

RETSSIKKERHEDEN HALTER HOS SKAT

2009 har indtil videre været et skidt år for retssikkerheden på skatteområdet. På den ene side har SKAT nægtet at anerkende visse afgørelser fra Landsskatteretten, som man således ikke føler sig bundet af ved den løbende skatteforvaltning, og på den anden side har Folketinget vedtaget en lovændring, der gør det vanskeligere for selskaber mv. at påklage en afgørelse truffet af SKAT til Landsskatteretten.

Disse forringelser af retssikkerheden sker på et tidspunkt, hvor de seneste tal fra Landsskatteretten viser, at en betragtelig del af SKATs afgørelser er behæftet med fejl. Herudover har reguleringen på skatteområdet nået et historisk stort omfang. Der er indført nye love og regler uden tilstrækkelig tid til, at berørte parter og eksperter får lejlighed til at komme med gennearbejdede høringsvar, og der er tilmed udsigt til nye lovgivningsinitiativer. Med udgangspunkt heri anbefales det, at man - foruden at løse de aktuelle problemer - nedsætter et retssikkerhedsudvalg, der skal gennemgå lovgivningen og administration på skatteområdet og på baggrund heraf fremkomme med forslag til forbedring af retssikkerheden.

Indledning

Det tager i gennemsnit 13,3 måneder at føre en indkomstskattesag ved Landsskatteretten.¹ Omkostningerne er høje² og en efterfølgende domstolsprøvelse er vanskelig. Faktisk viser tallene fra 2008, at skatteyderen kun fik fuldt eller overvejende medhold i 37 ud af 307 sager anlagt af skatteyderen ved 1. instans.³ Når dette kombineres med, at skatteafgørelser som regel har væsentlig betydning for borgernes og virksomhedernes drift og økonomi, står det klart, at der må stilles høje krav til kvaliteten af skattemyndighedernes arbejde og ikke mindst borgernes retssikkerhed i klagesituationen.

I 2009 har skattemyndighedernes forvaltning af lovgivningen været tvivlsom, og de seneste tal viser, at der stadig begås mange fejl i sagsbehandlingen (det skal dog bemærkes, at en del fejl givetvis vil kunne henregnes til klageren selv, kompliceret lovgivning etc.). Fra lovgivers side har man imidlertid gennemført regler, der gør det endnu vanskeligere for selskaber mv. at klage

¹ Se http://www.landsskatteretten.dk/maal_og_resultater/udvalgteaktuellestatistikker.html (bemærk dog at sagsbehandlingstiden er faldende)

² Se <http://www.landsskatteretten.dk/public/dokumenter/aarsrap2008.pdf> hvoraf det fremgår, at omkostningsgodtgørelsen i 2007 var 37.358 kr. pr. sag i Landsskatteretten

³ Ibid.

over en afgørelse truffet af skattemyndighederne. Udviklingen går altså i retning af en lavere grad af retssikkerhed på skatteområdet i direkte modstrid med skatteministeriets retssikkerhedsvision om en fair og lige behandling for alle.

Omfanget af regulering

Skatteområdet er givetvis det mest gennemregulerede og komplekse retsområde i Danmark. Der findes pt. 102 skatte- og afgiftslove i Danmark, og en central lov som f.eks. kildeskatteloven alene indeholder over 100 paragraffer.⁴ Til denne primære regulering skal desuden medregnes den regulering, der sker gennem kommentarer og uddybende forklaring til lovgivningen. Dette illustreres bl.a. ved omfanget af SKATs egen vejledning (ligningsvejledningen), der løbende ajourføres og i øjeblikket fylder 5 bind på i alt ca. 3.500 sider. At det udviklede skattesystem er en hæmsko for dansk økonomi er senest bekræftet i en undersøgelse, hvor 49 danske topchefer peger på besværlige skatteregler som den tredjestørste barriere for at drive forretning i Danmark.⁵

Som reaktion på det omfattende regelsystem har VK-regeringen lanceret en kampagne om afbureaukratisering og regelforenkligning på skatteområdet. Som led i denne kampagne har man i 2008 bl.a. forenklet årsregnskabsloven, så virksomhederne skal afgive færre oplysninger, og man har oprettet Virk.dk, der giver virksomhederne adgang til digitale indberetninger og til søgning i erhvervsrettet information fra offentlige myndigheder. Ifølge skatteministeriets såkaldte AMVAB rapport har ministeriet med status pr. 30. juni 2008 reduceret de administrative byrder for erhvervslivet med 26 pct. og har dermed opfyldt sit reduktionsmål.⁶ Det skal dog hertil bemærkes, at det har været anfægtet, hvorvidt visse af de udregnede lettelser reelt udgør en besparelse for virksomhederne⁷. Endvidere bør man være opmærksom på, at nye regler og systemer, som eksempelvis indførelsen af digitale løsninger, også er med til at skabe nye udfordringer for skatteborgerne, heriblandt ukyndige IT-brugere. Under alle omstændigheder må resultaterne dog siges at være fremskridt.

At Skatteministeriet gennem de seneste år har foretaget ændringer til gavn for skatteyderne er indiskutabelt, f.eks. er det positivt, at man har afskaffet revisionspligten for de mindste virksomheder, hævet grænsen for registrering af moms, indført en lang række digitale løsninger til skatteindberetninger etc. Endvidere er det positivt, at Skatteministeriet har flere forenklinger og afbureaukratiseringer i støbeskeen, og at Folketinget netop har vedtaget en ny og mere overskuelig selskabslovgivning.⁸

⁴ Se <http://www.skm.dk/love/>

⁵ Se <http://borsen.dk/okonomi/nyhed/167705/>

⁶ Se <http://www.skm.dk/public/billeder/presse/kampagner/forenkling/amvab2008.pdf>

⁷ Se f.eks. <http://www.erhvervsbladet.dk/erhvervs klima/virksomheder-maerker-ikke-regelforenkling>

⁸ Se <http://www.skm.dk/public/dokumenter/presse/kampagner/afbureaukratiseringsplanen.pdf>

Det er dog væsentligt at fastholde, at Skatteministeriets bestræbelser grundlæggende ikke har reduceret omfanget af lovgivningen eller mindsket kompleksiteten. Dette skyldes for så vidt ikke manglende vilje hos lovgiver, men er snarere et udtryk for den generelle udvikling på skatteområdet, der går mod en mere differentieret skattebyrde, globalisering og adfærdsregulering gennem skattelovgivning.⁹ I forsøget på skatteforenkling kæmper man altså en ofte ulige kamp mod vedvarende politiske ønsker om konstant at beskatte nye handlinger og gevinster på nye måder samt mod den stigende internationalisering, der øger risikoen for skattetænkning og aktualiserer EU-retlige problemstillinger.

Regelforenkling og afbureaukratisering handler derfor ikke blot om at forsimple en i forvejen detaljeret og uigennemskuelig beskatning, men i høj grad også om at tænke retssikkerheden ind i selve lovgivningsprocessen. Det er væsentligt, at politikerne har denne pointe in mente ved fremtidige lovændringer, da tidens politiske debat er præget af en tendens til at betragte beskatning som et instrument til at løse samfundsproblemer såsom livsstilssygdomme, trafikbelastning, social ulighed og endog globale klimaforandringer. Politiseringen af skatteområdet har i sammenhæng hermed den yderligere negative effekt, at skattelovsændringer - som man kender det fra andre politiske områder - i stigende grad hastebehandles i bestræbelserne på at opnå hurtige og synlige resultater. Dette var bl.a. tilfældet for forårets skattereform, hvor de berørte organisationer kun fik 6 dage til at gennemgå og kommentere det meget omfattende lovforslag. På den baggrund er det nærliggende at antage, at kommende skattelove vil bidrage til at komplicere retsområdet for borgere og virksomheder.

SKAT følger ikke Landsskatterettens afgørelser

Der er gennem længere tid fremkommet kritik fra bl.a. Foreningen Registrerede Revisorer og Advokatrådet af SKATs indstilling til, hvorvidt man som administrativ myndighed er forpligtet til at følge Landsskatterettens afgørelser.¹⁰ Retstilstanden er, at Landsskatteretten i henhold til skatteforvaltningsloven er øverste administrative rekursmyndighed i forhold til afgørelser fra SKAT, og at Skatteministeren med hjemmel i samme lov er bemyndiget til ved domstolene at få prøvet afgørelser fra Landsskatteretten, som man anser for forkerte.¹¹ Til trods for dette kan der spores en tendens hos SKAT til ikke at anse sig juridisk forpligtet til at anmode Skatteministeren om at indbringe tabte sager for domstolene, samtidig med at man ikke nødvendigvis indretter den fremtidige skattepraksis efter sådanne afgørelser.¹²

⁹ Se hertil <http://www.skm.dk/publikationer/udgivelser/1687/1688/>

¹⁰ Se f.eks. <http://epn.dk/samfund/politik/article1803687.ece>

¹¹ Se særligt skatteforvaltningsloven §§ 14 og 49

¹² Se <http://epn.dk/samfund/politik/article1806224.ece>

Den ovenfor skitserede holdning hos SKAT indebærer åbenlyse retssikkerhedsmæssige betænkeligheder, idet borgerne og virksomhederne ikke opnår den fornødne forudsigelighed og klarhed i forhold til SKATs praksis. Hertil kommer, at synspunktet formentlig er i strid med lovgivningen og SKATs egne regler på området. Af SKATs juridiske vejledning¹³ på området fremgår det nemlig, *at SKAT ikke har hjemmel til at ændre Landsskatterettens afgørelser, men i stedet må ministeren indbringe en afgørelse for domstolene for derigennem at markere, at hidtidig praksis indtil videre opretholdes af skattemyndighederne.*

I vejledningen henvises der imidlertid også til en dom¹⁴, der omhandler et tilfælde, hvor Skatteministeriet angiveligt ved en fejl havde undladt at indbringe en afgørelse fra Landsskatteretten for domstolene, men inden rimelig tid havde offentliggjort en meddelelse om, at ministeriet ikke var enig i afgørelsen, og at den næste tilsvarende afgørelse ville blive indbragt for domstolene. Sagsøgeren kunne derfor under disse omstændigheder ikke støtte ret på den ikke-indbragte afgørelse fra Landsskatteretten. Det er væsentligt at bemærke, at Højesteret lægger afgørende vægt på, at domstolsprøvelse på grund af en fejl undtagelsesvist ikke blev foretaget, hvorfor dommen ikke kan anvendes til at legitimere en administrativ praksis, hvorefter man efter eget skøn ikke indbringer - men blot ignorerer - afgørelser fra Landsskatteretten, som man er uenige i.

Når SKAT alligevel i visse tilfælde vælger at se bort fra en praksis fastlagt af Landsskatteretten, synes dette at ske med henvisning til, at visse af Landsskatterettens afgørelser ikke har den fornødne retskildemæssige værdi. F.eks. synes det at være afgørende for SKAT, om en afgørelse fra Landsskatteretten er offentliggjort, hvilket tilsyneladende skulle være med til at øge præjudikatsværdien af en afgørelse. Er afgørelsen derimod ikke offentliggjort, vil præjudikatsværdien efter SKATs praksis afhænge af, om afgørelsen er af konkret betydning, hvilket er tilfældet, hvis der har været sparsom sagsoplysning, hvis der har været usikkerhed om den nærmere begrundelse, eller hvis sagen har drejet sig om faktiske spørgsmål.¹⁵

Uanset SKATs holdning må det dog være gældende ret, at en underordnet myndighed er bundet af en overordnet myndigheds afgørelse.¹⁶ I tilknytning hertil må det følgelig gælde, at den retskildemæssige værdi af en afgørelse vil afhænge af myndighedens interne placering.¹⁷ Adgangen til at ændre en praksis, herunder at ændre en praksis fastlagt af Landsskatteretten, må med udgangspunkt heri antages at være begrænset til tilfælde, hvor der er indtruffet en radikal ændring af forholdene. Er en sådan radikal ændring ikke indtruffet, findes der herefter

¹³ Se <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=130475&vld=202321&i=113#i130475>

¹⁴ SKM2006.483.HR

¹⁵ Skatteproces (2002) s. 57

¹⁶ Lærebog om indkomstskat (2007) s. 116

¹⁷ Skatteproces (2002) s. 52

kun to muligheder for at ændre en afgørelse truffet af Landsskatteretten: domstolsprøvelse eller en lovændring.¹⁸

Det er væsentligt at bemærke i relation til ovenstående, at afgørelser fra Landsskatteretten efter skattemyndighedernes praksis kun sjældent indbringes for domstolene.¹⁹ Baggrunden herfor er hensynet til skatteydernes retssikkerhed og Landsskatterettens autoritet.²⁰ Derfor er det også problematisk, hvis SKAT ikke i tilstrækkelig grad anser Landsskatterettens afgørelser for bindende, fordi man i så fald undergraver Landsskatterettens autoritet og dermed ikke skaber den ønskelige retssikkerhed for borgerne. Desuden risikerer man at krænke den lighedsgrundsætning, der gælder for hele forvaltningen, og som bl.a. sikrer, at borgerne kan støtte ret på SKATs generelle praksis, herunder den del der fastlægges af Landsskatteretten.

Overordnet må det antages at ville få alvorlige retssikkerhedsmæssige konsekvenser, hvis borgerne, selskaberne og de professionelle aktører ikke kan regne med, at Landsskatterettens praksis følges af SKAT. Således er det af afgørende betydning, at det fremover indskræpes overfor SKAT, at dets lemfældige syn på Landsskatterettens afgørelser ikke kan opretholdes, så det ikke med tiden udmønter sig i en uholdbar og retssikkerhedsmæssige betænkelig administrativ praksis.

Omkostningsgodtgørelsen afskaffet for selskaber

SKATs praksis med hensyn til at se bort fra Landsskatterettens afgørelser skal ses i sammenhæng med den lovændring, som blev vedtaget i år, ifølge hvilken omkostningsgodtgørelsen for udgifterne til skattesager ved Landsskatteretten blev ophævet for selskaber og fonde mv.²¹ Lovændringen medførte afskaffelse af den ordning, hvorefter alle skatteydere kunne få alle udgifter til professionel bistand i forbindelse med en skattesag retur, hvis de fik helt eller delvist medhold, mens skatteyderen i modsat fald blev ydet en godtgørelse på halvdelen af udgifterne til sagkyndig bistand. Efter lovændringen står selskaberne tilbage med muligheden for at fradrage deres udgifter til sagkyndig bistand efter de almindelige regler²², dvs. at den nye retstilstand reelt betyder, at selskaberne skal betale 75% af udgiften til sagkyndig bistand i forbindelse med en skattesag, og det selvom Landsskatteretten giver skatteyderen medhold.

I sig selv er ovennævnte forslag retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, da det forringer - særligt mindre - virksomheders adgang til at klage over en afgørelse truffet af skattemyndighederne. Derfor har forslaget da også været kritiseret af en lang række foreninger, heriblandt Foreningen

¹⁸ Lærebog om indkomstskat (2007) s. 118

¹⁹ Se TfS 1993.204 og TfS 1997.737

²⁰ Skatteretten 3 (2006) s. 672

²¹ L 2009 525 § 15, nr. 7 om ændring af skatteforvaltningslovens § 53

²² Ligningslovens § 7Q

af Statsautoriserede Revisorer, Dansk Erhverv, Danske Advokater og Advokatrådet.²³ Set i lyset af SKAT's modvilje mod den bindende virkning af Landsskatterettens afgørelser, må afskaffelsen af omkostningsgodtgørelsen så meget desto mere anses for bekymrende. SKATs praksis tvinger jo undertiden virksomhederne ud i en situation, hvor de er nødsaget til at påklage SKAT's afgørelser til Landsskatteretten for at kunne støtte ret på en praksis, som selv samme klageinstans ellers allerede har fastlagt. En sådan praksis må antages at ville krænke virksomhederne, der på den måde kommer til at lide direkte økonomisk tab som følge af SKATs betænkelige retsopfattelse, hvilket næppe har været overvejet eller tilsigtet af SKAT.

Endvidere er det beklageligt, at afskaffelsen af omkostningsgodtgørelsen på ingen måde harmonerer med udfaldene af sagerne ved Landsskatteretten. Tværtimod viser de seneste tal fra Landsskatterettens årsrapport for 2008²⁴, at skatteyderen fik helt eller delvist medhold i 37,6% af Landsskatterettens indkomstkattesager. For vurderingssagerne samt moms-, afgifts- og toldsagerne er tallene henholdsvis 63,6% og 30,5%. Disse tal viser tydeligt, at man ved afskaffelsen af omkostningsgodtgørelsen ikke tog højde for, i hvor stort et omfang Landsskatteretten rent faktisk ændrer skattemyndighedernes afgørelser. Retssikkerhedsmæssigt er dette uholdbart, da tallene klart illustrerer et behov hos borgerne og virksomhederne for en rimelig og effektiv adgang til at klage over skattemyndighedernes afgørelser, der ofte er fejlagtige.

Opretholdelse af en rimelig og effektiv klageadgang for borgeren er ydermere nødvendig som modvægt til skattemyndighederne, som typisk vil have langt flere ressourcer og kan trække på større sagkundskab end klager. Hertil skal lægges, at SKAT har adgang til at indbringe sager over sig selv, ved at Skatteministeriet indbringer en sag for domstolene, samt at Skatteministeriet har vid adgang til at gøre nye spørgsmål og anbringender gældende i sådanne retssager, hvilket må antages at mindske skatteyderens tilskyndelsen til at føre retssager, selvom han har en god sag.²⁵ Denne tilstand stiller skatteyderen i ulige situation overfor SKAT.

Afslutningsvist skal det nævnes, at Landsskatterettens brugertilfredshedsundersøgelse for 2007/2008²⁶ viser en overvejende tilfredshed med sagsbehandlingen, og således har langt størstedelen af klagerne fået et positivt indtryk af Landsskatteretten. Et sådant resultat er glædeligt, da det tillige udtrykker en tilfredsstillende grad af retssikkerhed for borgeren i klagesituationen. Det må dog desværre forventes, at andelen af tilfredse klager vil dale efter

²³ Se kritikken i høringssvaret fra Danske Advokater <http://www.skm.dk/public/dokumenter/hoeringssvar/slik/danskeadv.pdf> samt

<http://www.dinepenge.dk/skat/artikel/nu-skal-koste-penge-vinde-over-skattevaesnet>

²⁴ Se <http://www.landsskatteretten.dk/public/dokumenter/aarsrap2008.pdf>

²⁵ Se nærmere herom Poul Bostrup i Proceduren (2009) samt skatteforvaltningsloven § 49

²⁶ Se <http://www.landsskatteretten.dk/public/dokumenter/Brugertilfredshed08.pdf>

afskaffelsen af omkostningsgodtgørelsen, eftersom de økonomiske omkostninger ved klagen sandsynligvis spiller en ikke uvæsentlig rolle ved vurdering af, om man overordnet er tilfreds med behandlingen.

Konklusion

SKATs opfattelse af at man ikke ser sig juridisk forpligtet til at følge Landsskatterettens afgørelser, må antages at være i strid med gældende ret og desuden skadelig for retssikkerheden. Det anbefales derfor, at skatteministeren straks tager initiativ til at præcisere administrativ praksis, så Landsskatterettens autoritet respekteres.

Afskaffelsen af omkostningsgodtgørelsen for selskaber mv. forringer klageadgangen, og det må antages, at reglen i visse tilfælde vil tvinge selskaber, der ikke har økonomi til at føre en skattesag, til at leve med og acceptere ukorrekte eller tvivlsomme afgørelser. Ydermere er det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at forringe klageadgangen i en situation som den nuværende, hvor SKATs administration må antages at være i strid med gældende ret og i vidt omfang behæftet med fejl. Det anbefales derfor, at omkostningsgodtgørelsen genindføres for selskaber mv.

I tillæg til ovenstående anbefales det, at der nedsættes et retssikkerhedsudvalg med henblik på mere generelt at vurdere, hvorledes man bør indrette lovgivningen og skatteforvaltningen. Udvalget bør som udgangspunkt vurdere, hvorledes man kan simplificere og minimere den nuværende lovgivning, samt hvorledes man i fremtiden bør indrette skattesystemt i Danmark for bedst muligt at opnå overskuelighed og gennemsigtighed for borgeren og dermed den fornødne retssikkerhed. Udvalget bør endvidere have fokus på retssikkerheden ved skattemyndighedernes sagsbehandling, herunder ved at reducere antallet af fejl hos skattemyndighederne, sikre en enkel, effektiv og økonomisk klageadgang samt nedbringe sagsbehandlingstiden.