

teneste på noterede aktier, er blevet reduceret med kr. 65.800 eller med to gange udbyttebeløbet. Konsekvensen er, at den pågældende skatteyder mister en skatteværdi af sit tab på 10% af kr. 65.800 eller kr. 6.580. Umiddelbart kunne man tro, at problemet kunne løses enten helt eller delvist ved indberetning af udbytteskatten i felt 553. Desværre medfører denne indberetning intet andet resultat.

På det foreliggende grundlag, kan problemet løses ved at man først sætter bundfradraget i forhold til aktieudbyttet og dernæst enten fratrækker eller tillægger resultatet af denne beregning til tabet på de noterede aktier.

Problemet er dog ikke løst hermed, idet det direkte fremgår af cirkulære nr. 129 af 4/7-94 til personskatteloven, at aktieindkomsten skal opgøres netto før end bundfradrag skal modregnes. I eksempel 8.5.4 i cirkulæret reduceres endvidere negativ aktieindkomst med bundfradraget.

Ud fra denne betragtning kan man ikke bebrejde de personer som har stået for udarbejdelsen af slutligningsvejledningen m.v., idet man har fulgt cirkulærets og dermed også lovens intentioner til dørs. Man kan dog håbe, at der efter offentliggørelsen af dette læserbrev samt forhåbentlig yderligere skrivelser vedr. problemet, vil blive taget initiativ til at rette denne, formentlig utilsigtede, skævhed ved beregning af skat af aktieindkomsten. ■

Indlæg til Talerstolen vedrørende din mening om:

- juridiske/skattemæssige eller revisionsmæssige problemstillinger
- din mening om skatterevisorforeningens virke
- øvrigt

er du meget velkommen til at sende det til:

Horsens Kommune
Selskabsbeskatningen,
Att.: Kim Poulsen,
Rådhusstrøget 4,
8700 Horsens.
Tlf. 7561 1999 lokal 3252
Fax 7561 4833

Indlæg på diskette modtages gerne. Se iverigt deadline på "Bagsiden".

Mere om formelle fejlt

Forskningslektor John Peter Andersen, Aalborg Universitetscenter, giver her sine kommentarer til Bodil von Tabouillots artikel i SKATTEREVISOREN nr. 4/96. En af vor egne, skatterevisor Tom Feilberg, Hørsholm, kommenterer efterfølgende skatterevisors syn på disse meget vigtige forhold...

VED JOHN PETER ANDERSEN

Forskningslektor i Skatteret, Lic.Jur.

Bodil von Tabouillot har i Skattereviseoren 1996 nr. 4 skrevet en interessant og tankevækkende artikel med titlen "Sager om formelle fejl - tidens trend". Artiklen belyser den tendens, som forfatteren ser i tiden, til at skatterådgivere med stor vægt forsøger at drage fordel af formelle fejl i skattemyndighedernes sagsbehandling. Der kan være tale om for korte indsigelsesfrister, manglende underretning og partshøring og lignende. Artiklen giver en række konkrete eksempler på sager, hvor formelle regler har været bragt frem.

Artiklen giver mig anledning til et par kommentarer. Dansk retstradition lægger almindeligvis større vægt på sagens realitet end på dens formalitet. En formfejl vil derfor sjældent få lov til at afgøre en retssag, medmindre formfejlen har at gøre med mere grundlæggende retsplejemæssige spilleregler som f.eks. processuelle søgsmålsfrister (sagen skal anlægges inden 3 måneder o.s.v.), kravene til behørig stævning og udfornming af påstande og lign. En retspleje, som mere interesserer sig for tvistens indhold end for de ydre tekniske regler til at løse tvister, kan synes mere realistisk og retfærdig end en retspleje, der dyrker en masse formelle procedurer fremfor at interessere sig for sagen selv. I den amerikanske retspleje har der gennem en lang årrække været en udviklingstendens - næret af i og for sig fornuftige bevæggrunde - i retning af at udelukke ellers autentiske beviser, blot fordi

politiet havde overset eller forbrød sig mod en eller anden regel, da man fremkaffede beviset. Tendensen er drevet så vidt, at kriminelle ikke sjældent slipper for straf ved alvorlige forbrydelser, fordi beviserne for deres skyld lider af en eller anden processuel formmangel. Man havde ikke en gyldig ransagningskendelse, da man opdagede mordvåbenet i den mistænkte kælder, og derfor kan man ikke bruge den ellers belastende oplysning i retten.

De formelle regler, som er vokset frem i skattesystemet og som i dag givetvis spiller en vigtigere rolle end for 50 år siden, skal ses i et særligt lys. Reglerne skal sikre fair play mellem skatteborger og skattemyndigheder. Reglerne er ikke ligegyldige tekniske formaliteter, men tjener vigtige retssikkerhedshensyn, som skal skænke skatteyderen en rimelig chance for at varetage sine interesser over for det magtfulde administrationsapparat, som han i princippet er oppe imod også i en ellers trivial skattesag. Sådanne spilleregler - hvor formelle de end kan være i forhold til sagens faktiske indhold - har en meget reel virkning. Hvis de efterleves loyalt og korrekt af myndighederne, bestyrker de borgerens oplevelse af, at han får en retfærdig behandling af myndighederne. Det kan gerne være - jeg tror på, at Bodil von Tabouillot's indtryk kan være rigtigt - at professionelle rådgivere med megen nidkærhed forsøger at udgranske om skattevæsenet har forsyndet sig mod en eller anden formel regel, således at man ad den vej kan afspore en ellers kedelig skattesag. Men det er jo nu engang rådgiverens fornemmeste mission at tjene sin

klients interesser. Det må som udgangspunkt betragtes som ansvarspådragende efter de almindelige professionsansvarsregler, hvis en advokat eller en revisor ved at overse skattemyndighedernes brud på en formel regel derved bliver skyld i, at klienten kommer af med penge, som han ellers kunne være sluppet for at betale.

Der er derfor ikke grund til at kose rådgiverne for deres opfindsomhed, undertiden listighed, med hensyn til at manøvrere sagen ind i en position, hvor der kan drages fordel af de formelle regler. Rådgiveren laver ikke reglerne. Han benytter dem blot. Der er derfor ikke andet at gøre for skattemyndighederne end at være på vagt og trække konsekvent i nødbremsen, hvis skatteyderen og hans rådgivere med fromme udflugter søger at trække sagen i langdrag for at berede grunden for en argumentation om for kort indsigelsesfrist og lign.

Endelig skal man ikke glemme, at væksten i formelle regler er en afspejling af den almindelige vildvækst i skattelovværket. Komplicerede regler i tusindvis møder skatteyderen og hans rådgivere, når de forsøger at fægte sig frem gennem vildnisset. Man kan måske egentlig ikke for tænke dem i at søge efter lette genveje.

Kaster man et blik på domspraksis i skattesager vil man nu også se, at skattemyndighederne ikke selv er blege for at påberåbe sig formelle regler som begrundelse for at få afvist skatteborgerens stormløb ved domstolene. Det sker jævnt tit, at skatteborgerne render panden mod skattestyrelseslovens § 31, stk. 2 - regien om 3 måneders fristen for at indbringe Landskatterettens kendelser for domstolene. I en ny sag trykt i TFS 1996,502 kom skatteyderens stævning 3 dage for sent. Østre Landsret tillagde det ikke betydning, at skatteyderen havde henvendt sig i retten på dagen for fristens udløb for at betale retsafgift.

Det kan uden tvivl virke uretfærdigt på en skatteborger, at små harmløse overskridelser af frister skal afskære fra at få sin sag prøvet ved domstolene. Men fristreglerne er der for at skænke klarhed og stringens, og hvis de ikke håndhæves med fasthed, skal retssystemet i stedet kæmpe med at træffe vanskelige og skønspregede afgørelser i en masse enkelttilfælde. Resultatet er, at det klare princip fortaber sig i uklarerhed, og at man istedet må orientere sig fra sag til sag.

Men der findes også tilfælde, hvor skattemyndighederne har scoret points på formaliteter, som ikke kan påberåbe sig samme administrative nødvendighed. Fra praksis er set et tilfælde, hvor en skatte-

yder - et pænt og respektabelt firma - var kommet for skade at betale et omtvistet og i virkeligheden forældet skattekrav. Betalingen var sket, fordi skattevæsenets edb-maskiner uden videre havde sendt et girokort, og et girokort fra skattevæsenet var noget, man behandlede med respekt hos skatteyderen. Man ville naturligvis gerne have ret i sin skattesag, men man tog sig ikke ret ved at holde pengene tilbage. Man betalte. Desværre fik man ikke taget et tilbagesøgningsforbehold eller i øvrigt udstyret betalingen med en ledsagende indsigelse. Da man senere bliver opmærksom på, at den 5-årige forældelsesfrist efter 1908-loven om forældelse af fordringer er sprunget, meddeler skattemyndighederne lakonisk, at det må være ligegyldigt, fordi skatteyderen forud for forældelsesindsigelsens fremsættelse har betalt skatten uden forbehold for tilbagesøgning. Ergo ingen tilbagebetaling.

Skatteyderens første reaktion på denne meddelelse var, at det kunne da ikke være rigtigt, at skattevæsenet virkelig ville benytte sig af så billigt et kneb. Han var jo dog i god tro, da han betalte pengene, og der verserede på det tidspunkt allerede en klagesag om skattekravet, omend man under sagen desværre havde overset forældelsessspørgsmålet. Men skattevæsenet fastholdt, at selv om kravet var nok så forældet, så var det nu "genoplivet" i kraft af den forbeholdsløse betaling. I det synspunkt kunne skattemyndighederne finde støtte i en højesteretsdom trykt i Ugeskrift for Retsvæsen 1989, side 1064. I den sag var der for en del af de omstridte skattebeløbs vedkommende tale om, at skatterne blev betalt på et tidspunkt, da de i virkeligheden var forældede, men forud for det tidspunkt, hvor der var gjort indsigelse om forældelse.

Selvom 1989-sagen var et større sagskompleks med helt andre problemstillinger, er højesteretsdommen klar på selve spørgsmålet om forældelse. Det var en ringe trøst, at der kunne findes en - tilmed nyere - landsretsdom med et modsat synspunkt (TFS 1992, 333). Under indtryk af dommen fra rigets højeste domstol valgte skatteyderen at slikke sine sår. Men det er klart, at sådan et "bordet-fanger"-synspunkt ikke just bidrog til at styrke skatteyderens respekt for skattesystemet. Det er den negative side af, at formelle regler får forrang for materielle regler. Manden skyldte jo juridisk set ikke pengene, men han kom til at betale dem, og så var de tabt.

Et andet problemområde i forbindelse med skatterettens formalia er agterskrivelserne. En agterskrivelse er udtryk for en forvaltningsakt og skal derfor opfylde de forvaltningsretlige krav, der gælder til

form og indhold af en sådan. Hvis den kommunale skattemyndighed træffer afgørelse i et spørgsmål, der ligger uden for den kompetence, som er tildelt ved bemyndigelsesbekendtgørelsen - bekendtgørelse nr. 1176 af 22/12 1994 om den kommunale skattemyndigheds adgang til at foretage skatteansættelser efter udløbet af ligningsfristen - er "straffen" ugyldighed, jfr. cirkulære nr. 71 af 12.04.1996 under punkt 2.2. Hvis skattemyndighederne kan nå at lappe på misären ved at gentræffe afgørelsen via den rigtige myndighed, opstår der ikke noget problem. Men hvis 3 år + fire måneders fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1 er sprunget, kan der ikke rettes op på fejlen, og sagen må afgøres til skatteborgerens fordel, uanset at skattekravet er indholdsmæssigt fuldt berettiget.

Det er ikke tilsvarende klart, hvad virkningen skal være af en mangelfuld agterskrivelse, der ikke samtidig indeholder en overskridelse af kompetencereglerne. Lader man blikket - blot for anskuelighedens skyld - vandre til et helt andet retsområde, nemlig lejelovgivning, møder man der et system, hvor selv ganske banale mangler i lejeforhøjelsesskrivelser og påkravsskrivelser kan medføre ugyldighed. Så vidtgående er situationen dog endnu ikke blevet på skatteområdet.

Problemet for skattevæsenet kan opstå i de situationer, hvor 3 år + fire måneders fristen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1 er sprunget, og hvor skatteyderen gør gældende, at agterskrivelsen lider af så alvorlige mangler, at den er ugyldig. Får skatteyderen medhold i det, er det for sent at reparere på problemet.

Det er skattestyrelseslovens § 3, stk. 4, der berører de indholdsmæssige krav til en agterskrivelse. Det hedder her: "Agter den kommunale skattemyndighed at foretage en skatteansættelse.... skal den skattepligtige underrettes skriftligt derom. Den skattepligtige skal samtidig underrettes om, at skatteansættelsen vil blive foretaget som varslet, hvis den skattepligtige ikke over for skattemyndigheden fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod skatteansættelsen inden en nærmere angiven frist".

Den særlige underretningspligt i skattestyrelseslovens § 3, stk. 4 om, at skatteyderen samtidig med underretningen om skattevæsenets agt om at ændre skatteansættelsen, skal have underretning om, at det bliver som skattevæsenet vil, hvis skatteyderen ikke reagerer, er af relativ nyere dato. Kravet kom ind i loven ved lovforslag nr. 45 af 09.11.1994, og den nye § 3 trådte i kraft pr. 01.01.1995. Den tidlige-

re formulering af skattestyrelseslovens § 3, stk. 4 angav blot, at den skattepligtige skulle underrettes om sin ret til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for skattemyndigheden, hvorimod loven ikke dengang krævede, at den skattepligtige samtidig fik varsling om virkningen af at undlade at reagere.

Skønt lovforarbejderne ikke yder noget bidrag til at forklare baggrunden for den helt specifikke formuleringss ændring af lovtæksten, har det klare og udtrykkelige underretningskrav en sådan karakter, at det ikke kan udelukkes, at en agterskrivelse, der ikke opfylder kravet, er i risiko for at blive anset for ugyldig.

De kommuner, der ikke systematisk har afstemt deres tekstbehandlingssystemer med 1994-lovændringen, skal derfor regne med risikoen for i praksis at støde på indsigelser om mangler ved agterskrivelsen. På tilsvarende måde kan der optræde mangler ved agterskrivelsen i den form, at den hviler på et ufuldstændigt tilblivelsesgrundlag, fordi skattemyndigheden ikke på afsendelsestidspunktet er i besiddelse af det fornødne grundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring.

Agterskrivelsen kan også være behæftet med fejl, hvis den mangler en begrundelse, der kan sætte skatteyderen i stand til at tage stilling til, om ændringen er rigtig. Der kan nu henvises til Cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 om skattemyndighedernes skatteansættelsespligter efter skattestyrelsesloven.

Det kan ikke overraske, at der kan forekomme mange tilfælde, hvor det må støde den almindelige retsfølelse, at en skatteborger med en dårlig sag har held til at slippe ud af en skatteklamme, fordi man på det kommunale skattekontor - af mandskabsmangel eller blot fordi mandskabet nu engang består af ufuldkomne mennesker - har begået en formel fejl og f.eks. fået varslet ansættelsesforhøjelsen i elvte time. Men reglerne ville ikke være noget værd, hvis det var risikofrit at se bort fra dem.

Hvis den trend til dyrkelse af formalia, som Bodil von Tabouillot beskriver i sin artikel, er et blivende fænomen, skal skattemyndighederne vide at opruste og indarbejde administrative systemer til at fange de unødvendige svipsere.

Det er bestemt ikke meningen, at nogle skatteborgere skal profitere på administrative brist, og det er derfor en vigtig opgave at sikre, at velfunderede skattekrav ikke går tabt på grund af utilstrækkelig styring af skattesagernes formelle behandling. ♦

Endnu mere om formelle fejl...

VED TOM FEILBERG
Hørsholm kommune



Bodil von Tabouillot har i Skatterevisionen 1996.4 gennemgået en række sager, som er faldet pga. formelle fejl i sagsbehandlingen.

Udviklingen i rejste skattesager viser, at antallet af sager, der bliver rejst fra revisors og advokaters side, vedrørende det formelle i sagen, er støt stigende.

Der er fra flere sider udtrykt forargelse over, at en sag køres på formaliteter, når skatteyderens repræsentant ikke kan vinde en skattesag på det materielle plan.

Jeg kan imidlertid ikke tilslutte mig forargelsen - for så vidt der vitterlig er begået grove overtrædelser af retssikkerheden. På den anden side finder jeg det særdeles betænkeligt, når der bliver truffet besluttede forkerte afgørelser om formalia. I artiklen nævnes to sager, begge behandlet ved et Skatteankenævn, som maner til eftertanke...

Straffesager - klage til ankenævnet

Den første sag drejede sig om en skatteyder, der havde bedrevet dokumentfalsk, ved at fremlægge papirer der viste, at vedkommende havde købt et skib og derfor havde afskrevet på dette.

Den kommunale skattemyndighed blev, efter at fristen i SKSL § 35, stk. 1 var overskredet, opmærksom på, at der eksisterer et skibsregister, hvor sådanne oplysninger kan efterprøves. Det viste sig, at skatteyder aldrig havde været registreret som ejer og således havde givet urigtige oplysninger til skattemyndigheden.

Skattemyndigheden afsagde således kendelse efter den dagældende SKSL § 35, stk. 3, hvorefter 3-års fristen i SKSL § 35, stk. 1 først regnes fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse, såfremt skatteyder forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Skattemyndigheden sendte herefter sagen til den lokale told- og skatteregion til vurdering af ansvarsspørgsmålet. Skatteyder klagede til skatteankenævnet over ansættelsen og postulerede, at ansættelsen var sket for sent efter SKSL § 35, stk. 1.

Skatteankenævnet vurderede herefter ansvarsspørgsmålet, førend skatteregionen havde taget stilling hertil. Ankenævnet

