

SKATTELOVGIVNINGENS OMFANG OG KOMPLEKSITET

Af Mette Juul | December 2017

Indhold

Executive Summary	2
1. Indledning	4
2. Omfanget af gældende regler på skatteområdet	5
2.1 Love og bekendtgørelser	5
3. Lovændringer og høringsfrister	6
3.1 Lovforslag	6
3.2 Høringsfrister	8
3.2.1 Høring af lovforslag	9
3.2.2 Høring om styresignaler	16
4. Norsk og svensk praksis vedrørende lovforslag	17
5. Retspraksis	18
5.1 Domme og afgørelser fra administrative klageinstanser	18
5.2 Bindende svar	19
6. Cases	20
6.1 Zig zag lovgivning	20
6.2 Problemer ved korte høringsfrister	22
6.3 Omskiftelig praksis fra SKAT og Skatterådet	22
7. Konklusion	24
8. anbefalinger	24



Om forfatteren:



Af skatteadvokat **Mette Juul**

Mette er skatteadvokat i Justitia og beskæftiger sig primært med retssikkerhedsmæssige aspekter af skatteretten. Hun er cand.jur. og advokat og har tillige en mastergrad i skatteret. Hun har en baggrund i revisionsbranchen, hvor hun har været partner og leder af afdelinger med speciale i moms og afgifter. Mette har endvidere arbejdet som advokat i Plesner, hvor hun var beskæftiget med retssager og klagesager inden for skatteområdet.

✉ mette@justitia-int.org

☎ 30868504

🐦 @MetteCJuul

Executive Summary

Et komplekst og omfattende regelgrundlag kan sammen med en ustabil skattelovgivning medføre, at både borgere, virksomheder og SKATs egne medarbejdere kan have vanskeligt ved at vide sig sikre på, hvilke regler der gælder, og hvordan reglerne skal forstås. Det skaber en retssikkerhedsmæssigt bekymrende uklarhed og uforudsigelighed om regelgrundlaget, som kan ramme både virksomheder og borgere med u hensigtsmæssigt store økonomiske konsekvenser. På samme vis er længden af høringsfrister for ny lovgivning og nye retningslinjer, såsom styresignaler, retssikkerhedsmæssigt afgørende i en demokratisk proces og i en retsstat som den danske, for at sikre, at ny lovgivning og praksis ikke får utilsigtede konsekvenser.

Justitia har derfor i nærværende analyse foretaget en gennemgang og opgørelse af mængden af skattelovgivningen og hyppigheden af lovændringer for perioden 2007-2017. Gennemgangen omfatter både en opgørelse over ændringer i love, bekendtgørelser og styresignaler, og en opgørelse over mængden af domme, administrative afgørelser og bindende svar.

Analysen viser, at reguleringen på skatteområdet både er kompleks og omfangsrig. I dag består reguleringen af i alt 696 love, bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger. Over en 10-årig periode (fra folketingsårene 2007/08 til 2016/17) er der således blevet fremsat 261 lovforslag på Skatteministeriets område, og disse omfatter ændringer i intet mindre end 1.197 love. Det gør Skatteministeriet til det ministerium, som i syv ud af de ti år har fremsat flest lovforslag. I samme periode er der alene sket ophævelse af seks skatte- og afgiftslove¹ (opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke medregnet). Herudover afsiger domstolene mere end 300 domme i gennemsnit årligt, klageinstanserne flere tusinder af afgørelser, ligesom SKAT og Skatterådet giver mere en 4.000 bindende svar om året.

Analysen viser videre, at Skatteministeriet i perioden har haft et stort antal høringsfrister, som langt fra har levet op til anbefalingen fra Folketingets Præsidium om en høringsfrist på minimum 28 dage. I perioden 2007-2011 var det således næsten alle lovforslag, som blev sendt i høring med en kortere frist end den anbefalede, mens det i perioden fra 2011-2016 gjaldt for ca. 40 % af lovforslagene. Også når det gælder de administrativt udstedte styresignaler, er høringsfristerne for korte. Korte høringsfrister er problematiske, fordi de ikke giver virksomheder og rådgivere den fornødne tid til at sætte sig ind i det foreslåede regelsæt med den konsekvens, at de ikke på tilstrækkelig vis bliver inddraget i forberedelsen af nye regler.

Analysen indeholder cases og eksempler på, hvilke konsekvenser korte høringsfrister og et omfattende og ustabilt regelgrundlag får for skatteydere.

¹ Lov om boligopsparing, jf. lovbekendtgørelse nr. 107 af 21. februar 2005, Lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer, jf. lov nr. 529 af 17. juni 2008, Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer, jf. lov nr. 247 af 30. marts 2011, Lov om afgift af mineralvand mv., jf. lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012, Lov om afgift af husstandsomdelte reklamer, jf. lov nr. 1228 af 18. december 2012, Lov om investeringsfonds, jf. lov nr. 1152 af 7. oktober 2014.

For at styrke retssikkerheden på skatteområdet og sikre et stabilt og forudsigeligt skattemiljø anbefales bl.a., at der ved lovændringer i højere grad gøres brug af udvalg med inddragelse af eksterne eksperter og praktikere, samt at praktikere i højere grad inddrages i udformningen af nye styresignaler. Endvidere anbefales det, at både lovforslag og udkast til styresignaler har en høringsfrist på over 28 dage.

1. Indledning

En stabil, overskuelig og gennemsigtig skattelovgivning er afgørende for at sikre, at skatteyder kan navigere efter lovgivningen og til enhver tid vide sig sikker på, hvilke regler der gælder, så der ikke opstår tvivlsspørgsmål, og så skatteyder ikke utilsigtet overtræder lovgivningen. Tilsvarende er det nødvendigt for, at SKATs egne medarbejdere kan administrere reglerne korrekt.

I maj 2003 etablerede daværende skatteminister Svend Erik Hovmand (V) et "sekretariat for regelforenklings" med det formål at sætte gang i en række forenklingsinitiativer på Skatteministeriets område.² Også af det nuværende regeringsgrundlag for VLAK-regeringen fremgår det, at "Regeringen ønsker, at flere kan forstå deres egen skatteberegning, og vil arbejde for at forenkle skattelovgivningen."³

Revisorer, advokater og virksomheder har ligeledes i årevis efterspurgt enklere regler og færre regelændringer. I 2014 udtalte en skatteadvokat, at "skattesystemet er blevet så kompliceret, at danskerne slet ikke kan forudsige, hvad de skal betale i skat, hvilket skader retssikkerheden, fordi reglerne hverken er klare, forståelige eller gennemsikkelige."⁴ I 2016 påpegede FSR-danske revisorer, at "et kludetæppe af skatteregler giver besvær for virksomhederne", og at "virksomhederne må søge sparring hos skattespecialister for at sikre, at de lever op til reglerne og betaler den skat, de skal."⁵

På skatteområdet gælder det i medfør af grundlovens § 43, at skatter og afgifter kun kan indføres og ændres ved lov. Dette sætter begrænsninger for, hvad der administrativt kan gennemføres, og har derfor som konsekvens, at der vil være forholdsmæssigt mange lovforslag på Skatteministeriets område.

Trods dette må der på baggrund af de tidligere politiske intentioner, eksperter og praktikerer opfordringer stilles spørgsmålstejn ved, om der i dag i reguleringsmekanismen på skatteområdet eksisterer den rette balance mellem hensynet til opkrævning af skatter og afgifter på den ene side og hensynet til skatteydere retssikkerhed på den anden. En prioritering og problemstilling som også afspejles i en udtalelse fra tidligere departementschef i Skatteministeriet, Peter Loft⁶:

"Initiativet [red. til en lovændring] udgår som regel fra Skatteministeriets embedsmænd, der bliver opmærksomme på et problem, en utilsigtet virkning, et behov for opdatering eller et egentligt hul, og oplægget til initiativet udarbejdes af de samme personer. Det siger næsten sig selv, at de pågældende personer har fokus på at opretholde det tilsigtede provenu, undgå misbrug eller undgå andre fejl, som de efterfølgende risikerer at få skylden for, hvorimod de problemer, som senere måtte opstå for skatteyderne på grund af disse nye regler, ligger dem mindre på sinde. Den proces, hvorved skatteinitiativer bliver til, er derfor en medvirkende årsag til, at retssikkerheden bliver presset.

² Skatteministeriets forenklingsredegørelse maj 2003

³ Regeringsgrundlaget side 32

⁴ Artikel i Fyns Stiftstidende 13. juni 2014 "Ekspert kritiserer: Skatteregler er uforståelige"

⁵ Undersøgelsen udført af Epinion for FSR – danske revisorer, pressemeddelelse fra FSR – danske revisorer 14.9.2016 "Kludetæppe af skatteregler giver besvær i virksomhederne"

⁶ Behøver det at være så indviklet? – refleksioner over skat af Peter Loft, Gyldendal 2015, 1. udgave

2. Omfanget af gældende regler på skatteområdet

2.1 Love og bekendtgørelser

Det er et grundlæggende princip,⁷ at en retsvildfarelse, herunder ukendskab til loven, ikke fritager for ansvar. Alle skatteydere, det være sig privatpersoner, store som små virksomheder og fonde og foreninger er således forpligtet til at overholde skattelovgivningen uanset dens kompleksitet og volumen. Justitias gennemgang af gældende regler på Skatteministeriets område viser, at den samlede mængde af love, bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger i dag udgøres af i alt 696 love, bekendtgørelser og cirkulærer.

Pr. 2. august 2017 gjaldt følgende antal love, bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger:⁸



Figur 1

En anden opgørelse foretaget af Justitia viser endvidere, at der årligt tilføres et betydeligt antal nye love, bekendtgørelser og styresignaler, jf. figur 2 nedenfor. Årligt vedtages der 20-30 nye love på skatteområdet, mens der udstedes 15-20 bekendtgørelser og omkring 30 styresignaler.⁹

⁷ Oprindeligt det romerretlige princip om ignorantia juris nocet, ignorantia facti non nocet

⁸ Opgjort den 2. august 2017 på retsinformation – www.retsinformation.dk

⁹ Styresignaler er retligt bindende tjenestebefalinger, der har samme retlige status som cirkulærer.

Folketingsår	Nye love ¹⁰	Årstal	Nye bekendtgørelser ¹¹	Nye styresignaler ¹²
2016-17	25	2017 (tom. 14.9.17)	14	27
2015-16	25	2016	13	35
2014-15	27	2015	19	43
2013-14	15	2014	19	38
2012-13	19	2013	33	28
2011-12	33	2012	27	25
2010-11	24	2011	17	35
2009-10	31	2010	8	31
2008-9	31	2009	18	73
2007-08	34	2008	6	Styresignaler anvendtes ikke før 2009

Figur 2

Mange og hyppige regelændringer indebærer den risiko, at det dels kan være vanskeligt for skatteyderen at gennemskue lovgivningen og dels holde sig ajour med den gældende regulering.

3. Lovændringer og høringsfrister

3.1 Lovforslag

Justitia har foretaget en opgørelse af antallet af fremsatte lovforslag fra Skatteministeriet i folketingsårene fra 2007/08 til og med 2016/17, jf. figur 3.¹³ Der er fremsat mellem 16 og 43 lovforslag pr. år. Et lovforslag kan imidlertid dække over ændringer i et betydeligt større antal skatte- og afgiftslove – i nogle år hen ved 200 lovændringer. F.eks. indeholdt lovforslag L64, som blev fremsat i folketingsåret 2014/15, ændringer af i alt 34 skatte- og afgiftslove.¹⁴ I perioden 2007/08 til 2010/11, under en borgerlig regering, blev der fremsat 127 lovforslag, som vedrørte ændringer i 515 love, mens de tilsvarende tal for 2011/12-2014/15 under en socialdemokratisk ledet regering, er 90 og 486.

¹⁰ Opgjort den 14. september 2014 ved søgning på folketingets hjemmeside under lovforslag med status vedtaget - dokumentlister/lovforslag/skatteministeriet. Tal hidrørende fra hhv. 1. og 2. samling er lagt sammen. Tallene stemmer ikke med de oplyste tal over fremsatte lovforslag, eftersom ikke alle lovforslag vedtages i samme folketingssamling, som de er fremsat i første gang, og nogle lovforslag vedtages slet ikke. Et vedtaget lovforslag kan ændre i flere love, jf. nærmere afsnit 3.1

¹¹ Optalt på retsinformation [www.retsinformation](http://www.retsinformation.dk) via ministerieindgang. Angivelsen af årstal på bekendtgørelsen har været bestemmende for, til hvilket år bekendtgørelsen er henregnet.

¹² Opgjort den 14. september 2017 på www.skat.dk

¹³ Optællingen er foretaget på baggrund af oplysninger på Skatteministeriets ministeriets hjemmeside: skatteministeriet/love/lovforslag Optællingen inkluderer formelt fremsatte lovforslag, som har fået et LFS nummer, hvad enten de er fremsat af regeringen, eller af et ikke regeringsbærende parti. Hvor en lovændring ændrer en lov, der ændrer flere love, er den pågældende lovændring alene medtalt som én lovændring. Love, der ophæver love, er medtaget.

¹⁴ Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om afgift af lønsum mv., momsloven, lov om afgift af naturgas og bygas, spiritusafgiftsloven og forskellige andre love.

REGERING	FOLKETINGÅR	ANTAL LOVE	ANTAL FORESLÅEDE LOVÆNDRINGER
VK	2007 - 2008	43	168
	2008 - 2009	32	183
	2009 - 2010	29	90
	2010 - 2011	23	74
	4 årig regeringsperiode	127	515
S-R-SF & S-R	2011 - 2012	28	133
	2012 - 2013	19	138
	2013 - 2014	16	84
	2014 - 2015	27	131
	4 årig regeringsperiode	90	486
V & VLAK	2015 - 2016	23	100
	2016 - 2017	21	96
	2 årig regeringsperiode	44	196

Figur 3

I samme periode er der alene sket ophævelse af seks skatte- og afgiftslove (opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke medregnet).¹⁵ To blev ophævet under en borgerlig regering, mens fire blev ophævet under en regering ledet af Socialdemokratiet, jf. bilag 1.

En sammenligning med andre danske ministerier viser, at Skatteministeriet fremsætter betydeligt flere lovforslag end øvrige ministerier, jf. figur 4 nedenfor.¹⁶ I 7 ud af 10 år er Skatteministeriet det ministerium, som har fremsat flest lovforslag. Renses Justitsministeriets tal frem til 2014 for lovforslag vedrørende udlændingelovgivningen, som i 2015 blev overflyttet til det daværende Udlændinge-, Integrations- og Boligministerium, nu Udlændinge- og Integrationsministeriet, har Justitsministeriet i perioden fremsat 285 lovforslag, hvilket med 302 lovforslag gør Skatteministeriet til det ministerium, der i perioden har fremsat flest forslag.

¹⁵ Lov om boligopsparing, jf. lovbekendtgørelse nr. 107 af 21. februar 2005, Lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer, jf. lov nr. 529 af 17. juni 2008, Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer, jf. lov nr. 247 af 30. marts 2011, Lov om afgift af mineralvand mv., jf. lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012, Lov om afgift af husstandsdelte reklamer, jf. lov nr. 1228 af 18. december 2012, Lov om investeringsfonds, jf. lov nr. 1152 af 7. oktober 2014.

¹⁶ Tallene er udsøgt på retsinformation den 15. august 2017. I søgefunktionen er der søgt på hoveddokument=lovforslag, dokumenttype=lovforslag. Herefter er indtastet kalenderår fra 2007 til 2016 på alle de oplistede ministerier. Nogle ministerier er nedlagt, etableret eller lagt sammen i perioden. En fuldstændig sammenligning er derfor ikke mulig.

Ministerium	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	I alt
Beskæftigelsesministeriet	19	19	20	27	20	22	12	28	23	11	201
Børne- og socialministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	9
Energi- Forsynings- og Klimaministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	12	10	22
Erhvervs- og Vækstministeriet	0	0	0	0	13	27	21	22	14	8	105
Erhvervsministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	10
Finansministeriet	6	6	7	5	11	7	8	8	8	8	74
Forsvarsministeriet	1	1	0	0	0	5	5	2	3	4	21
Justitsministeriet	29	29	26	32	26	44	44	25	25	28	308
Kirkeministeriet	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2	3
Kulturministeriet	8	6	7	4	3	8	8	5	4	4	57
Miljø- og fødevarerministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	9	14	23
Ministeriet for Børn, Undervisning og Ligestilling	0	0	0	0	0	0	0	0	4	10	14
Skatteministeriet ¹⁷	49	31	33	25	38	19	16	34	28	29	302
Social- og Indenrigsministeriet	0	0	0	0	0	0	0	1	13	13	27
Statsministeriet	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Sundheds- og Ældreministeriet:	0	0	0	0	0	0	0	0	15	5	20
Transport- og Bygningsministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	15	5	20
Transport-, Bygnings- og Boligministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	10
Udenrigsministeriet	1	0	2	1	3	2	3	1	3	1	17
Uddannelse- og Forskningsministeriet	0	0	0	0	0	0	3	6	5	6	20
Udlændinge- og Integrationsministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15	15
Udlændinge-, Integrations- og Boligministeriet	0	0	0	0	0	0	0	1	24	9	34
Undervisningsministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	4
Økonomi- og Indenrigsministeriet	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	9
I alt	113	95	95	94	114	134	120	134	205	224	1.328

Figur 4

3.2 Høringsfrister

Høringsfrister er vigtige for retssikkerheden, idet en lang høringsfrist er med til at sikre højere kvalitet og transparens i lovgivningen. Høring giver eksterne eksperter og interessenter mulighed for at komme til orde og rådgive om de lovforslag, der berører deres forhold. Dette er en vigtig del af den demokratiske proces og er med til at sikre, at ny lovgivning ikke får utilsigtede konsekvenser i praksis. Det er derfor væsentligt, at høringsfristen har en sådan længde, at den ikke forekommer illusorisk.

¹⁷ Stemmer ikke med tallene i figur 3, da figur 3 vedrører fremsatte lovforslag i folketingsår, mens figur 4 vedrører kalenderår.

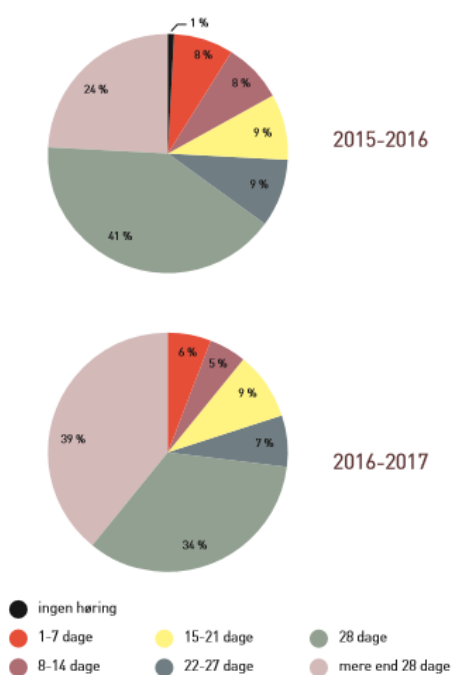
I tilfælde, hvor et lovforslag ikke forinden fremsættelsen har været sendt i almindelig høring, bør der medtages en begrundelse herfor.¹⁸ Folketingets Formand har på vegne af Folketingets Præsidium i et brev til statsministeren understreget vigtigheden af, at de hørte parter har mulighed for at udarbejde et fyldestgørende svar, og henstiller, at ministerierne tilstræber frister på ikke under 4 uger [red. 28 dage].¹⁹

Om høringer, der skal foretages med hensyn til forslag, der knytter sig til finansloven, er udgangspunktet ifølge Justitsministeriets vejledning, at sådanne forslag så vidt muligt sendes i høring efter de sædvanlige retningslinjer. Kan dette ikke lade sig gøre, f.eks. fordi et forslag ønskes behandlet hurtigt med henblik på ikrafttræden ved årsskiftet, bør høringen foretages samtidig med fremsættelsen. Der vil i praksis normalt blive tale om en kort høringsfrist.²⁰

3.2.1 Høring af lovforslag

Advokatsamfundets høringsundersøgelse²¹ fra 2017 viser, at hver fjerde af de lovforslag, som er sendt i høring i folketingsåret 2016/2017, ikke overholder anbefalingen om en høringsfrist på mindst 28 dage. Der er sket en positiv udvikling i forhold til folketingsåret 2015/2016, idet andelen af høringsager med frist på 28 dage og derover er steget fra 65% til 73%. Samtidig er andelen af høringsager med de allerkorteste frister på 14 dage og derunder faldet fra 17% til 11%.

PROCENTVIS FORDELING AF FRISTER



¹⁸ Brev fra Advokatrådet fra november 2013 fra justitsministeren, refereret i Advokaten 6 af 22.8.2017 "Tid og transparens, tak"

¹⁹ Brev af 28. januar 2016 fra Folketingets formand til statsministeren, Udvalget for Forretningsordenen 2015-16 UFO Alm.del Bilag 29

²⁰ Justitsministeriets Vejledning nr. 9801 af 3/6/2005 om lov kvalitet

²¹ Advokatsamfundets høringsundersøgelse 2017

Figur 5 – kilde: Advokatsamfundets høringsundersøgelse

Justitia har foretaget en tilsvarende opgørelse for Skatteministeriet for folketingsårene 2007/08 til 2016/17.²² Opgørelsen viser, at der for Skatteministeriets vedkommende er en betydelig større andel af lovforslagene, som har en høringsfrist på under 28 dage sammenlignet med det samlede gennemsnit, som opgjort af Advokatsamfundet, jf. figur 6.²³ I bilag 1 ses høringsfristerne for alle lovforslag vedrørende skatte- og afgiftsområdet for hele perioden 2007/08 til 2016/17. Lovforslag, der ikke har været i høring, eller hvor oplysninger om høringsfrister ikke har været tilgængelige, er ikke medregnet ved opgørelsen af høringsfrister under og over 28 dage.

²² Opgjort den 19. august 2017 på baggrund af lovforslag omtalt på Skatteministeriets hjemmeside, og som er angivet med L nummer: skatteministeriet/love/lovforslag. Beregning af fristen er sket på grundlag af de datoer, som Skatteministeriet har oplyst i det udsendte høringsbrev. Hvor dato ikke er angivet i høringsbrevet, regnes primært med den dato, hvortil høringsvarene henviser, sekundært med den oplyste publiceringsdato på høringsportalen.dk. Ved beregning af det antal dage, som et lovudkast har været sendt i høring, er ikke medregnet datoen for udsendelse af lovudkastet, men dagen for høringsfristens udløb er medregnet. Der er taget højde for skudår i 2016, 2012 og 2008. Lovforslag, der har været sendt i høring ad to omgange, er medregnet som to lovforslag. Love vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster indgår ikke, da disse sædvanligvis ikke sendes i høring. Lovforslag, der ikke har været sendt i ekstern høring, indgår ikke. Det gør de få lovforslag, hvor høringsfristen ikke kan ses på hverken Skatteministeriets hjemmeside og høringsportalen, heller ikke. Lovforslag benævnt med A, B mv. er alene medtaget én gang. Genfremsættelser er medtaget. Antallet af lovforslag, som indgår i figur 6, stemmer derfor ikke med antallet af lovforslag angivet i figur 3.

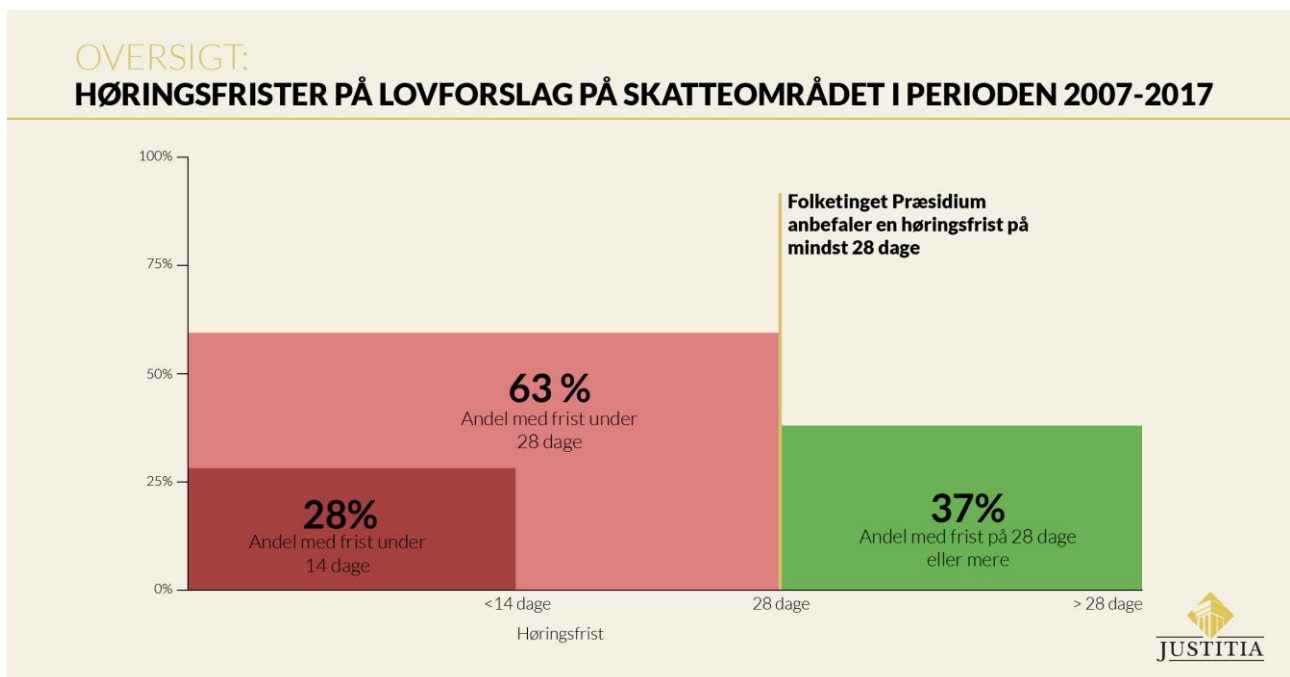
²³ Ved sammenligningen må der dog tages et vist forbehold for, at den af Advokatsamfundet anvendte metode muligvis ikke er identisk med den af Justitia anvendte metode.

Folketingsår	Høringsfrister	Skatteministeriet	Samlet iflg. Advokatsamfundets undersøgelse
Folketingsår 2016/2017 (20 høringer)	Andel med frist under 28 dage (8)	40%	27%
	Andel med frist på 28 dage eller mere (12)	60%	73%
	Andel med frist under 14 dage (3)	15%	11%
Folketingsår 2015/16 (27 høringer)	Andel med frist under 28 dage (15)	56%	35%
	Andel med frist på 28 dage eller mere (12)	44%	65%
	Andel med frist under 14 dage (4 - heraf har 2 tidligere været i høring)	15%	17%
Folketingsår 2014/15 (25 høringer)	Andel med frist under 28 dage (6)	24%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (19)	76%	
	Andel med frist under 14 dage (2 – heraf har 1 tidligere været i høring)	8%	
Folketingsår 2013/14 (16 høringer)	Andel med frist under 28 dage (5)	31%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (11)	69%	
	Andel med frist under 14 dage (3)	19%	
Folketingsår 2012/13 (16 høringer)	Andel med frist under 28 dage (12)	75%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (4)	25%	
	Andel med frist under 14 dage (5)	31%	
Folketingsår 2011/12 (23 høringer)	Andel med frist under 28 dage (13)	57%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (10)	43%	
	Andel med frist under 14 dage (10)	43%	
Folketingsår 2010/11 (15 høringer)	Andel med frist under 28 dage (12)	80%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (3)	20%	
	Andel med frist under 14 dage (6)	40%	
Folketingsår 2009/10 (19 høringer)	Andel med frist under 28 dage (19)	100%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (0)	0%	
	Andel med frist under 14 dage (8)	42%	
Folketingsår 2008/09 (26 høringer)	Andel med frist under 28 dage (22)	85%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (4)	15%	
	Andel med frist under 14 dage (15)	58%	
Folketingsår 2007/8 (24 høringer)	Andel med frist under 28 dage (20)	83%	
	Andel med frist på 28 dage eller mere (4)	17%	
	Andel med frist under 14 dage (3)	13%	

Figur 6

Opgørelsen viser, at i folketingsårene 2007/08 til 2010/11 havde næsten alle lovforslag på Skatteministeriets område en høringsfrist på under 28 dage. Dertil kommer, at høringsfristen for næsten halvdelen af vedkommende var under 14 dage. I 2013/14 ses et skifte, idet mere end halvdelen af lovforslagene havde en frist på 28 dage eller mere. I 2015/16 og 2016/17 ses dog et tilbageskridt, da mere end halvdelen af lovforslagene havde en frist på under 28 dage i 2015/16, mens andelen var 40% i 2016/17.

For hele perioden ses, at 28% af de fremsatte lovforslag havde en høringsfrist på under 14 dage, og at i alt 63% havde en høringsfrist på under de anbefalede 28 dage.



Figur 7

I 2015 betegnede professor i statskundskab Peter Munk Christiansen det som alarmerende, at kun lidt over halvdelen af de samlede høringer havde en længere høringsfrist end den af Folketingets Præsidium anbefalede.²⁴ Han anså det for en demokratisk ret at blive hørt, når staten påtænker et indgreb i borgeres, virksomheders og myndigheders forhold. Dette synspunkt har i høj grad også relevans inden for Skatteministeriets område.

Der kan dog være velbegrundede forhold, der gør det nødvendigt med en kortere høringsfrist end 28 dage. F.eks. kan der opstå situationer, som begrundet gennemførelse af en egentlig hastelovgivning, for at formålet med lovforslaget ikke forspildes, eller der kan være særlige hensyn at tage til borgere og virksomheder.

²⁴ Artikel i Politiken den 18. december 2015: Ministre skal lytte lidt længere, Udvalget for Forretningsordenen 2015-16 UFO Alm.del Bilag 29

Justitia har derfor undersøgt de enkelte begrundelser for, at visse lovforslag ikke har været sendt i høring, eller at høringsfristen har været under 14 dage, jf. bilag 2. I undersøgelsen indgår 96 lovforslag. Lovforslag, hvor høringsfristen ikke er oplyst, indgår ikke. Det drejer sig om i alt 17 lovforslag. De korte høringsfrister og de manglende høringer kan overordnet set opsummeres således:

- Lovforslaget vedrører **dobbeltbeskatningsaftaler** og lignende internationale aftaler, hvor skatteministeren skal have Folketingets godkendelse af en allerede indgået aftale.
- Lovforslaget er en del af **finansloven**.
- Lovforslaget vedrører overførsel af beløb til **Grønland**.
- Lovforslaget er en del af en større **politisk aftale**.
- Lovforslaget er en genfremsættelse af et **tidligere fremsat lovforslag**, der har været i høring, eller der er tale om en supplerende høring af et allerede fremsat lovforslag.
- Der er et **særligt hensyn** at varetage, f.eks. ikke at sætte salget af biler i stå.
- Der er tale om en **ukompliceret teknisk ændring**.
- **Ingen begrundelse er angivet** (andet end måske et ønske om et snarligt ikrafttrædelsestidspunkt)

Begrundelserne fordeler sig således:

	Antal	Procent
Dobbeltbeskatningsaftaler	24	25
Finansloven	19	20
Grønland	2	2
Politisk aftale	19	20
Lovforslaget tidligere fremsat / tidligere høring	5	5
Særligt hensyn	1	1
Ukompliceret teknisk ændring	3	3
Ingen begrundelse givet	23	24
I alt	96	100

Figur 8

En fjerdedel af lovforslagene vedrørte således dobbeltbeskatningsaftaler og lignende internationale aftaler, hvor skatteministeren skulle have Folketingets godkendelse af en allerede indgået aftale. Sådanne aftaler sendes ikke i høring, da der er tale om aftaler på statsligt niveau. Næsten halvdelen af lovforslagene

relaterede sig til finansloven og politiske aftaler, hvor der således er opnået enighed på politisk niveau, og hvor der har været en politisk interesse i en snarlig vedtagelse af lovforslaget. For næsten en fjerdedel af lovforslagenes vedkommende gælder, at der ikke er givet nogen begrundelse for, at de ikke har været sendt i høring.

Opgørelsen viser, at der er behov for forbedringer. Når der er tale om politiske aftaler, sådan som f.eks. *forårspakke 2.0*, hvor der blev givet en høringsfrist på 6 dage for 12 lovforslags vedkommende, jf. bilag 2, er det vanskeligt at se begrundelsen for, at der ikke finder en grundigere høring og inddragelse af eksterne parter sted.

Når det gælder lovforslag, der knytter sig til finansloven, vil der ofte være en politisk interesse i at få gennemført lovændringerne snarest og ofte pr. 1. januar. Det er dog ønskeligt set fra en retssikkerhedsmæssig vinkel, at der også i forhold til lovændringer som led i finanslovsforhandlinger tilstræbes en høringsfrist på 28 dage.

I de tilfælde, hvor der ikke er behov for en snarlig ikrafttrædelse, bør regeringen og forligspartierne dog give tid til en længere høringsfase. Derudover er der i perioden for ca. en fjerdedels vedkommende ikke givet nogen begrundelse for den korte høringsfrist eller den manglende høring.

Ideelt set bør der ved større og principielle reformer og lovændringer nedsættes et egentligt lovudvalg med deltagelse af eksterne repræsentanter.

Siden 1999 har der ifølge Justitias oplysninger alene været nedsat 14 lovudvalg eller -kommissioner med eksterne repræsentanter:²⁵

²⁵ Skatteministeriets hjemmeside bl.a. under "Analyser og rapporter" samt Analysenotat af 16. juni 2014 fra CEPOS om *Forslag til forbedringer af borgernes retssikkerhed*

Oversigt over lovudvalg inden for skatteområdet 1999-2017

År	Emne	Type
1999	Generationsskifte i erhvervslivet	Betænkning nr. 1374, august 1999
1999	Redegørelse fra Udvalget om vurdering af fast ejendom	Betænkning, august 1999
1999	Arbejdsgruppe om muligheden for at omlægge pesticidafgiften til en afgift på behandlingshyppighed	Rapport, marts 2001
1999	Arbejdsgruppen vedrørende mulig omlægning og forenkling af registreringsafgiften	Rapport, juni 2003
2000	Udvalget om behandling af borgernes udgifter ved klage på skatte- og afgiftsområdet (omkostningsgodtgørelse)	Betænkning nr. 1382, februar 2000
2000	Redegørelse om aktieavancebeskatning	Betænkning nr. 1392, september 2000
2000	Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv	Rapport, juli 2001
2001	Kulbrinteskatteudvalget	Betænkning nr. 1408, oktober 2001
2003	Fristudvalget om fristerne for skatteansættelse, forældelse, fastsættelse af afgiftstilsvær, genoptagelse	Betænkning nr. 1426, januar 2003
2004	Sambeskatningsudvalget	Betænkning nr. 1452, november 2004
2005	Arbejdsgruppe om CO ₂ - og energiafgifter	Marts 2007
2009	Skattekommissionen – lavere skat på arbejde	Betænkning, februar 2009
2013	Ekspertudvalg om fremtidens ejendomsvurdering	Rapport, september 2014
2014	Skattekontrollov og skatteindberetningslov	Officiel høring af lovudkast november 2016
2016	Skattelovrådet ²⁶ - om reglerne tilgodeser borgernes behov for enkelthed og forudberegnelighed	
2016	Saneringsudvalget ²⁷ - sanering af forbrugs- og miljøafgifter	Rapport om sanering af punktafgifter, offentliggjort den 25. oktober 2017 ²⁸

Figur 9

Sammenholdt med det store antal lovændringer er der tale om et meget lille antal lovudvalg. Derudover ses en tendens til, at lovudvalg ikke nedsættes i samme omfang som hidtil. I 1999 og 2000 var der nedsat 4 hhv. 3 udvalg, mens der derefter kan gå år imellem, at Skatteministeriet nedsætter et lovudvalg.

²⁶ Kommissorium for Skattelovrådet af 6. september 2016 J.nr. 16-0748445

²⁷ Kommissorium for analyse af sanering af punktafgifterne med nedsat saneringsudvalg af 3. februar 2016, J.nr. 16-0118033,

²⁸ Rapport om Sanering af punktafgifter

3.2.2 Høring om styresignaler

Som nævnt udstedes der omkring 30 styresignaler om året. De udstedes, når SKAT vurderer, at der er behov for at fastlægge eller ændre praksis på et af SKATs områder. Der findes to former for styresignaler; styresignaler om genoptagelse og styresignaler om fastlæggelse og/eller præcisering af praksis. Et styresignal om genoptagelse fastlægger, i hvilket omfang der kan ske ændringer af en skatteansættelse og/eller en afgiftsopgørelse, når SKATs praksis er blevet underkendt, enten som følge af en endelig afgørelse fra domstolene eller fra Landsskatteretten, eller fordi SKAT af egen drift ændrer praksis. Andre styresignaler fastlægger praksis på områder, hvor der ikke tidligere har været en praksis; retsgrundlaget er uklart; praksis er ikke ensartet, eller der er behov for en generel udmelding om lovfortolkning.²⁹

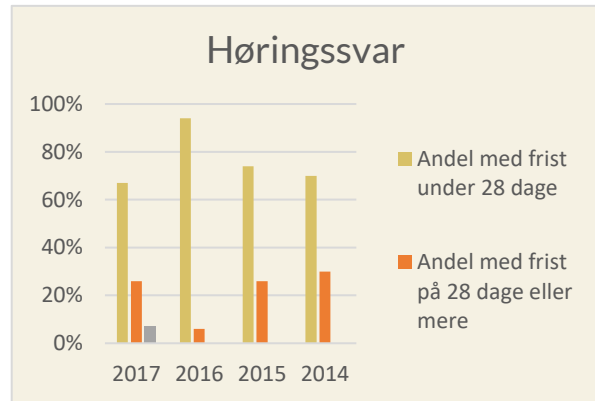
Inden et styresignal får virkning, sendes det i høring hos en række interessenter. De fleste af de hensyn, der ligger bag behovet for en lang høringsfrist vedrørende lovforslag, gør sig ligeledes gældende med hensyn til styresignaler, navnlig den demokratiske ret til at blive hørt, når staten påtænker et indgreb i borgeres og virksomheders forhold. Derfor er det væsentligt, at høringsfristen har en sådan længde, at den ikke forekommer illusorisk.

Justitias opgørelse af høringsfrister for styresignalers vedkommende viser, at høringsfristerne strækker sig fra blot 13 dage til 53 dage.³⁰ Høringsfristerne er generelt betydeligt kortere end høringsfristerne for lovforslag. Siden 2014 er ca. 70 % af styresignalerne blevet sendt i høring med en frist på under 28 dage, og i 2016 var det hele 94 % af styresignalerne, som havde en høringsfrist kortere end det, der anbefales for lovforslags vedkommende.

²⁹ SKM2009.105.SKAT

³⁰ SKATs høringsportal for styresignaler, hvor høring er afsluttet. [Skat/skat.dk/jura/styresignaler_mv/høringsportal](http://skat/skat.dk/jura/styresignaler_mv/høringsportal). Ved beregning af det antal dage, som et styresignal har været sendt i høring, har Justitia i sin undersøgelse ikke medregnet datoen for udsendelse af lovudkastet, men dagen for høringsfristens udløb er medregnet. Portalen omfatter styresignaler fra og med 2014.

År	Frister	Andel
	Andel med frist under 28 dage	67%
2017	Andel med frist på 28 dage eller mere	26%
	Andel med frist under 14 dage	7%
	Andel med frist under 28 dage	94%
2016	Andel med frist på 28 dage eller mere	6%
	Andel med frist under 14 dage	0
	Andel med frist under 28 dage	74%
2015	Andel med frist på 28 dage eller mere	26%
	Andel med frist under 14 dage	0
	Andel med frist under 28 dage	70%
2014	Andel med frist på 28 dage eller mere	30%
	Andel med frist under 14 dage	0



Figur 10

Så korte høringsfrister giver ikke relevante virksomheder, rådgivere mv. en reel mulighed for at tage del i processen omkring styresignaler, hvilket kan resultere i en administrativ praksis, som er lovstridig eller uhensigtsmæssig og derfor igen må tilbagetrækkes.

4. Norsk og svensk praksis vedrørende lovforslag

Udgangspunktet i Norge er, at høringsfristen skal være tre måneder og ikke mindre end seks uger,³¹ mens den i Sverige som udgangspunkt skal være mindst tre måneder.³² Også i praksis er høringsfristerne i Norge længere end i Danmark. Blot 8 ud af 329 (2,4 %) lovforslag siden 2009 havde en høringsfrist, som var kortere end den frist på 28 dage, som gælder i Danmark. 5 af disse 8 havde en høringsfrist på 27 dage.³³

Ligeledes fremsættes der langt færre lovforslag og vedtages langt færre lovændringer i både Norge og Sverige end i Danmark. Justitias gennemgang viser, at der i årene 2007-2016 alene blev gennemført mellem 1 og 10 skattelovændringer om året i Norge,³⁴ mens der i Sverige blev fremsat forslag om mellem 15 og 32 skattelovændringer om året.³⁵ I modsætning til i Danmark ses et lovforslag i Norge og Sverige ikke at dække over ændringer i et betydeligt større antal skatte- og afgiftslove.

³¹ Instruks om utredning av statlige tiltak (utredningsinstruksen) af 26.2.2016, FOR-2000-02-18-108

³² Sveriges Riksdag/ Så funkar riksdagen/Riksdagens uppgifter/Beslutningar om lagar

³³ www.regjeringen.no - Oversyn over høyringsaker

³⁴ Lovdata.no/Finansdepartementet

³⁵ Regeringen.se/Skatt och tull/Propositio

5. Retspraksis

Udover gældende regler er domme, landsskatteretskendelser, nævnsafgørelser og bindende svar fra Skatterådet også udtryk for gældende ret, som skatteyderne er underlagt. Justitia har derfor foretaget en opgørelse af antallet af domme, afgørelser fra klageinstanser samt bindende svar. Opgørelsen illustrerer, at retspraksis er særdeles omfangsrig på Skatteministeriets område.

5.1 Domme og afgørelser fra administrative klageinstanser

Der afsiges årligt i hundredvis af domme vedrørende skatter og afgifter. Figurerne nedenfor viser antallet af domme pr. år (antal afsluttede retssager med Skatteministeriet som part):³⁶

Årstal	Antal domme
2017 (tom. 14.9.17)	146
2016	229
2015	375
2014	435
2013	418
2012	445
2011	423
2010	368
2009	244
2008	274
2007	237

Figur 11

Landsskatteretten og ankenævnene er klageinstanser for afgørelser truffet af SKAT. Figur 12 viser, at der hvert år afsiges i tusindvis af afgørelser fra disse klageinstanser.³⁷

³⁶ Rapporter om "Oversigt over anvendelse af Kammeradvokaten", for årene 2010-2015. Tal vedr. øvrige år er optalt på skm.dk, idet domme, der er afsagt i 2007, 2008, 2009, 2016 hhv. 2017 er medregnet. Straffedomme er ikke medregnet.

³⁷ Landsskatterettens principielle og væsentlige afgørelser bliver offentliggjort på SKATs hjemmeside, men derudover offentliggør Landsskatteretten alle sine afgørelser på sin hjemmeside. Afgørelser fra ankenævnene bliver sædvanligvis ikke offentliggjort.

Afsagte afgørelser fra Landsskatteretten, skatteankenævn, motorankenævn og vurderingsankenævn.³⁸

Årstal	Landsskatteretten	Skattean- nævn	Motoran- nævn	Vurderings- ankenævn	Skattean- styrelsen
2017 (tom. 14.9.17) ³⁹	443	Ikke oplyst	Ikke oplyst	Ikke oplyst	Ikke oplyst
2016	6.964	721	1.455	2.180	1.644
2015	3.861	614	868	2.305	3.545
2014	1.703	599	1.101	1.249	2.534
2013	3.553	1.776	1.459	7.803	N/A ⁴⁰
2012	3.779	1.692	2.177	6.805	N/A
2011	3.997	1.785	1.277	8.215	N/A
2010	3.595	1.870	985	15.254	N/A
2009	4.150	2.403	1.032	9.632	N/A
2008	3.980	2.878	1.205	3.582	N/A
2007 ⁴¹	4.244	ca. 4.000	ca. 1.200	ca. 1.000	N/A

Figur 12

Det meget store antal afgørelser vidner om en kompleks lovgivning.

5.2 Bindende svar

En skatteyder kan anmode SKAT om et bindende svar, hvis vedkommende er i tvivl om de skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser af en påtænkt eller en foretaget disposition.⁴² Som hovedregel behandles anmodningen af SKAT, men visse spørgsmål behandles af Skatterådet.⁴³ Som det fremgår af figur 13, afsiger SKAT og Skatterådet årligt mere end 4.000 bindende svar. Svar afsagt af SKAT offentliggøres sædvanligvis ikke, og skatteyderne og deres rådgivere forventes således ikke at være bekendt med den praksis, som disse svar skaber. Derimod offentliggøres bindende svar afsagt af Skatterådet. Selvom et bindende svar alene er bindende for den, som spørger, bliver Skatterådets svar dog udtryk for en praksis, som også kan få betydning for andre skatteydere end spørgeren selv.

³⁸ Skatteankestyrelsens sagsstatik 2016, Landsskatterettens årsrapporter 2008-2012, årsberetning om skatteankenævnenes virksomhed 2008-2011, årsberetning om vurderingsankenævnenes virksomhed 2008-2011, årsberetning om motorankenævn 2008-2011 – oversigter over sagsafgange

³⁹ Afgørelsesdatabase for Landsskatteretten og Skatterådet, udsøgning for perioden 1.12.2017 t.o.m. 15.09.2017

⁴⁰ Skatteankestyrelsen blev først etableret i 2014

⁴¹ Skatteudvalget SAU alm. del 2009-10 Bilag 421

⁴² Skatteforvaltningslovens §§ 21-25, jf. Lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12.11.2015

⁴³ Det gælder, hvis svaret vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige; svaret vedrører større økonomiske værdier; svaret angår fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen; der ved besvarelsen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde eller sagen i øvrigt har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

Antal bindende svar afsagt af Skatterådet hhv. SKAT:⁴⁴

Årstal	Bindende svar i alt	Afsagt af Skatterådet ⁴⁵	Afsagt af SKAT
2017 (tom. 14.9.17)	Uoplyst	124	uoplyst
2016	4.451	248	4.203
2015	4.467	248	4.219
2014	4.418	299	4.119
2013	4.100	337	3.763
2012	4.631	291	4.340
2011	4.448	364	4.084
2010	4.515	358	4.157
2009	4.837	312	4.525
2008	6.137	417	5.720
2007	6.079	609	5.470

Figur 13

6. Cases

De følgende cases illustrerer de konsekvenser og problemstillinger, der følger af et så omskifteligt, komplekst og uklart regelgrundlag på skatteområdet, som de forudgående opgørelser har dokumenteret.

6.1 Zig zag lovgivning

Der findes flere eksempler på, at der er indført skatter og afgifter, som Folketinget efterfølgende har måttet ophæve, fordi de pågældende regler viste sig vanskelige eller endog umulige at gennemføre. Det på trods af, at høringsparter har påpeget de selv samme vanskeligheder i deres høringssvar.

Et eksempel er fedtafgiften, som blev indført den 1. oktober 2011,⁴⁶ og som blev ophævet igen allerede et års tid efter; den 1. januar 2013.⁴⁷ Begrundelsen for at indføre afgiften var sundhedsmæssige hensyn. I forbindelse med høringen af lovforslaget udtrykte en række organisationer og virksomheder stor bekymring med hensyn til den usikkerhed, der ville være forbundet med opgørelsen af den afgiftspligtige mængde fedt, som var anvendt ved fremstillingen af det afgiftspligtige produkt, navnlig i forbindelse med import af produkter produceret i udlandet. Dertil kom bekymringer med hensyn til betydeligt øgede administrative byrder, som ville føre til prisstigninger. Skatteeksperter påpegede, at afgiften var meget

⁴⁴ Skatterådets årsberetning 2016-2007 samt optælling på SKATs hjemmeside for bindende svar offentliggjort i 2017.

⁴⁵ Afgørelsesdatabase for Landsskatteretten og Skatterådet, udsøgning for perioden 1.1 2007 t.o.m. 15.09.2017

⁴⁶ lov nr. 247 af 30. marts 2011

⁴⁷ lov nr. 1395 af 23.12.2012

kompleks og svær at gennemskue, da mange hundredetusinde varegrupper ville blive afgiftsbelagt i forskellige grader,⁴⁸ og Dansk Erhverv udtalte i et høringsvar:⁴⁹



”Dansk Erhverv mener ikke, at lovforslaget har øje for afgiftens kompleksitet ved afgiftsberegning af importerede såkaldte sammensatte fødevarer, hvor en fødevarer indeholder flere ingredienser og ofte forskellige fedtkilder med forskelligt indhold af mættet fedt.” (vores understregning)

Der var stor og bred politisk opbakning til afgiften, og de bekymringer, som erhvervslivet havde givet udtryk for i deres høringsvar, blev konsekvent afvist med henvisning til ønsket om forbedring af danskernes kostvaner.⁵⁰

Da Folketinget et år senere ophævede afgiften,⁵¹ skete det med henvisning til de selvsamme bekymringer, som høringsparterne et års tid tidligere havde givet udtryk for. Ophævelsen blev motiveret med følgende ord i lovforslagets bemærkninger:



”Med forslaget bortfalder fedtafgiften og de administrative byrder, der er forbundet med afgiften.”

Et andet eksempel er reklameafgiften, som blev vedtaget den 14.12.2012,⁵² og hvis formål var at nedbringe mængderne af papiraffald. Skatteministeren fik beføjelse til at fastsætte tidspunktet for lovens ikrafttræden, idet ikrafttrædelse skulle afvente godkendelse fra EU-Kommissionen. Kommissionen godkendte afgiften den 9. juli 2014 på betingelse af en række ændringer i loven.⁵³ Allerede i forbindelse med lovforslagets fremsættelse fremkom en række aktører inden for reklame-, distributions- og bladbranchen med bemærkninger om, at afgiften ville medføre tab af arbejdspladser i den grafiske branche, og at der i den måde, som afgiften var opbygget på, var indbygget en risiko for påvirkning af konkurrencen mellem afgiftspligtige blade og blade, som faldt uden for afgiftens anvendelsesområde.⁵⁴ Loven blev ophævet igen allerede den 1. januar 2016 uden nogen sinde at være trådt i kraft. Som begrundelse henviste Skatteministeriet til, at loven havde mødt massiv kritik fra de

⁴⁸ Artikel i Børsen den 9. december 2010, Fedtafgift får dumpekarakter

⁴⁹ Skatteudvalget 2010-11 (1. samling) L 111 Bilag 23

⁵⁰ Se eksempelvis skatteministerens svar til Landbrug & Fødevarer, Skatteudvalget 2010-11 L 111 Bilag 15

⁵¹ Afgiften blev indført af en skatteminister fra Venstre med opbakning fra S, DF, SF, KF og RV, og den blev ophævet af en skatteminister fra SF.

⁵² lov nr. 1228 af 18. december 2012

⁵³ lovforslag nr. L 65 af 20. november 2015, alm. bemærkninger

⁵⁴ F.eks. henvendelse fra Grafisk Arbejdsgiverforening, Skatteudvalget 2012-13 L 50 Bilag 3 samt henvendelse fra Hjertingposten, Skatteudvalget 2012-13 L 50 Bilag 18

berørte brancher, navnlig på grund af at afgiften ville påvirke konkurrencen mellem forskellige medier og på grund af tab af danske arbejdspladser.

Begge eksempler viser med al tydelighed behovet for og værdien af at inddrage og ikke mindst lytte til eksterne parter i udarbejdelsen af lovforslag.

6.2 Problemer ved korte høringsfrister

Et eksempel på, at en forhastet lovgivningsproces, kan føre til betydelige fejl i provenuberegninger og dermed nogle grundlæggende forudsætninger for at foretage en lovændring, er lovforslaget om nye fondsbeskatningsregler, som blev fremlagt som lovforslag nr. 71 i folketingsåret 2015/16. Lovforslaget var en udmøntning af finanslovsforhandlingerne, og det blev sendt i høring med en høringsfrist på blot 7 dage. Lovforslaget og navnlig den meget korte høringsfrist blev mødt med stor kritik fra erhvervsliv, universiteter, rådgivere mv., idet de gjorde opmærksom på det problematiske i, at den stabile skattelov, der indeholdt selve rammebetingelserne for fondsbeskatningen, og som i 1985 blev til på baggrund af et grundigt udvalgsarbejde, skulle hastes igennem lovprocessen. Professor Rasmus K. Feldthusen ved Københavns Universitet udtalte tilmed: ”Jeg har ikke i min tid set lignende lovsjusk”.⁵⁵ Processen afslørede betydelige fejl i de provenuberegninger, som lå til grund for beslutningen om at ændre reglerne, og høringsparterne beklagede, at Skatteministeriet ikke havde foretaget tilstrækkelige konsekvensvurderinger af forslaget.⁵⁶

6.3 Omskiftelig praksis fra SKAT og Skatterådet

Det er ikke et ukendt fænomen, at SKAT og Skatterådet inden for korte perioder ændrer praksis.

For eksempel har ejere af vindmøller og solcelleanlæg, som knytter sig til en husstand, oplevet flere år med en uklar kurs. I 2011 afsagde Skatterådet bindende svar om, at sådanne vedvarende energianlæg knyttet til husstande kunne anses for økonomisk virksomhed, når der forventedes et nettosalg.⁵⁷ Det havde den konsekvens, at husstanden kunne lade sig momsregistrere og afregne moms af den elektricitet, der anvendtes til privatforbrug, samt kunne tage fradrag for moms til køb og drift af solcelleanlægget. Derved blev den pågældendes anskaffelsessum for anlægget alt andet lige 20% mindre, end hvis den pågældende ikke var registreret. Det samme gjaldt de løbende omkostninger ved anlægget.

I 2012 ændrede Skatterådet denne praksis, hvorefter man nu ikke længere anså aktiviteten som økonomisk virksomhed, og man kunne ikke længere lade sig momsregistrere og således heller ikke længere foretage momsfradrag.⁵⁸ I medfør af et styresignal fra 2013 skulle husstande afmelde sig fra moms senest 6 måneder efter offentliggørelsen af dette styresignal.⁵⁹ Ved dom af 20. juni 2013 traf EU-Domstolen afgørelse om, at driften af sådanne vedvarende energianlæg skulle anses for økonomisk

⁵⁵ Interview med professor Rasmus Kristian Feldthusen i *Mandag Morgen* 1. februar 2016 – *Jeg har ikke i min tid set lignende lovsjusk*

⁵⁶ Høringsssvarene på www.hoeringsportalen.dk

⁵⁷ SKM2011.686.SR, SKM2011.830.SR

⁵⁸ SKM2012.392.SR, SKM2012.393.SR, SKM2012.394.SR og SKM2012.395.SR

⁵⁹ SKM2013.23.SKAT

virksomhed.⁶⁰ Herefter udskød SKAT afmeldelsesfristen, som angivet i styresignalet,⁶¹ og ved et nyt styresignal⁶² blev styresignalet fra 2012 helt ophævet, hvorefter praksis blev ført tilbage til udgangspunktet i 2011. Ændringerne har gjort det til en vanskelig øvelse for solcelleejere at beregne de eksakte omkostninger til anskaffelse og drift af solcelleanlæg.

Det kan undre, at SKAT og Skatterådet valgte at gennemføre praksisændringen på et tidspunkt, hvor SKAT måtte have vidst, at en for problemstillingen relevant dom var på vej fra EU-domstolen.⁶³

Beskatning af arbejdsgiverbetalt parkering

Det har været almindelig praksis, at arbejdsgivere har refunderet de ansattes parkeringsudgifter, når disse afholdtes i forbindelse med erhvervsmæssig kørsel. Denne refusion var indtil 2016 skattefri. Det ændredes dog i 2016, hvor SKAT i Juridisk Vejledning skrev, at adgangen til skattefri refusion bortfaldt. Ændringen skete som følge af, at Skatterådet havde indregnet udgifterne til parkering i dets årlige fastsættelse af satserne for skattefri kørselsgodtgørelse.

Denne ændring afstedkom en række henvendelser fra brancheorganisationer og rådgivere, som påpegede, at denne retstilstand var uforenelig med ligningslovens § 16, stk. 10. Herefter igangsatte SKAT en undersøgelse af denne bestemmelse, som mandede ud i, at SKAT (nu) fandt, at lovforarbejderne til bestemmelsen klart og tydeligt fastslog, at bestemmelsen medførte, at parkeringsudgifter kunne refunderes særskilt, uanset om der samtidig ydes skattefri kørselsgodtgørelse. På den baggrund udstedte SKAT et styresignal, som skulle genoprette den korrekte retstilstand.⁶⁴ De skatteydere, som i mellemtiden var blevet beskattet på baggrund af praksisændringen, måtte herefter anmode om genoptagelse.

Arbejdsudleje

I 2012 indførtes nye regler om arbejdsudlejeskatning.⁶⁵ Formålet med reglerne var at sikre, at udlændinge, som arbejder her i landet, også betaler skat her i landet. Skatterådet afsagde en række bindende svar om arbejdsudlejeskatning, og SKAT sammenfattede Skatterådets praksis i et styresignal.⁶⁶ En række virksomheder og organisationer rettede imidlertid kritik af den gældende praksis, idet de bl.a. anførte, at mulighederne for danske virksomheders brug af udenlandsk arbejdskraft blev forringet ganske betydeligt. Herefter lempede SKAT praksis i et nyt styresignal.⁶⁷

---0---

⁶⁰ C-219/12, Fuchs

⁶¹ SKM2013.439.SKAT

⁶² SKM2013.818.SKAT

⁶³ På EU-Domstolens hjemmeside er det muligt at finde oplysninger om verserende sager, og hvornår der afsiges dom i disse.

⁶⁴ SKM2016.537.SKAT

⁶⁵ Kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3

⁶⁶ SKM2014.446.SKAT

⁶⁷ SKM2014.478.SKAT

De ovennævnte eksempler illustrerer med stor tydelighed, hvordan ændringer af styresignaler kan skabe en uklarhed om lovgrundlaget, hvilket kan få store økonomiske konsekvenser for virksomheder og borgere. Det er retssikkerhedsmæssigt bekymrende.

7. Konklusion

Skattelovgivningen består af et meget stort antal love, bekendtgørelser og administrative forskrifter, navnlig styresignaler. Lovgivningen ændres hyppigt og med ganske korte høringsfrister. Det har i flere tilfælde ført til indførelse af regler og praksis, som har fået utilsigtede konsekvenser, og som Folketinget eller skattemyndigheder har måttet opgive efter bare få år. Endvidere er der eksempler på, at forhastede processer omkring lovforslag og/eller administrativ praksis har resulteret i en uklar lovgivning, som enten har ramt skævt eller har haft utilsigtede konsekvenser i praksis.

Lovgivningens omskiftelighed og uklarhed kan have både økonomiske og administrative byrdefulde konsekvenser og resultere i, at skatteydere utilsigtet overtræder gældende regler.

8. anbefalinger

Hvis anbefalingerne om høringsfrister i Justitsministeriets Vejledning om lov kvalitet ikke skal være illusoriske, må det anbefales, at Skatteministeriet bliver langt mere inkluderende i sit lovforberedende arbejde. Det betyder, at høringsfristerne både ved udfærdigelse af ny lovgivning og nye styresignaler skal tilstræbes at overholde de anbefalede minimumskrav på 28 dage. Dertil kommer, at den andel af lovforslag, som slet ikke sendes i høring, bør reduceres, og når det sker, at Skatteministeriet i videre omfang end i dag begrundet den manglende høring, som påpeget i ovennævnte vejledning.

Derudover skal Skatteministeriet i langt større omfang nedsætte rådgivende udvalg med repræsentanter fra rådgivningsbranchen og erhvervslivet. Det vil ikke kun gavne embedsværket, men også Folketingets medlemmer, navnlig medlemmerne af skatteudvalget, som forventes at kunne udøve en vis kritisk stillingtagen til de lovforslag, som ministeren og embedsmændene præsenterer dem for.

Hvis regeringens intention om at arbejde for en forenkling af skattelovgivningen skal realiseres, er det i høj grad nødvendigt, at man fortsætter det arbejde, som Saneringsudvalget har udført vedrørende afgifter,⁶⁸ og det er påkrævet, at saneringsarbejdet fortsætter inden for andre beskatningsområder.

⁶⁸ Saneringsudvalgets arbejde har resulteret i et politisk forlig om afskaffelse og sænkning af 65 afgifter og afgiftssatser, jf. pressemeddelelse fra Skatteministeriet den 12. november 2017: Erhvervspakke: Afgifter for 720 mio. kr. fjernes og sænkes.

Opsummering af Justitias anbefalinger:

1. En grundigere proces ved lovændringer.

- a. Færre lovændringer i forbindelse med finanslovsforhandlingerne.
- b. Nedsættelse af langt flere lovforberedende udvalg med deltagelse af eksterne repræsentanter.
- c. Længere høringsfrister, således at de fleste af høringerne opfylder anbefalingen fra Folketingets Præsidium om 28 dages høringsfrist.
- d. Større tilbøjelighed til at lytte til og agere på de indkomne høringssvar.

2. En grundigere proces ved styresignaler.

- a. Inddragelse af eksterne repræsentanter ved udarbejdelse af styresignaler.
- b. Længere høringsfrister, således at hovedparten af høringerne opfylder anbefalingen fra Folketingets Præsidium om 28 dages høringsfrist, som det gælder for lovforslag.

3. Færre regler.

- a. Opbakning til Saneringsudvalgets arbejde vedrørende sanering af afgiftslovgivningen.
- b. Igangsættelse af yderligere saneringstiltag inden for andre beskatningsområder.