar Nordland var efter sin forklaring i sommeren 2003 af den opfattelse, at afskrivningslovens § 40, stk. 5, allerede før fremsættelsen af lovforslag L 61 udelukkede, at dispositioner som dem, TDC havde foretaget, ville få skattemæssige virkninger her i landet. Denne holdning måtte indebære, at TDC-sagen i virkeligheden overhovedet ikke frembød noget problem. Det forekommer på den måde ejendommeligt, at Ivar Nordland undlod at anføre dette i sine notater om den politiske håndtering af sagen".

Det fremgår *ikke* af Ivar Nordlands forklaring, at han skulle have haft den opfattelse i sommeren 2003. Derimod fremgår det, at han ikke havde beskæftiget sig med problemstillingen siden udfærdigelsen af bemærkningerne til L 61 i juni 2001. Ivar Nordland har forklaret (protokollen side 1133-34):

Forespurgt om, hvorfor der ikke står noget om afskrivningslovens § 40, stk. 5, som de tidligere havde ment kunne løse problemet, forklarede vidnet, at denne bestemmelse ikke havde været i fokus, siden de havde arbejdet med L 61. Han havde ikke arbejdet med afskrivningslovens § 40, stk. 5, siden da, så den var ikke inde i hans bevidsthed.

Ivar Nordland har endvidere forklaret (protokollen s.1152)

”Foreholdt af advokat Jesper Lett bilag 36.43 (ekstrakten pag. 548/side 10817), ”TDC-sagen i en nøddeskal”, specielt beskrivelsen af, hvorledes TDC omgår reglerne, og forespurgt, hvorfor afskrivningslovens § 40, stk. 5, er gledet helt ud, når det i begyndelsen blev anført, at bestemmelsen ville have løst det hele, forklarede vidnet, at det, han fokuserede på, var styrelsens indstilling, og der var afskrivningslovens § 40, stk. 5, ikke nævnt. Den var derfor ikke i hans bevidsthed, da han skrev notatet.

#### 4. Afsluttende bemærkninger om skattestoppets eventuelle betydning for sagen.

I Kommissionens opsummering af sagen siges i udkastet til beretning side 135,

At der ikke er grundlag for at antage, at spørgsmålet om, hvorvidt den nye borgerlige regerings skattestop var til hinder for lukning af huller i skattelovgivningen, var af betydning for beslutningen om, at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, ikke skulle indgå i lovforslag L 99, idet hverken Peter Loft eller Ivar Nordland opfattede dette forslag som lukning af et hul.

Som nævnt ovenfor under punkt 1.5 er det ikke korrekt, at Ivar Nordland ikke opfattede den del af L 61, der angik frivillig sambeskatning, som lukning af et hul.

Peter Loft forklarer først:

”Foreholdt, at Ivar Nordland har forklaret, at en væsentlig årsag til, at forslaget til ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, ikke var med i L 99, var, at det indeholdt en skærpelse, hvilket var i strid med skattestoppet, forklarede vidnet, at forklaringen her til var, at de ikke opfattede det som et hul. Hvis de havde vidst, at der var en stor virksomhed, som var i færd med at udnytte reglerne, hvilket vidnet ikke vidste, ville det have været muligt at gennemføre en lovændring for at lukke hullet. De opfattede blot forslaget som en justering i rækken af justeringer af sambeskatningsreglerne.” (protokollen side 1100).

Og siden:

”Adspurgt af Kommissionsformand Lars Lindencrone Petersen, om det kunne have betydning, at det ikke var et konkret hul, men et abstrakt hul, forklarede vidnet, at det i princippet var det samme. Reglerne var på dette område noget ”miskmask”, og de var givet ikke helt tætte. Ivar Nordland kendte rygerne i rådgiverkredsene, men der var ikke nogen konkrete sager. Der var ikke noget akut behov, og det kunne godt vente. Det var alene den slags diskussioner, de havde. Det er korrekt, at han i forbindelse med inddragelse af elementer fra L 61 i L 99 sagde til Ivar Nordland, ”Husk nu skattestoppet”, men det var kun en venligt ment henstilling. Et indgreb over for en uhensigtsmæssighed i lovgivningen ville nok være i strid med skattestoppet, men lukning af et hul ville, selvom hullet var af abstrakt karakter, ikke være i strid med skattestoppet.” (protokollen side 1247-1248).

Først forudsættes, at skattestoppet er til hinder for at lave indgreb over for udnyttelse af reglerne, når man ikke ved om der sker konkret udnyttelse, og siden hen siges, at skattestoppet ikke var til hinder for at lukke ”abstrakte” huller. Den i protokollen side 1100 nævnte foreholdelse af Ivar Nordlands forklaring er i øvrigt forkert, da Ivar Nordlands forklaring om Peter Lofts svar på Ivar Nordlands spørgsmål om, hvorvidt L 61 eller dele her af skulle genfrem sættes (protokollen side 1250), er sålydende:

”Så må du garantere, at der ikke bliver nogen skærpselser, *der må ikke bringes tvivl om skattestoppet*” (kursiveret her)

Både Peter Loft og Ivar Nordland har samstemmende forklaret, at skattestoppet blev bragt på bane af Peter Loft i deres samtale i december 2001, om end referatet af, hvad der præcist blev sagt, ikke er identisk. I Kommissionens vurdering i udkast til beretning side 63 gengives alene

Peter Lofts forklaring, men ikke Ivar Nordlands, uden at der er angivet nogen grund til hvorfor man skulle lægge mere vægt på Peter Lofts forklaring end Ivar Nordlands forklaring.

De økonomer, der i Skatteministeriet beskæftigede sig med skattestoppet, søgte i januar 2002 at få sat et afsnit ind i regeringens notat om skattestoppets afgrænsning, hvorefter skattestoppet ikke var til hinder for at lukke ”oplagte huller”. Men regeringens økonomiudvalg tog - uden at give en begrundelse - ikke forslaget med i notatet, og dette kunne give anledning til usikkerhed om, hvad der var regeringens politik. Det er formentlig derfor, at Skatteministeriets notater til regeringens økonomiudvalg aldrig blev rundsendt internt i skatteministeriet.

Kommissionen anfører side 108 i udkast til beretning om forelæggelsen af det af Ivar Nordland udarbejdede strateginotatet af 12. juni 2003:

Kommissionen lægger efter indholdet af mailvekslingen mellem Peter Loft og Ivar Nordland den 12. juni 2003 til grund, at Peter Loft har modtaget og læst Ivar Nordlands strateginotat, hvori der henvises til frygten for en utidig diskussion af skattestoppet som den interne begrundelse for ”ikke at medtage Socialdemokraternes forslag til lukning af huller.

Kommissionen finder imidlertid ikke, at Peter Lofts svarmail kan tages som udtryk for, at han har tilsluttet sig en opfattelse, hvorefter skattestoppet skulle være til hinder for lukning af ”huller” i skattelovgivningen. Med sin mail fremsendte Ivar Nordland et notat, der beskrev mulige strategier for den fremadrettede håndtering af TDC-sagen, og disse forslag skulle drøftes på direktionsmødet dagen efter. Det kan på denne baggrund efter Kommissionens opfattelse ikke forventes, at Peter Loft på dette tidspunkt skulle have indledt en nærmere drøftelse pr. mail med Ivar Nordland om baggrunden for den beslutning, der i forbindelse med forberedelsen af det, der skulle blive til lovforslag L 99, blev truffet om ikke at lade forslaget til ændring af selskabsskatteovens § 31, stk.6 indgå i den nye regerings lovprogram.

Kommissionens tekst kan læses således, at Ivar Nordland – i modsætning til Peter Loft og andre – skulle have været af den opfattelse, at skattestoppet var til hinder for at lukke huller, og at det var derfor, at L 61 ikke blev genfremsat. Dette er ikke korrekt.

Det, der siges i strateginotatet, er alene en fortolkning af den bemærkning om skattestoppet, som Peter Loft kom med ved samtalen i december 2001. Det kunne umiddelbart efter, at den ny regering var tiltrådt, være ubelejligt at komme med forslag, der kunne medføre diskussion om, hvorvidt skattestoppet var overholdt. Frygt for en utidig diskussion er *ikke* det samme som at sige, at skattestoppet er til hinder for at lukke huller.

Peter Lofts udtalelse til Ivar Nordland (protokollen side 1250) om, at hvis Ivar Nordland ønskede at L 61 eller dele her af skulle genfremsættes

”så må du garantere, at der ikke bliver nogen skærper, der må ikke bringes tvivl om skattestoppet”

*kunne også* fortolkes som, at skattestoppet var til hinder for at lukke huller. Men det var *ikke* Ivar Nordlands fortolkning af Peter Lofts forholdsordre.

Peter Loft har i protokollen side 1236 om forklaret om strateginotatet:

Foreholdt 2. afsnit, "Uagtet at den interne begrundelse for ikke at medtage Socialdemokraternes forslag til lukning af hullet var frygt for en utidig diskussion af skattestoppet, har skatteministeren aldrig givet udtryk for det offentligt. ...", og forespurgt, om han var enig i det anførte, forklarede vidnet, at han ikke mener, at dette udsagn var korrekt. Det er derfor, han ikke mener, at han har set dette papir, for han ville i så fald klart være gået imod dette udsagn...

Senere side 1237 siger Peter Loft:

Han mener ikke at have set dette papir, der i sin formulering forekommer politisk naivt.....

Foreholdt af Kommissionsformand Lars Lindencrone Petersen, at 4. afsnit, "... Ministeren kan vælge – hvis han vil – at have ...", fremstår som skrevet af en person, der ikke skal vejlede ministeren, men overlader ham et valg, forklarede vidnet, at det for ham virker som lidt frihåndstegning, hvor man ikke går i dybden med problemet. Enten var lukningen af et hul i strid med skattestoppet, eller også var det ikke. Det måtte man forholde sig klart til.

Der findes et referat af direktionsmødet den 13. juni 2003 i bilag G 60:

Referat fra møde i den udvidede direktion fredag den 13.juni 2003.

Dagsorden:

1. Udkast til den nye retssagsinstruks
2. Sambeskatning
3. ....

Tilstede: Jens (M), Peter, Jesper, Annemette, Rene, Ivar, Otto Hans

.....

#### "Sambeskatning, TDC.

Man enedes om at der nu skulle laves et oplæg til ministeren hvor man skitserede de tre reaktionsmuligheder, forsvarer reglerne som de er, en lille hullukningsøvelse og den store hvor den grænseoverskridende sambeskatning afskaffes. Der var en diskussion af hvorvidt det er mest hensigtsmæssigt blot at lægge op til den store øvelse, således at det ikke bliver "for nemt" at vælge den lille. Overfor det synspunkt stod risikoen ved ikke at kunne gøre noget som helst. Det sidste blev det bærende hensyn."

.....

Otto Brøns Petersen havde på mødet argumenteret for, at der ikke burde fremsættes et isoleret indgreb. Der fremgår ikke noget af referatet om nogen diskussion om skattestoppet eller baggrunden for, at lovforslag L 61 ikke var blevet genfremsat. Det gør der derimod i de umiddelbart efterfølgende kommentarer fra Otto Brøns Petersen og Peter Loft til Ivar Nordlands udkast til briefing til Sven Erik Hovmand om de politiske optioner. Udkast til briefing blev rundsendt til hele direktionen (Se bilag F 07, side 2 og selve notatet i bilag 44.11.)

Otto Brøns Petersen vender tilbage med kommentarer i bilag F 08, der af Ivar Nordland bliver videresendt til Peter Loft. Otto Brøns Petersen ønsker vedr. notatets bemærkninger om den lille hullukningsøvelse (dvs. den målrettede hullukning) tilføjet følgende:



”Tilføjelse til 2. Indgrebet vil som udgangspunkt være i strid med skattestoppet, og der vil utvivlsomt blive rejst kritik heraf. Regeringen har dog ved tidligere lejligheder lukket huller og argumenteret for, at skattestoppet ikke står i vejen for det. Der bør anvendes en tilsvarende argumentation i denne forbindelse.

Forslaget til tilføjelse til punkt 2 tilkendegiver for så vidt, at Otto Brøns Petersen er af den opfattelse, at regeringen ikke har overholdt sin egen politik vedrørende skattestoppet. Otto Brøns Petersen, som var kontorchef for 9. kontor, forklarer i protokollen side 1339 om sin egen rolle med hensyn til fortolkningen af skattestoppet:

Peter Loft besluttede meget tidligt efter valget, for at der ikke skulle være tvivl om, hvorledes man skulle fortolke skattestoppet, at 9. kontor skulle have den opgave at koordinere alle spørgsmål om skattestoppet. Alle spørgsmål, der vedrørte skattestoppet, skulle således forelægges 9. kontor.

Som følge af Otto Brøns Petersens mail tilføjer Peter Loft med håndskrift på forelæggelsen for skatteministeren i bilag 44.11 om det ”lille” hullkningsforslag:

”Dette skal nok give skattestopsproblemer. Men regeringen har tidligere lukket huller på trods af skattestoppet.”

Altså det samme meningsindhold som i Otto Brøns Petersens mail.

Det var Regeringens Økonomiudvalg, der skulle træffe den endelige beslutning om, hvorledes man skulle forholde sig til Ligningsrådets afgørelse vedr. TDC den 19/8 2003. Den endelige forelæggelse (bilag 44.39 med påtegninger af Sven Erik Hovmand), er fælles for Finansministeriet og Skatteministeriet. Forelæggelsen indeholder slet ikke nogen indstilling, men er vedlagt en oversigt over handlemuligheder med opremsning af fordele og ulemper (bilag 44.40). I denne oversigt er om den mulighed slet ingen ting at gøre anført:

”4: Gældende regler fastholdes

Fordele:

- Kritik fra erhvervslivet undgås
- Ingen diskussion om overholdelse af skattestoppet

Ulemper:

- Kritik af manglende indgreb i forbindelse med internationale koncerners skatteplanlægning f.eks i forbindelse med offentliggørelsen af TDC afgørelsen fra Ligningsrådet.
- Kritik af, at skattestoppet forhindrer indgreb over for ”huller”
- Uændrede muligheder for skatteplanlægning for store virksomheder.

Forelæggelsen - der var godkendt på allerhøjeste niveau i både Finansministeriet og Skatteministeriet - var således helt åben. Der var ingen selvfølge med hensyn til, at huller skal lukkes, så snart man ser dem, eller at skattestoppet ikke spiller nogen rolle i forbindelse med lukning af huller. At regeringens Ø-udvalg blev præsenteret for den mulighed slet ingen ting

at gøre som option 4 er slet ikke omtalt i Kommissionens redegørelse af faktum i udkastet til beretning side 110.

Næste gang skattestoppet kommer op er da statsministeriet skal briefes til brug for besvarelsen af spørgsmål S 703 og S 704. Det er her Jesper Leth Vestergaard skriver udkastet til baggrundsnotat til Statsministeriet "Skattehullet kort fortalt" (bilag 38.11). Udkastet var skrevet på baggrund af Peter Lofts håndskrevne disposition (bilag 38.12). I bilag 38.11 retter Peter Loft med en håndskreven påtegning sætningen

"Departementet vurderede på daværende tidspunkt, at forslaget om lukning af skattehullet ville være i strid med skattestoppet."

til

"Departementet vurderede på daværende tidspunkt, at forslaget om lukning af et muligt og ikke nærmere konstateret skattehul ville være i strid med skattestoppet."

I øvrigt henvises til de forklaringer, som Ivar Nordland har afgivet om Peter Lofts udtalelser den 17. november om skattestoppet (protokollen side 1139 og side 1385-1386).

Den over for Statsministeriets tilkendegivne holdning svarer fuldstændigt til den holdning, som er tilkendegivet af René Mikkelsen i protokollen side 1370:

"Nærmere udspurgt om forholdet mellem lukning af egentlige huller i skattesystemet og en formindskning af maskestørrelsen i netværket af sambeskatningsregler forklarede vidnet, at hvis man ved en formindskelse af maskestørrelsen i netværket strammer regler, som ikke har været anvendt til åbenlyse udnyttelser, vil det vel være i strid med skattestoppet."

I Briefingen til statsministeren (bilag 63.05.01) anfører Statsministeriet:

"2. Den nye skatteminister fremsatte 7. februar 2002 L99, som indeholdt et element fra L 61 (CFC). De 6 andre væsentlige elementer fra L61 var derimod ikke med. Herunder den del, der ville lukke skattehullet. Departementet i Skatteministeriet oplyser, at de på de indre linier på daværende tidspunkt vurderede, at forslaget om lukning af et muligt og ikke nærmere konkretiseret skattehul ville være i strid med skattestoppet. I denne periode herskede der endnu usikkerhed mht. rækkevidden af skattestoppet. Skattestoppets ABC fra august 2001 og Finansministeriets papir af 14. april 2002 om fortolkninger af skattestoppet omtaler ikke hullukning. Efterfølgende er det blevet klarere, at skattestoppet ikke forhindrer hullukning. Fx har regeringen med L 67 lukket et hul i aktieavancebeskatningsloven vedrørende fraflytterbeskatning. Det fremgår utvetydigt af kommentaren til Advokatrådets høringssvar - optrykt i L 67 - at man anser de tidligere regler for et op lagt hul og at skattestoppet ikke er til hinder for at sådanne oplagte huller bliver lukket."

Senere siges i samme notat:

*"Skattestoppet*

StM'n inddragelse i sagen nu skyldes formentlig et ønske om at miskreditere skattestoppet. Selvom det ikke direkte fremgår af de officielle skattestoppapirer, kan der på et overordnet plan argumenteres sagligt for, at skattestoppet ikke står i vejen får hullelukning.

Omvendt har det formentlig haft en praktisk betydning i ft. Skatteministeriets anbefalinger til SkM'n, at embedsapparatet i de første par måneder efter regeringsskiftet var usikre på rækkevidden af skattestoppet og meget opmærksomme på ikke at komme med forslag, der kunne være på kant med det. Efterfølgende er det blevet mere klart, at skattestoppet ikke i praksis står i vejen for sådanne ændringer.”

Budskabet om, at Skatteministeriet ved regeringsskiftet anså skattestoppet for at være til hinder for at lave indgreb mod ”ikke nærmere konkretiserede” skattehuller, var således efter mødet mellem Peter Loft og Christian Kettel Thomsen den 18. november 2003 klart trængt ind i Statsministeriet. På det udkast til svar på spm S 703 og S 704, som statsministeren får i bilag 63.05.02, står i beredskabstalepunktet om, at skattestoppet aldrig har været til hinder for at lukke huller:

”I Skatteministeriet havde man ikke kendskab til en sag med det omtalte indhold, ved L 99's fremsættelse. Derfor vurderede man, at der ikke var behov for at medtage det element, vi her taler om.”

I forlængelse heraf tilføjede Statsministeriets departementschef Niels Bernstein med håndskrift:

”Denne vurdering var ikke upåvirket af regeringens skattestop.”

Departementschefen i Statsministeriet finder altså anledning til selv at sige til statsministeren, at Skatteministeriets undladelse af at genfremsætte L 61 var påvirket af regeringens skattestop. Niels Bernstein ville ikke komme med en sådan påtegning, hvis han ikke havde fået den opfattelse, at det forholdt sig som anført i påtegningen.

Sammenfattende kan det siges, at skattestoppet spillede en rolle i forhold til at L 61 ikke blev genfremsat umiddelbart efter valget i 2001 eller på noget senere tidspunkt forud for fremsættelsen af L 27 i oktober 2003.

Usikkerheden om regeringens fortolkning af skattestoppet i forhold til indgreb mod uønsket skatteplanlægning herskede på alle niveauer i forhold til indgreb over for såvel det, som de enkelte vidner har fundet anledning til at benævne som

- uhensigtsmæssigheder (Peter Loft, protokol side 1247-1248),
- formindskelse af maskestørrelsen i netværket (René Mikkelsen, protokol side 1370),
- ikke nærmere konstaterede skattehuller (Peter Loft, bilag 38.11, Christian Kettel Thomsen og Henrik Thomasen, bilag 63.05.01)

som over for

- indgreb mod konkrete udnyttelser af huller (Otto Brøns Petersen, bilag F 08, og Peter Loft, bilag 44.11).

Det er dog meget muligt, at beslutningen ville have været den samme, selv om den ny regering ikke havde haft en erklæret politik om et skattestop. Den primære årsag til den manglende genfremsættelse af den del af L 61, der omhandlede justeringen af den frivillige sam-beskatning, er beskrevet ovenfor i pkt. 1.2.

Ivar Nordland, den 9. maj 2006.

## **Bilag 1: Notat om den skatteretlige vurdering af TDC sagen under forskellige forudsætninger. Ivar Nordlands udtalelse af 4. maj 2005 til undersøgelseskommissionen.**

Ivar Nordland  
Axelhøj 59  
2610 Rødovre

Til undersøgelseskommissionen vedr. TDC-sagen

### Notat om den skatteretlige vurdering af TDC sagen under forskellige forudsætninger.

Notatet giver udtryk for min retlige vurdering på tidspunktet for notatets udarbejdelse og kan ikke tages som udtryk for præcis hvilken vurdering, jeg havde (eller ikke havde) på tidligere tidspunkter i TDC-sagens forløb.

#### 1. Forudsætninger om faktum og tysk ret.

Den beskrivelse af faktum og af tysk ret, der findes i PWC Düsseldorf's notat af 7/2 2002 (bilag 11.62, side 2764-2769) er lagt til grund i dette notat.

For at foretage en juridisk analyse af sagen – og særligt af spørgsmålet om, hvorvidt L 61 ville have fundet anvendelse på TDC's disposition - er det nødvendigt at sondre mellem en selskabsretlig og en skatteretlig vurdering af Talkline-transaktionen. Inden for begge områder er det endvidere nødvendigt at sondre mellem tysk ret og dansk ret.

*Selskabsretligt* omdannes Talkline den 30/12 2000 til et Kommanditselskab, hvor det hidtidige moderselskab bliver kommanditist (med ret til hele overskuddet) og hvor et forvaltnings-selskab uden ret til overskud bliver komplementar.

Efter tysk selskabsret (civilret) sker der *ikke* en overdragelse af aktiver, og der sker ingen ændringer i selskabets regnskab.

Efter *dansk* selskabsret ville en tilsvarende omdannelse af Talkline til kommanditselskab blive anset som en likvidation med udlodning af aktiverne til aktionæren og efterfølgende indskud i et kommanditselskab fra aktionæren (der i transaktionen blev kommanditist). Med andre ord ville der i Danmark være en selskabsretlig likvidationsbalance, hvorefter aktiverne – i

modsatning til i Tyskland - ville indgå i kommanditistens årsregnskab til handelsværdien på omdannelsestidspunktet.

I Danmark ville der således selskabsretligt være tale om en overdragelse. I Danmark ville der blive fastsat en afsluttende skatteansættelse af det tyske selskab, hvor fortjeneste og tab i forhold til handelsværdien ved likvidationen – herunder fortjeneste på oparbejdet goodwill – skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for likvidationsåret. Som modstykke hertil ville aktionæren skattemæssigt have modtaget de udloddede aktiver til handelsværdien.

Efter tysk *skatteret* er kommanditselskabet transparent i modsætning til det omdannede GmbH. Det vil sige, at kommanditselskabet skatteretligt set ikke udgør en selvstændig enhed, selvom dette selskabsretligt er tilfældet.

Efter tysk skatteret sker der åbenbart *ikke* nogen afsluttende skatteansættelse af det i skattemæssig forstand likviderede selskab. Det vil sige at fortjeneste på aktiverne beregnet som forskellen mellem handelsværdien på omdannelsesdatoen og den faktiske anskaffelsessum er skattefri. Kommanditselskabet (dvs. i realiteten det tidligere moderselskab) overtager aktiverne til bogført værdi, dvs. den samme værdi som der var i Talklines skattemæssige balance. Efter tysk skatteret indtræder der således succession. Dette modificeres dog af særlige tyske regler om opskrivning, se nedenfor.

Moderselskabets eventuelle afståelse af aktier i datterselskabet Talkline synes som udgangspunkt at blive anset som en skatteretlig relevant transaktion, dvs. at en fortjeneste som udgangspunkt skal beskattes, og et tab som udgangspunkt kan fradrages. Skiftet i skattemæssig status af datterselskabet anses som en likvidation i skattemæssig forstand (i modsætning til den selskabsretlige vurdering), dvs. at aktierne anses for afstået mod vederlag i de modtagne aktiver. Disse aktiver anses for overtaget til den bogførte værdi.

Forskellen mellem aktiernes anskaffelsessum og den skattemæssige værdi af aktiverne skulle så udgøre den skattepligtige fortjeneste/tab på aktierne. Oparbejdet goodwill vil indgå i aktiernes anskaffelsessum. Da aktiverne overtages til bogført værdi, og da oparbejdet goodwill ikke vil indgå i de bogførte værdier med nogen anskaffelsessum, vil der ofte være et skatte-teknisk tab.

Tilsyneladende har man skattepolitisk i Tyskland valgt ikke at give fradrag for dette tab hos aktionæren. Til gengæld har man så tilladt aktionæren – det vil i dette tilfælde sige det oprindelige moderselskab - at *opskrive* de overtagne aktivers bogførte værdier til handelsværdi efter en going concern-værdi.

Hvis handelsværdien af de bogførte værdier ikke er stor nok til at absorbere opskrivningen, anvendes restbeløbet til opskrivning af *ikke bogført oparbejdet* goodwill, således at opskrivningen af den *oparbejdede* goodwill afskrives over 15 år. Dog kan der maksimalt opskrives

med et beløb svarende til det skattetekniske tab på aktierne, dvs. i praksis handelsværdien af den oparbejdede goodwill på tidspunktet for anskaffelsen af aktierne, da denne udgør forskellen mellem aktiernes anskaffelsessum og aktivernes bogførte værdi.

Det anføres direkte i PWC-Dusseldorf's notat, at formålet med transaktionen var at konvertere de ikke afskrivningsberettigede anskaffelsesomkostninger for aktierne til et afskrivningsberettiget aktiv hos Talkline Holding. Dette kunne ske, fordi alle de overtagne bogførte aktiver ansås for overtaget til handelsværdi. Hele opskrivningen blev derfor henført til goodwill, som der siden hen kunne afskrives på i Tyskland.

#### Vurdering af ovennævnte i forhold til dansk skatteret.

#### 2. Der ses bort fra L 61 og L 27, der anses for ikke-vedtagne

En nærliggende opfattelse er, at der inden Talkline Holdings inddragelse under dansk sambeskatning vel var sket en vedtægtsændring, *men at der ikke inden inddragelsen under dansk sambeskatning var sket en selskabsretlig (civilretlig) overdragelse og dermed ikke indtrådt succession, der netop forudsætter en overdragelse.* Dansk selskabsret (civilret) finder ikke anvendelse på et tysk selskabs vedtægtsændringer.

Herefter er spørgsmålet, hvorledes faktum i transaktionen ud fra en dansk *skatteretlig* synsvinkel kan betragtes. Når der rent faktisk *ikke* var sket en selskabsretlig (civilretlig) overdragelse, kan man have den opfattelse, at omdannelsen i Tyskland er fuldstændig *uden dansk skattemæssig* betydning for fastlæggelsen af indgangsværdien efter SEL § 31, stk.5, i den forstand, at der er tale om ét og samme selskab siden erhvervelsen af Talkline i 1997, og at der følgelig er tale om goodwill oparbejdet af dette selskab.

Ligningsrådet (LR) har i TfS 2003.095 af 19/11 2002 behandlet et spørgsmål om tysk selskabsret. I tysk selskabsret kunne man foretage en kapitalforhøjelse *uden* samtidig udstedelse af aktier "Einzahlung in die Kapitalrücklage", hvilket ikke er muligt i Danmark. Alligevel måtte kapitalindskuddet betragtes som en kapitalforhøjelse, der efter *danske skatteregler* var skattefri for det modtagende udenlandske sambeskattede datterselskab svarende til en (dansk) kapitalforhøjelse med udstedelse af aktier. Tilskuddet blev derfor ikke anset som et skattepligtigt koncerntilskud, hvilket ville være det normale resultat i Danmark ved tilskud fra et dansk moderselskab til et dansk datterselskab.

TSS indstillede det modsatte resultat og argumenterer med henvisning til stort set de samme afgørelser, der henvises til i afgørelsen vdr. TDC. TSS fandt, at der udelukkende skulle anvendes dansk skatteret ved afgørelsen af det tyske datterselskabs retsstilling i sambeskatningen efter danske regler.

Ligningsrådet underkendte TSS uden at give en begrundelse.

Ligningsrådet må have taget hensyn til de særlige tyske selskabsretlige regler og kvalificeret koncerntilskuddet som en kapitalforhøjelse efter danske skatteregler, selvom transaktionen *ikke* kunne være en kapitalforhøjelse efter dansk selskabsret. Eller med andre ord: LR har side-stillet *tyske selskabsretlige virkninger med dansk selskabsret* ved kvalifikationen af den *danske skatteretlige* stilling. LR's afgørelse i denne sag kunne for så vidt være brugt til støtte for TSS' indstilling i TDC sagen.

Anvendes det synspunkt, at der skal tages hensyn til virkningerne af udenlandsk selskabsret, selvom den ikke er identisk med dansk selskabsret, skal man ved inddragelsen af Talkline under sambeskatning i Danmark anvende de dagældende indgangsværdiregler i SEL § 31, stk. 5, for ikke afskrivningsberettigede aktiver. Udgangspunktet er, at der ikke i Tyskland er sket en overdragelse af aktivet, men alene en vedtægtsændring, og dette kan ikke i forhold til indgangsværdireglerne anses som en relevant begivenhed. Det forudsættes klart i bemærkningerne til § 31, at bestemmelsen ikke ændrer den skattemæssige status af aktiverne, og at der ikke som følge af inddragelse under dansk sambeskatning kan opnås afskrivninger på oparbejdet goodwill. Følgen er, at der slet ikke kunne afskrives i Danmark på den af Talkline oparbejdede goodwill.

Resultatet er ikke det samme som i TSS' indstilling til LR's forhåndsbesked af 19/8 2003 vedr. TDC, for her ville man tillade afskrivninger svarende til det beløb, man tillod afskrivninger på i Tyskland; nemlig den del af anskaffelsessummen for aktierne i Talkline, der dækkede over handelsværdien af den af Talkline oparbejdede goodwill på tidspunktet for anskaffelsen af aktierne i Talkline. En sådan afskrivning på "den underliggende" goodwill i forbindelse med køb af aktier ses ikke at kunne opnås ved rent danske selskabsomdannelser.

På den anden side er den danske *skatteretlige* regulering i sammenlignelige situationer, f.eks. ved et dansk selskabs overgang fra aktieselskabsform til et kommanditaktieselskab jf. AL § 173, *helt løsrevet fra de danske civilretlige og selskabsretlige regler*. En sådan overgang – hvor kreditorerne ikke har nogen indflydelse, men også har den fulde beskyttelse efter aktieselskabsloven - er nok det fænomen, man bedst kan sammenligne den tyske selskabsretlige omdannelse fra GmbH til KG med. I så fald ville en tilsvarende retsfølge, dvs. overtagelse til handelsværdierne på omdannelsestidspunktet jf. TFS 1992.234 om omdannelser fra A/S til kommanditaktieselskab (P/S = partnerselskab), også være en retsfølge i Danmark af den tyske omdannelse, når selskabet efterfølgende inddrages under dansk sambeskatning, dvs. at aktiver og passiver anses for anskaffet på omdannelsestidspunktet til handelsværdien ved bedømmelsen af indgangsværdien efter SEL § 31, stk. 6.

Jeg hælder mest til det sidstnævnte synspunkt, men spørgsmålet kan diskuteres og kunne godt have været undergivet domstolsprøvelse.

Til yderligere belysning kan nævnes, at hvis Talkline Holding *under* dansk sambeskatning var fusioneret skattefrit efter tyske regler med Talkline GmbH (uden for dansk sambeskatning),



ville Talkline efter TSS afgørelse af 17/5 2002 (offentliggjort i TfS 2004.692) have fået indgangsværdier fastsat efter den dagældende fusionskattelovs 15, stk. 2, hvor det i 4. pkt. var fastsat:

”Medmindre det indskydende selskab ved den sidste ordinære skatteansættelse forud for fusionen var sambeskattet med det modtagende selskab, jf. selskabsskattelovens § 31, anses de af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der som følge af det modtagende selskabs faste driftssted i udlandet, ved opgørelsen af det modtagende selskabs indkomst her i landet for anskaffet til handelsværdien på fusionsdatoen.”

Med andre ord behøvede TDC ikke den tyske omdannelse til kommanditselskab for at få step up i Danmark, men man behøvede denne omdannelse for at kunne få step up i *begge* lande. FUL § 15, stk. 2, blev ændret som led i L 27, således at der ikke længere kan opnås step up, når selskabets aktiver inddrages under dansk beskatning.

Hvis TDC havde afhændet den i Talkline værende virksomhed i efteråret 2001 *inden* en eventuel ikrafttrædelse af L 61, ville L 61 i sagens natur overhovedet ikke have spillet nogen rolle for fastlæggelsen af TDC's skattemæssige behandling af salget. L 61 ville kun have virkning for dispositioner foretaget i indkomståret 2002.

Ved et sådant salg ville TDC – hvis afståelsessummen for goodwillen var mindre end den skattemæssige indgangsværdi - have kunnet foretage et fradrag for tab på den afståede goodwill. Hvis indgangsværdien for goodwill f. eks var ansat til 7 mia. kr., og goodwillen f. eks blev solgt til 3,5 mia. kr., (svarende til at aktiernes værdi var blevet halveret siden omdannelsen), ville tabsfradraget således ud:

Skattemæssig anskaffelsessum	
(7 mia. kr. – 1/7 tvangsnedskrivning):	6 mia.
Salgssum	<u>3,5 mia.</u>
Fradragsberettiget tab	2,5 mia.

Hvis den faktiske anskaffelsessum for goodwillen udgjorde 1,7 mia. kr. oppebæres under de givne forudsætninger en fortjeneste på 1,8 mia. kr., samtidig med at der opnås et fradrag på 2,5 mia. kr.

## 2.2 Særligt om Afskrivningslovens § 40, stk. 5.

AFL § 40 stk. 5 blev indført i 1993 (§ 1, nr. 4, i L 1993 nr. 428 af 25. juni 1993) som LL § 16F, stk. 4. Bestemmelsen havde følgende ordlyd:

”Ved overdragelser mellem en person og et selskab m.v. som nævnt i selskabsskattelovens §§ 1 og 2 eller fondsbeskatningslovens § 1 eller mellem sådanne selskaber indbyrdes, hvor den ene af parterne i overdragelsen på

grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde, nedsættes erhververens afskrivningsgrundlag efter stk. 1 og 2 til et beløb svarende til overdragerens skattepligtige fortjeneste efter § 16 E.”

Reglen gik ud på at sætte et loft over afskrivningsgrundlaget ved overdragelse af goodwill mellem interesseforbundne parter, således at den skattemæssige anskaffelsessum nedsættes til overdragerens skattepligtige fortjeneste.

Formålet (som ministeren beskrev i et svar til FSR under folketingsbehandlingen – jf. Finn Lindgaard i Skattepolitisk oversigt 1994.18) er:

”dels at hindre, at ikke afskrivningsberettiget goodwill gøres afskrivningsberettiget blot ved en overdragelse mellem koncernforbundne parter, dels at hindre, at der ved udnyttelse af underskudssituationer kan sikres fuld afskrivningsadgang mod en minimal beskatning af fortjenesten. Når værnsreglen har fået en udformning, hvorefter købers afskrivningsgrundlag maksimeres til sælgers skattepligtige fortjeneste, er det for at tjene begge formål.”

Dvs. at bestemmelsen omfatter *al goodwill* uanset hvornår den overdrages, og uanset om der er tale om oparbejdet eller erhvervet goodwill. Bestemmelsens anvendelsesområde var – og er – ikke begrænset i forhold til en overgangsperiode. Bestemmelsen udspringer dog af, at salg af goodwill i en overgangsperiode efter indførelsen af dansk goodwill beskatning, kunne ske helt eller delvist uden beskatning, mens køberen – uden særreglen – kunne afskrive fuldt ud på den erhvervede goodwill.

FSR kritiserede lovbestemmelsen, fordi den var alt for hård i situationer, hvor et selskab havde erhvervet afskrivningsberettiget goodwill, som *efterfølgende* blev overdraget koncerninternt til anskaffelsessummen (dvs. med skattepligtig fortjeneste på 0 kr.). I så fald ville hele afskrivningsgrundlaget bortfalde, uden at der var en god grund til dette.

For at tilgodese dette, men opretholde bestemmelsens sigte, ændrede man igen i 1997 bestemmelsen (lov nr. 440 af 10/6 1997, § 8, nr. 16), således at et eksisterende afskrivningsgrundlag ikke ”forsvandt” ved koncernintern handel. Ændringsforslaget til LL § 16 F, stk. 4, lød således:

”I § 16 F, stk. 4, ændres »efter stk. 1 og 2 til et beløb svarende til overdragerens skattepligtige fortjeneste efter § 16 E« til: »efter stk. 1 med et beløb svarende til den ikke afskrivningsberettigede del af overdragerens anskaffelsessum.”

I de specielle bemærkninger siges:

”Ændringen svarer til, at erhververens afskrivningsgrundlag ikke nedsættes til et beløb, der svarer til overdragerens skattepligtige fortjeneste, men til et beløb svarende til overdragerens skattepligtige fortjeneste + den uafskrevne del af overdragerens afskrivningsberettigede anskaffelsessum. Som en konsekvens af, at det kun er i forhold til goodwill, at en ikke afskriv-

ningsberettiget anskaffelsessum for overdrageren kan forekomme, forslås bestemmelsen indskrænket til kun at omfatte goodwill.”

(min understregning)

Efter bemærkningerne skulle afskrivningsgrundlaget altså fortsat være overdragerens skattepligtige fortjeneste og nu tillagt den uafskrevne del af overdragerens anskaffelsessum. Men lovteksten afspejler ikke begge dele, idet man glemte at gentage ”overdragerens skattepligtige fortjeneste”. I stedet erstattede man dette med formuleringen ” med den ikke afskrivningsberettigede del af ...”. Derved kom man samtidig med tilføjelsen til lovteksten til at ophæve hovedreglen, nemlig *at afskrivningsgrundlaget ikke kan overstige overdragerens skattepligtige fortjeneste.*

Tilbage står kun tilføjelsen: Afskrivningsgrundlaget nedsættes *med* den *ikke afskrivningsberettigede* del af overdragerens anskaffelsessum.

Der skulle formentlig have stået, at erhververens afskrivningsgrundlag nedsættes *til* overdragerens skattepligtige fortjeneste med tillæg af den uafskrevne del af overdragerens afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

Hvis man alene læser lovteksten og sætter anskaffelsessummen for oparbejdet goodwill til nul kr., er resultatet, at man ved overdragelse af oparbejdet goodwill altid skal sætte afskrivningsgrundlaget ned med nul. Med en sådan fortolkning er bestemmelsen uden nogen som helst virkning for *oparbejdet* goodwill stik imod bestemmelsens intentioner.

Havde bestemmelsen haft den tilsigtede ordlyd, ville afskrivningsgrundlaget på den erhvervede (hos overdrageren oparbejdede) goodwill skulle nedsættes til et beløb svarende til overdragerens *skattepligtige* fortjeneste (og uden tillæg, da der ikke er nogen anskaffelsessum for oparbejdet goodwill). Se om konsekvensen nedenfor.

Tilsvarende vil den også være uden betydning for goodwill erhvervet af overdrageren. Her er anskaffelsessummen jo afskrivningsberettiget for overdrageren, og har derfor *ikke* betydning for fastsættelsen af erhververens afskrivningsgrundlag, der kun reguleres med den *ikke* afskrivningsberettigede del af overdragerens anskaffelsessum.

Det samlede resultat af en ren ordlydsfortolkning er således, at hele bestemmelsen er aldeles tom og uden virkning på noget som helst.

Bestemmelsen blev tillige ændret ved overførsel af Ligningslovens § 16 F til afskrivningsloven i 1998. Her fjernes henvisningen til selskabsskattelovens §§ 1-2. Man siger i bemærkningerne, at bestemmelsen omfatter alle selskaber uanset om disse måtte anses for fuldt skattepligtige, begrænset skattepligtige eller *uden* skattepligt her til landet. Skal bestemmelsen have

nogen virkning i forhold til udenlandske selskaber, der aldrig har været og ikke kan blive skattepligtige her i landet, må den skattepligtige indkomst opgøres efter udenlandske regler.

Landsskatteretten har lagt det modsatte til grund i TfS 2000.065, dog uden nogen form for begrundelse for denne fortolkning. Det giver ingen mening at bruge danske regler om indkomstopgørelse som værn mod skattefri konvertering til afskrivningsberettiget aktiv, hvis afståelsen er skattefri efter udenlandske regler, og det afstående selskab ikke er inddraget under dansk beskatning. Igen tømmes bestemmelsen for indhold, og jeg anser kendelsen for tvivlsom.

Der står ingen steder i lovtæksten eller i bemærkningerne noget om, hvorvidt det har betydning, om overdragelsen finder sted, *inden* det modtagende selskab evt. inddrages under sambeskatning. Denne problemstilling er for så vidt parallel med spørgsmålet om det tidsmæssige aspekt vedrørende ”erhvervet” i Ligningslovens § 5 H, som Ligningsrådet tog stilling til ved Lego-afgørelsen i Juni 2001.

Spørgsmålet er, om der alene skal anlægges en ren ordlydsfortolkning, eller om bestemmelsens klare formål og forarbejder på trods af den skæve ordlyd kan slå igennem.

Hvis den skulle have virket efter sin hensigt som angivet i bemærkningerne til ændringerne i 1997 og 1998, skulle Talkline Holdings afskrivningsberettigede anskaffelsessum ved erhvervelsen af den af Talkline oparbejdede goodwill efter *danske* regler nedsættes til Talklines skattepligtige fortjeneste på goodwillen efter *tyske* regler. Da der ikke var nogen tysk skattepligtig fortjeneste i Talkline skulle afskrivningsgrundlaget i Talkline Holding efter danske regler herefter sættes til nul.

Tvivlsomme spørgsmål bør prøves ved domstolene, hvor der er tale om sager med udpræget skatteplanlægning. Men som prognose for et udfald ved domstolene i en konkret sag vil jeg nok hælde til den opfattelse, at for meget er gået galt med hensyn til udformning af lovtækt og med hensyn til afgørelserne fra Landsskatteretten og Ligningsrådet. Selvom hensigten utvivlsomt har været som anført i bemærkningerne til bestemmelsen, vil udsigten for skattemyndighederne til at få domstolene til at nægte den af TDC anmodede retstilling i august 2003 i medfør af afskrivningslovens § 40, stk. 5, formentlig næppe være god.

I dag er afskrivningslovens § 40, stk. 5, uden væsentlig betydning i forhold til selskaber, da problemstillingen med gratis konvertering til afskrivningsberettiget goodwill nu er omfattet af selskabsskatteovens § 8 B og reformuleringen af selskabsskatteovens § 31 indført ved L 27. Teknisk set er bestemmelserne i L 27 af en ganske anden natur, idet de hviler på et successionsprincip med hensyn til den juridiske status (dvs. oparbejdet goodwill forbliver oparbejdet goodwill i det erhvervende selskab), og ikke et princip om nedsættelse af erhververens afskrivningsgrundlag opgjort efter de almindelige regler.

3. L 61 forudsættes vedtaget i 2001 uændret i forhold til den fremsatte lovtæst. Der ses bort fra L 27.

Efter L 61 skulle SEL § 31, stk. 6 affattes således:

»Stk. 6. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Såfremt selskabet før sambeskatningen ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler er indtrådt i et indskydende selskabs anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkter, indtrædes også i anskaffelsessummerne og anskaffelsestidspunkterne ved den danske indkomstopgørelse. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Ved denne beregning anvendes reglerne i det indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes. Dog skal aktiverne anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1.-4. pkt. Såfremt selskabet under sambeskatningen ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler indtræder i et indskydende selskabs anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkter, indtrædes også i anskaffelsessummerne og anskaffelsestidspunkterne ved den danske indkomstopgørelse, medmindre det indskydende selskab er et sambeskattet selskab.«.

Hvis man antager, at der efter dansk skatteretlig vurdering var tale om en overdragelse af aktiver fra et selskab til et andet ved vedtægtsændringerne i Talkline, er det afgørende efter lovtæksten i L 61, om det modtagende selskab ved indkomstopgørelsen efter de tyske skatteregler indtræder i det indskydende selskabs skattemæssige anskaffelsessum (dvs. om der er succession efter tyske skatteregler).

Som nævnt ovenfor er udgangspunktet, at selskabet efter omdannelsen i det hele overtager alle aktiverne til bogført værdi, hvilket er det samme som at indtræde i anskaffelsessummerne som nævnt i lovforslaget. Hvis de tyske regler om tabsfradrag for aktionæren i det ”likviderede” selskab ville have fungeret normalt (dvs. at moderselskaber ville have fået fradrag for ”tabel” på datterselskabsaktierne), ville der ikke være tvivl om, at L 61 ville have dækket situationen.

Problemet er, at tysk ret netop ikke tillod tabsfradrag direkte, men erstattede det med en særlig opskrivningsret til overtagne aktiver. I særdeleshed kunne der ske opskrivning af oparbejdet goodwill, som der herefter kunne afskrives på. *Efter* den særlige opskrivning vil det fortsættende selskab i hvert fald for den opskrevne goodwill vedkommende ikke kunne siges at fortsætte med de samme skattemæssige værdier som det ”afstående” selskab.

Spørgsmålet er så, om den særlige opskrivning skal betragtes som ”add-on” til et generelt udgangspunkt om succession (dvs. betragtes som to led: først en succession, og herefter en opskrivning med særlig hjemmel), *eller* om den samlede virkning skal betragtes som et integreret hele med den virkning, at der i hvert fald ikke for så vidt angår goodwillen kan være tale om succession.

Man kunne argumentere for det første synspunkt med, at der alene er tale om særregler for at kompensere for et inddraget fradrag hos den afstående aktionær, og der kunne være mange

andre måder at kompensere aktionæren i det likviderede selskab på. (De tyske regler er vistnok senere ændret, fordi de også set med tyske øjne gav uacceptable resultater). Dybest set vedrørte det skattetekniske tab på aktierne ikke det ”indskydende” eller det ”modtagende” selskabs overskud.

På den anden side ville udformningen af de dagældende tyske regler *altid* medføre, at de skattemæssige værdier for oparbejdet goodwill var *anderledes*, end de var inden omdannelsen, *således at betingelserne efter ordlyden i L 61 ikke er opfyldt*.

Formålet med bestemmelsen, nemlig imødegåelse af ”gratis” forøgelse af afskrivningsgrundlaget, kombineret med transaktionens formål - at opnå kunstige fradrag både i Tyskland og i Danmark – må antages i et vist omfang at kunne påvirke fortolkningen. Spørgsmålet er dog tvivlsomt.

Jeg er meget i tvivl om prognosen for udfaldet af en sådan sag ved domstolene på det foreliggende grundlag. Jeg vil derfor mene, at den kunne falde ud til begge sider.

#### 4. Vurderingen efter vedtagelsen af L 27 (vedtaget ved lov nr. 1215 af 27. december 2003)

L 27 er et forslag, der med udgangspunkt i sagsfremstillingen for Ligningsrådet den 19/8 2003 forsøger at sikre mod gentagelse af, hvad TDC rent faktisk havde gjort i Tyskland, uanset hvorledes man fortolkede de tyske regler med hensyn til succession eller ikke succession, og uanset begrundelsen for, at overdragelsen ikke blev beskattet efter udenlandske regler eller at den udenlandske skat blev udskudt.

Efter L 27 indsættes i SEL som § 8 B, stk. 2:

”Erhverves goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40 fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og er de oparbejdet af det overdragende selskab eller andre koncernforbundne selskaber, anses aktiverne under de i stk. 1 nævnte betingelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for oparbejdet af det erhvervende selskab.”

Endvidere affattes SEL §31, stk. 6, således:

”Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Er afskrivningsberettigede aktiver erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, uden at overdragelsen har medført fuld dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab, eller den udenlandske beskatning ved overdragelsen er blevet udskudt, indtræder det selskab, der inddrages under sambeskatningen, i det overdragende selskabs anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkter. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Ved denne beregning anvendes reglerne i det indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes. Aktiverne skal dog anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1.-4. pkt. Er goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40 erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og er de oparbejdet af det overdragende selskab eller andre koncernforbundne selskaber, anses aktiverne under de i 2. pkt. nævnte betingelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for oparbejdet af det selskab, som inddrages i sambeskatningen.”

Til forskel fra L 61 etablerer L 27 en *dansk* skatteretlig succession, dvs. at det modtagende selskab skattemæssigt skal give goodwillen samme skatteretlige status, som den efter danske regler havde i det overdragende selskab *uafhængigt af de udenlandske regler om succession*. Dvs. at hvis der var tale om overdragelse af oparbejdet goodwill i det overdragende selskab, så skal det modtagende selskab også anse goodwillen for at være oparbejdet, hvis overdragelsen ikke havde udløst fuld dansk eller udenlandsk skat efter de normale regler om overdragelse af aktiver mellem uafhængige parter. Tilsvarende gælder, hvis den udenlandske skat er blevet udskudt. Der kan således ikke opstå et spørgsmål om, hvorvidt der skal være forskel på situationer, hvor overdragelsen ikke beskattes, og situationer, hvor skatten i stedet udskydes til den dag, hvor aktivet afstås af det modtagende selskab. Da der ikke i Tyskland blev betalt skat i anledning af omdannelsen, omfatter lovtæksten i L 27 den af TDC foretagne transaktion.

Ivar Nordland, den 4. maj 2005 .

## **Bilag 4**

**Advokat Nicolai Westergaards skriftlige udtalelse på vegne Lisbeth Rasmussen**



Til  
Skattefradragskommissionen

ØSTERGADE 38  
POSTBOKS 2256  
1019 KØBENHAVN K  
TLF 33 33 81 00  
FAX 33 33 81 01  
LAW.OFFICE@LINDCAD.DK  
WWW.LINDCAD.DK

LIND CADUVIUS  
ADVOKATAKTIESELSKAB  
CVR-NR. 16 99 94 90

8. MAJ 2006  
REF. 14.68404.0007  
NW/BHA

#### BISIDDERES UDTALELSE VEDRØRENDE RETSCHEF LISBETH RASMUSSEN

Som bisidder for retschef Lisbeth Rasmussen skal jeg herved i medfør af § 23, stk. 4, i lov om undersøgelseskommissioner fremkomme med følgende bemærkninger:

I det udkast til undersøgelseskommissionens beretning, som jeg er blevet forelagt, fremgår vedrørende Lisbeth Rasmussen blandt andet følgende:

Side 75, 1. afsnit:

"Lisbeth Rasmussen har forklaret, at hun ønskede behandlingen af TDC's henvendelse fremmet, idet de var blevet forsinket. Dette var imidlertid ikke muligt. Hun deltog i mødet den 25. september 2002. På mødet drøftede man spørgsmålet om hjemlen til at fravige den faktiske anskaffelse sum ved indtræden i sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6. Hun så ikke dette som noget kæmpe problem. Som hun umiddelbart så det, var Told- og Skattestyrelsens opgave nu at foretage en værdiansættelse. Hvis der var et problem, var det efter hendes opfattelse løst med Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 18. september 2001. De havde her fået en besvarelse på, hvorledes det skulle forstås."

Side 80:

"Kommissionen har ikke grundlag for at fremsætte bemærkninger vedrørende den prioritering af behandlingen af Erhvervsbeskatningskontorets sager, der reelt blev truffet af Flemming Paludan, og som indebar, at behandlingen af TDC's henvendelse måtte afvente, at andre sager blev behandlet.

.....

HENRIK ANDERSEN  
JØRGEN CADUVIUS  
NICOLAI WESTERGAARD  
FRANTZ FALLUDAN  
MADS BERENDT  
BENTE LUND POULSEN  
BIRGITTE HORN  
HANS MADSEN LL.M.  
LARS SKANVIG LL.M.  
LOTTE HUMMELSHØJ  
HÅKUN DJURHUUS  
JESS THIERSEN  
JENS KROGH PETERSEN  
MARLENE W. PLAS  
MARTIN LAVESEN  
SØREN ZINCK  
ASGER TUE PEDERSEN  
SØREN JØRGENSEN LL.M.  
MERETE JØRGENSEN  
DORTHE SØRUP  
MORTEN BOE SVENDSEN LL.M.  
LOUISE ASKEGAARD KELSTRUP  
CHRISTIAN WENZEL  
NIELS LØBER  
NICOLAI FLØE JØRGENSEN  
SOPHIE BECHER  
CLAUDE WINTHER NIELSEN  
JENS LAURBJERG NIELSEN LL.M.  
THEA PRÆSTMARK  
THOMAS ARLETH  
HEIDI BLOCH  
CECILIA RICARD  
LOUISE JESSEN HØYER  
HELENE BANG SCHMIDT LL.M.

PERNILLE HOLLERUP  
CAND.MERC.JUR.

Lisbeth Rasmussen har forklaret, at hvis der var et principielt spørgsmål i TDC's sag, var det løst ved Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 18. september 2001, og at det drejede sig om en værdiansættelse. Kommissionen deler ikke denne vurdering. Kommissionen har ovenfor i kapitel 12, afsnit 1.2 gjort rede for sin opfattelse af den forskel, der består mellem at anskue TDC-sagen som et spørgsmål vedrørende ligningslovens § 5 H - som (sammen med reglerne om tvungen sambeskatning) var temaet for Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 28. september 2001 - og selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6. Det kan da også konstateres, at det som led i den sagsbehandling, der fulgte efter mødet den 25. september 2002, blev besluttet af opdele sagen, således at spørgsmålet om forståelsen af selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og 6, blev behandlet og forelagt særskilt for Ligningsrådet, mens selve værdiansættelsen blev udskudt til eventuel senere behandling. Kommissionen har imidlertid ikke grundlag for at kritisere, at Lisbeth Rasmussen, inden spørgsmålet om opdeling af sagen blev rejst, havde den gengivne opfattelse, der stemte overens med den opfattelse, som advokat Søren Lehmann Nielsen gav udtryk for på mødet den 25. september 2002."

---oooOooo---

Jeg skal i den anledning for det første bemærke, at de spørgsmål i forhold til TDC's anmodning af 28. maj 2002 om bindende forhåndsbesked, der efter undersøgelseskommissionens opfattelse måtte have givet anledning til "early warning", lå udenfor det faglige område, Lisbeth Rasmussen havde ansvaret for og indsigt i, og at hendes betragtning om, at eventuelle principielle spørgsmål i relation til TDC's anmodning var løst tidligere ved Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 18. september 2001, skal forstås med den reservation, der følger heraf.

Jeg skal derudover bemærke, at et synspunkt om, at der som udgangspunkt burde være givet early warning i forbindelse med indleveringen af TDC's anmodning af 28. maj 2002, som dels var meget omfangsrig, dels i sin substans ifølge TDC's tidligere tilkendegivelser var en sag om en værdiansættelse, ville forudsætte, at realitetsbehandlingen af anmodningen var blevet indledt allerede, da den blev indgivet. Det skal imidlertid hertil bemærkes, at undersøgelseskommissionen netop ikke har fundet anledning til at kritisere, at dette ikke skete, og at beslutningen om at prioritere behandlingen af andre sager før behandlingen af TDC's anmodning ikke blev truffet af Lisbeth Rasmussen men af hendes overordnede, Flemming Paludan.

København, den 8. maj 2006

-----  
Nicolai Westergaard

## **Bilag 5**

**Advokat Jesper Letts skriftlige udtalelse på vegne Ole Kjær**

Østre Landsret  
Att.: Landsdommer Lars Lindencrone Petersen  
Bredgade 59  
1260 København K

**Lett Advokatfirma**

Rådhuspladsen 4  
1550 København V

Tlf. 33 77 00 00

Fax 33 77 00 01

lett@lett.dk

www.lett.dk

3. maj 2006

J.nr.: 30122-HJE

**Adv. Jesper Lett**

Mail jle@lett.dk

Sekr. Hanne Jensen

Dir. tlf.: 33 77 12 12

I det udleverede udkast til beretning side 121 er det blandet andet anført:

”På denne baggrund måtte selskabsrevisionens redegørelse, som intet omtaler om, at myndighederne siden efteråret 2000 havde haft kendskab til problemstillingen, som sagen rejste, fremtræder som ufuldstændig og dermed misvisende for Ole Kjær, og det kan derfor undre, at Ole Kjær ikke fandt anledning til at reagere på redegørelsen, da han den 15. november 2003 om aftenen så denne”.

I den anledning skal jeg som bisidder for direktør Ole Kjær bemærke følgende:

Ved [nr. 2]-sagens behandling i Ligningsrådet den 22. maj 2001 (bilag A.14.01) og den 19. juni 2001 (bilag A.14) drejede sagen sig alene om ligningslovens § 5h, og resultatet blev, at Ligningsrådet bestemte, at § 5h ikke fandt anvendelse, fordi omstruktureringen var sket inden sambeskatningen. Det var Ole Kjærs opfattelse at [nr. 2]-sagen helt anderledes end [nr. 1]-sagen ramte ned i kerneområdet for § 5h.

TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked den 5. september 2001 (bilag 07.22) drejede sig om, hvorvidt § 5h var til hinder for, at et eventuelt tab dels på driftsmidler, dels på goodwill og andre immaterielle rettigheder ved et salg i 2001 kunne fradrages (indgå) i den danske skattepligtige indkomst ved etablering af sambeskatning i 2001. Forespørgslen vedrørte ikke afskrivning eller beregningen af indgangsværdierne.

I den bindende forhåndsbesked af 18. september 2001 (bilag A.13) fremgår det af indledningen, at der er tale om et hel eller delvis salg i 2001. Det fremgår videre

af referatet, at det er afgørende for salgets gennemførelse, at der meget hurtigt tages stilling af Ligningsrådet. For Ligningsrådet blev spørgsmålet præciseret i tre spørgsmål. Spørgsmål 2 vedrørte spørgsmålet om fradrag i forbindelse med tab opstået ved salg. I redegørelsen for spørgsmål 2 anføres det, at det Ligningsrådet skal tage stilling til er, om omdannelsen udgør en erhvervelse af et fast driftssted, som falder ind under ligningslovens § 5h, stk. 1.

Mens TDC's anmodning om bindende forhåndsbesked af 5. september 2001 og forhåndsbeskeden af 18. september 2001 drejede sig om salg, skete der med TDC's forespørgsel af 28. maj 2002 (bilag 10.51) den ændring, at forespørgslen nu vedrørte afskrivning samt afskrivningsgrundlagets størrelse og dermed spørgsmålet om opskrivningen af goodwill.

Da Ole Kjær 2½ år efter [nr. 2]-sagen læste 15. november 2003-redegørelsen svarede den til hans opfattelse af TDC-sagens forløb, idet den første bindende forhåndsbesked var koncentreret om § 5 h i en salgssituation, mens spørgsmålet om afskrivning på opskrevet goodwill med den viden, han havde, først opstod i forbindelse med TDC's anden forespørgsel den 28. maj 2002. Videre skal det fremhæves, at TDC's navn netop ikke var fremme i forbindelse med sag [nr. 2] for Ligningsrådet, hvorfor det er naturligt, at han i forbindelse med gennemgangen af 15. november 2003-notatet mere hæfter sig ved sin viden om TDC og deres anmodninger om forhåndsbesked end en unavngivet virksomhed nævnt i foråret 2001 i forbindelse med § 5h drøftelserne.

Selv blev Ole Kjær først opmærksom på spørgsmålet om TDC's afskrivninger på goodwill og opskrivning af goodwill i forbindelse med TDC-sagens forelæggelse for Ligningsrådet i 2003.

For Ole Kjær var der således ingen forbindelse mellem de samtaler, han havde ført i forbindelse med [nr. 2]-sagen og det spørgsmål, Peter Loft nu ønskede belyst vedrørende TDC.

Det var først da Ole Kjær i november 2003 i Odense så notaterne fra 16. oktober 2000, at han blev klar over, at man hos skattemyndigheden allerede dengang havde været opmærksom på spørgsmål om TDC's mulighed for afskrivning på opskrevet afskrivningsgrundlag for goodwill. Det var derfor først på det tidspunkt, Ole Kjær havde mulighed for at indse, at 15. november 2003 notatet ikke var fyldestgørende i forhold til det, Peter Loft havde anmodet om en redegørelse for.

For så vidt angår kommissionens bemærkninger om Ligningslovens § 5h i relation til ”step up” forud for etablering af sambeskatning (udkastet side 9f) skal jeg bemærke følgende:

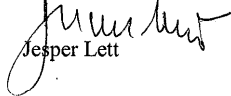
Frivillig sambeskatning mellem flere selskaber i en koncern har set med selskabernes øjne den fordel, at underskud i et selskab i en koncern modregnes i overskud i de andre selskaber, således at man samlet kun bliver beskattet af nettooverskuddet. Hvis alle selskaber i sambeskatningen gav overskud i hele sambeskatningsperioden var der for så vidt ikke nogen fordel ved sambeskatning. § 5h var tiltænkt den rolle i de nærmere opregnede tilfælde at forhindre, at et udenlandsk selskab, der allerede var underskudsgivende, gennem inddragelse under sambeskatningen kunne reducere skattebetalingen i det danske selskab, det blev sambeholdt med. Selvom ”step up” problematikken ikke er identisk med problematikken bag § 5h, ville TDC ikke kunne reducere sin skattepligtige indkomst i Danmark ved inddragelse af Talk Line under sambeskatningen, hvis § 5h havde virket som tiltænkt. Dette gælder uanset om underskuddet foreligger på grund af afskrivninger eller tab på aktiver i forbindelse med et salg. I PriceWaterhouseCoopers henvendelse den 18. august 2000 spørges der netop om, hvorvidt ligningslovens § 5h vil forhindre, at skattemæssige underskud i Talk Line gruppen i forbindelse med et salg af selskabet kan modregnes i Teledanmark A/S’ danske indkomst. Problemet med Talk Line var jo netop, at det var indgangsværdien af goodwill, der formentlig medførte, at det var givet, at det ved et salg ville være underskudsgivende fra starten af sambeskatningsperioden. Hvis § 5h havde forhindret, at man kunne tage Talk Line ind under sambeskatningen uden begrænsning i muligheden for modregning i TDCs egen indkomst ville værdiansættelsen af goodwill og dermed underskuddet i Talk Line alene have været et problem i relation til det tyske skattevæsen.

Det var formentlig denne manglende virkning af § 5h, der var årsagen til, at de videre perspektiver blev drøftet i relation til § 5h. Da sambeskatningen bortset fra særlige tilfælde var frivillig for så vidt angår, hvilke selskaber, der skulle inddrages i modsætning til de i dag gældende regler, var det, § 5h skulle forhindre, netop, at man importerede udenlandske underskud til fradrag i den danske skattepligtige indkomst og dermed den danske skattebetaling.

Løsningen af ”step up” problematikken set med det danske skattevæsens øjne kunne naturligvis ligge enten i spørgsmålet om indgangsværdierne, som i givet fald skulle løses både i relation til afskrivninger og til opgørelsen af et tab ved et salg, eller også i en anden formulering af § 5h, der var i bedre overensstemmelse med lovens intentioner

Endelig skal jeg til udkastets side 117 for oven "Ole Kjær kritiserede dem senere for ....." blot bemærke, at Ole Kjær's kritik kun gik på, at det skulle have fremgået af notatet, at de var bekendt med problemstillingen i relation til TDC allerede i efteråret 2000, da det nu viste sig, at dette var tilfældet.

Med venlig hilsen



Jesper Lett







