

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

26. marts 2009

H.C. Andersens Boulevard 45  
1553 København V

Telefon 33 43 70 00  
service@danskeadvokater.dk  
www.danskeadvokater.dk

**Vedr.: Danske Advokaters høringsvar om udkast til lovforslag vedrørende udmøntning af forårspakke 2.0.**

### **1. Indledning**

Skattekommissionen offentliggjorde den 2. februar 2009 sit forslag til skattereform (Lavere skat på arbejde).

Den 23. februar 2009 offentliggjorde regeringen på baggrund af Skattekommissionens betænkning Forårspakke 2.0 – Vækst, klima, lavere skat.

Regeringen indgik den 1. marts 2009 en aftale med Dansk Folkeparti om en skattereform og en række nye vækstinitiativer (Aftale om forårspakke 2.0).

Skatteministeriet har herefter den 20. marts 2009 sendt i alt 12 udkast til lovforslag i høring med anmodning om eventuelle bemærkninger **senest den 26. marts 2009, kl. 20.00**. Lovforslagene, der vil blive fremsat samtidig, udgør sammen med et yderligere lovforslag udmøntningen af den politiske aftale, der er indgået med Dansk Folkeparti den 1. marts 2009.

Indledningsvis bemærkes, at med hensyn til selve lovgivningsprocessen er det efter Danske Advokaters opfattelse dybt problematisk i forhold til hensynet til at sikre den fornødne lov kvalitet, at lovudkastene er sendt i høring med så ekstremt kort en høringsfrist.

Det har - henset til den ekstremt korte høringsfrist - ikke været muligt at foretage en mere grundig gennemgang af samtlige 12 udkast til lovforslag.

På den baggrund skal Danske Advokater for indeværende alene fremkomme med de bemærkninger, der er gengivet nedenfor under pkt. 2 (bemærkninger til de enkelte lovudkast).

Lovudkastenes nærmere indhold vil af navnlig tidsmæssige grunde ikke blive gennemgået og kommenteret i detaljer, ligesom det nærmere indhold alene vil blive omtalt, hvor konteksten nødvendiggør det.

Som der nærmere er redegjort for i det følgende, er Danske Advokater imod den foreslåede afskaffelse af omkostningsgodtgørelsen for selskaber og fonde. Der henvises til pkt. 2.4. nedenfor.

Efter Danske Advokaters opfattelse er der betydelige retssikkerhedsmæssige betænkeligheder forbundet med den foreslåede afskaffelse af omkostningsgodtgørelsen.

I den forbindelse skal Danske Advokater bemærke, at selskaber vil få et økonomisk tab, der svarer til forskellen mellem fradragsværdien på 25% af udgiften til advokat til at føre en skattesag og den nuværende godtgørelse, som er mindst 50% i tabte sager, og 100% i sager, som er vundet i overvejende grad. Selskaber risikerer således at blive påført en økonomisk byrde - også i de tilfælde, hvor selskabet fra starten har haft ret.

Efter Danske Advokaters opfattelse er der endvidere et klart misforhold mellem den i bemærkningerne anførte begrundelse om teoretisk misbrug af omkostningsgodtgørelsesordningen og den grundlæggende forringelse af retsstillingen for selskaber, som afskaffelsen vil indebære.

Hertil kommer, at man med forslaget tillige afskærer muligheden for anvendelse af syn og skøn på en smidig, hensigtsmæssig og retssikkerhedsmæssig fornuftig måde.

Danske Advokater skal desuden bemærke, at der med forslaget skabes et ulige forhold mellem selskaber på den ene side og skatteadministrationen på den anden side, idet skattemyndighederne selv anvender de ressourcer, som skal til for at føre de sager, der vurderes nødvendige at føre mod borgerne.

Herudover vil omkostningsgodtgørelsen i sager, som Skatteministeriet fører videre efter at have tabt i landsskatteretten eller landsretten, og som nu medfører 100% omkostningsgodtgørelse til borgeren - som jo typisk vil være involveret i en principiel sag - også falde væk.

## **2. Danske Advokaters bemærkninger til de enkelte udkast til lovforslag**

### **2.1. Udkast til forslag til lov om ændring af merværdiafgiftsloven og lov om afgift af lønsum m.v. (Ophævelse af visse moms fritagelser og udvidet lønsumsafgift for den finansielle sektor m.v.) - (Skatteministeriets j.nr. 2009-211-0009)**

Generelt bemærkes, at denne del af forslaget først skal træde i kraft pr. 1. januar 2011, hvorfor der ikke er tvingende grunde til at gennemføre det allerede på nuværende tidspunkt med en meget hastig behandling sammen med de øvrige forslag i Skattereformpakken.

Danske Advokater skal derfor opfordre til, at denne del af forslaget udsættes til senere fremsættelse, således at Folketinget i forbindelse med en sådan senere fremsættelse får mulighed for at tage stilling til og nærmere fastlægge området for afgiftspligtig levering af fast ejendom.

Forslaget tilsigter at implementere momsdirektivsystemets bestemmelser om levering af fast ejendom. Imidlertid lægger forslaget op til, at skatteministeren bemyndiges til at foretage den nærmere definition af, hvilke ejendomme der skal være afgiftspligtige i relation til afgrænsning af nye og gamle ejendomme. En så vidt bemyndigelse til administrativt at fastlægge afgiftspligt er betænkelig. At der er væsentlige afgrænsningsproblemer fremgår af bemærkningerne, hvor det anføres at fast ejendom kan være mange ting, og der skal nu sondres mellem nye og gamle ejendomme m.v.

Forslaget giver endvidere ikke klar anvisning på, hvilke ubebyggede grunde, der kan sælges som private ejendomme og dermed momsfrig, og hvilke personer, der skal lade sig momsregistrere f.eks. i forbindelse med frasalgs af grunde fra helårsejendom, landbrugsejendom eller helårsbolig. Det kan f.eks. være ved udstykning i forbindelse med salg af privat helårsbolig eller sommerhus pga. arealbetingelserne for skattefrit salg efter parcelhusreglen. Det bemærkes, at begrebet økonomisk virksomhed ifølge praksis også omfatter lejlighedsvis transaktioner. Salgspris vil typisk ligge over omsætningsgrænsen for momsregistrering på kr. 50.000.

Forslaget forekommer at gå videre end momssystemdirektivet for så vidt angår bestemmelsen om, at særskilt levering af en bebygget grund skal være momspligtig. Den nærmere forståelse af bestemmelsen er ikke forklaret i de tilhørende bemærkninger.

Af de almindelige bemærkninger fremgår, at også levering af bebyggede grunde er afgiftspligtige efter momssystemdirektivet. Hertil bemærkes, at momssystemdirektivet fritager følgende ejendomme fra afgiftspligt:

- Bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, bortset fra levering omhandlet i artikel 12 stk. 1 litra a
- Levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12 stk. 1 litra b, nævnte byggegrunde
- Bortforpagtning og udlejning af fast ejendom (bortset fra hotel, parkeringspladser mv.)

Artikel 12 giver mulighed for at en medlemsstat kan anse enhver som afgiftspligtig person, der lejlighedsvis udfører:

litra a: levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning

litra b: Levering af en byggegrund.

Levering af bebyggede grunde synes således omfattet af hovedreglen om afgiftsfri levering, medmindre der er tale om levering af bygning med tilhørende jord inden første indflytning.

Bemærkningerne til udkast til lovforslag anfører under Øvrige omfattede områder, at overdragelse af tinglige rettigheder som giver indehaveren heraf brugsret til en ny bygning med eventuel tilhørende jord eller til en byggegrund samt overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en ny bygning med eventuel tilhørende jord eller over en byggegrund, anses for at være levering af en ny bygning med eventuel tilhørende jord. Disse bemærkninger bør præciseres for at undgå tvivl om afgrænsning mellem momspligtig omsætning af fast ejendom og momsfrig udlejning og bortforpagtning.

Det fremgår af det udsendte udkast til lovforslag, at momsfrigørelsen for administration af fast ejendom ophæves, jf. forslaget § 1, pkt. 2.

Den oprindelige beveggrund for i sin tid at fritage ejendomsadministration for moms skyldtes formentlig et hensyn til de private boliglejere. Indførelsen af momspligt på ejendomsadministration bør således også resultere i, at udlejere af private ejendomme kan forhøje lejen som følge af øgede driftsomkostninger.

Ovennævnte giver dog anledning til at påpege, at for så vidt angår private udlejningsejendomme omfattet af boligreguleringsloven vil det være huslejenævne, der skal tage stilling til rimeligheden af en eventuel forhøjelse som følge af øgede administrationsudgifter. Da det ofte er op til de enkelte huslejenævne at vurdere, hvorvidt man finder det rimeligt at forhøje lejen som følge af øget administrationsomkostninger, er der risiko for, at der kan opstå uensartet praksis rundt omkring i landet.

Som følge heraf og for at undgå, at den enkelte ejendomssejer risikerer at være den, der står tilbage med udgiften, bør det overvejes, om ikke der kan ske en præcisering af boligreguleringslovens § 8, således at det præciseres, at moms af administrationsudgifter altid skal anses for rimelige udgifter i boligreguleringslovens forstand. Dette henset til, at det oprindelige formål med at momsfrigørelse af ejendomsadministration ikke var af hensyn til ejendomssejerne, men derimod af hensyn til de private boliglejere.

Det fremgår endvidere, at momslovens § 51, stk. 1, 4. pkt., ophæves, således at der ikke længere fra udlejers side skal indhentes samtykke hos lejer, når udlejer ønsker at blive frivilligt momsregistreret for udlejningen.

Ovennævnte giver anledning til at bemærke, at lejekontrakter med ikke momsregistrerede lejere, som f.eks. tandlæger og læger, kan være indgået i tillid til det gældende regelsæt, hvorefter at momsregistrering ikke kunne ske uden lejerens samtykke.

En ophævelse af lejers samtykke til udlejers momsregistrering vil derfor kunne ændre de forudsætninger, hvorunder parterne har indgået lejeaftalen. Det synes ikke at være rimeligt, at en lejer, som har indgået en kontrakt i tillid til det gældende regelsæt, kan få svækket sin retsstilling i forhold til udlejer som følge af, at momsloven ophæver hans ret til at modsætte sig momsregistrering.

## **2.2. Udkast til forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven, ligningsloven og forskellige andre love (Enkel og effektiv kontrol samt mindre skatteplanlægning) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-711-0030)**

Med hensyn til lovforslagets § 1 bemærkes, at de præcise regler utvivlsomt vil give anledning til, at der opstår utilsigtede, urimelige situationer. Det foreslås derfor, at der indsættes en bestemmelse om, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om dispensation fra reglerne, hvor de medfører utilsigtede konsekvenser for den skattepligtige.

Danske Advokater skal vedrørende lovforslagets § 3, nr. 6-8, om dag til dag renten af forskudsskat bemærke, at det for mange selvstændigt erhvervsdrivende – særligt de, der anvender virksomhedsskatteordningen – kan være svært at vide før i marts måned, hvad den endelige skat bliver. Nok kan man vel lave beregninger i december måned, men disse er kun foreløbige og vil ændre sig i det omfang, der udstedes yderligere fakturaer.

Det foreslås, at adgangen til at betale restskat med op til 40.000 kr. uden procenttillæg opretholdes. I den forbindelse bemærkes, at for dem, der anvender virksomhedsskatteordningen, er der allerede sket stramminger i og med, at størstedelen af skatten skal indbetales senest sidste bankdag i indkomståret.

Da muligheden for ekstra høje pensionsindbetalinger på ratepension – som også kunne mindske skatten – vil bortfalde, taler også dette for, at muligheden opretholdes.

### **2.3. Udkast til forslag til lov om ændring af brændstofforbrugsafgiftsloven, registreringsafgiftsloven, vægtafgiftsloven, lov nr. 1337 af 19. december 2008 og lov nr. 1338 af 19. december 2008 (Grøn omlægning af bilbeskatningen) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-511-0035)**

Danske Advokater har ikke fundet anledning til at afgive høringssvar om dette lovudkast.

### **2.4. Udkast til forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-511-0038)**

#### **2.4.1. Forslaget om afskaffelse af selskabers og fondes ret til omkostningsgodtgørelse i skattesager**

De nuværende regler om omkostningsgodtgørelse blev indført ved lov nr. 388 af 6. juni 2002 og var ét af de mål i regeringsgrundlaget fra 2001, som regeringsparterne forpligtede sig til at gennemføre i løbet af de første 100 dage ved regeringsmagten.

Reglerne indebærer, at en skatteyder kan få 100% godtgørelse for de udgifter, som han har haft til professionel bistand i forbindelse med en skattesag, hvis han får fuldt medhold eller medhold i overvejende grad. Opnår skatteyderen ikke fuldt medhold eller medhold i overvejende grad, ydes der omkostningsgodtgørelse på 50% af udgifterne til sagkyndig bistand.

#### **Historik**

Reglerne om omkostningsgodtgørelse i skattesager går tilbage til 1984, hvor der kunne ydes tilskud til sagkyndig bistand ved prøvelse af en skattesag for domstolene.

Siden er ordningen udvidet bl.a. i 1993 og 1998, så der også kan gives omkostningsgodtgørelse i sager for Landsskatteretten og skatteankenævnene.

I 1999 nedsatte skatteministeren et udvalg, som skulle se på ordningen med omkostningsdækning. Der var navnlig rejst kritik af, at skatteydere, som fik fuldt ud medhold i en skattesag, ikke tilsvarende kunne få fuldt ud dækning for sine udgifter til sagkyndig bistand. Resultatet var, at borgerne risikerede at stå tilbage med et økonomisk tab, selvom de fra starten af havde haft ret.

Udvalget mente, at det var for administrativt tungt at indføre en ordning med fuld omkostningsgodtgørelse, jf. betænkning nr. 1382 fra februar 2000, en holdning den daværende regering delte, og i det efterfølgende lovforslag blev der alene taget initiativ til at forøge tilskuddet til 50% for både personer (tidligere 38%) og selskaber (tidligere 32%) uanset sagens udfald.

Lovforslaget blev vedtaget som lov nr. 464 af 31. maj 2001, men navnlig Venstre og De Konservative var kritiske over for, at der ikke samtidig blev indført fuld omkostningsdækning. Venstre anførte bl.a.:

*"På Venstre virker det stadig væk uacceptabelt, at en skatteyder kan stå tilbage med en regning, når skattevæsenet med piber og trommer har tabt sin egen sag. Det burde være umuligt at tabe penge på at vinde en skattesag."*

*"I Venstre ligger vi ikke under for den holdning, at den teoretiske misbrugsmulighed for den enkelte skal begrænse retssikkerheden for de mange."*

Og fra De konservative lød det bl.a.:

*"Vi har det udgangspunkt, at når man får 100 pct. ret i en sag ved skatteankenævn og de højere instanser, skal man også have 100 pct.s dækning. Det er et udtryk for, at de offentlige myndigheder har underkendt borgeren, og så skal borgeren ikke have omkostninger for at få sin ret."*

Allerede under forhandlingerne om lov nr. 464 stillede Venstre og De Konservative ændringsforslag om højere omkostningsgodtgørelse, men et snævert flertal i Folketinget modsatte sig forslaget. Den politiske vilje var dog stor, og den 3. oktober 2001 fremsatte bl.a. Venstre, De konservative og Dansk Folkepart et beslutningsforslag som pålagde den daværende regering at fremsætte lovforslag om fuld omkostningsdækning.

### **Fuld omkostningsgodtgørelse en del af regeringsgrundlaget**

Efter valget i november 2001 blev der lavet et nyt regeringsgrundlag mellem Venstre og Konservative "Vækst, velfærd – fornyelse". Retssikkerhed var et af hovedpunkterne, og det fremgik, at regeringen ønskede at indføre fuld omkostningsdækning i skattesager:

*"Flere skatteydere opgiver at føre skattesager, fordi det ofte vil være en langvarig, økonomisk og psykisk belastning for den enkelte. Og der er en stor risiko for, at omkostningerne ved at få ret vil overstige den tilbagebetalte skat."*

*"Som led i en styrkelse af skatteborgernes retssikkerhed vil regeringen derfor fremlægge forslag om fuld dækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager, som borgerne har vundet."*

Fuld omkostningsdækning i skattesager var også et punkt i "Regeringens handlingsplan for de første 100 dage", og den 6. juni 2002 vedtog Folketinget lov nr. 388 om 100% omkostningsgodtgørelse i skattesager, som skatteyderen vinder fuldt ud eller i overvejende grad, eller som videreføres af skattemyndighederne. Loven ændrede ikke på adgangen til at opnå godtgørelse på 50% af udgifterne til sagkyndig bistand, såfremt sagen ikke vindes i overvejende grad.

### **Større retssikkerhed**

Formålet med at give fuld omkostningsdækning i skattesager er at styrke borgernes retssikkerhed. Da regeringens lovforslag om omkostningsgodtgørelse blev fremsat i januar 2002, udtalte daværende skatteminister Svend Erik Hovmand:

*"Flere skatteydere opgiver at føre skattesager, fordi det ofte vil være en langvarig, økonomisk og psykisk belastning for den enkelte. Der er desuden stor risiko for, at omkostningerne ved at få ret vil overstige den tilbagebetalte skat. Dette har Venstre og Det Konservative Folkeparti gennem en længere årrække påpeget som et problem over for den tidligere regering – uden at problemet på området er blevet løst.*

*Som led i en styrkelse af skatteborgernes retssikkerhed fremlægger regeringen derfor dette lovforslag, som sikrer borgerne og virksomhederne fuld dækning af deres udgifter til sagkyndig bistand i sager, som de vinder fuldt ud eller i overvejende grad.*

*Louforslaget skal ses som led i opfyldelsen af de mål, som regeringen har sat sig ved regeringsgrundlaget, og som regeringspartierne har forpligtet sig til at opfylde inden 100 dage.*

*Det er regeringens opfattelse, at de urimeligheder, som en skatteyder udsættes for ved at få ret i sin skattesag og alligevel stå tilbage med et økonomisk tab, vil blive fjernet med dette lovforslag."*

### **Årlige redegørelser til Folketinget**

Skatteministeren laver årligt en redegørelse til Folketinget om ordningen med omkostningsgodtgørelse med det formål, at det løbende kan sikres, at ordningen ikke misbruges. Redegørelserne viser, at den nuværende ordning er en succes, og at der ikke er anledning til at tro, at den bliver misbrugt.

En gennemgang af udviklingen i sager, hvor der gives omkostningsgodtgørelse viser følgende:

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Fuldt medhold og medhold i overvejende grad	1.919	3.308	2.332	1.944	1.870
Medhold i mindre grad og tabt	1.559	2.514	1.949	2.496	1.926

I alt	3.478	4.822	4.331	4.440	3.794
-------	-------	-------	-------	-------	-------

Oversigten viser for det første, at de første to års stigninger i antallet af omkostningsgodtgørelsessager har stabiliseret sig, og at der oven i købet er sket et fald 2007. For det andet, så ligger antallet af omkostningsgodtgørelsessager hvor skatteyderen får fuldt medhold eller medhold i overvejende grad i snit på 54% i perioden 2003-2007. Med andre ord, skattemyndighederne har truffet forkerte afgørelser i over halvdelen af alle omkostningsgodtgørelsessager.

Ifølge en udbygget redegørelse til Folketinget for 2002-2004 kan en forklaring på det høje antal omkostningsgodtgørelsessager de første par år være, at flere borgere valgte at benytte sig af sagkyndig bistand. Af Landsskatterettens Årsrapport for 2004 fremgår det således, at andelen af sager med professionel bistand er steget med 8% (fra 76% til 84%) i perioden 2002-2004, hvilket Landsskatteretten begrundede med øget sagskompleksitet. Redegørelsen fremhæver i øvrigt, at der ikke er konstateret misbrug af ordningen, og ved offentliggørelsen den 15. december 2005 udtalte skatteminister Kristian Jensen:

*"- Jeg er glad for, at alle borgere kan få dækket deres omkostninger, når de får ret i en klage. Økonomi skal ikke afholde nogen fra at klage, og derfor valgte vi at forbedre ordningen væsentligt i 2002 for at styrke retssikkerheden, siger skatteminister Kristian Jensen.*

*I næsten halvdelen af sagerne udbetales der i dag en godtgørelse på 100 procent til borgeren, fordi skatteyderen har vundet sagen eller fået medhold i overvejende grad.*

*- Vi kan se, at borgerne ikke bare bruger ordningen til at klage i øst og vest, men at de primært klager i de sager, hvor myndighederne ikke har været gode nok. Jeg er derfor meget tilfreds med ordningen som en garanti for retssikkerhed, siger Kristian Jensen.*

*- SKAT gennemfører løbende undersøgelser af eventuelle misbrug af ordningen, men har ikke kunnet konstatere, at et sådant finder sted. Det er jeg naturligvis glad for, slutter skatteministeren, som er indstillet på at lade ordningen fortsætte uændret."*

## **Forårspakken 2.0**

Med den nu foreslåede lovpakke vil regeringen, Dansk Folkeparti og Liberal Alliance fjerne muligheden for omkostningsgodtgørelse for selskaber og fonde. Begrundelsen ifølge lovforslagets almindelige bemærkninger under pkt. 3.6. er følgende:

*"Baggrunden for forslaget er, at der efter de gældende regler er en vis risiko for udnyttelse af reglerne om omkostningsgodtgørelse. De godtgørelsesberettigede har således et incitament til ikke at fremlægge dokumentation i skattesager, så længe de er under behandling hos SKAT, men til at vente, til SKAT har truffet en afgørelse i sagen, således at dokumentationen først fremkommer under en efterfølgende klagesag, hvor der kan opnås godtgørelse for udgifterne. Når adgangen til omkostningsgodtgørelse ved klageinstanserne afskaffes og erstattes af fradragsret,*



opnås, at omkostningerne til fremskaffelse af dokumentation i skattesager skattemæssigt behandles ens, uanset på hvilket tidspunkt under behandlingen af sagen dokumentationen fremlægges. Herved undgås en unødigt belastning af klagesystemet.

*Der findes ikke at være retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved at afskaffe adgangen til omkostningsgodtgørelse for skattepligtige selskaber, fonde m.v., når omkostningerne i stedet gøres fradragsberettigede.”*

### **Danske Advokaters bemærkninger**

Danske Advokater stiller sig undrende over for skatteministerens begrundelse for at ophæve omkostningsgodtgørelsen for selskaber og fonde og erstatte den med fradragsret til en skattemæssig værdi af 25%.

For det første, så er vi ikke bekendte med, at skatteydere har spekuleret i at få en skattesag på halsen, frem for at få en evt. tvist afklaret administrativt med skattemyndighederne. Det forekommer at være et mere end tænkt eksempel, og er i øvrigt også i fuldkommen modstrid med god advokatskik og Venstres opfattelse anno 2000, hvor Marianne Fischer Boel i forbindelse med forhandlingerne af lov nr. 464 af 31. maj 2001 udtalte:

*”Det må være åbenbart, at det må høre til undtagelsen, at en skatteyder vil føre en omkostningskrævende skattesag af lyst, og som jeg også nævnte det i forbindelse med førstebehandlingen, er der altid knyttet mange personlige omkostninger til det at køre en skattesag. Men i Venstre må vi nu konstatere, at et meget lille flertal afviser at give fuld omkostningsdækning, når en skatteyder har vundet en skattesag, med den begrundelse, at en sådan dækning kunne anspore til, at afgørelser bliver påklaget i et videre omfang, end hensynet til retssikkerheden kan begrunde det. Endvidere er der en udtalt bekymring over, at fuld omkostningsdækning kunne understøtte en ukritisk holdning til udgifter til sagkyndig bistand. Men så bliver jeg altså nødt til at sige, at i Venstre ligger vi ikke under for den holdning, at den teoretiske misbrugsmulighed for den enkelte skal begrænse retssikkerheden for de mange.”*

Det er Danske Advokaters klare opfattelse, at begrundelsen om teoretisk misbrug af omkostningsgodtgørelsesordningen står i et klart misforhold til konsekvenserne af at afskaffe ordningen, som kunne løses med langt mindre restriktive midler end en grundlæggende forringelse af retsstillingen for alle landets selskaber.

For det andet, så mener vi – modsat regeringen anno 2009 – at det i meget betydelig grad er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at afskaffe omkostningsgodtgørelse for selskaber og fonde. Status bliver jo i givet fald, at det pågældende selskab risikerer at blive påført en økonomisk byrde ved at føre en skattesag, også selvom selskabet fra starten af har haft ret. Hvordan det harmonerer med regeringsparternes tidligere opfattelse af retssikkerhed, kan dårligt forklares, når henses til de tidligere gengivne citater fra forhandlingerne om lov nr. 464 af 31. maj 2001:

*”Det burde være umuligt at tabe penge på at vinde en skattesag.” og ”Vi har det udgangspunkt, at når man får 100 pct. ret i en sag ved skatteankenævn og de højere instanser, skal man også have 100 pct.s dækning.”*

Vores spørgsmål er derfor om retssikkerhed er mindre væsentligt i dag end i 2000? Og om skattelovgivning – navnlig selskabsskatteoven – er mindre kompliceret i dag end i 2000? Samtidig er vi urolige for, om skattemyndighederne bliver påvirket af de besparelser, de står overfor, og som nødvendigvis må betyde noget for ressourcetildelingen i de af SKATs enheder, som beskæftiger sig med selskaber og fonde. Med andre ord mener vi, at afskaffelsen af omkostningsgodtgørelse for selskaber og fonde i meget betydelig grad svækker de pågældendes retssikkerhed. Og med timingen i betragtning – finanskrisen og SKATs kommende reduktion af årsværk – frygter vi, at selskaber og fonde allerede i første instans møder en svækket retssikkerhed, hvilket kun forværres yderligere af, at de ikke efterfølgende kan få omkostningsgodtgørelse, og dermed kan være økonomisk tvunget til at leve med en forkert og uretmæssig afgørelse.

Henset til, at SKATs administration af omkostningsgodtgørelsesordningen i samarbejde med det kollegiale klagesystem for advokater har virket efter hensigten og ikke har været præget af misbrug, må det konstateres, at den skepsis, som Advokatrådet mødte lovforslag L 54 fra 2002 med, ikke var berettiget.

Når man fra regeringens side nu ønsker at fjerne omkostningsgodtgørelse for selskaber og fonde, bør man stille skarpt på, at dette også fratager selskabers mulighed for at løfte deres bevisbyrde på en hensigtsmæssig måde ved anvendelse af syn og skøn, hvortil Landsskatteretten efter en vurdering tidligere kunne meddele 100% omkostningsgodtgørelse. Denne store retssikkerhedsmæssige gevinst forsvinder også ved det nye lovforslag.

I og med at det efter officialprincippet indebærer en pligt for skattemyndighederne til at oplyse sagerne grundigt, inden der træffes afgørelse, er det Danske Advokaters bekymring, at syn og skøn først vil blive taget i brug ved domstolene, hvor der er mulighed for at få dækket omkostningerne af modparten i form af tilkendte sagsomkostninger. Dette vil medføre en uhensigtsmæssig forskydning af sagsmængden til ulempe for domstolene, når sagerne kunne have fundet deres rette og endelige løsning ved anvendelse af syn og skøn i de administrative instanser.

Dette indebærer derfor også en forringet retsstilling i form af længere sagsbehandlingstider fra en ligningssags opstart til dens endelige afgørelse ved klagemyndigheder eller ved domstolene. Desuden fordyres klage- og retssagsbehandlingen af, at der indrømmes fradragsret for advokatudgifter i flere instanser. Alt i alt et tungere system også for SKAT som modpart og for samfundet som helhed.

Hertil kommer, at sager, hvor landsskatteretskendelser eller landsretsdomme videreføres af Skatteministeriet efter at have været tabt af Skatteministeriet, og som tidligere medførte 100% omkostningsgodtgørelse til borgeren, som jo typisk var involveret i en principiel sag, også forsvinder ved lovforslaget.

Selskaber vil derfor stå tilbage med et økonomisk tab svarende til forskellen mellem fradragsværdien på 25% af udgiften til advokat til førelse af skattesagen og den tidligere godtgørelse, som altid var mindst 50% i tabte sager og 100% i sager, som var vundet i overvejende grad.

Danske Advokater er derfor klart af den opfattelse, at mulighederne for mindre og mellemstore aktie- og anpartsselskaber for at få ret i skattesystemet alvorligt forringes i et skattesystem, som bliver tiltagende mere kompliceret. Dette er særdeles retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

Heroverfor står, at Skatteministeriets advokatressourcer ikke er underlagt nogen begrænsninger af samme art som private borgeres, og at skattesystemet bruger de ressourcer, som skal til for at føre de sager, som vurderes nødvendige at føre mod borgerne.

Der er derfor skabt et ulige forhold mellem borgere og virksomheder på den ene side og skatteadministrationen på den anden side, som ikke fortjener at blive forringet til borgernes og virksomhedernes ugunst.

Af de ovenfor anførte grunde og ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning bør forslaget om at afskaffe omkostningsgodtgørelse for selskaber og fonde efter Danske Advokaters opfattelse udgå og den nuværende ordning opretholdes.

Under alle omstændigheder bør der i givet fald være betydelig fokus på udviklingen, herunder de retssikkerhedsmæssige aspekter. Såfremt forslaget måtte blive vedtaget, foreslås det, at der fremover – f.eks. i retssikkerhedschefens årlige handlingsplan – kommer særlig fokus på selskaber og fondes retssikkerhed.

#### **2.4.2. Forslaget om afskaffelse af adgangen til fradrag for advokat- og revisoromkostninger og omkostninger til undersøgelser af nye markeder i forbindelse med etablering af virksomhed**

De særlige regler i ligningslovens §§ 8 I og 8 J for visse udgifter til advokat- og revisionsydelse i forbindelse med etablering af virksomhed samt udgifter til undersøgelser af nye markeder foreslås afskaffet. Reglerne blev indført som et vækstfremmeinitiativ under den tidligere borgerlige regering i 1991 som en hjælp til de mange små og mellemstore virksomheder, som det danske erhvervsliv kendetegnes ved.

Reglerne var tiltænkt som en hjælp til iværksættere og til virksomheder, som ønskede at udvide deres forretningsgrundlag bl.a. ved etablering af filialer og datterselskaber i andre lande, idet man efter ligningslovens § 8 I gav adgang til fradrag for udgifter til undersøgelser af nye markeder med henblik på senere etablering af erhvervsvirksomhed for disse markeder.

Navnlig i en alvorlig konjunkturedgang som den nuværende i 2009 synes det at være risikabelt at indskrænke fradragsretten for iværksættere og virksomheder, som har mod på at udvide deres forretningsgrundlag. Når der henses til, at en typisk iværksætter i dag anvender 100.000 til 200.000 kr. alene på revisor- og advokatbistand ved virksomhedsstart, som sikrer, at virksomheden kommer i gang på et fornuftigt kontraktmæssigt grundlag, således at virksomhedsejeren senere undgår problemer, synes det at være et bidrag til samfundsmæssig værdiskabelse, som her sættes på spil ved lovforslaget.

Rådgivning er med til at sikre virksomheden dens forretningsmæssige platform, og et fravær af rådgivningen, som kan blive den yderste konsekvens af lovforslaget, vil uden tvivl hæmme danske iværksætter til skade for samfundsudviklingen i bred forstand.

Det er Danske Advokaters opfattelse, at lovforslagets timing er uheldig, og at Skatteministeriet hellere skulle se på, om udgifter anvendt før virksomhedsetablering i et bredere perspektiv fremover bør gøres fradragsberettigede.

### **2.4.3. Forslag til ændringer af aktieavancebeskatningsloven**

#### **§§ 4 A og 4 B – Definition af datterselskabs- og koncernselskabsaktier**

Det foreslås, at skattefriheden vedrørende datterselskabs- og koncernselskabsaktier ikke skal finde anvendelse i de tilfælde, hvor moderselskabets primære funktion er at eje mindst 10 pct. af aktierne i et datterselskab, og hvor moderselskabet ejes af selskaber, der ikke selv indirekte besidder mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet.

Det fremgår ikke nærmere af lovforslaget eller motiverne hertil, om et moderselskab, der ejes som anført, men hvor dette eksempelvis igennem dets ultimative aktionærer udøver aktivt ejerskab i datterselskabet eller koncernselskabet, også vil være omfattet af bestemmelsen.

Det er således vores opfattelse, at undtagelsen til skattefrihed alene bør omfatte moderselskaber, der alene har til formål at foretage passiv kapitalanbringelse i datter- eller koncernselskab og altså ikke udøver et aktivt ejerskab.

#### **§ 17A – Aktier ejet af kapitalfondspartnere - Personer**

Det foreslås, at det merafkast, som kapitalfondspartnere oppebærer, gøres til personlig indkomst for kapitalfondspartneren, når investeringen foretages direkte i kapitalfonden.

Det foreslås således, at den del af kapitalfondspartnernes afkast, der ikke overstiger en standardforrentning på 6,5 pct. af den kapital, som kapitalfondspartneren har indskudt ("Standardafkastet"), beskattes som aktieindkomst, mens resten beskattes som personlig indkomst.

Vi forstår forslaget således, at ovennævnte regler træder i kraft, så snart der mellem kapitalfondspartneren og investorerne er aftalt en fordeling af overskuddet i kapitalfonden, der afviger fra en fordeling af overskuddet af indskudt kapital. Dette kan illustreres med følgende eksempler:

	Partner	Investorer
Nominel kapital	2 mio. kr.	8 mio. kr.
Indskudt kapital udover nominel kapital (overkurs)	0	0
Fordeling af overskud	20 pct.	80 pct.
Overskudsandel ved et overskud på 10 mio. kr.	2 mio. kr.	8 mio. kr.

I eksemplet vil hele kapitalfondspartnerens overskudsandel være aktieindkomst, da kapitalfondspartneren ikke har fortrinsret til at modtage overskud.

Indskyder investorerne i eksemplet derimod yderligere kapital ved overkurs – og følges dette indskud ikke op af kapitalfondspartneren med et yderligere forholdsmæssigt indskud – aktiveres ovennævnte forslag, som følgende eksempel viser:

	Partner	Investorer
Nominel kapital	2 mio. kr.	8 mio. kr.
Indskudt kapital udover nominel kapital (overkurs)	0 kr.	1 mio. kr.
Fordeling af overskud	20 pct.	80 pct.
Overskudsandel ved et overskud på 10 mio. kr.	2 mio. kr.	8 mio. kr.

I eksemplet modtager partneren fortsat 2 mio. kr. af overskuddet. Heraf beskattes et beløb på 6,5 pct. af 2 mio. kr. – 130.000 kr. – som aktieindkomst, mens resten – 1.870.000 kr. – beskattes som personlig indkomst.

Såfremt den skattemæssige behandling af selskabsdeltagernes overskudsandel afhæng af, hvor meget kapital den enkelte partner har indskudt – og den dermed følgende risiko – ville ca. 1,8 mio. kr. (2 mio. kr. /11 mio. kr. \* 10 mio. kr.) skulle anses for aktieindkomst og ca. 0,2 mio. kr. for personlig indkomst.

Lovforslaget indebærer således, at kapitalfondspartneren end ikke tillades en forrentning af den indskudte kapital svarende til den reelle risiko, som

kapitalfondspartneren har påtaget sig. Afkastet vil altid højst kunne udgøre 6,5 pct. af den indskudte kapital, mens det mulige tab på aktierne ikke vil være begrænset tilsvarende.

Samtidig er det værd at notere sig, at kapitalfondspartnerens reelle risiko ofte vil være væsentlig større, end hvad der følger af det nominelle indskud i kapitalfonden. Forslaget tager heller ikke højde for, at der i henhold til selskabslovgivningen kan være en anden risikoprofil forbundet med kapitalfondspartnerens ejerandele, således at kapitalfondspartnerens reelle risiko er langt større end den nominelle ejerandel. Dette kan ske ved særlige præferencerettigheder med forlods udbytterettigheder, likvidationsrettigheder, forrentningskrav stigende over tid osv.

Sammenfattende er det vores vurdering, at der ikke skal tages udgangspunkt i kapitalfondspartnerens kapitalindskud i forhold til den samlede kapital. Først når kapitalfondspartneren opnår en overskudsdel, der overstiger kapitalfondspartnerens andel af det samlede resultat i forhold til kapitalfondspartnerens reelle risiko (kapitalfondspartnerens indskud) skal overskuddet beskattes som personlig indkomst.

#### **§ 17 A – Lånekapital indskud af andre end kapitalfondspartneren**

Det fremgår af lovforslaget, at den foreslåede bestemmelse også tilsigter at ramme den situation, hvor den væsentligste andel af den samlede kapital udgøres af lånekapital, der er indskudt af andre selskabsdeltagere end kapitalfondspartneren.

Det fremgår hverken af forslaget ordlyd eller af motiverne, hvad der forstås ved "væsentligste andel af den samlede kapital". Vurderingen af dette spørgsmål bør ikke overlades til skattemyndighedernes diskretionære skøn, men derimod ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt fastsættes i lovgivningen.

#### **§ 17 A – Kvalificering af merafkast på udgiftssiden**

Forslaget forholder sig desuden ikke til, hvordan den del af overskuddet, der beskattes som personlig indkomst hos kapitalfondspartneren, skal kvalificeres på udgiftssiden.

I motiverne til lovforslaget anføres det systematisk, at merafkastet betragtes som en bonus til kapitalfondspartneren som følge af dennes succesfulde drift af kapitalfonden.

Det er fast antaget, at bonus og tantieme er at anse for en fradragsberettiget lønudgift, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Ud fra denne betragtning bør merafkastet, såfremt lovforslaget gennemføres i dets nuværende form, tillige være at anse som en fradragsberettiget lønudgift, og det bør i loven anføres, hvem der er at anse som rette omkostningsbærer og dermed kan foretage fradrag for "lønudgiften".

### § 23, stk. 5, jf. § 23 A – Lagerbeskatning og værdiansættelse

Det foreslås, at selskaber mv. skal anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på porteføljeaktier. Det følger herudover, at lagerbeskatningen skal ske på grundlag af aktiernes værdi. For unoterede aktier anses aktiernes værdi som det største beløb af aktiernes andel af indre værdi og aktiernes anskaffelsessum, hvilket betyder, at primo- og ultimoværdierne aldrig kan blive lavere end den skattemæssige anskaffelsessum (Det bør præciseres, at der ved den løbende lagerbeskatning skal vælges mellem det største af disse beløb, jf. at der i lovtæksten mangler ordet "enten").

Konsekvensen af ovennævnte er, at der under den løbende beskatning aldrig kan opstå et fradragsberettiget tab set i forhold til anskaffelsessummen, og at et eventuelt tab i forhold til anskaffelsessummen først kan fratrækkes ved afståelsen af aktierne

Eksempel: Hvis aktien er anskaffet til 100 og indre værdi ved indkomstårets udløb udgør 40 (efter indre værdi-metoden), udgør avancen i denne situation 0 kr. Stiger aktien året efter til 120, vil gevinsten udgøre 20, hvor der skal betales 4 i skat. Falder aktierne herefter til 80 opnås kun fradrag på 20, dvs. tilbagebetaling af 4 i skat, hvis der er andre indtægter at modregne i.

Konsekvensen af ovennævnte er, at reglerne om porteføljeaktier reelt kan komme til at fungere som successive rentefrie udlån til statskassen, idet den løbende beskatning altid først vil føre til gevinstbeskatning, mens fradrag aldrig kan overstige tidligere års gevinst før det tidspunkt, hvor aktierne sælges.

Såfremt et selskab får tilført kapital fra nye investorer, der ofte for eksempel tegner aktier til en højere kurs, end den de eksisterende investorer har tegnet til, vil den indre værdi af de eksisterende aktionærers aktier stige. Dette har den afledte konsekvens, at de eksisterende investorer vil skulle betale skat af denne værdistigning og som følge heraf være nødsaget til at frembringe likviditet til betaling af skatten.

I eksempelvis vækstvirksomheden vil de eksisterende aktionærer typisk ikke have mulighed for at betale en sådan skat af en ikke realiseret indkomst, hvorved deres muligheder for at frembringe kapital vil blive forringet som følge af forslaget.

Forslaget om, at der ved opgørelsen af aktiernes andel af indre værdi skal korrigeres i op- eller nedadgående retning for eventuelle forskellige rettigheder tillagt aktierne, giver anledning til væsentlige værdiansættelsesproblematikker. Forslaget opstiller således ikke nogen retningslinjer for, hvordan en sådan korrektion skal ske, herunder hvilke kriterier der kan tillægges betydning ved værdiansættelsen. Forslagets manglende stillingtagen til, hvordan værdiansættelse i disse situationer skal foretages, må efter vores vurdering forventes at medføre et væsentligt antal værdiansættelsessager ved de administrative klageinstanser.

Med hensyn til øvrige bemærkninger til § 23 fremgår det af bemærkningerne, at der ved salg i løbet af året skal ske opgørelse af gevinst/tab ud fra den faktiske afståelsessum. Dette bør også fremgå af selve lovtæksten.

## **§ 36 m.v. - Ændringer i reglerne for skattefrie omstruktureringer**

Det foreslås, at det i forbindelse med en skattefri aktieombytning ikke skal være muligt at sælge aktierne i det erhvervede selskab i en periode på tre år fra ombytningstidspunktet. Ifølge motiverne er baggrunden for det treårige ejertidskrav ved skattefri aktieombytning, at det ikke skal være muligt at konvertere en skattepligtig avance til en skattefri avance.

Ejertidskravet omfatter ud over skattefri aktieombytning også skattefri spaltning, skattefri fusion og skattefri tilførsel af aktiver efter de objektive regler.

Efter ophævelsen af det ejertidskrav, som en betingelse for datterselskabers og koncernselskabers skattefrie salg af aktier, virker indførelsen af et nyt treårigt ejertidskrav ved skattefri aktieombytning ikke hensigtsmæssigt, idet et sådant krav som hovedregel vil ramme de tilfælde, hvor der ikke i rette tid er oprettet en holdingselskabsstruktur. Havde en person allerede oprettet et holdingselskab, ville aktierne i datterselskabet tilsvarende kunne sælges skattefrit fra første dag. Der er således ikke reale grunde, der taler for at straffe den personaktionær, som igennem en skattefri aktieombytning etablerer en holdingstruktur i forhold til den aktionær, der har etableret holdingstrukturen i forbindelse med køb eller stiftelse af datterselskabet.

I øvrigt ses ejertidskravets længde at være fastsat vilkårligt og uden sammenhæng med skattelovgivningens øvrige bestemmelser.

### **Ikrafttrædelsesbestemmelser**

Det foreslås, at den skattemæssige anskaffelsessum ved overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning udgøres af handelsværdien ved begyndelsen af indkomståret 2010, hvis aktierne på dette tidspunkt har været ejet i tre år eller mere.

Det er efter vores vurdering retssikkerhedsmæssigt bekymrende, at skatteyderen på denne måde beskattes af fikserede, ikke realiserede aktieavancer. Dette gør sig med bestyret vægt gældende, når det tages i betragtning, at lovændringer rammer de aktionærer, der havde udsigt til at realisere en skattefri aktieavance, hvis lovforslaget ikke blev fremsat. Det er vores opfattelse, at man ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt bør følge samme praksis som den tidligere regering, Nyrop-regeringen valgte ved skattereformen i 1993. Her sikrede man netop, at skatteydere ikke blev beskattet af fiktive ikke-realiserede gevinster ved at give mulighed for at vælge mellem flere mulige indgangsværdier for den fremtidige beskatning. Dette betød f.eks., at ejere af fast ejendom og aktionærer som inden 19. maj 1993 havde et ikke-fradragsberettiget tab, ved efterfølgende afståelse af ejendommen eller aktierne kunne anvende den faktiske oprindelige anskaffelsessum, hvis denne var højere end værdien pr. 19. maj 1993. Derved sikrede man, at ingen skatteyder blev beskattet af fortjeneste, som skatteyderen ikke havde haft, hvilket er det modsatte som sker med den påtænkte overgangsregel, hvor selskaber risikerer at blive beskattet af gevinst, selv om selskabet reelt har haft et tab på aktien.



Endvidere skaber lovforslaget en asymmetrisk skattemæssig behandling af henholdsvis gevinst og tab, idet den øgede beskatning af aktionæren ikke modsvares af en øget fradragsret.

Med hensyn til andre sproglige kommentarer til overgangsreglerne bemærkes følgende:

Ifølge overgangsreglen i § 22, stk. 6, litra 2), skal aktier, som pr. 1. januar 2010 har været ejet i mere end 3 år anses for anskaffet til handelsværdien på dette tidspunkt. Modsat fremgår, at man for aktier ejet under 3 år på overgangstidspunktet skal anse dem for anskaffet til den skattemæssige anskaffelsessum, hvorved forstås den oprindelige anskaffelsessum. Dvs. at man sondrer mellem den faktiske anskaffelsessum, hvorved forstås den oprindelige anskaffelsessum og en indgangsværdi, hvorved forstås aktiernes handelsværdi pr. 1. januar 2010.

Overgangsreglen harmonerer ikke med ordlyden af § 23 A, hvor det fremgår, at den løbende beskatning fra og med 2010 altid skal tage udgangspunkt i aktiernes skattemæssige anskaffelsessum, således at hverken ultimo eller primo værdien kan udgøre et lavere beløb end den faktiske anskaffelsessum.

Hvis denne begrænsningsregel ikke skal gælde for aktier, som pr. 1. januar 2010 har været ejet over 3 år, er der behov for en præcisering af overgangsreglen, således at det klart fremgår, at det er handelsværdien pr. 1. januar 2010 der skal udgøre den skattemæssige anskaffelsessum for aktier ejet over 3 år.

#### **2.5. Udkast til forslag til lov om en grøn check (Skattefri kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter m.v.) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-311-0025)**

Danske Advokater har ikke fundet anledning til at afgive hørings svar om dette lovudkast.

#### **2.6. Udkast til forslag til lov om ændring af pensionsbeskatningsloven (Loft for indbetalinger til rateordninger og ophørende livrenter og forhøjelse af aldersgrænsen for udbetaling af kapitalpensionsordninger m.v.) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-321-0013)**

Forslaget til ændring af lov om pensionsbeskatningsloven giver Danske Advokater anledning til følgende principielle bemærkninger vedrørende overgangsreglerne i lovforslagets § 2, stk. 6-11:

Motiverne til overgangsbestemmelserne giver det indtryk, at det er uproblematisk at ændre allerede indgåede pensions- og forsikringsaftaler, således at en del af fremtidige aftalte indbetalinger i henhold til disse typer pensions- og forsikringsordninger kan overføres til eksempelvis en livsvarig livrente eller pensionsordninger, som ikke er fradragsberettigede.

Det er imidlertid ikke helt så enkelt.

Vilkårene for de enkelte pensions- og forsikringsordninger oprettet efter pensionsbeskatningslovens § 8 eller § 11 A eller efter reglerne om ophørende livrenter er meget forskellige. De varierer alt afhængigt af det pengeinstitut, det forsikrings- eller pensionsselskab, som aftalen er indgået med. Disse aftaler rummer en række forpligtende vilkår for skatteyderen for den periode, hvor udbetalingerne skal ske.

Disse forpligtende vilkår kan være betinget af en række forskellige forhold, eksempelvis af forsikringsmæssig karakter eller af investeringsmæssig karakter.

En række af disse aftaler kan derfor være meget vanskelige at ændre, således at en del af de fremtidige indbetalinger enten overføres til en livsvarig livrenteordning eller til ordninger uden fradragsret.

Danske Advokater har den principielle opfattelse, at en skatteyder for så vidt angår allerede etablerede og for skatteyderen forpligtende pensions- og forsikringsordninger bør stilles skattemæssigt som på tidspunktet, hvor aftalen indgås.

Det gælder både i relation til fradragsretten på tidspunktet, hvor indskuddet sker, og i relation til vilkårene i henhold til den indgåede aftale.

Danske Advokater har forståelse for, at skatteyderen må acceptere, at fradragsværdien under kontraktperioden kan nedsættes grundet generelle ændringer af skattebyrden, ligesom skatteyderen også må acceptere, at der pålægges yderligere skatter i forbindelse med udbetalingen, når den til sin tid sker.

Det strider imidlertid mod grundlæggende retssikkerhedsprincipper, at skatteyderen ved en ændring af skatte- og afgiftsreglerne påføres tab i henhold til den for skatteyderen indgåede forpligtende pensionsordning og påføres tab, ved at fradragsretten begrænses i forhold til de forudsætninger, som aftalen om indskuddet på pensionsordningen blev indgået på.

I betragtning af, at der ikke kan oprettes nye aftaler om pensioner- og forsikringsordninger omfattet af de ovennævnte regler, og i betragtning af, at de allerede eksisterende aftaler pr. definition har et udløb inden for en overskuelig tidshorisont, og i betragtning af, at udbetalingerne forventeligt i et stort omfang vil blive omfattet af tillægspensionsbeskatningen på 9 %, finder Danske Advokater, at det af retssikkerhedsmæssige grunde bør være muligt efter overgangsbestemmelserne at gennemføre de allerede indgåede pensionsordninger i overensstemmelse med de aftalte vilkår og med den skattemæssige konsekvens, at der er fradragsret for indskuddene i fuldt omfang som hidtil. Samtidig foreslås det, at de foreslåede alternative løsninger i form af overførsel af en del af indskuddene til en livsvarig livrente eller til en ordning uden fradragsret skal være mulig.

## **2.7. Udkast til forslag til lov om ændring af personskatteloven og andre love (Forårspakke 2.0 – Vækst, klima, lavere skat) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-311-0027)**

Danske Advokater har ikke fundet anledning til at afgive høringssvar om dette lovudkast.

## **2.8. Udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om arbejdsmarkedsbidrag og virksomhedsskatteoven (Ændrede regler for beskatning af personalegoder, befodringsfradrag, gavefradrag, dagplejefradrag og rejsefradrag m.v.) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-311-0028)**

### **2.8.1. Fjernelse af skattefordel ved medarbejderobligationer og 15 pct. regel for aktier**

Ved lovforslaget § 1, nr. 21, foreslås en dispensationsbestemmelse for fristen for indsendelse til SKAT af aftaler om tildeling af medarbejderaktier.

Det fremgår af de specielle bemærkninger til forslaget, at det giver anledning til tvivl, om overholdelsen af fristen er en gyldighedsbetingelse. Uden at det udtrykkeligt fremgår, må man vel nærmest forstå bemærkningerne således, at det fremover vil være en gyldighedsbetingelse, at fristen overholdes, medmindre SKAT dispenserer fra fristen efter den foreslåede nye bestemmelse.

Det må anses for retssikkerhedsmæssigt uheldigt, at beskatningen af medarbejderne afhænger af, om arbejdsgiveren overholder en ordensmæssig bestemmelse, eftersom medarbejderen er uden indflydelse på, om betingelsen opfyldes.

Det foreslås, at man i stedet belægger den manglende indsendelse med en ordensbøde, som det kendes fra andre steder i skattelovgivningen. Hvis man fastholder, at overholdelsen af indsendelsesfristen er en gyldighedsbetingelse, bør det fremgå af selve lovteksten, således som det udtrykkeligt fremgår af ligningslovens § 7A, stk. 4 for de generelle ordningers vedkommende. Det bemærkes, at det forekommer rimeligt, at overtrædelse af ligningslovens § 7A, stk. 4, også kun har en ordensbøde som konsekvens og ikke at skattefriheden for den samlede ordning fortabes.

### **2.8.2. Loft over fradrag i henhold til rejseregler**

Det fremgår, at der nu indføres et loft over en lønmodtagers muligheder for at trække udgifter til tjenesterejser/rejser til midlertidige arbejdspladser fra. Loftet gælder både fradrag med standardsatserne og med faktiske udgifter.

Det bemærkes, at det er tvivlsomt, om reglerne får nogen reel effekt, eftersom der ikke er noget loft over arbejdsgiverens muligheder for at udbetale skattefri godtgørelse efter samme satser. Det må således forventes, at de fleste arbejdsgivere og arbejdstagere vil indrette sig således, at arbejdsgiveren altid udbetaler en skattefri godtgørelse mod en mere eller mindre direkte aftalt lønnedgang for arbejdstageren, hvilket blot vil betyde en øget administration hos virksomhederne.

Det er uklart, hvorledes bundgrænsen på 5.500 kr. spiller sammen med loftet på 50.000 kr. Skal det forstås således, at der kan foretages et fradrag på 50.000 kr., forudsat at udgifterne efter de skematiske regler kan opgøres til 55.500 kr.?

Under alle omstændigheder er det således, at forslaget indebærer, at man lægger et nyt sæt regler (loftet- svarende til fradrag i ca. 3½ måned) ned over et i forvejen ret

komplikeret sæt regler om definitionen på et midlertidigt arbejdssted (som udgangspunkt begrænset til 12 måneder). Det bør undersøges, om den ønskede begrænsning af fradragsreglerne mere hensigtsmæssigt kan opnås gennem en generel begrænsning af definitionen af midlertidigt arbejdssted med regelforenklning til følge.

### 2.8.3. Multimediebeskatning

Overordnet set er der tale om en ønskværdig sammenskrivning og sammenlægning af reglerne om beskatning af disse personalegoder.

Det er uklart, hvorledes forslaget forholder sig til arbejdsgiverens betaling af medielicens.

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelse er det tilstrækkeligt, at et multimedie er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse. Det fremgår ikke af de specielle bemærkninger, om det er tilstrækkeligt til at udløse beskatning, at den private brug foregår på arbejdspladsen. Det er således uklart, om multimediebeskatningen i princippet udløses ved at medarbejderen (med eller uden arbejdsgiverens samtykke) taler privat i telefon på arbejdsstedet, surfer på internettet fra arbejdsstedet med private formål for øje m.v. Det bør klart fremgå, om det er hensigten at der udløses beskatning i en sådan situation. Efter den nuværende ordlyd af ligningslovens § 16, stk. 1 er det klart, at privat brug af telefon på arbejdsstedet ikke er omfattet af bestemmelsen. Det foreslås, at lovforslagets ændring af ligningslovens § 16, stk. 12, 1. pkt. formuleres således:

"Den skattepligtige værdi af et eller flere multimedier, der af en arbejdsgiver m.v., som nævnt i stk. 1 er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse udenfor arbejdsstedet, udgør et grundbeløb på 5.000 kr. (2010-niveau)."

Også af hensyn til arbejdsgiverens indberetningspligt, jf. for tiden bekendtgørelse nr. 421 af 2/5 2007 er det væsentligt at vide, om privat brug af multimedier på arbejdspladsen udløser beskatning.

I de specielle bemærkninger gøres nogle ret detaljerede bemærkninger om, hvornår der foreligger en formodning for, at der er privat rådighed over personalegodet. Disse bemærkninger forekommer ikke helt retvisende.

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelse er det en betingelse for beskatning, at multimediet af en arbejdsgiver "er stillet til rådighed".

Udgangspunktet for, om en arbejdstager har privat rådighed over et multimedie afhænger derfor i første række af den aftale, der er indgået herom med arbejdsgiveren. Hvis aftalen tillader privat brug af et multimedie, vil der være grundlag for beskatning, uanset om arbejdstageren konkret har benyttet sig af adgangen til at bruge multimediet.

Hvis der ikke foreligger en skriftlig aftale om brugen af multimediet, vil der kunne lægges vægt på de faktiske forhold, herunder som beskrevet i de specielle bemærkninger om arbejdstageren de facto har taget multimediet med hjem.

Hvis der derimod foreligger en skriftlig aftale om, at arbejdstageren ikke må bruge multimediet privat, f.eks. udtrykt i ansættelseskontrakten eller ved en særskilt aftale (tro- og love-erklæring) om, at arbejdstageren ikke må anvende multimediet privat, må det afhænge af de faktiske forhold, om der udløses beskatning. Hvis det er arbejdstageren, som ensidigt og uden arbejdsgiverens vilje benytter multimediet privat, er der – henset til ordlyden af den foreslåede bestemmelse - næppe grundlag for beskatning (men derimod nok grundlag for et erstatningskrav fra arbejdsgiveren mod arbejdstageren). Hvis arbejdstagerens private brug finder sted imod den skriftlige aftale, men med arbejdsgiverens stiltiende samtykke (arbejdsgiveren ser igennem fingre med den private brug) vil der være grundlag for beskatning.

Hvis man ønsker, at arbejdstageren altid multimediebeskattes ved en faktisk privat anvendelse af multimediet eller ved en formodning om en faktisk privat anvendelse af multimediet, bør bestemmelsens ordlyd præciseres.

Igen er der særlig grund til afklaring af disse forhold som følge af arbejdsgiverens indberetningspligt. I praksis vil arbejdsgiveren næppe kunne indberette på andet grundlag end den skriftlige aftale med medarbejderen, medmindre arbejdsgiveren de facto har samtykket i en privat anvendelse uanset en modgående skriftlig aftale.

**2.9. Udkast til forslag til lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer, lov om afgift af konsum-is, lov om afgift af mineralvand m.v. og lov om tobaksafgifter (Afgiftsforhøjelser på chokolade, is sukkerholdig sodavand og tobak samt afgiftsnedsættelse på sukkerfri sodavand) – (Skatteministeriets j.nr. 2009-231-0021)**

Danske Advokater har ikke fundet anledning til at afgive høringssvar om dette lovudkast.

**2.10. Udkast til forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og andre love (Konsekvensændringer som følge af Forårspakke 2.0 m.v.) – (Skatteministeriets j.nr.2009-711-0029 )**

Danske Advokater har ikke fundet anledning til at afgive høringssvar om dette lovudkast.

**2.11. Udkast til forslag til lov om ændring af arbejdsmarkedsbidrag – (Skatteministeriets j.nr. 2009-311-0026)**

Danske Advokater har ikke fundet anledning til at afgive høringssvar om dette lovudkast.

**2.12. Udkast til forslag til lov om ændring af lov om afgift af spildevand, lov om afgift af cfc og visse industrielle drivhusgasser og forskellige andre miljøafgiftslove (Forhøjelse af spildevandsafgiften og afgiften på HFC-gasser m.fl., nedsættelse af afgiften på emballage til vin og spiritus m.m.) – (Skatteministeriets j.nr. 2008-101-0076)**

Danske Advokater har ikke fundet anledning til at afgive høringssvar om dette lovudkast.

Venlig hilsen

Helle Hübertz Krogsøe  
*icedirektør/retschef*