

Tilladelses- og dispensationsbestemmelser - som skatteretligt fænomen

af

Ole Bjørn

1. Indledning

Tilladelses- og dispensationsbestemmelser spiller en betydelig rolle i skatteretten.

Sådanne bestemmelser forekommer i stort set alle de væsentligste skattelove. Nævnes kan afskrivningsloven, aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven, fondsbeskatningsloven, husdyrbesætningsbeskatningsloven, kursgevinstloven, ligningsloven, personbeskatningsloven, realrenteafgiftsloven, selskabsskatteloven, skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, varelagerloven samt vurderingsloven.

I dag formuleres disse bestemmelser som hovedregel således, at det fremgår, at »skatteministeren kan tillade«, hvorefter ministeren ved den såkaldte sagsudlægningsbekendtgørelse, jf. senest bekendtgørelse nr. 336 af 10. juni 1998, som ændret ved bekendtgørelse nr. 362 af 19. juni 1998 og bekendtgørelse nr. 968 af 16. december 1998, overfører kompetencen til den myndighed, som han ønsker skal vurdere den pågældende sagstype. Jævnligt angiver selve tilladelsesbestemmelsen de nærmere vilkår, som er forudsætningen for, at dispensationen eller tilladelsen skal gives, jf. f.eks. forslaget af 3. marts 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love § 37 C.

I andre tilfælde er kompetencen direkte ved loven tillagt en bestemt myndighed, typisk Ligningsrådet, og bestemmelserne kan også være formulerede således, at det direkte er gjort til en betingelse for opnåelse af en bestemt retsstilling, at tilladelse opnås hos det udpegede organ, jf. f.eks. fusionsskattelovens § 15 stk. 1 om fusion mellem selskaber, der er hjemmehørende her i landet og et selskab, der er hjemmehørende i udlandet.

Selv om disse lovregler sædvanligvis formuleres som tilladelsesbestemmelser, har en række af disse regler karakter af at være dispensationer fra den i øvrigt i lovgivningen gældende retstilstand. Sondringen mellem dispensations- og tilladelsesbestemmelser er imidlertid uskarp. Medens betegnelsen dispensation sædvanligvis anvendes om tilfælde, hvor det forudsættes, at lovens hovedregel kun undtagelsesvis brydes, anvendes betegnelsen tilladelse sædvanligvis om situationer, hvor det er forudsat, at tilladelse sædvanligvis eller dog jævnligt opnås således, at

den pågældende myndigheds opgave snarere er at påse, at lovens betingelser er opfyldte. I hvert fald i dag formuleres stort set alle bestemmelser som tilladelsesbestemmelser, uanset at det fremgår af lovens forarbejder, at tilladelse kun undtagelsesvis skal meddeles, jf. f.eks. selskabsskattelovens § 10 stk. 3 om tilladelse til kvartalsskævt regnskabsår, hvor det af forarbejderne klart fremgår, at bestemmelsen skal administreres snævert, hvilket i reglen er formuleret på den måde, at særlige forhold skal tilsige, at tilladelse meddeles. I den anden ende af spektret befinder sig bestemmelserne i fusionsskattelovens § 15 a om spaltning og § 15 c om tilførelse af aktiver, hvor det er forudsat, at tilladelse skal meddeles, hvor lovens betingelser er opfyldte, medmindre der foreligger skatteunddragelse eller skatteundgåelse, se nærmere cirkulære nr. 105 af 4.7.1997.

Virkningerne, af at dispensation eller tilladelse opnås, vil typisk fremgå af bestemmelsen. I visse situationer vil den manglende tilladelse bevirke, at en bestemt retsstilling overhovedet ikke lader sig etablere, f.eks. hvis tilladelse til kvartalsskævt regnskabsår ikke opnås. I andre tilfælde vil manglende dispensation eller tilladelse bevirke, at en særlig gunstig skatteretlig stilling ikke opnås således, at den manglende tilladelse bevirker, at et beløb er skattepligtig i stedet for skattefrit, at en disposition udløser skatteretlige virkninger, herunder avancebeskatning, medens dispositionen vil være skattefri, såfremt tilladelsen meddeles af myndighederne. I andre tilfælde vil retsvirkningen af den manglende imødekommelse af ønsket om udstedelse af forvaltningsakten være, at retsstillingen undergår visse ændringer, der af den skattepligtige anses for mere bebyrdende, f.eks. personskattelovens § 4 stk. 6 og 7, hvorefter Ligningsrådet kan tillade, at anpartsreglerne i § 4 stk. 1 nr. 12 og 13 ikke finder anvendelse.

I det følgende skal der fremsættes nogle bemærkninger om anvendelsen af sådanne tilladelses- eller dispensationsbestemmelser i skattelovgivningen.

2. Betænkeligheder ved dispensations- og tilladelseslovgivningen

Den grundlæggende holdning til en sådan lovgivning er formentlig negativ. Det naturlige udgangspunkt må være, at skatteyderne er i stand til at aflæse deres retsstilling i loven. I betragtning af den byrde, som indkomstbeskatningen udgør, forekommer det for de fleste at være et næsten ufravigeligt krav.

De retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved at fastlæggelsen af skatteydernes og virksomhedernes retsstilling er overladt til administrationen er navnlig, at en sådan lovgivning indebærer, at det element i retssikkerheden, som forudsigeligheden udgør, går tabt, når fastlæggelsen af retsstillingen i det konkrete tilfælde afhænger af, om den relevante myndighed meddeler tilladelse eller dispensation. Kun den, der er i stand til at klarificere den underliggende administrative praksis, kan på forhånd fastlægge sin retsstilling. Dette vanskeliggøres i mange tilfælde af, at den administrative praksis, der nærmere fastlægger, hvornår dispensation eller tilladelse meddeles, og hvornår den ikke er opnåelig, kun i begrænset udstrækning er offentligt

tilgængelig. Det beror i vid udstrækning på den administrerende myndighed selv, i hvilken udstrækning praksis offentliggøres. Dertil kommer, at sådan lovgivning sædvanligvis vil indebære, at der tilføres det pågældende område et større eller mindre element af skøn, afhængig af, hvor explicit lovbestemmelsen formulerer betingelserne for, at dispensation eller tilladelse kan opnås. Når eksempelvis personskattelovens § 4 stk. 7 indeholder en regel om, at Ligningsrådet kan tillade, at reglen i personskattelovens § 4 stk. 1 nr. 13 ikke skal anvendes for indkomst ved udlejning af aktiver, som er anskaffede inden 19. maj 1993, når det efter rådets skøn må anses for godtgjort, at udlejningen indgår i et generationsskifte, eller særlige omstændigheder i øvrigt taler derfor, er det et eksempel på en bestemmelse, der overlader rådet en vidtgående skønsmæssig kompetence, idet det helt overlades til den administrative myndighed nærmere at fastlægge, hvornår der foreligger sådanne særlige omstændigheder, ligesom begrebet generationsskifte næppe overhovedet lader sig fastlægge blot nogenlunde entydigt. Ikke mindst i betragtning af skattebyrdens tyngde her i landet virker det som udgangspunkt ikke tilforladeligt, at det overlades et administrativt organ at fastlægge, hvornår denne byrde skal være større eller mindre.

Det kan naturligvis også med rette påpeges, at det sædvanligvis er en alvorlig mangel ved sådanne regler, at klagesystemet er ufuldkomment eller ikke eksisterende. Af sagsudlægningsbekendtgørelsen, der er nævnt ovenfor, fremgår det dog, at stort set alle afgørelser kan indbringes for een højere instans. Dette gælder imidlertid ikke, hvor det er Told- og Skattestyrelsen eller Ligningsrådet, der er indehaver af kompetencen, idet disse myndigheders afgørelse som hovedregel ikke kan indbringes for anden administrativ myndighed. Afgørelserne kan vel indbringes for domstolene, men det er almindeligt anerkendt i den forvaltningsretlige teori, at prøvelsesintensiteten i sådanne sager er begrænset for så vidt angår den rene skønsudøvelse, dvs. det forvaltende organs afvejning af lovlige kriterier overfor hinanden således, at der ikke foreligger situationer, der kan indeholde krænkelse af lighedsgrundsætningen eller i øvrigt repræsenterer varetagelse af ulovlige hensyn. Der foreligger dog i skatteretten enkelte eksempler på, at domstolene har tilsidesat afgørelser, der er truffet i henhold til myndighedernes tilladelses- eller dispensationshjemmel, jf. Vestre Landsrets afgørelse i TfS 1989 nr. 262, der underkendte Ligningsrådets nægtelse af sambeskatning. Afgørelsen er dog formentlig navnlig begrundet i, at Ligningsrådet i det såkaldte sambeskatningscirkulære udtømmende havde angivet, hvilke betingelser og vilkår der skulle foreligge opfyldte for, at sambeskatning kunne opnås således, at rådet ikke i enkeltstående tilfælde kunne administrere i strid med sådanne offentliggjorte retningslinier.

Det vil i hvert fald i det skatteretlige system være en hovedindvending, at det øverste - i det forvaltningsretlige hierarki - uafhængige klageorgan, nemlig Landsskatteretten, ingen kompetence har til at efterprøve forvaltningsmyndighedens afgørelse i henhold til dispensations- eller tilladelseslovgivningen. En afvigelse herfra er foreslået folketetinget for så vidt angår visse af fusionsskattelovens regler i L 87, der blev vedtaget den 18. marts 1999 om forslag til lovændring af forskellige

skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.

3. Udviklingen i hovedtræk

Tilladelses- eller dispensationslovgivning er ikke et fænomen af nyere dato. Centrale tilladelsesbestemmelser som Ligningslovens § 16 A og også § 16 B går tilbage til lov nr. 160 af 31.5.1961. Omvendt er der dog næppe tvivl om, at anvendelsen af denne lovgivningsteknik har været i kraftig tiltagen, ikke mindst i de senere år, hvorimod tilladelsesbestemmelser var stort set ukendte før Anden Verdenskrig. Man kan således fastslå, at behovet for sådanne bestemmelser er vokset i takt med den udbygning af skattelovgivningen, som tog sin begyndelse med den midlertidige ligningslov i 1939 og afskrivningsloven, der i sin oprindelige formulering så dagens lys i 1957. Også den oprindelige afskrivningslov indeholdt en dispensationsbestemmelse vedrørende ændring af afskrivninger efter selvangivelsesfristens udløb i § 30 stk. 3. Der synes således at være tale om parallelle forløb. Jo mere omfattende reguleringerne i skattelovgivningen bliver, jo mere vokser behovet for den yderligere nuancering, der ligger i, at de detaljerede regler i en vis udstrækning alligevel skal kunne fraviges. Det synes også at kunne fastslås, at tilladelses- og dispensationslovgivning navnlig er aktuel på erhvervsskatterettens område, medens den spiller en ganske underordnet rolle i forbindelse med beskatningen af lønmodtagere.

4. Kompetencen til at meddele tilladelse eller dispensation

Som nævnt ovenfor var der tidligere ikke noget fast mønster for, hvilken af de i betragtning kommende skattemyndigheder, der var bærer af dispensationsbeføjelsen. Hovedreglen har været den, at enten tillagde man skatteministeren kompetencen, der herefter blev uddelegeret, eller også blev kompetencen henlagt til Ligningsrådet, der også i et vist omfang har videredelegeret kompetencen til de lokale eller regionale skattemyndigheder. I de senere år ses der dog en klar tendens til, at kompetencen tillægges skatteministeren. Ved den ovennævnte L 87 er der i meget betydelig udstrækning overført kompetencer fra Ligningsrådet til skatteministeren således, at disse kompetencer vil blive uddelegeret til navnlig de regionale told- og skattestyrelser. Noget helt ensartet mønster er der dog fortsat ikke tale om, idet Ligningsrådet i § 5 stk. 6 og § 6 stk. 3 er gjort til dispensationsmyndighed i forbindelse med afskrivningssystemet for aktiver til udlejning.

5. Årsagerne til væksten i denne type bestemmelser

Forklaringerne, på at sådanne bestemmelser florerer i de senere års skattelovgivning, er mange.

En af årsagerne er utvivlsomt det pres på lovgivningen, som er opstået som følge af skattetænkning og skattearbitrage. Skattelovgivningen har i de senere år ofret meget betydelige anstrengelser på at sætte ind overfor, hvad flertal i folketinget mener er uønsket adfærd fra borgernes side. Sådanne lovgivningsinitiativer, der ofte tilsigter at ramme omgåelsessituationer, må ofte gøres bredt virkende for at opnå hensigten. Bredt formulerede regler kræver imidlertid ofte, at man forsyner reglen med en undtagelsesregel for at hindre, at også dispositioner, der anses for samfundsmæssigt acceptable eller ligefrem ønskelige, rammes, hvilket typisk opnås gennem en dispensations- eller tilladelsesbestemmelse.

Ofte vil det i en lovtekst være vanskeligt præcist at beskrive de situationer, der efter folketingets opfattelse ikke bør rammes af et indgreb, medmindre lovteksten skal være endog meget omstændelig. Alternativet til en sådan ordrigdom i selve lovteksten vil ofte være en undtagelsesregel, der formuleres som en dispensationssituation.

Megen ny skattelovgivning etableres under en høj grad af usikkerhed. På lovgivningstidspunktet foreligger der ofte ikke den fuldt tilstrækkelige viden om det område, der lovgivningsmæssigt skal reguleres. For at bøde på en sådan usikkerhed vil det være en fristelse at indsætte en dispensationsbestemmelse, der medfører, at man kan afbøde uønskede virkninger af den under usikkerhed etablerede lovgivning. Er usikkerheden særlig høj, måske fordi der er tale om komplicerede erhvervs-mæssige transaktioner, er det fristende at udforme lovgivningen som en egentlig tilladelseslovgivning således, at alle transaktioner skal forelægges myndighederne, der herefter antages at være i stand til at skille klinten fra hveden.

Mange tilfælde af en sådan lovgivning er formentlig også et udslag af, at der jævnlige hersker et betydeligt tidspres i forbindelse med etablering af lovmæssig regulering, der ønskes af et flertal i folketinget. Ofte levnes administrationen kun kort tid, i visse tilfælde kun timer, til at udforme en sådan regel, der nødvendigvis må være præget af upræcighed og usikkerhed, hvor disse mangler forsøges afbødes ved indsættelse af bevillings-, dispensations- eller tilladelsesbestemmelser.

Man kan derfor formentlig med rette hævde, at sådanne bestemmelser i vid udstrækning er forbundet med selve karakteren af den skatteretlige lovgivningsproces således, som den har udviklet sig i de seneste ti-år.

6. Strukturen i og fordelene ved en sådan lovgivning

Som nævnt ovenfor er den typiske grundholdning, ikke mindst i advokat- og revisorkredse, overfor tilladelses- og dispensationslovgivningen negativ.

Spørgsmålet er, om det er med rette. Det er i hvert fald min opfattelse, at en sådan lovgivning også har nogle gode sider, som der synes at være en tilbøjelighed til at overse.

I de tilfælde, hvor lovgivningen er udformet således, at den ønskede transaktion kun kan gennemføres, når der forud for dens gennemførelse er opnået tilladelse hertil, hvad der gælder store dele af transaktionstyperne i fusionsloven, kan man fremhæve, at en sådan lovgivning har klare analoge træk med instituttet bindende forhåndsbesked. Kernen i den bindende forhåndsbesked er ligesom ved tilladelseslovgivning, at der på forhånd sker en klarlæggelse af retsstillingen således, at dispositionen kan gennemføres med fuld sikkerhed for, hvad de retlige virkninger heraf vil være. Myndighederne fastlægger på begæring skatteretlige virkninger af transaktionen efter anmodning således, at skatteyderens eller hans rådgiveres ansvar afgrænses til, at de alene har ansvaret for, at de oplysninger, der meddeles myndighederne, er korrekte. Viser det sig, at der er begået en fejltagelse således, at tilladelse på det foreliggende grundlag ikke burde have været givet, er det myndighedens og ikke skatteyderens problem, ligesom myndighederne har ansvaret for, at der er tilvejebragt sådanne oplysninger, at det fornødne grundlag for at træffe afgørelse i sagen, foreligger.

Man kan således tilnærmelsesvis sige, at denne form for lovgivning er en art tvunget bindende forhåndsbesked, der oven i købet er gebyrfri.

Selv om udsagnet halter, synes der derfor at være et vist paradoks i at fremhæve instituttet bindende forhåndsbesked som et instrument til styrkelse af borgerens retssikkerhed, medens det modsatte synes at være udgangspunktet for diskussionen omkring tilladelseslovgivning som skatteretligt fænomen.

Hvis man forestillede sig, at størstedelen af den egentlige tilladelseslovgivning blev fjernet og objektiveret således, at betingelserne for at opnå den ønskede retsposition, direkte var angivet i loven, ville det formentlig medføre, at man i talrige tilfælde ville indhente bindende forhåndsbesked hos Ligningsrådet for at sikre sig mod uønskede overraskelser. Det ville i hvert fald være tilfældet, såfremt man ikke var i stand til at formulere betingelserne meget præcist.

Ofte vil de transaktioner, der kræver tilladelse, være af betydelig økonomisk rækkevidde for de involverede parter. Risikoen for uønskede økonomiske virkninger, der er forbundet hermed, vil ofte være at en sådan karakter, at det kun er forsvarligt at gennemføre transaktionen under opnåelse af maksimal skatteretlig sikkerhed.

Man skal også holde sig for øje, at de transaktioner, der kun kan gennemføres med tilladelse, vil være dispositioner, der i givet fald vil blive udtaget i den efterfølgende ligningsmæssige kontrol. Der foreligger således i virkeligheden en art forhåndsligning, idet der inden dispositionen gennemføres, foretages en prøvelse af, om lovens betingelser for at opnå den ønskede retsstilling, foreligger. Er dette tilfældet, vil der efterfølgende i ligningen typisk alene foregå en undersøgelse af, om den disposition, der faktisk er gennemført, svarer til den, der er opnået tilladelse til. Dette sikres i vid udstrækning ved, at dokumenter, der underskrives i forbindelse med dispensationens gennemførelse, indsendes til den godkendende myndighed til foretagelse af denne kontrol.

Alternativet til tilladelseslovgivning vil således typisk være, at den undersøgelse, der foregår i forbindelse med opnåelse af tilladelsen, vil blive foretaget efterfølgende

i det almindelige selskabsligningssystem. Er der et eller andet galt, vil de fleste formentlig foretrække at få dette meddelt på forhånd, fremfor at skulle mødes med måske betydelige økonomiske krav, hvis en ligningsmæssig gennemgang viste, at noget var galt.

Tilladelseslovgivningen indebærer således for samfundet den fordel, at ligningen af disse ofte komplicerede transaktioner gøres total, medens skatteyderne og deres rådgivere sikrer sig mod ubehagelige overraskelser. Der synes således at være god »procesøkonomi« i hvert fald mange af de situationer, der kræver forhåndstilladelse.

Langt størstedelen af tilladelses- eller dispensationslovgivningen indeholder et centralistisk element, idet det i hvert fald som udgangspunkt er de centrale eller regionale skattemyndigheder, der meddeler tilladelsen eller dispensationen. Virkningen er ofte, at det kommunale ligningssystem friholdes for en række arbejdsopgaver, der ville blive oplevet som særdeles arbejdskrævende, ikke mindst fordi en decentralisering af ligningen på disse områder ville indebære, at den fornødne rutine og sikkerhed ikke ville blive opnået, når der i den enkelte mindre kommune kun ville være tale om ganske få sager om året. En sådan lovgivning indebærer derfor et klart element af øget retssikkerhed fra samfundets side og fremmer en ensartet og effektiv behandling af sådanne sager.

Som ovenfor nævnt er det i sig selv en fordel, at eventuelle konflikter tages på forhånd, dvs. i forbindelse med meddelelsen af tilladelsen eller dispensationen, fremfor at konflikten afdækkes under den egentlige ligning. Man skal heller ikke overse, at en betydelig del af den skattelovgivning, der er forsynet med dispensations- eller tilladelsesbestemmelser, er overordentlig kompliceret således, at risikoen for fejl og misfortolkninger er ikke uvæsentlig. For rådgiverne, navnlig advokater og revisorer, indebærer en sådan lovgivning, at der rådgives under fuld sikkerhed således, at risikoen for ansvarssager væsentligt mindskes. Meget ofte sendes der tilladelses- eller dispensationssager til myndighederne, der klarificerer forhold, hvis konsekvenser ikke har været fuldt erkendt af rådgiverne. Ofte vil administrationen kunne bidrage med oplysninger om, under hvilke ændringer en tilladelse kan opnås således, at sagen »rettes til«, hvorefter transaktionen i denne lidt ændrede version kan foregå uden problemer. Jeg tror, at mange advokater og revisorer i en stille eftertænksomhedens stund vil erkende, at den dialog, som de i en konkret sag har haft med et af de fagkontorer i Told- og Skattestyrelsen, som har ansvaret for fusionsskattelovens sagsområder, har afværget mange efterfølgende bekymringer, uanset at det måske som udgangspunkt har været oplevet som et irritationsmoment, at transaktionen skulle forhåndsgodkendes. Der er næppe tvivl om, at megen dispensations- og tilladelseslovgivning er konfliktforebyggende, hvilket ikke er noget ringe kvalitet.

På de områder, hvor tilladelses- eller dispensationssager ekspederes i større omfang, vil myndighederne ofte udvikle en overordentlig høj ekspertise på området, der sikrer den nødvendige baggrund for, at rimelige og hensigtsmæssige lovjusteringer senere kan gennemføres. Denne ændring vil eventuelt kunne gennemføres som en objektivisering af reglerne, der er muliggjort på grund af de erfaringer, som er indhøstede i forbindelse med sagsekspektionen under den tidligere tilsvarende

dispensations- eller tilladelseslovgivning. Det af folketinget den 18. marts 1999 vedtagne forslag om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og visse foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., der er nævnt ovenfor, rummer adskillige eksempler herpå, for eksempel de ændrede regler i selskabsskattelovens § 10, der blandt andet ophæver det tidligere tilladelsessystem vedrørende kvartalskævt regnskabsår.

Denne lov er et eksempel på en i sig selv ønskværdig udvikling på de områder, hvor dispensations- eller tilladelseslovgivningen har været eller er nødvendig. Sådanne bestemmelser bør med jævne mellemrum tages op til vurdering af, om det i lyset af de indvundne erfaringer ikke er muligt at objektivisere bestemmelsen totalt eller dog delvis. Er dette ikke eller kun delvis gør ligt, bør man i lyset af de indvundne erfaringer overveje, om det er hensigtsmæssigt at justere på lovens regler. Er en tilladelses- eller dispensationsbestemmelse fortsat nødvendig, bør det overvejes, om det er forsvarligt at delegerer beføjelserne nedad i systemet således, at de centrale myndigheder friholdes for andet end de principielle sager, der lokalt eller regionalt må give anledning til særlig tvivl.

7. Afslutning

Etablering af tilladelses- eller dispensationslovgivning bør nøje overvejes. Det vil altid være at foretrække, såfremt borgernes og virksomhedernes retsstilling umiddelbart kan aflæses af loven, og tilladelses- og dispensationslovgivning bør derfor kun etableres, når det er klart, at det ikke med den fornødne omhu er muligt at beskrive undtagelsesbestemmelser tilstrækkeligt præcist i selve lovteksten.

Som jeg har forsøgt at skildre ovenfor, rummer en sådan lovgivning også en række klare fordele.

Uanset bestræbelserne for at undgå en sådan lovgivning eller senere objektivere en sådan lovgivning, er det min opfattelse, at vi står overfor et permanent fænomen. Alternativet til sådanne bestemmelser er ikke altid, som nogen synes tilbøjelige til at mene, at reglerne skrives ind i selve loven, men at undtagelsesbestemmelser ikke findes således, at retsstillingen i en række situationer bliver unødigt restriktiv. Alternativet til disse bestemmelser er ofte vage og upræcise lovbestemmelser, der efterlader såvel myndighederne som borgere og virksomheder i betydelig tvivl om, hvordan en given sag skal kvalificeres således, at risikoen for konflikter er betydelig.

Dispensations- og tilladelsesbestemmelser må vi leve med.