

# Ligningsplanlægning og ligningseffektivitet

af

*Professor Ole Bjørn*

## 1. Den lovmæssige ramme

Det har som bekendt været karakteristisk for skattelovgivningen siden slutningen af 1950-erne, at den er blevet mere og mere destilleret således, at væksten i den materielle skattelovgivning har været enorm.

Tilbage af fortidens mere rammeagtige bestemmelser kan der i den materielle del af skattelovgivningen i dag stort set kun peges på statsskattelovens §§ 4 - 6, der stadig udgør det skatteretlige indkomst- og udgiftsbegreb i den udstrækning, disse bestemmelser ikke er fraveget ved senere lovgivning. Da dette imidlertid i stigende udstrækning har været tilfældet, får disse bestemmelser - uanset at de fortsat udgør hovedreglerne i den materielle skatteret - på talrige områder karakter af tilbagefaldsregler, som alene skal anvendes i den udstrækning, der ikke kan påvises særregler, der regulerer det retsforhold, som skatteretligt skal bedømmes.

Det andet hovedområde, der kan nævnes som eksempel på en fortsat mere rammeagtig lovgivning, er den del af den formelle skatteret, som skattestyrelsesloven udgør. Bortset fra bestemmelserne om bindende forhåndsbesked i kapital 2 A, reglerne om omkostningsdækning i § 3 A samt væksten i bestemmelserne om ansættelsesfrister i §§ 34 og 35, har loven fortsat en rammeagtig karakter i beskrivelsen af den organisatoriske opbygning af skattesystemet i Danmark. Dette gælder i udpræget grad også de regler, der er gældende vedrørende ligningen.

## 2. Reglerne om planlægning af ligningen

Efter skattestyrelseslovens § 13 påhviler det Told- og Skattestyrelsen årligt at udarbejde planer for den almindelige ligning af fysiske personer og dødsboer samt ejendomsvurderingen.

Denne centrale ligningsplan skal godkendes af Ligningsrådet, jf. § 13 stk. 2 og § 18. Den centrale ligningsplan har sin lokale forlængelse i den plan for den kommunale skattemyndigheds ligningsarbejde, som kommunalbestyrelsen udarbejder og er ansvarlig for opfølgningen af. Den lokale ligningsplan skal tage hensyn til den centrale ligningsplan, der således ikke kan fraviges lokalt. Dette fremgår vel ikke entydigt af § 1, der blot udsiger, at den lokale ligningsplan skal »tage hensyn« til den centrale ligningsplan, men resultatet følger af § 18 stk. 3, der

bestemmer, at i de tilfælde, hvor en kommune gentagne gange ikke har opnået de forventede resultater af ligningsarbejdet, kan Ligningsrådet, efter indstilling fra Told- og Skattestyrelsen, give kommunen bindende direktiver for ligningsarbejdet, herunder pålæg om, at nærmere angivne dele af dette arbejde skal udføres af eksterne sagkyndige for kommunens regning.

Der er således et fælles ansvar for den centrale ligningsplan, der er delt mellem Told- og Skattestyrelsen, som har beføjelsen til at udarbejde planen, og Ligningsrådet, der skal godkende den, hvilket indebærer en beføjelse for Rådet til at nægte at godkende planen, før nærmere angivne ændringer er foretaget.

I relation til arbejdet omkring ligningsplanlægningen er der derfor ikke tale om et over-/underordningsforhold mellem Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet. Styrelsen fungerer ikke blot som sekretariat for Ligningsrådet, men har selvstændige beføjelser. Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet er således i relation til dette arbejde samarbejdende myndigheder.

Som et led i beføjelsen til centralt at fastlægge rammer for ligningen er den såkaldte anvisningsret. Af § 13 fremgår det ligeledes, jf. § 2, at Told- og Skattestyrelsen forsyner de lokale skattemyndigheder og vurderingsmyndigheder med oplysninger til brug ved ligningen af fysiske personer og dødsboer eller vurderingen og giver dem anvisninger med hensyn til den formelle fremgangsmåde og tilrettelæggelsen og gennemførelsen af selve ligningen af fysiske personer og dødsboer eller vurderingen.

Også disse anvisninger godkendes af ligningsrådet, jf. § 13 stk. 3, og § 18. Sådanne godkendte planer skal følges af de lokale skattemyndigheder og vurderingsmyndigheder, jf. § 13 stk. 3.

Som det ses, er der alene tale om rammeagtige bestemmelser, der ikke nærmere angiver hverken omfanget af eller den nærmere karakter af den centrale planlægning, som de lokale ligningsmyndigheder skal iagttage.

For de juridiske personers vedkommende er tilsvarende regelsæt ikke foreskrevet, fordi det af § 12 A nu fremgår, at det er told- og skatteforvaltningen, der foretager skatteansættelserne af indkomst for alle juridiske personer bortset fra dødsboer. I den udstrækning, dette arbejde er uddelegeret til enkelte kommuner eller kommunale fællesskaber, er dette sket på kontraktbasis således, at kontrakterne indeholder de nødvendige bestemmelser om, hvordan og med hvilken intensitet ligningen skal foretages. For de juridiske personer er det således et kontraktgrundlag, der erstatter en egentlig ligningsplanlægning, hvor det er kommuner, der rent praktisk varetager opgaverne, medens der i de tilfælde, hvor arbejdsopgaven varetages af regionale told- og skatteregioner, følger af det almindelige over- og underordningsforhold, at Told- og Skattestyrelsen kan fastlægge tilsvarende regler i forhold til regionerne.

### 3. Tilsynet med ligningen

Medens ligningsplanerne rummer fastlæggelsen af de krav, der i såvel kvantitativ som kvalitativ henseende skal nås i den periode, som ligningsplanen er gældende for, rummer tilsynet med de lokale ligningsmyndigheder den efterfølgende konstatering af, om ligningen faktisk har fundet sted - kvantitativt og kvalitativt - på den måde, som ligningsplanen stiller krav om. Den opfølgning på ligningsplanlægningen, som tilsynet rummer, gælder kun den ramme, som er fastlagt i den centrale ligningsplan. De yderligere krav til ligningen, som kommunalbestyrelsen har fastlagt i den lokale ligningsplan, tilkommer det alene kommunalbestyrelsen at følge op på, ligesom dette gælder alle de områder af de kommunale skattemyndigheders aktiviteter, som ikke vedrører den egentlige ligning. Dette er f.eks. tilfældet med den serviceaktivitet overfor borgeren, som i disse år spiller en stadig stigende rolle.

Efter skattestyrelseslovens § 12 skal Told- og Skattestyrelsen føre tilsyn med, at skatteansættelse af indkomst og ejendomsværdi, værdiansættelse mv. i dødsboer samt vurdering af fast ejendom sker på behørig og ensartet måde over hele landet.

Planer for tilsynet udarbejdes af Told- og Skattestyrelsen, jf. § 13. Også de af Styrelsen udarbejdede tilsynsplaner vedrørende ligning og vurdering af fast ejendom skal godkendes af Ligningsrådet, jf. § 13 stk. 3, og § 18.

Som et led i dette tilsynsarbejde påhviler det Told- og Skattestyrelsen at undersøge rigtigheden af de kommunale skattemyndigheders afgørelser og af vurderings- og skyldrådernes afgørelser vedrørende vurdering af fast ejendom. Denne undersøgelse sker efter regler, der udarbejdes af Told- og Skattestyrelsen, der herefter forelægger disse planer til godkendelse i Ligningsrådet, jf. § 14 samt § 18 stk. 2.

Også som et led i tilsynsvirksomheden har Told- og Skattestyrelsen efter § 14 stk. 2, adgang til indsigt i de lokale skattemyndigheders og vurderingsmyndighedernes konkrete arbejde, herunder ret til at deltage i skatteankenævnenes, vurderingsrådenes og skyldrådernes møder og forhandlinger, dog uden stemmeret.

Endelig har såvel told- og skatteregionerne som Told- og Skattestyrelsen ret til at udtage selvangivelser, ansættelser og vurderingssager til en nærmere gennemgang, jf. § 14 stk. 3. Denne revisionsbeføjelse kan udøves ved, at de statslige myndigheder selv kan træffe en ny afgørelse, ligesom sagerne kan forelægge til afgørelse i Ligningsrådet, jf. § 19.

Disse regler om ligningsplanlægning og tilsyn med ligningen fremstår som og er formelt sideordnede regler. Medens den centrale ligningsplan i dag udgør en meget kraftig regulering af de kommunale ligningsmyndigheders arbejde og repræsenterer en navnlig i kvantitativ henseende forholdsvis stram styring af ligningsintensiteten, har tilsynsvirksomheden langt mere ekstensiv karakter, selv om de seneste års tilsynsplanlægning har indebåret en ikke uvæsentlig opstramning af tilsynsfunktionen. Realiteten er dog fortsat den, at den del af tilsynsvirksomheden, der indebærer undersøgelse af rigtigheden af de lokale skattemyndigheders afgørelser, er baseret på gennemgang af et meget begrænset antal sager, hvis antal fastsættes i de årlige tilsynsplaner, ligesom adgangen til at deltage i skatteankenævnenes, vurderingsrådenes og skyldrådernes møder ikke er reglen, men undtagelsen, bortset fra regionens varetagelse af sekretariatsfunktionen for skyldrådene.

Også revisionsbeføjelsen spiller talmæssigt en hel ubetydelig rolle i forhold til det antal afgørelser, der træffes af de lokale ligningsmyndigheder.

#### 4. Kravet om behørig og ensartet ligning

Som nævnt ovenfor fremgår det af § 12, at det centrale i tilsynsfunktionen er at sikre, at skatteansættelse af indkomst og ejendomsværdi, værdiansættelse mv. i dødsboer samt vurdering af fast ejendom sker på behørig og ensartet måde over hele landet.

Når tilsynsvirksomheden retter sig herimod, ligger implicit i bestemmelsen, at det er det grundlæggende krav, der må stilles til de myndigheder, der foretager sådanne vurderinger og afsættelser, at virksomheden udøves på behørig og ensartet måde over hele landet.

Som det fremgår af bestemmelsen, retter dette krav sig mod skatteansættelsen og vurderingerne. Den virksomhed, der ligger herudover, er derfor ikke omfattet af dette krav. Når de kommunale skattemyndigheder varetager så betydningsfulde serviceopgaver for borgerne som f.eks. at yde assistance med forskudsregistrering, selvangivelse og årsopgørelse, er det således kommunalbestyrelsen, der som ansvarlig myndighed må fastlægge de nærmere retningslinier herfor, herunder hvilket serviceniveau, der er det ønskelige. Ofte vil der være bestemmelser herom i de kommunale ligningsplaner.

Det centrale spørgsmål i relation til skatteansættelsen eller ligningen er herefter, hvad der nærmere kan indlægges i kravet om, at ansættelserne og vurderingerne skal ske på behørig og ensartet måde over hele landet.

Disse nøglebegreber er langt fra af nyere dato. De optræder første gang i lovgivningen i lov nr. 108 af 31.3.1938 om oprettelse af en Landsskatteret og om tilsynet med skatteligningen mv. (Landsskatteretsloven), hvis hovedformål var at ophæve det tidligere Landsoverskatteråd og Overskyldrådet og spalte disse organers funktioner ud i en Landsskatteret, der varetager klagefunktionen og et Ligningsdirektorat og Ligningsråd, der varetager ansættelses- og tilsynsfunktionen.

En lignende formulering findes i lov nr. 309 af 7. juni 1946 om oprettelse af amtsskatteråd og amtsligningsinspektorater. I denne lovs § 2 hedder det, at amtsskatterådene skal medvirke til en effektiv og ensartet ligning inden for amtsskattekredsen.

Da det af begge love fremgår, at både Ligningsrådet og Amtsskatterådet kan ændre de ansættelser, der er truffet af underordnede myndigheder i den udstrækning, de anses for urigtige, kan der næppe tillægges den i forhold til landsskatteretsloven ændrede formulering nogen betydning.

Det karakteristiske for begge lovbestemmelser er imidlertid, at der ikke i forarbejderne er gjort noget forsøg på nærmere at definere, hvad der forstås ved behørighed og ensartethed.

Spørgsmålet er centralt, fordi såvel ligningsplanlægningen som tilsynet med ligningen må rettes mod opfyldelse af disse fundamentale krav. Såvel den centrale ligningsplan som den af kommunalbestyrelsen vedtagne lokale ligningsplan må

indeholde de rammer og rumme de krav, der må anses for nødvendige og hensigtsmæssige i relation til at opfylde kravet om behørighed og ensartethed.

Kravet om behørighed synes for så vidt at være forholdsvis enkelt at fastlægge. At en skatteansættelse er foretaget behørigt må indebære, at den skatteansættende myndighed har foretaget sådanne undersøgelser af grundlaget for ansættelsen, at man på et tilstrækkeligt grundlag er af den overbevisning, at det beløbsmæssige resultat af virksomheden er i overensstemmelse med lovgivningen således, at de nødvendige undersøgelser munder ud i en afgørelse, der såvel i materiel som i formel henseende er rigtig.

Det må imidlertid betones, at der i lovbestemmelsen og i det ovennævnte forsøg på at definere begrebet, ikke ligger et absolut krav. Den materielle og formelle rigtighed af skatteansættelsen må ses i relation til de komponenter i ansættelsesvirksomheden, der er gjort til genstand for den skattemæssige undersøgelse. Der kan således ikke stilles krav om, at alle de forhold, som en selvangivelse eller et regnskab omfatter, er undersøgt til bunds. Kravet kan næppe formuleres videre end, at der er foretaget de undersøgelser og handlinger, som i relation til den enkelte skatteydere forhold må skønnes nødvendige og hensigtsmæssige.

Væsentligt større problemer knytter sig formentlig til begrebet ensartethed.

Indledningsvis må man fastslå, at der ikke i dette begreb kan indlægges et krav om, at alle selvangivelser hvert år gøres til genstand for ligning, og at en sådan ligning indebærer, at alle selvangivelser - evt. inden for hver skatteyderkategori - underkastes samme kontrol dybde.

En sådan arbejdsopgave vil helt enkelt være umulig. Der er derfor i begrebet utvivlsomt indeholdt et relativt moment.

På baggrund af at kravet om ensartethed har sin baggrund i, at de centrale - og senere regionale - myndigheder skal sikre gennem tilsynet med de lokale ligningsmyndigheder, at ligningen er ensartet, kan kravet naturligt forstås som en sikring af, at ligningsindsatsen er ensartet i relation til de kommunale ligningsmyndigheder indbyrdes således, at der ikke består iøjnefaldende forskelle mellem den ligningsindsats, som præsteres nogle steder i landet i forhold til den ligningsindsats, andre kommuner præsterer.

Denne ensartethed de kommunale ligningsmyndigheder imellem har formentlig både en kvantitativ og en kvalitativ dimension. Den kvantitative dimension må gå på, at det antal skatteydere, som undergives en egentlig ligning, ikke er væsentligt forskellig afhængig af, hvor i landet, en given skatteyder er skattepligtig. Den kvalitative dimension må som udgangspunkt indeholde et krav om, at den kontrol dybde, der iværksættes, ej heller - som gennemsnit - er væsentligt forskellig fra den ene kommunale ansættelsesmyndighed til den anden.

Da det er helt umuligt at underkaste alle skatteydere egentlig ligningsmæssige handlinger hvert år, kan man overveje, om der i kravet om ensartethed i det mindste kan indlægges i begrebet, at alle skatteydere over et vist åremål som det mindste skal undergives en ligningsmæssig behandling på et eller andet kontrolniveau.

Da begrebet fra lovgivningsmagtens side ikke er nærmere defineret, kan man næppe ud fra retlige synspunkter argumentere for, at dette krav kan opstilles, men

meget taler for, at man i hvert fald på sigt bør forsøge at indlægge dette krav i den planlægning af ligningen, der finder sted på centralt hold.

Det relative i begrebet ensartethed understreges af, at selv om kravet formelt retter sig mod alle skatteydere uanset deres status, er realiteten den, at den nødvendige ligning er helt afhængig af, om der er tale om lønmodtagere og pensionister eller selvstændige erhvervsdrivende.

Medens ensartetheden i relation til lønmodtagere og pensionister - i hvert fald typisk - kan opnås ved, at alle konstaterede fejl mellem de selvangivne beløb og de kontroloplysninger, der dækker langt størstedelen af disse skatteyderkategoriers indkomst- og udgiftsforhold, rettes, er ligningsopgaven i relation til selvstændige erhvervsdrivende en ganske anden. Begrebet ensartethed må derfor nødvendigvis ses i relation til de forskellige skatteyderkategorier, der i ligningsmæssig henseende er forskellige. Kravet om ensartethed må derfor forstås således, at ligningsindsatsen ikke på urimelig måde koncentrerer om en kategori af skatteydere med den virkning, at ligningsindsatsen er væsentligt mindre overfor andre skatteydere. At såvel ligningsfrekvensen som det timemæssige forbrug pr. lignet skatteyder er meget væsentligt større overfor erhvervsdrivende personer og selskaber mv. end overfor lønmodtagere og pensionister er derfor ikke et udtryk for uensartethed, men i virkeligheden en nødvendighed, der sikrer, at ligningsindsatsen over for de forskellige skatteyderkategorier bliver ensartet.

Endelig må det i relation til både begrebet behørighed og ensartethed betones, at dette ikke indebærer, at alle bagatelagtige fejl i forbindelse med den selvangivne indkomst skal rettes. Af den centrale ligningsplan fremgår det således, at ligningen skal være væsentlig, hvilket indebærer den formelle legitimation af, at bagatelagtige forhold, uanset at de er konstaterede, passerer upåtalte. Uanset at skatteansættelsen skal være behørig og ensartet, er der næppe tvivl om, at dette alene indebærer, at væsentlige forhold bringes til afklaring. Når ministeren i bekendtgørelse nr. 1176 af 22. december 1994 om den kommunale skattemyndigheds adgang til at foretage skatteansættelser efter udløbet af ligningsfristen bestemmer, at en forhøjelse som hovedregel skal være af væsentlig betydning, er dette et udtryk for samme synspunkt.

## 5. Udviklingen i ligningsplanlægningen i de senere år

Ved de omfattende ændringer i skattestyrelsesloven, som blev vedtaget i 1989, blev der øget fokus på ligningsplanlægningen. I de første år efter ændringerne i skattestyrelsesloven, fastholdt man det hidtidige system, hvorefter Ligningsrådet hvert år udmeldte måltal til kommunerne for at sikre en ensartet ligning. Måltallene angav, hvor mange selvangivelser, der som minimum skulle gennemgås nøjere, ligesom det overfor kommunen blev oplyst, hvor mange ansættelsesændringer, en sådan gennemgang erfaringsmæssigt ville medføre samt de gennemsnitlige

ændringsbeløb, der ville fremkomme, fordelt på henholdsvis forhøjelser og nedsættelser.

Ved nøjere gennemsyn forstod man frem til ligningsplanen for 1997/98 de handlinger, der af ligningsmyndighederne blev foretaget efter indberetning, gennemlæsning og/eller udsøgning, og som normalt ville medføre en kontakt med skatteyderen. Der blev frem til og med 1995 udmeldt måltal for erhvervsdrivende bortset fra hovedaktionærer, dvs. lønmodtagere og pensionister. For det andet for hovedaktionærer. For det tredje for personligt erhvervsdrivende samt for selskaber. I de sidste år før ændringen af ligningsplanen for 1997/98 blev der tillige udmeldt måltal for kommanditister.

Med ligningsplanen for 1997/98 blev der alene udmeldt antalsmål for hovedaktionærer, personligt erhvervsdrivende og selskaber, medens det fremover blev anset for uforholdsmæssigt at fastsætte måltal for lønmodtagere og pensionister, for kommanditister og særlige skatteydere, som der også var fastsat måltal for i de seneste år forud for ændringen.

Baggrunden for faldet i antallet af skatteydergrupper, for hvem der blev fastsat måltal, var et udtryk for, at den ligningsmæssige gennemgang for disse grupper nu var på et sådant stade, at yderligere måltal måtte anses for uforholdsmæssige. Samtidig blev begrebet nøjere gennemsyn afløst af inddelingen i 3 kontrolprocesser, nemlig ligningsmæssig gennemgang, partiel revision og revision. I første omgang blev der ikke stillet krav om en nøjagtig fordeling af måltallene på de angivne kontrolprocesser, men i ligningsplanen for 1998/99 blev der dog fastsat krav om, at fordelingen på de 3 kontrolprocesser skulle være rimelig.

Med ligningsplanen for 1997/98 blev der fundet en afløsning for det tidligere måltal for lønmodtagere og pensionister, idet der blev fastsat bundne udsøgningskriterier, der vel gik på tværs af skatteydergrupperne, men som i særlig grad ville vedrøre lønmodtagere mv.

Med denne ligningsplan for 1997/98 blev der også etableret en forsøgsordning vedrørende måltal for omsætningen. Denne ordning blev gjort obligatorisk i den efterfølgende ligningsplan for 1998/99 således, at det blev sikret, at den ligningsmæssige gennemgang, fordelt på de 3 kontrolprocesser, ikke kun vedrørte mindre erhvervsdrivende, idet måltallene nu obligatorisk skulle nås på de 3 kontrolprocesser under ét.

I 1999/2000 indeholdt ligningsplanen en obligatorisk fordeling af antalsmålet på de 3 kontrolprocesser, ligesom der blev indført krav om ressourceregistrering af såvel det planlagte som det faktiske tidsforbrug i forbindelse med ligningen.

Ligningsplanen for 2000/2001 indeholdt den nyhed, at omsætningsmålet obligatorisk blev fordelt på kontrolprocesserne, ligesom der blev iværksat et pilotprojekt vedrørende justering af måltalssystemet. Dette pilotprojekt, som skal evalueres i eftersommeren 2001, omfatter 8 kommuner, der får mulighed for at opnå en kvantitativ indskrænkning i det antal ligningsmæssige gennemgange, der skal foretages, mod til gengæld at foretage et øget antal dybere kontroller i form af partiel revision eller revision således, at der samlet skal opnås et givet antal point, hvor

partiel revision og revision tildeles et væsentligt større antal point end den kontrolproces, der betegnes som ligningsmæssig gennemgang.

Formålet med dette pilotprojekt er at supplere ligningsplanens mulighed for med regionen at aftale en reduktion i antallet af kontrolprocesser mod til gengæld at iværksætte særlige initiativer i forbindelse med ligningen. Idéen er således at give kommunerne mulighed for en bedre planlægning af ligningen ved at indføre en fleksibilitet i antalsmålene, når den samlede ligningsindsats fastholdes på et uændret niveau, der blot giver sig udtryk i et større antal af de tungere kontrolprocesser.

Med ligningsplanen for 2000/2001 introduceres også begrebet ligningskoncept, hvorved forstås, at der forud for fastsættelse af særlige udsøgningskriterier udarbejdes ligningskoncepter, som det påhviler den enkelte kommune som minimum af følge.

I den seneste ligningsplan for 2001/2002 er der alene fastsat måltal for personligt erhvervsdrivende, medens det tidligere måltal for hovedaktionærer er afløst af et særligt visiteringskrav, gennemgang af kapitalforklaringer og koordinering af ligningsarbejdet for hovedaktionæren med det selskab, som den pågældende er hovedaktionær i. Der findes ingen bundne udsøgningskriterier i denne ligningsplan, der tillige rummer større fleksibilitet i tilrettelæggelse af ligningsindsatsen for de kommunale fællesskaber.

Med ligningsplanen for 1998/99 forsvandt måltallet for selskaber, hvilket dog alene skyldes, at selskaberne i ligningsplanmæssig henseende fremover er styret af Told- og Skattestyrelsen, der såvel internt i forhold til regionerne som i kontraktsgrundlaget med kommunerne har fastsat måltal, der svarer til det system, der er gældende for personligt erhvervsdrivende.

Skal man sammenfatte betragtningerne gennem de senere år i ligningsplanen, kan man karakterisere udviklingen på den måde, at der er sket en forskydning således, at der er lagt en stigende vægt på de kvalitative elementer i ligningen, dog med en samtidig fastholdelse af det kvantitativt orienterede måltal, der dog nu alene omfatter personligt erhvervsdrivende og som ovenfor nævnt selskaber. Samtidig er der givet kommunerne, der deltager i forsøgsordningen, mulighed for større fleksibilitet i tilrettelæggelsen af arbejdet og skabt incitament til en ikke uvæsentlig forskydning af ligningsindsatsen over mod de tungere kontrolprocesser i form af partiel eller total revision.

Det er antageligt at tro, at den ovenfor omtalte forsøgsordning vil - evt. med visse tilføjelser - blive gjort til en permanent ordning, der også vil komme til at stå til rådighed for andre kommuner, der ønsker en tilsvarende fleksibilitet.

Udviklingen er samtidig et udtryk for, at ligningsindsatsen for alle andre grupper af skatteydere end de personligt erhvervsdrivende og selskaber, nu ligger på et sådant niveau, at det ikke længere anses for nødvendigt at fokusere med måltal på disse grupper i ligningsplanen udover de almindeligholdte bemærkninger om lønmodtagerligningen, som er nævnt ovenfor under afsnit 2.

## 6. Er ligningsindsatsen i Danmark tilfredsstillende?

Man kan overordnet rejse det spørgsmål, om ligningsindsatsen her i landet ligger på et sådant niveau, at man med rimelighed kan konstatere, at skattestyrelseslovens krav om ensartethed og behørighed er opfyldt.

Skal man besvare spørgsmålet generelt, er jeg ikke i tvivl om, at svaret er, at ligningsindsatsen befinder sig på et tilfredsstillende niveau.

Anskuer man ikke besvarelsen af spørgsmålet ud fra de kriterier, der er opstillede i skattestyrelsesloven, men foretager en bredere bedømmelse af, hvorledes ligningseffektiviteten her i landet er målt med ligningsindsatsen i andre højt udviklede lande, er der næppe tvivl om, at lyssynet vil være endnu mere markant. Grunden hertil er, at ligningseffektiviteten her i landet i meget høj grad er et produkt af de kontrol- og indberetningssystemer, som skattekontrolloven udviser talløse eksempler på. Realiteten er således, at den helt overvejende del af de skattepligtige indkomster, som skatteyderne oppebærer, modtager skattesystemet oplysning om fra den eller de trediemænd, der udbetaler disse skattepligtige indkomster. Når realiteten endvidere er, at langt størstedelen af de fradrag, som skatteyderne har ret til, tillige indberettes fra trediemænd, opnås en velfungerende ligningsindsats alene derved, at alle væsentlige uoverensstemmelser mellem skatteyderens egne oplysninger og trediemands oplysninger klarlægges og bringes ud af verden. For den helt overvejende del af gruppen lønmodtagere og pensionister sikrer kontrol- og indberetningssystemer i sig selv en tilfredsstillende ligningsindsats, der omfatter den helt overvejende del af indtægts- og udgiftsposteringerne. Til en vis grad - men også kun til en vis grad - gælder det også selvstændigt erhvervsdrivende, navnlig vedrørende renteudgifter og udgifter til pensionsindbetaling.

Det er derfor ikke overraskende, at ligningsplanlægningen som ovenfor nævnt i de seneste år er blevet identisk med en planlægning af ligningen for de selvstændigt erhvervsdrivende og gennem Told- og Skattestyrelsens styring af området også for selskabsligningen, hvor oprettelsen af den særlige selskabsrevisionsenhed i Told- og Skattestyrelsen, der som ovenfor nævnt varetager ligningen for de selskaber, der har en omsætning på mere end 1½ mia. om året, og som tillige omfatter hele den finansielle sektor, har løst det problem, der tidligere knyttede sig til, at man kunne stille spørgsmålstejn ved, om ligningsindsatsen var tilstrækkelig over for disse typisk store juridiske enheder.

Man kan derfor udtrykke det på den måde, at ligningsplanlægningens fokusering på de skattepligtige, der er erhvervsdrivende, tilsigter at skabe en balance i ligningseffektiviteten i forhold til andre skatteydergrupper, ligesom ligningsplanlægningen på det punkt tilsigter at udligne de væsentligste af de forskelle, der kunne konstateres tidligere kommunerne imellem. Samtidig sikrer ligningsplanen, at der - i hvert fald i en vis udstrækning - er den fornødne kontroldybde i de ligningshandlinger, som de skattepligtige undergives.

Vil man pege på områder, hvor ligningsindsatsen kan og bør forbedres i de kommende år, synes navnlig 2 forhold at springe i øjnene.

For det første kan den nuværende ligningsplanlægning ikke i tilstrækkeligt omfang sikre, at ligningen i tilstrækkeligt omfang fokuserer på de erhvervsdrivende, der har de mest komplicerede forhold. En ligningsmæssig gennemgang, en partiel eller total revision, tæller lige meget i relation til opfyldelse af ligningsindsatsen, hvad enten der er tale om en mindre erhvervsdrivende med forholdsvis ukomplicerede forhold, eller der er tale om tilsvarende erhvervsdrivende med en større virksomhed og evt. udenlandske relationer.

For det andet kan det være et problem, at ligningsplanlægningen ikke sikrer, at samtlige selvstændigt erhvervsdrivende undergives en ligningsmæssig kontrol - på et eller andet niveau - over et passende åremål. Det er indlysende, at den ovenfor omtalte forsøgsordning tilsigter at løse disse problemer ved at skabe et særligt incitament til at iværksætte tungere kontrolprocesser, der giver større måltalsopfyldelse. Det er antageligt at tro, at yderligere bestræbelser, der er rettet herimod, vil blive iværksat i ligningsplanlægningen for de kommende år.

## 7. Skal ligningsindsatsen opretholdes på det nuværende (høje) niveau?

Er man enig i, at ligningseffektiviteten her i landet nu er bragt op på et tilfredsstillende niveau, melder det spørgsmål sig, om der er behov for også i fremtiden at fastholde en ligningsindsats på det nuværende niveau.

En del af dette spørgsmål er, om man kan forestille sig, at en del af den ligningsindsats, der er koncentreret omkring person-, erhvervs- og selskabsbeskatningen med fordel kunne overføres til andre dele af skattesystemet, hvor man kan have en mere eller mindre kvalificeret antagelse om, at indsatsen er svagere funderet end på området for de direkte indkomstskatter.

Vanskeligheden ved at besvare det sidste spørgsmål med tilstrækkelig sikkerhed er, at de undersøgelser, der er foretaget af ligningseffektiviteten, i hvert fald i de senere år, har været koncentreret om person-, erhvervs- og selskabsligningen således, at der ikke synes at foreligge tilstrækkeligt konsoliderede undersøgelser, der muliggør en sammenligning mellem indkomstskatteområdet og merværdiafgifts- og det øvrige afgiftssystem.

Det er selvsagt, at såfremt man vurderer ligningsindsatsens omfang i årsværk, målt i forhold til de provenuer, de enkelte skattearter indbringer, er der ikke tvivl om, at såvel ligningen af personligt erhvervsdrivende som i særdelighed ligningen af selskaber lægger beslag på en uforholdsmæssig høj del af ressourcerne. Målt på en så enkel måde, ville der skulle overflyttes væsentlige ressourcer til kontrollen med momsen og afgifterne, ligesom lønmodtagerligningen skulle opprioriteres på erhvervs- og selskabsligningens bekostning.

En sådan tankegang er dog for primitiv. Behovet for ligning og kontrol kan være forskellig fra skatteart til skatteart, ligesom der også må tages hensyn til, hvor mange skattepligtige, der er på et givet område, og hvor byrdefuld skattearten opleves. Der

er ikke uvæsentlige elementer af selvkontrollerende effekt på visse områder, f.eks. merværdiafgiften.

Mere relevant er det at undersøge, hvilken kontrolrisiko, de enkelte skatte- eller afgiftspligtige er udsat for. Mig bekendt er der ikke offentliggjort undersøgelser herom, men en sådan undersøgelse ville efter min opfattelse også som konklusion have, at en ikke uvæsentlig del af kontrolindsatsen bør overføres til afgiftssystemet, herunder navnlig merværdiafgiften. Heller ikke en sådan beregning tager imidlertid tilstrækkelig hensyn til det underliggende behov.

Dertil kommer den helt grundlæggende organisatoriske vanskelighed. Person- og erhvervs ligningen, og også ca. 80 % af selskabs ligningen (målt på antallet af selskaber) varetages direkte eller pr. kontrakt af kommunerne, medens resten af kontrolindsatsen er med statslig kompetence. Der er altså ikke umiddelbar mulighed for at overføre ligningsmæssige ressourcer, der er sat ind på person- og erhvervs ligningen, til andre kontrolområder, medens dette gennem kontraktstyring, hvor kommuner modtager betaling for ligningsindsatsen, de varetager i relation til selskaber, kan justeres med efterfølgende overførsel af ressourcer til andre kontrolområder.

Selv om det, som ovenfor nævnt, bestemt ikke kan afvises, at der på længere sigt er behov for en vis omfordeling af de samlede lignings- og kontrolressourcer - er det min opfattelse, at det på kortere sigt vil være samfundsmæssigt uacceptabelt at afsvække ligningsindsatsen, der udøves i relation til indkomstskattesystemet.

Hvis man er enig i, at erhvervs- og personligningen aldrig har været bedre end nu, og såfremt man videre lægger til grund, at denne ligningsindsats nu befinder sig på et tilfredsstillende niveau - omend med mulighed for ændringer og forbedringer i retning af endnu større fokus på dybden i ligningsindsatsen samt på muligheden af at sikre, at de erhvervsdrivende alle over et åremål bliver lignet, er det vigtigt, at dette niveau i en årrække opretholdes på sit nuværende stade.

Al erfaring viser, at det er en lang og byrdefuld vej at rette op på et utilfredsstillende niveau. Det vil blive endnu vanskeligere i de kommende år, end det har været tidligere, fordi de rekrutteringsmæssige problemer vil blive øget væsentligt i de kommende år på grund af de demografiske problemer, der melder sig i form af små ungdomsårgange på arbejdsmarkedet, en stigende efterspørgsel efter den bedst uddannede del af arbejdskraften set i relation til lignings- og kontrolopgaven samt som følge af, at aldersfordelingen inden for den nuværende arbejdsstyrke, der kan varetage lignings- og kontrolopgaver af stigende kompleksitet, er skæv i forhold til den ønskede aldersfordeling. Sænker man derfor ligningsindsatsen inden for de nærmeste år, vil det tage en lang årrække at genetablere et tilfredsstillende niveau.

Dertil kommer, at vort skattesystem, herunder navnlig indkomstskattesystemet, i sig selv nødvendiggør en betydelig ligningsindsats. Når det samlede skattetryk i Danmark er endog meget højt, og når det tages i betragtning, at personskattetrykket i Danmark er ekstremt højt kombineret med, at progressionen sætter ind på et væsentligt lavere indkomstniveau, end det sædvanligvis er tilfældet i udlandet, må man umiddelbart nå til den konklusion, at en sådan skattestruktur i sig selv kræver en høj lignings- og kontrolindsats. Når udbyttet ved indkomstskattemæssig

uefterrettelighed er så høj, som tilfældet er i Danmark, er det nødvendigt at allokere betydelige ressourcer til bekæmpelse af skattemæssig uefterrettelighed, hvad enten denne er bevidst eller ubevidst. Netop fordi det tidligere omtalte kontrol- og indberetningssystem bevirker, at en meget stor del af befolkningen er nødt til at selvangive sin reelle indkomst, skylder samfundet disse borgere at fast- og vedligeholde en høj ligningseffektivitet over for de grupper af borgere, der har væsentligt større faktiske muligheder for at unddrage sig deres del af den rette beskatning. Hensynet til de loyale borgere og virksomheder påkalder en betydelig indsats over for borgere og virksomheder, som kun med en effektiv ligningsindsats kan bringes til at lade sig beskatte af deres virkelige indkomst.

Dertil kommer, at en effektiv ligningsindsats har en vigtig - omend vanskeligt målelig - præventiv effekt, og kontrolindsatsen er med til at gøre skattesystemet synligt ved at demonstrere samfundets vilje til at sikre, at alle kommer til at betale den skat, de skal efter lovgivningen - hverken mere eller mindre.

Når der bruges meget betydelige ressourcer på erhvervs- og selskabsligningen - uanset hvilket parameter, man måler indsatsen i forhold til - er det også en nødvendighed for at opretholde en rimelig balance mellem de forskellige skatteydergrupperinger. Når vi i kraft af kontrol- og indberetningssystemerne har den tilstand, at ligningen af lønmodtagere og pensionister er endog særdeles effektiv, nødvendiggør det en tilsvarende høj ligningseffektivitet over for de selvstændigt erhvervsdrivende personer og selskaber således, at indkomstskattens størrelse alene er afhængig af indkomstens størrelse og ikke af den særlige status, som skatteyderen har.

I hvert fald for erhvervs- og selskabsbeskatningens vedkommende gælder det, at kompleksiteten i det danske skattesystem er høj. Det er en skæbne, som Danmark deler med stort set alle lande, hvis økonomiske udvikling er løbet parallel med det, der har karakteriseret den danske økonomiske udvikling. En sådan kompleksitet medfører uundgåeligt fejl og misforståelser, som er ubevidste, og som i høj grad kan være undskyldelige. Skal skatteyderen derfor betale den skat, som lovgivningen hjemler, er det nødvendigt med et betydeligt ligningsapparat, der kan fange og rette op på de mange misforståelser, som denne kompleksitet medfører.

At der er en høj grad af realitet i dette argument, ses af, at en helt overvejende del af forhøjelser, der gennemføres i ligningssystemet, ikke medfører nogen som helst skattestrafferetlig reaktion, ligesom det meget store antal nedsættelser i den skattepligtige indkomst, som er et resultat af ligningen, jf. herom nedenfor, viser, et sådant behov eksisterer.

At der fortsat er behov for en betydelig ligningsmæssig indsats, dokumenteres også ved, at de beløbsmæssige reguleringer - forhøjelser og nedsættelser, der foretages i forbindelse med ligningen - fortsat er meget betydelige. Nogle enkelte tal kan illustrere dette:

For lønmodtagere og pensionister, kommanditister og særlige skatteydere ser reguleringerne for perioden 1995 til 1999 således ud:

Indkomstår	Forhøjelse		Nedsættelse	
	Antal	Beløb	Antal	Beløb
1995 <sup>1</sup>	206.388	4.389.359.091	121.411	1.834.977.405
1996 <sup>2</sup>	165.111	3.112.949.650	94.940	1.242.560.444
1997 <sup>3</sup>	158.122	3.149.014.516	85.461	1.193.107.875
1998 <sup>4</sup>	139.691	2.724.732.609	75.619	1.086.391.939
1999 <sup>5</sup>	79.191	1.704.587.454	53.838	820.188.001

- 1) For indkomstår 1995 er ændringerne foretaget i perioden 01/01 1996 - 08/03 2001
- 2) For indkomstår 1996 er ændringerne foretaget i perioden 01/01 1997 - 08/03 2001
- 3) For indkomstår 1997 er ændringerne foretaget i perioden 01/01 1998 - 08/03 2001
- 4) For indkomstår 1998 er ændringerne foretaget i perioden 01/01 1999 - 08/03 2001
- 5) For indkomstår 1999 er ændringerne foretaget i perioden 01/01 2000 - 08/03 2001.

For selskabernes vedkommende er foretaget reguleringer som anført nedenfor for perioden 1.10.1998 til 31.12.1999, altså en 15-måneders periode. I tallene indgår ikke resultater for fonde.

	Reguleringer (mio. kr.)	Forhøjelser (mio. kr.)	Nedsættelser (mio. kr.)
Regioner	811,5	555,1	256,4
Kommuner	6.006,4	4223,9	1.782,5
Selskabsrevisions- afdelingen	2.746,3	2.084,7	661,6
I alt	9.564,1	6.863,7	2.700,4

Tallene for erhvervsdrivende for perioden 1.7.1997 til 30.6.1998 og for perioderne 1.7.1998 til 30.6.1999 samt for perioden 1.7.1999 til 30.6.2000 er således.

Ligningsperiode		Erhvervsdrivende	Hovedaktionærer
1/7 1997 - 30/6 1998	I alt	2.928.701.832	345.017.029
	Forhøjelse	2.249.538.476	278.261.531
	Nedsættelse	679.163.356	66.755.498
1/7 1998 - 30/6 1999	I alt	3.148.044.099	296.825.849
	Forhøjelse	2.503.830.514	243.902.377
	Nedsættelse	644.213.585	52.922.572
1/7 1999 - 30/6 2000	I alt	3.474.159.405	302.322.295

	Forhøjelse	2.756.063.873	227.648.509
	Nedsættelse	714.095.532	74.673.786

For de selvstændigt erhvervsdrivende personer kan den såkaldte træfprocent opgøres således. Træfprocenten angiver den procentdel af de skatteydere, der er blevet lignet ved en ligningsmæssig gennemgang, en partiel eller total revision, der har medført ændringer - forhøjelser eller nedsættelser - i forhold til den selvangivne indkomst.

For perioden 1.7.1997 til 30.6.1998 er træfprocenten 67,4, medens for den periode frem til 30.6.1999 ligger på 65,5 og for perioden 1.7.1999 til 30.6.2000 på 65,1. Tallene har været - deprimerende - stabile over en årrække. Man kan altså konstatere, at 2/3 af de skattepligtige erhvervsdrivende personer, der bliver lignet, får ændret deres skattepligtige indkomst. For selskaber - hvad enten det drejer sig om den finansielle sektor eller de store selskaber, der lignedes af selskabsrevisionsafdelingen i Told- og Skattestyrelsen - er tallene lidt - men ikke meget - mindre. Tilsvarende gælder for øvrige selskaber.

Man kan derfor alene gennem disse tal konstatere et behov for fortsat betydelig ligningsindsats.

Der synes således ikke for øjeblikket at være noget argument for af afsvækkelse af ligningsindsatsen i relation til indkomstskattesystemet, selv om det ikke kan afvises, at der på længere sigt er behov for omfordeling af de samlede ressourcer.

## 8. Behovet for ændringer

Kan man ud fra en status quo betragtning konkludere, at ligningseffektiviteten i Danmark ligger på et nogenlunde tilfredsstillende niveau, er det naturligt at rejse det spørgsmål, om der ikke kan påvises områder, hvor der også ud fra en sådan betragtning synes at være behov for en øget og forbedret indsats.

Som nævnt ovenfor er det min opfattelse, at man på længere sigt vil have behov for at overføre ressourcer vedrørende kontrolindsatsen fra de direkte skatter til de indirekte skatter, ikke mindst en række af de såkaldt grønne afgifter.

Herudover synes lignings- og kontrolindsatsen at fungere bedst på de områder, hvor den skattepligtige har etableret udgangspunktet for ligningen i form af en selvangivelse, for selskaber og erhvervsdrivende personer også i form af et vedlagt regnskab, som naturligt danner udgangspunkt for de ligningsmæssige og kontrolmæssige undersøgelser.

Der, hvor jeg sporer de største problemer i relation til kontrolindsatsen, er de situationer, hvor et sådant grundlag ikke findes, men hvor opgaven netop går ud på at tilvejebringe det fornødne faktum til konstatering af, at skattepligt overhovedet foreligger, eller - hvis det er konstateret - hvor oplysningerne til skatte- og afgiftsmyndighederne ikke overhovedet afspejler den økonomiske aktivitet, der har fundet sted.

Jeg tror, det vil være nødvendigt at øge indsatsen i relation til udeholdte indtægter, ikke mindst i tilfælde, hvor disse udeholdte indtægter vedrører transaktioner, der er foregået på tværs af landegrænserne. Jo mere internationaliseret økonomien bliver, jo lettere og jo større incitament er der til at forsøge at placere skattepligtige indkomster i lande, hvor den effektive kontrol er behersket således, at risikoen, for afsløring af at indkomsten i virkeligheden skulle beskattes i et andet land, er forholdsvis ringe.

Unddragelse af de direkte skatter bliver mere og mere internationalt præget og baseret, og det kan allerede nu konstateres, at dette også gælder merværdiafgiften og andre afgifter.

Det må på den baggrund hilses med tilfredshed, at Told- og Skattestyrelsen har truffet beslutning om at allokere 100 årsværk, fordelt på en række regioner, til udelukkende at fokusere på den internationale svigsbekæmpelse. Det er i den forbindelse uhyre vigtigt, at der permanent fokuseres på samarbejdet med de kommunale skatteforvaltninger. Det vil ofte være her, at en mistanke, om at noget er galt, opstår. Samarbejdet skal sikre, at de sager, hvor en sådan mistanke foreligger, kan efterforskes og undersøges på det mest hensigtsmæssige måde. I den forbindelse er det også klart, at samarbejdet mellem skattemyndighederne og politiet i relation til sådanne sager, hvor der foreligger en mere bestyrket mistanke, kommer i fokus.

Et andet område, jeg vil nævne, er udviklingen af skattebaserede revisionsmanualer, hvor man i et samarbejde mellem de centrale og decentrale myndigheder udvikler koncepter for, hvad »god skatterevisionsskik« indebærer, dels i almindelighed, dels på mere specifikke revisionsområder. Dette vil også være et instrument til at øge ensartethed i ligningen, ligesom det vil være velegnet til at effektivisere ligningsindsatsen. Mange har fortalt mig, at sådanne manualer allerede eksisterer. Er dette rigtigt, er det tankevækkende, at de i hvert fald kun i meget ringe udstrækning anvendes i praksis, ligesom det er vigtigt, at sådanne manualer så at sige autoriseres og dermed får en klar normativ effekt på den ligning af erhvervsdrivende, der finder sted. Det må på sigt tilsigtes, at sådanne manualer får samme status som de regnskabsstandarder, der er et integreret og normativt element for revisorerens arbejde.

Endelig vil jeg nævne et øget samarbejde mellem skattemyndighederne og revisorerne som en mulighed for at effektivisere ligningen. I dag finder der utvivlsomt et dobbeltarbejde sted, fordi skattemyndighederne under partiel eller total revision af en virksomhed i mangfoldige tilfælde vil foretage revisionshandlinger, som allerede er foretaget af virksomhedens revisor, omend disse revisionshandlinger ikke primært er foretaget ud fra ønsket om at kontrollere den rette skattepligtige indkomst, men er foretaget som led i undersøgelsen af regnskabets rigtighed. Kunne man øge samvirket således, at skattemyndighederne fik adgang til at delagtiggøre sig i og få præsenteret grundlaget for de revisionshandlinger, som revisor har foretaget, ville der være grundlag for at udvikle et system, der indebærer, at en lang række selvstændige revisionshandlinger, som skattemyndighederne udfører, kunne forvandles til en undersøgelse af grundlaget for og validiteten af revisors undersø-

gelses. Jeg tror, at et udvalgsarbejde med repræsentanter for revisororganisationerne, skattemyndighederne og evt. andre vil kunne vise, at der er grundlag for at videreudvikle det heldigvis i forvejen udmærkede samarbejde, der eksisterer mellem skattemyndighederne og revisorerne.

## 9. Afsluttende bemærkninger

Foranstående betragtninger over ligningsplanlægning og ligningseffektivitet er baseret på den organisatoriske struktur, som skattesystemet har p.t. I mange relationer er det en grundlæggende svaghed, at ligningsplanlægningen skal baseres på så mange decentrale enheder, som tilfældet er i dag. Disse mange enheder, som ligningsplanlægningen skal gælde for, er indbyrdes vidt forskellige, spændende fra kommunale enheder med 3 - 4 medarbejdere, der deltager i erhvervslicensing, op til kommunale enheder, der har flere hundrede medarbejdere, herunder en lang række specialfunktioner, der er i stand til at varetage selv de tungeste ligningsopgaver. Erhvervsstrukturen er vidt forskellig her i landet, hvilket utvivlsomt indebærer, at ligningspotentialer indeholder betydelige variationer uden, at det dog indtil videre er lykkedes at finde rimelige parametre til konstatering heraf.

Det vanskeliggør også tilrettelæggelse og gennemførelse af ligningen og kontrollen, at denne er delt mellem kommunale enheder og statslige myndigheder, ligesom det ikke gør opgaven lettere, at de statslige myndigheder, især regionerne, er indehavere af den totale kompetence på moms- og afgiftsområdet, medens der er tale om spaltede kompetencer vedrørende indkomstskatterne. Alligevel skal hele skattesystemet baseres på en samlet kontrolstrategi.

Det synes derfor at være en sikker konklusion, at der kunne opnås ikke uvæsentlige fordele vedrørende kontrol og ligningstilrettelæggelse, såfremt man kunne finde frem til en løsning, der indebærer langt færre enheder til varetagelse af denne opgave.