

# Skatteretten, Grundloven og Højesteret

*Højesteretsdommer, dr.jur. Jens Peter Christensen*

Det er sjældent, at Grundloven spiller nogen særlig rolle i Højesterets skattesager. Som nyansat dommer med kærlighed til statsret var det derfor ikke helt let at udleve denne drift i de mange skattesager, man straks blev konfronteret med.

Dengang – i 2006 – udgjorde skattesagerne omkring 16 pct. af alle civile domssager. Siden er virkeligheden blevet en anden. Som følge af domstolsreformen udgør skattesagerne nu kun omkring 9 pct. Hertil kommer, at antallet af skattesager målt i absolutte tal er faldet markant. I 2006 var der en samlet tilgang af skattesager på 46, mens tallet i 2009 var faldet til 16.<sup>1</sup> Som for alle andre civile sager gælder det, at skattesager nu anlægges ved byretterne, og Højesteret får kun fornøjelsen af sådanne sager, hvis de rejser principielle spørgsmål, typisk lovforklningsspørgsmål.

Men Grundloven – den spiller fortsat sjældent nogen særlig rolle i skattesagerne. Det sker dog, nu som før, og herom handler det følgende.

## **Grundlovens bestemmelser om skat**

Grundlovens bestemmelser om skat er få og enkle.

I Grundlovens § 43, 1. led, hedder det:

»Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.«

1. I absolutte tal var der i 2006 en samlet tilgang af civile ankesager på 274, hvoraf 112 var forvaltningssager, dvs. sager om offentlig myndighedsudøvelse. I 2009 var de tilsvarende tal 171 og 35. Forvaltningssagerne udgjorde i 2006 omkring 40 pct. af alle Højesterets civile domssager, og skattesagerne udgjorde heraf omkring 40 pct. I 2009 udgjorde forvaltningssagerne kun omkring 20 pct. af alle civile domssager, og skattesagerne udgjorde heraf omkring 45 pct.

I Grundlovens § 46, stk. 1, hedder det:

»Forinden finansloven eller en midlertidig bevillingslov er vedtaget af Folketinget, må skatterne ikke opkræves.«

Bestemmelserne genfindes med samme indhold i Junigrundloven af 1849, bortset dog fra ordene om den midlertidige bevillingslov, der først kom ind med 1915-Grundloven som et resultat af den forfatningskamp, der havde udspillet sig under Estrup-styret i 1870'erne og 1880'erne.<sup>2</sup>

Bag de enkle bestemmelser ligger et historisk drama. Det fremvoksende Venstres parlamentariske frontkæmper Viggo Hørup mindede herom i en artikel i Politiken den 17. september 1893:

»Den Gang man endnu kunde sin politiske Børnelærdom, betragtede man Statskassen som den fælles Fjende, mod hvis Graadighed alle Skatteydere var rottede sammen i et samdrægtigt Forbund til Forsvar for den hjemlige Arne og det private Chartol. Man vidste, at Uhyret var umætteligt og dets Mave en Præstesæk. Naar det brølte efter mere Skat, tog man det som et Signal til at passe godt paa Lommerne.«<sup>3</sup>

Som Hørup-citatet vidner om, var Junigrundloven af 1849 et opgør med enevælden, og helt centralt stod da spørgsmålet om den folkevalgte forsamlings – Rigsdagens – kontrol med skatteudskrivningen og statsfinanserne. Som Max Sørensen anførte i sin statsforfatningsret, har kravet om skattebevillingsret og om ret til at godkende eller forkaste statens budget i de fleste lande været det middel, hvormed folkerepræsentationen har tilkæmpet sig den afgørende politiske magt.<sup>4</sup> Sådan var det også i Danmark. Med Grundlovens bestemmelser fik de folkevalgte hånd i hanke med skatteudskrivningen og udgiftsbevillingerne. Borgerne fik på denne måde mulighed for selv at styre statskassens »Graadighed«.

### **Grundlovens § 46, stk. 1 – et værn for Folketinget**

Som Max Sørensen bemærkede i sin statsret, er Grundlovens § 46, stk. 1, om, at skatterne ikke må opkræves, forinden finansloven eller en midler-

2. Se herom Jens Peter Christensen: »Forfatningskampen og systemskiftet – Justitia i politikkens tjeneste« i Gorm Toftegaard Nielsen (red.), *Parlamentarismen – hvem tog magten*, 2001, side 13-48.
3. »Fortrinlige Objekter«, trykt i Viggo Hørup: *Artikler og Taler*, Redigeret af Vilhelm Nielsen med bistand af Edvard Brandes og Peter Nansen, Bind 3, 1904, side 51.
4. Max Sørensen, *Statsforfatningsret*, 2. udg. ved Peter Germer, 1973, side 222.

tidig bevillingslov er vedtaget af Folketinget, strengt taget ikke af bevillingsretlig karakter. Finansloven er ikke i sig selv indtægtsskabende. Formålet med bestemmelsen i Grundlovens § 46, stk. 1, er at værne Folketingets bevillingskompetence. Hvis Folketinget forkaster regeringens finanslovsforslag, sætter det en bom for regeringens muligheder for at fortsætte. Uden at kunne opkræve skatter vil ingen regering være i stand til at administrere ret længe.<sup>5</sup>

Efter at parlamentarismen er blevet grundlovsfæstet, har bestemmelsen i Grundlovens § 46, stk. 1, imidlertid ikke stor selvstændig betydning. Et folketingsflertal vil til enhver tid kunne tvinge regeringen til at gå af eller udskrive nyvalg, jf. Grundlovens § 15. Man behøver ikke, som under provisorietiden i 1870'erne og 1880'erne, at slå ind på finanslovsnægtelse for at gøre livet surt for en regering.

Grundlovens § 46, stk. 1, kan vanskeligt tænkes at dukke op for de almindelige domstole. Respekterer en regering ikke bestemmelsen, vil den begå et grundlovsbrud, hvis pådømmelse formentlig i de fleste tilfælde vil henhøre under Rigsretten.

### Delegationsforbuddet i Grundlovens § 43

Anderledes relevant for retspraksis har Grundlovens § 43, 1. led, været. Den statsretlige teori har i relation til denne bestemmelse gennem tiderne været optaget af to spørgsmål.

For det første om bestemmelsen indebærer, at det er udelukket at optage skattelovbestemmelser på finansloven. Som Max Sørensen anfører, er der gode holdepunkter for at antage, at grundlovgiverne i 1849 forestillede sig, at skattelovene var permanente, og at finansloven ikke skulle kunne gribe ind i skattelovgivningen på anden måde, end at den skulle kunne suspendere opkrævningen af en bestemt skat eller afgift i et enkelt finansår.<sup>6</sup> Som ordføreren på Den Grundlovgivende Forsamling, A.F. Krieger udtrykte det, skulle skattelovene ikke være »Eetårige Potteplanter, som skal omplantes hvert Aar paany, som om de døde en naturlig Død den 31. Marts og kun ved et finansielt Mirakel vågnede op igen den 1. April«.<sup>7</sup>

Under tokammerssystemet var spørgsmålet af stor betydning, fordi finansloven i modsætning til andre love skulle vedtages først i Folketinget.

5. Ibid, side 251 f.

6. Op.cit., side 250.

7. Citeret fra Max Sørensen, op.cit., side 250.

Landstinget fik derefter typisk kun ganske kort tid til sin behandling. Folketinget ville derfor, ved at optage skattebestemmelser på finansloven, kunne presse Landstinget til at acceptere skattebestemmelser.<sup>8</sup> Med overgangen til étkammersystemet ved grundlovsændringen i 1953 er denne problemstilling faldet bort. Det er i praksis blevet accepteret, at finanslovens tekstanmærkninger kan lempe skattepligten på forskellig vis. Man kan måske også forestille sig, at en skattebestemmelse (midlertidigt) vil kunne skærpes ved en tekstanmærkning. Det må derimod nok antages, at det vil være uforeneligt med Grundloven, hvis skatter og afgifter i almindelighed blev fastsat ved finanslov. For domstolene har disse problemstillinger aldrig været fremme.

Det har derimod det andet spørgsmål, der knytter sig til Grundlovens § 43, 1. led, nemlig spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelsen indeholder et delegationsforbud, således at »lov« står i modsætning til »anordning« og »bekendtgørelse«. I nyere statsretlig teori siden 1953-Grundloven har der været enighed om, at bestemmelsen netop skal forstås således.<sup>9</sup> Skattereglerne skal være optaget direkte i lov. Delegation til fastsættelse af skatter og afgifter ved anordning eller bekendtgørelse er grundlovsmæssigt udelukket.

Afgrænsningen af, hvad der med Grundlovens § 43's ord er »skat«, samt hvor delegationsforbuddets mere præcise grænse går, lader sig nok beskrive i generel form, men retspraksis viser, at afgrænsningen i den konkrete sag vil kunne efterlade plads for en pragmatisk præget vurdering.

Det karakteristiske for begrebet »skat« er, at der er tale om pligtmæssige betalinger til det offentlige, der ikke har karakter af vederlag for en konkret modydelse. Begrebet omfatter både de direkte og de indirekte skatter, i daglig tale kaldet afgifter. Gebyrer, der betales for benyttelse af offentlige ydelser, tilladelser, attester etc., er begrebsmæssigt ikke skat i Grundlovens forstand, medmindre gebyret overstiger værdien af den of-

8. Jf. Ernst Andersen i Alf Ross og Ernst Andersen, *Dansk Statsforfatningsret*, 1948, side 112.

9. Forarbejderne i Betænkning afgivet af Forfatningskommissionen af 1946 indeholder ikke noget fortolkningsbidrag, idet det i betænkningen, side 36, blot anføres, at den foreslåede § 43, hvad angår det nævnte led, har samme indhold som den gældende bestemmelse. Allerede Knud Berlin fandt, at bestemmelsen indeholdt et delegationsforbud, således at delegation måtte anses for »utilstedelig«, jf. Knud Berlin, *Den danske Statsforfatningsret*, 2. del, 2. udg., 1939, side 12 og side 214, og tilsvarende i værkets 1. udg., 1933, side 12 og side 212.

fentlige ydelse, herunder omkostningerne ved administration m.v. i tilknytning til ydelsen.

Hvad angår delegationsforbuddets mere præcise afgrænsning har der i den statsretlige litteratur været nogenlunde enighed om, at Grundlovens § 43 ikke er til hinder for, at en minister bemyndiges til at udstede rent teknisk prægede gennemførelsesanordninger.<sup>10</sup> At de kommunale skattemyndigheder kan bestemme udskrivningsprocenten, har man måttet leve med. Som en mulig hjemmel kan Grundlovens § 82 om det kommunale selvstyre her måske byde sig til. Højesteret har aldrig taget klart stilling til, hvilken betydning Grundlovens § 43 måtte have for den kommunale beskatning.

I nyere statsretlig litteratur har synspunktet været, at der er et særligt behov for at anlægge pragmatiske betragtninger ved fortolkningen af § 43's delegationsforbud, således at der tages hensyn til, at der kan være behov for vidtgående gennemførelsesbemyndigelser, og således at der ved afgørelsen af, hvor langt man kan gå, tages hensyn til lovgivningspraksis og senere tilkomne praktiske behov.<sup>11</sup>

Ser man på retspraksis, kan man konstatere, at Højesteret aldrig har fundet, at en skattebestemmelse har været i strid med delegationsforbuddet i Grundlovens § 43, 1. led. De seneste, fremtrædende eksempler på sager, hvor en sådan prøvelse har fundet sted, er Gebyrsagen og Scharla Nielsen-sagen. I sidstnævnte sag var forfatteren til disse linjer førstvoterende.<sup>12</sup>

I *Gebyrsagen* (U 1993.757) var spørgsmålet, om de gebyrer, der var fastsat for udstedelse af kørekort, nummerplader og pas, var skat i Grundlovens forstand. I givet fald ville gebyrerne være grundlovsstridige, fordi gebyrernes størrelse var fastsat administrativt af Justitsministeriet ved bekendtgørelse. Hjemlen til at udstede bekendtgørelse var i Færdselsloven,

10. Jf. gennemgangen af litteraturen hos Niels Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, side 54 f.

11. Peter Germer, *Statsforfatningsret*, 4. udg., 2007, side 106.

12. Inden for samme tidsrum fastslog Højesteret i U 2004.1828 om Tårnby Kommunes opkrævning af gebyrer for byggetilladelser, at sådanne gebyrer kræver lov-hjemmel, og at gebyrer, der ikke medfører et samlet provenu, der er større end udgifterne til kommunens administration af byggesagsområdet, allerede efter deres karakter ikke er omfattet af Grundlovens § 43. Af tidligere sager for Højesteret vedrørende § 43 kan bl.a. nævnes U 1977.37 om kommunal afgift for tilladelse til opstilling af en spilleautomat og U 1977.31 om kommunal afgift for tilladelse til afholdelse af offentlig dans.

men gebyrernes størrelse var ikke fastsat direkte i loven, således som Grundlovens § 43, 1. led, måtte kræve, såfremt gebyret skulle betragtes som en skat.

Højesterets flertal på ni af elleve dommere fandt ikke, at de omhandlede gebyrer var skat i Grundlovens forstand. Der var her tale om en lempelig bedømmelse, for så vidt som Justitsministeriet ved beregningen af gebyrerne havde medtaget generelle udgiftsposter i form af udgifter til færdselsovervågning og trafikkontrol.

De ni dommere udtalte følgende:

»Forarbejderne til, den historiske baggrund for og den senere anvendelse af bestemmelsen i Grundlovens § 43, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, giver ikke grundlag for en fortolkning, der udstrækker kravet om direkte lovhjemmel til også at gælde alle gebyrer, der opkræves som betaling for tilladelser eller lignende fra det offentlige, og som dækker mere end udgifterne ved udstedelsen og administrationen i snæver forstand. Selv om bestemmelsen må indebære visse begrænsninger i adgangen til at bemyndige administrationen til at fastsætte størrelsen af sådanne gebyrer, kan den derfor ikke være til hinder for, at der ved fastsættelsen kan tages hensyn også til de udgifter af mere generel art, som efter et rimeligt skøn medgår til administrationen af det pågældende forvaltningsområde, herunder til kontrolforanstaltninger, som har en naturlig tilknytning til den ydelse, for hvilken gebyret er betaling. Det bemærkes herved, at denne forståelse af bestemmelsen ikke ses at give anledning til betænkeligheder henset til de muligheder, som lovgivningsmagten i dag har for at have indseende med Centraladministrationens forvaltning af givne bemyndigelser af denne art.

Som i dommen anført har Justitsministeriet stedse gjort Folketinget og Finansudvalget bekendt med størrelsen af og beregningsgrundlaget for de gebyrer, som sagen vedrører, uden at dette har givet tinget eller udvalget anledning til indskriden.

Med de afgivne proceserklæringer kan det herefter lægges til grund, at rigspolitichefen ikke har afkrævet appellanterne de omhandlede gebyrer i strid med kravet i Grundlovens § 43 om lovhjemmel for pålæg og forandring af skatter [...].«

Flertallets begrundelse er i Peter Germers statsretlige fremstilling blevet mødt med mådeholden begejstring. Efter at have citeret ovenstående præmisser anfører Germer således:

»De snirklede formuleringer og ophobningen af synspunkter gav flertallets udtalelse et falsk præg af juridisk ræsonnement. Realiteten var, at flertallets resultatorienterede domsmotivering ikke indeholdt noget principfast bidrag til fortolkningen af Grundlovens § 43, 1. led. Der var tale om en konkret begrundet afgørelse, som ikke kan tillægges blivende værdi.«<sup>13</sup>

13. Peter Germer, Statsforfatningsret, 4. udg., 2007, side 104 f.

Højesteretsdommere kan være nødt til at finde sig i lidt af hvert, når retsvidenskabens folk sætter pennen i rettens domme. Efter min opfattelse indeholder flertallets præmisser god vejledning også for fremtiden. Først fastslås det i præmisserne, at Grundlovens § 43 giver plads for et bredt omkostningsbegreb, når det skal vurderes, om et gebyr er omfattet af bestemmelsens begreb om skat, og at en sådan forståelse af bestemmelsen under vore dages parlamentariske forhold ikke ses at give anledning til betænkeligheder. Dernæst subsummeres den konkrete sag under hensyn til Folketingets og Finansudvalgets stadige orientering og de afgivne proceserklæringer.

Højesteret har med sin dom i Gebyrsagen anlagt en lempelig fortolkning af skattebegrebet og dermed af delegationsforbuddet i Grundlovens § 43, 1. led, og det er velbegrundet. Den historiske baggrund for bestemmelsen tilsiger nemlig en sådan lempelig fortolkning. Hvis man vil sætte tingene på spidsen, kan man sige, at delegationsforbuddet i Grundlovens § 43, 1. led, i dag knapt nok giver mening. Det gav det derimod i forrige århundrede – før parlamentarismen i 1901 – idet Folketinget dengang ikke havde muligheden for at kontrollere regeringen i kraft af det parlamentariske princip. Hvis en minister først havde fået en bemyndigelse, ville man ikke fra Folketingets side kunne styre ham ved hjælp af truslen om et politisk ansvar i form af et mistillidsvotum. – Eller ved hjælp af en af de andre kontrolformer, der i dag er udviklet i tilknytning til Folketingets stående udvalg, samråd, forespørgsler og spørgsmål.

Med til billedet hører også, at beskyttelsesformålet med delegationsforbuddet i § 43 ikke er at yde nogen særlig sikring for den enkelte borger. Borgeren kan for så vidt være ligeglad med, om skattereglerne står i lov eller bekendtgørelse. Begge typer af forskrifter skal være trådt i kraft og bekendtgjort, før de kan anvendes. Lovtidendeloven bestemmer da også i § 2, at alle love og bekendtgørelser (anordninger) optages i Lovtidende, og i § 3 at denne optagelse er den bindende bekendtgørelsesform. Det afgørende for borgeren er forudseeligheden. Den knytter sig til, at de regler, der gælder for ham, er formuleret og kundgjort i autoritativ regelform. I så henseende er en bekendtgørelse lige så god som en lov.

Beskyttelsesobjektet for Grundlovens § 43 er Folketinget selv, og bestemmelsen står da også i Grundlovens kapitel 5, der handler om Folke-

tinget og lovgivningsprocessen, og ikke i kapitel 8, der handler om frihedsrettighederne og borgerbeskyttelsen.<sup>14</sup>

Til det anførte kan føjes, at almindelig tilbageholdenhed for Højesteret i grundlovsprøvelsen, når det angår bestemmelser, der som § 43, 1. led, regulerer forholdet mellem Folketing og regering, også taler for, at lovgivningsmagten bør gives en vis margin til selv at fastlægge grænserne for delegationsforbuddets rækkevidde.

*Scharla Nielsen-sagen* (U 2007.788) er den seneste højesteretsdom, hvor Grundlovens delegationsforbud i § 43 har været taget under pådømmelse. Sagens spørgsmål var, om satsreguleringsprocenterne for folkepensionen og en række andre overførselsindkomster mv. gennem en årrække var blevet beregnet forkert, således at folkepensionen og overførselsindkomsterne var blevet mindre, end de skulle have været. Sagen angik navnlig en lang række teknisk prægede spørgsmål om valg af prisvægte, talmæssigt statistisk grundlag og beregningsmetoder. Sagen rejste imidlertid også spørgsmålet, om satsreguleringsloven var en skattelov i Grundlovens § 43's forstand.

Appellanten – boet efter H.P. Scharla Nielsen – gjorde gældende, at satsreguleringsloven var en skattelov, og at delegationsforbuddet i Grundlovens § 43 dermed betød, at den bemyndigelse (eller i hvert fald den faktiske brug heraf), der med satsreguleringslovens § 5 var givet Finansministeriet til at »fastsætte nærmere regler om beregningen af tilpasningsprocenten m.v.«, var i strid med Grundloven. Hertil kom, anførte appellanten, at der tillige af Grundlovens § 43 måtte følge et skærpet hjemmelskrav, og at dette måtte tale for en streng fortolkning af loven, således at andre fortolkningsfaktorer end den snævre ordlyd kun kunne tillægges en begrænset vægt.

14. Hvis man ville, kunne man anskue § 43 som en art beskyttelse for folketingsmindretal, eller som en bredere »demokratibeskyttelse«. En sådan betragtningsmåde ville være beslægtet med Peter Germers synspunkt, *ibid*, side 106, note 106, hvor det anføres, at der er »afgørende forskel på, om en afgiftsforhøjelse vedtages i lovsform med fuld offentlighed under hele lovgivningsprocessen, eller om den gennemføres administrativt med kontrolmulighed for Folketinget«. Man kunne hertil føje, at politikerne måske ville være en anelse mere tilbageholdende, når en afgiftsforhøjelse skal frem i dagens klare lys, ligesom en lov skal mønstre et flertal for at blive vedtaget, mens kontrollen med de administrative fastlæggelser af gebyrtakster kun giver problemer for administrationen, hvis der er et flertal imod. At et synspunkt kan have gode fornuftige grunde bag sig, betyder imidlertid ikke, at det derfor er grundlovshjemlet.



Østre Landsret kunne ikke tiltræde Scharla Nielsens synspunkt om, at statsreguleringsloven var en skattelov i Grundlovens § 43's forstand. Landsretten udtalte herom følgende:

»Loven hverken udskriver eller regulerer skatter eller har dette som sit formål. Lovens afledede effekt i form af regulering af forskellige satser på blandt andet Skatteministeriets område findes ikke at ændre herved.«

Højesterets syv dommere så anderledes på dette spørgsmål.

Satsreguleringsloven dannede grundlag for fastsættelsen af en satsreguleringsprocent m.v., der blev brugt til at regulere en lang række beløb rundt omkring i lovgivningen. Omfattet heraf var også en række skattelove, herunder personskatteloven, hvis grundbeløb for personfradraget i henhold til personskattelovens § 20 blev beregnet på grundlag af satsreguleringsloven.

Kammeradvokaten gjorde under sin procedure på statens vegne gældende, at der i skattelovgivningen ofte henvises til andre love, der nærmere fastlægger de retsstiftende kendsgerninger i relation til den pågældende skattelov. Den lovgivning, der henvises til i skattelovgivningen, bliver på denne måde afgørende for, hvordan en person eller virksomhed skal behandles skattemæssigt, uden at man af den grund vil sige, at den pågældende lovgivning dermed bør klassificeres som en skattelov. Man kunne hertil føje, at det jo i øvrigt er et helt almindeligt fænomen, at den skatteretlige kvalifikation af et retsforhold beror på andre retsgrundlag end det skatteretlige. Typisk beror kvalifikationen på de civilretlige regler: Er der indgået en aftale? Har der været et salg? Har der været et udlån? Men det gør jo ikke f.eks. aftaleretten eller køberetten til skatteret.

Satsreguleringsloven havde imidlertid en lidt anden karakter. Her var der tale om en lov, der i kraft af henvisningen i personskattelovens § 20 helt generelt regulerede et væsentligt forhold af betydning for alle skatteydere, nemlig størrelsen af personfradraget. I de relationer, hvor satsreguleringsloven på denne måde anvendtes til at regulere væsentlige beløb og satser i skattelovgivningen, måtte det være nærliggende at karakterisere loven som en skattelov. En lov, der – med Grundlovens § 43's ord – »forandrer« skatten.

Højesteret udtalte kort følgende om spørgsmålet:

»Satsreguleringsloven anvendes ved beregningen af skatter og har herved direkte betydning for skatternes størrelse, jf. f.eks. personsskattelovens § 20. Højesteret finder, at loven dermed er omfattet af Grundlovens § 43.«

Spørgsmålet var herefter, om delegationsbestemmelsen i satsreguleringslovens § 5 var i strid med delegationsforbuddet i Grundlovens § 43. Bestemmelsen var blevet brugt til at delegere en række statistisk-faglige valg vedrørende den nærmere talmæssige beregning, lønstatistikens mere præcise og detaljerede udformning m.v. Herom udtalte Højesteret i umiddelbar forlængelse af det ovenfor citerede:

»Satsreguleringsloven fastlægger de grundlæggende regler for beregningen af lønudviklingen på arbejdsmarkedet. Den praktiske beregning må nødvendigvis bero på en række statistisk-faglige valg, og Højesteret finder det ubetænkeligt, at disse valg ikke i detaljer er reguleret i loven. Lovens § 5, stk. 2, hvorefter »Finansministeren kan fastsætte nærmere regler om beregningen af tilpasningsprocenten m.v.«, kan på denne baggrund ikke anses for stridende mod det delegationsforbud, som følger af Grundlovens § 43.«

Højesterets begrundelse er i god overensstemmelse med det synspunkt, at de grundlæggende beslutninger om beskatning skal træffes af lovgivningsmagten, men at der ved fortolkningen af delegationsforbuddets rækkevidde må være plads for pragmatiske betragtninger, der lægger vægt også på praktiske behov m.v. Som Kammeradvokaten gjorde gældende, kunne man ikke kræve, at loven skulle være en lærebog i statistik. Hertil kommer, at lovgivningsmagten, jf. det ovenfor anførte om at beskyttelsesobjektet for Grundlovens § 43 er Folketinget selv, må gives et vist råderum ved fortolkningen af bestemmelsen.

#### **Indeholder Grundloven et skærpet hjemmelskrav for skat?**

Som nævnt gjorde appellant i Scharla Nielsen-sagen gældende, at der tillige af Grundlovens § 43 måtte følge et skærpet hjemmelskrav, og at dette måtte tale for en streng fortolkning af loven, således at andre fortolkningsfaktorer end den snævre ordlyd kun kunne tillægges en begrænset vægt.

Kammeradvokaten anførte heroverfor, at der i sagen måtte gælde de i dansk ret almindeligt kendte og benyttede fortolkningsprincipper, således at man blandt andet, når man fortolker, kan lægge vægt på, at afgørelsen i sagen har betydelige samfundsmæssige konsekvenser, ligesom man skal lægge vægt på lovgivningsmagtens intentioner. Kammeradvokaten fandt, at appellants synspunkter om det modsatte var i »eklatant modstrid med gældende ret«.

Det er ofte et vedhæng til en procedure for Højesteret, at der i henhold til Grundlovens § 43 gælder et skærpet hjemmelskrav for skat. En sådan opfattelse har imidlertid ikke overbevisende støtte i Grundloven eller dens forarbejder.

Som nævnt har bestemmelsen i Grundlovens § 43, 1. led, haft en uændret formulering siden Junigrundloven af 1849. Som det er blevet fremhævet af Niels Winther-Sørensen, var det ikke egentlige retssikkerhedshensyn i relation til den enkelte borger, som var grundlovsfædrenes bevæggrund for at medtage bestemmelsen i Grundloven.<sup>15</sup> Det ses allerede af bestemmelsens systematiske placering i Grundloven, jf. ovenfor. I de øvrige led af Junigrundlovens § 51 (svarende til 1953-Grundlovens § 43) blev der optaget regler om så forskellige forhold som optagelse af statslån, afhændelse af statens domæner og udskrivning af mandskab. Under forhandlingerne på Den Grundlovgivende Forsamling drejede diskussionen sig i første række om bestemmelsens sammenhæng med Junigrundlovens § 44, svarende til 1953-Grundlovens § 46, stk. 1, hvorefter ingen skat kan opkræves, før finansloven er vedtaget. Retssikkerhedshensynets tilbagetrukne rolle ses også af, at ophævelse af skat blev medtaget i Junigrundlovens § 51, 1. led, på lige fod med pålæg og ændring af skat. Det var, som fremhævet indledningsvis, spørgsmålet om den folkevalgte forsamling – Rigsdagens – kontrol med skatteudskrivningen og statsfinanserne, der stod i centrum for interessen. Med Grundlovens bestemmelser fik de folkevalgte som nævnt hånd i hanke med skatteudskrivningen og udgiftsbevillingerne.

Genstanden for dette festskrift har selv ytret sig om spørgsmålet om Grundlovens hjemmelskrav. I den kommentar til Grundlovens § 43, som han har skrevet til den af Henrik Zahle sammenstykkede grundlovs-kommentar med bidrag af en lang række forfattere, anfører han således først, at der i Grundlovens § 43 er et »strikte hjemmelskrav«.<sup>16</sup> Fem sider senere anføres det, at »Grundlovens § 43 er bestemmende for den skatteretlige retsanvendelse«, og at bestemmelsen »hjemler et strikt hjemmelskrav«.<sup>17</sup>

Derefter stiger forfatteren imidlertid ned fra de hjemmelsmæssige højder, idet han kort slår fast, at »bestemmelsen ikke udelukker analogifortolkninger«, hvorefter han ni linjer senere anfører følgende:

»[...] fortolkningen af skatte- og afgiftslovgivningen sker med udgangspunkt i samme principper, som gælder fortolkningen af øvrig offentligretlig lovgivning [...]. De i retskildelæren almindeligt anerkendte fortolkningsprincipper om ordlyd, forarbejder, hen-

15. Niels Winther-Sørensen, op.cit., side 52.

16. Jan Pedersen i Henrik Zahle (red.), Grundloven. Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. udg., 2006, side 319.

17. Ibid, side 324.

syn og forholdets natur etc. indgår derfor i den skatteretlige fortolkning på samme måde som på andre retsområder. I international sammenhæng karakteriseres navnlig Højesterets fortolkning dog af en vis realisme og pragmatisme. Ikke mindst ved pådømmelse af skatteudnyttelsesarrangementer, hvorved skatteydere – oftest ved proformaagtige eller fiktive transaktioner – søger at tiltage sig uforudsete skattefordele, har praksis foretaget en skærpet vurdering og i betydeligt omfang tilsidesat sådanne som skatteunddragelser. Herved har domstolene påtaget sig et betydningsfuldt ansvar i skattepolitisk henseende [...].<sup>18</sup>

Det er herefter ikke helt let for en læser at se, hvad der er tilbage af det hævdede »strikte hjemmelskrav«.<sup>19</sup>

Det skatteretlige legalitetskrav er blevet underkastet selvstændig undersøgelse i en nyere Ph.d.-afhandling forfattet af Jacob Graff Nielsen med titlen »Legalitetskravet ved beskatning«. I afhandlingen anfører forfatteren forud for sin mere detaljerede undersøgelse af praksis, at »på grund af det udtrykkelige krav om lovgivers bemyndigelse [sic!] i Grundlovens § 43, 1. led, er det naturligt at kategorisere opkrævning af skatter og fiskale afgifter inden for gruppen af skærpede hjemmelskrav«.<sup>20</sup> I sin efterfølgende undersøgelse af, hvorledes legalitetskravet i praksis udmøntes, når forfatteren imidlertid frem til, at der i domstolenes praksis i skattesager findes det, forfatteren benævner mange »nuancer« i legalitetskravet. Det »generelle legalitetsprincip er relativt«, fastslår han, »hvilket vil sige, at hjemmelskravet afhænger af indgrebets intensitet og retstraditionen på det pågældende retsområde«. Forfatteren finder da også eksempler på såvel analog anvendelse af skattelovgivningen som indskrænkende og udvidende fortolkning, alt til ulempe for skatteyderen.

Jacob Graff Nielsen må på denne baggrund forkaste både sin tese om, »at fortolkningsbidrag ikke kan medføre en udvidende fortolkning eller indskrænkende fortolkning til ulempe for skatteyderen«, og sin tese om, »at analog anvendelse af skattelovgivningen ikke er mulig«.<sup>21</sup> Tilbage står, vedrørende udformningen af det hævdede krav om skærpet hjemmel for

18. Ibid, side 325.

19. I sin disputats Skatteunddragelse, 1989, side 308 (og tilsvarende i Skatteretten 1, 5. udg., 2009, side 107 f), anfører Jan Pedersen under overskriften »Legalitetsprincippet«, at kravet om lovhjemmel i relation til fortolkningen virker »som et værn om en vis formalisme, idet den i hvert fald hindrer, at beskatningen udstrækkes ud over analogigrænsen« (min fremhævelse). At indgreb i borgernes retsfære ikke kan hjemles ved fortolkninger, der udstrækkes ud over analogigrænsen, er indlysende ikke noget, der er særegent for skattepålæg. En hjemmel, der ligger ud over analogigrænsen, er ikke nogen hjemmel.

20. Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning, 2003, side 264.

21. Ibid, side 333 smh. side 20 f.

skatteretlig normering, hans tese om, »at beskatning skal kunne rummes i lovens ordlyd ved en fortolkning af denne med udgangspunkt i en naturlig forståelse af ordlyden«. Forfatteren konkluderer herom følgende:

»Denne del af tesen kan bekræftes som det altovervejende udgangspunkt ved beskatning, men er imidlertid ikke uden undtagelse. [...] domstolene foretager en prioritering af retskilderne. Udgangspunktet er lovgivningens ordlyd, og såfremt denne skal udvides eller indskrænkes, kræver dette klar støtte i forarbejderne. Administrative forskrifter og administrativ praksis kan ganske vist præcisere retsstillingen i medfør af skatte-lovgivningen, men kan ikke uafhængigt af lov normere beskatningen [...]. Denne hjemmelsvirkning er den primære konsekvens af legalitetskravet ved beskatning.«<sup>22</sup>

For en praktisk betragtning forekommer det ikke indlysende, hvilken forskel der herefter måtte være på hjemmelskravet for skattepålæg sammenlignet med hjemmelskravet for den lange række af indgreb i borgernes liv og levned, som lovgivningen i øvrigt hjemler.

Mere retvisende ville det efter min opfattelse være at fastslå for det første, at Grundlovens § 43 ikke normerer spørgsmålet om kravet til lov-hjemlens klarhed,<sup>23</sup> og for det andet, at domstolenes krav til graden af denne klarhed er varierende i en sådan grad, at abstrakte udsagn om, at der gælder et skærpet hjemmelskrav for skattepålæg, mest synes at få karakter af tomme besværgelser.

Som nævnt anføres det ofte som et vedhæng til skatteretsadvokaters procedure, at der gælder et skærpet hjemmelskrav for skattepålæg. Mens advokaterne redegør herfor, kan dommerne sidde roligt og vente på, at advokaterne på et tidspunkt kommer til sagen.

#### **Det såkaldt »obligatoriske princip«**

I den ovenfor nævnte grundlovskommentar slår Jan Pedersen til lyd for, at der af Grundlovens § 43 skulle følge et såkaldt »obligatorisk princip«. Der er tale om en begrebsmæssig nydannelse inden for statsretten og skatteretten, som han ikke har fået megen tak for.

22. Ibid, side 351 f, smh. side 21.

23. Hvad angår spørgsmålet om Grundlovens § 43's betydning for det skatteretlige hjemmelskrav, bemærker Henrik Dam i sin anmeldelse af Jacob Graff Nielsens afhandling i U 2003 B 290 således også, at »Forfatterens analyser tyder klart i retning af, at den forfatningsretlige del af legalitetsprincippet reelt kan begrænses til at være et led i en magtfordeling, som ikke har isoleret betydning for kravet om klar lovhjemmel til beskatning. Der er flere steder i bogen tilløb til denne konklusion, men forfatteren når den (desværre) aldrig.«

Ifølge Jan Pedersen foreskriver Grundlovens § 43, 1. led, »det obligatoriske princip«, ifølge hvilket myndighederne skulle have en pligt til ikke blot at ansætte skatte- og afgiftskravet, men også at ansætte det til netop det beløb, som følger af den relevante lovgivning. Individuelle omstændigheder (sygdom, økonomisk nød etc.) kan der alene tages hensyn til gennem reglerne om henstand og eftergivelse af skattekravet. Tilsvarende kan forvaltningsmæssige vanskeligheder heller ikke løses ved en administrativ beslutning om undladt eller begrænset ansættelse af skattekravet. Det »obligatoriske princip« indebærer endvidere, at en given beskatning ikke kan gennemføres på grundlag af en aftale mellem skatteyderen og skattemyndighederne, medmindre aftalen er fuldstændig overensstemmende med lovgivningen.<sup>24</sup>

Jan Pedersens inspiration til sin begrebsmæssige nydannelse stammer tilsyneladende fra strafferetten, det fag han universitetsmæssigt var beskæftiget med, før han gav sig i kast med skatteretten. Begrebet »det obligatoriske princip« markerer således en forskel til straffeprocessens opportunitetsprincip, hvorefter anklagemyndigheden under hensyn til konkrete eller generelle omstændigheder kan begrænse eller frafalde en tiltale.

Inden for statsretten og forvaltningsretten tilføjer begrebet »det obligatoriske princip« imidlertid intet nyt. Det følger således allerede af den formelle lovs princip, at der ikke kan udstedes administrative retsakter i strid med loven.<sup>25</sup>

Niels Winther-Sørensen har da også grundigt imødegået »det obligatoriske princip« i sin disputats. For så vidt angår det statsretlige konkluderer han, at der efter hans opfattelse ikke af Grundlovens § 43, 1. led, kan udledes, at der for skattemyndighederne skulle gælde en mere vidtgående pligt til at følge gældende ret, end den pligt, der i øvrigt gælder for alle offentlige myndigheder. For så vidt angår det specifikt skatteretlige finder han heller ikke, at »det obligatoriske princip« giver noget rigtigt billede af retstilstanden.<sup>26</sup>

Jacob Graff Nielsen er efter en omfattende analyse af »det obligatoriske princip« nået til en tilsvarende konklusion.<sup>27</sup> Der kan ikke ved fortolkning

24. Jan Pedersen, op.cit., side 322 ff., jf. også Jan Pedersen i TfS 1992.413, side 1014 og i det væsentlige tilsvarende i Skatteretten 1, 5. udg., 2009, side 105.

25. Den formelle lovs princip er en del af legalitetsprincippet, jf. herom Jens Garde i Forvaltningsret. Almindelige emner, 5. udg., 2009, side 150 ff. og Peter Germer, op.cit., side 99 f.

26. Niels Winther-Sørensen, op.cit., side 49-51.

27. Jacob Graff Nielsen, op.cit., side 171-200.

af Grundlovens § 43, 1. led, udledes noget »obligatorisk princip«, og hvad angår det skatteretlige resulterer princippet, fastslår Graff Nielsen, i en beskrivelse af den skatteretlige retsdannelse, som hverken er i overensstemmelse med lovgivningsmagtens, domstolenes eller forvaltningens opfattelse. Princippet har dermed, konkluderer Graff Nielsen, ikke selvstændig eksistensberettigelse ved siden af delegationsforbuddet, legalitetsprincippet og den almindelige lighedsgrundsætning.

Jeg er ganske enig med de to kritikere. Det såkaldt »obligatoriske princip« kan i en statsretlig sammenhæng bedst karakteriseres som et frit påfund. Der kan ikke påvises nogen støtte for princippet i Grundlovens § 43, 1. led, og det følger allerede af den formelle lovs princip, at der ikke kan udstedes administrative retsakter i strid med loven. Det »obligatoriske princip« er i bedste fald blot udtryk for, at der er hældt gammel vin på en ny flaske. Ud fra en statsretlig synsvinkel er den nye flaske imidlertid kun egnet til at skabe forvirring og trængsel i en allerede velordnet og fuldt tilstrækkelig flaskesamling.

Hertil kommer, at begrebet ud fra en skatteretlig synsvinkel tillige synes at give et misvisende billede af retstilstanden, jf. navnlig Jacob Graff Nielsens indgående analyse.<sup>28</sup>

Det kan ofte være velgørende, når en retsvidenskabsmand krydser faggrænserne. Det kan føre til, at gammelkendte fænomener anskues i et nyt forfriskende lys. Jan Pedersens disputats om skatteunddragelse er et rigtig godt eksempel herpå. Hans begrebsmæssige nydannelse om »det obligatoriske princip« vidner imidlertid om de farer, der også kan være forbundet med, at en retsvidenskabsmand bevæger sig ind i for ham ubetrådt og ukendt land. På sin færd forfalder en sådan vandringsmand let til at tro, at det han ser, er noget nyt og epokegørende, der fortjener særligt navn, selv om det for de indfødte og allerede stedkendte er gammelkendt og velbeskrevet.

### **Skat og Grundlovens frihedsrettigheder**

En sjælden gang kan andre grundlovsbestemmelser end Grundlovens § 43 dukke op i skattesager for Højesteret.

28. Aage Michelsen anfører på linje hermed i Lærebog om indkomstskat, 13. udg., 2009, side 108. at det ikke er rigtigt i skattekontrolmæssig henseende at tale om, at der i praksis gælder et obligatorisk princip, men at det tværtimod er mere betegnende at beskrive praksis på den måde, at der i en ikke ubetydelig grad i skattekontrolmæssig henseende gælder et opportunitetsprincip.

Som et eksempel herpå kan nævnes Højesterets dom U 2009.476 om en pizzeria-ejer, der af skattemyndighederne fik forhøjet sin negativt selvangivne indkomst, fordi myndighederne ikke fandt, at han havde dokumenteret at have lånefinansieret sit privatforbrug.<sup>29</sup> For Højesteret gjorde pizzeria-ejeren blandt andet gældende, at det var i strid med Grundlovens § 70 om religionsfrihed, at skattemyndighederne havde tillagt det betydning, at der ikke var truffet aftale om rente og tilbagebetalingstidspunkt.

I Grundlovens § 70 hedder det:

»Ingen kan på grund af sin trosbekendelse eller afstamning berøves adgang til den fulde nydelse af borgerlige og politiske rettigheder eller unddrage sig opfyldelsen af nogen almindelig borgerpligt.«

Pizzaria-ejeren, der også drev en taxavirksomhed, forklarede, at grunden til, at han kunne forsørge sin familie med kone og fire børn, var, at han havde lånt penge af diverse onkler, fætre m.fl. Der fandtes ganske vist ingen samtidige lånedokumenter, men kun nogle erklæringer udarbejdet det følgende år, efter at skattesagen var bragt op, af diverse personer om, at de havde ydet lån. Skatteyderens forklaring var, at han var muslim, og for muslimer var et ord et ord. For rettroende muslimer var det også forbudt at kræve renter. Han mente derfor, at det var i strid med Grundlovens § 70 at tillægge spørgsmålet om renter betydning. Det var, fremhævede han, udtryk for diskrimination mod muslimske skatteydere at tillægge det vægt, om der eksisterer en skriftlig aftale om lån med aftalt betalingstid, idet det for en muslim vil være ærekrænkende at forlange forud fastsat tilbagebetaling. At skrive en låneaftale ned ville endvidere være en krænkelse af låntagers ære. Lån tilbagebetales som æresgæld, så

29. Grundlovens § 70 blev også påberåbt i U 1986.871, hvor en ugift samlevende skatteyder gjorde gældende, at kildeskattelovens § 37 om giftes ret til at overføre ægtefællens ubenyttede personfradrag var udtryk for diskrimination af ikke-kristne i forhold til kristne og dermed i strid med Grundlovens § 70. Som ikke-kristen ønskede han ikke at lade sig vie, ej heller borgerligt, da det efter hans opfattelse blot var en erstatning for den kirkelige vielse og som sådan udsprang af den kristne tro. Østre Landsret fastslog lakonisk i sin dom, at »bestemmelsen i kildeskattelovens § 37 findes ikke at være i strid med Grundlovens § 70 [...]«. Højesteret udtalte i sin dom, at »Det tiltrædes, at kildeskattelovens § 37 ikke strider mod Grundlovens § 70, og at § 37 ikke kan finde anvendelse på overførsel af uudnyttet personfradrag mellem ugifte, der lever sammen i parforhold. Der bliver herefter ikke spørgsmål om tilbagebetaling af skat.« Førstvoterende bemærkede i sit votum, at med hensyn til diskriminering på grund af den kristne tro så kunne skatteyderen have giftet sig borgerligt.



snart det er muligt, og en nedskrivning med underskrift m.v. ville derfor udgøre en indirekte anklage om manglende ordholdenhed.

Pizzaria-ejeren kom ikke igennem med sine synspunkter. Højesteret fastslog i sin begrundelse for ikke at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af den skattepligtige indkomst bl.a., at »almindelige skatteretlige dokumentationskrav gælder uanset trosbekendelse, jf. Grundlovens § 70«.

Set fra dommersædet var sagen bevægende. Pizzaria-ejeren var selv-møder og mødte op sammen med sine tre døtre. Den ældste, der var jura-studerende, procederede hans sag og gjorde det rigtig godt. Men en dommer skal jo dømme efter loven, herunder også Grundloven.

### God grund til fest

Jeg indledte med at citere fra Viggo Hørups artikel i Politiken i 1893. Det er passende at afslutte med et citat fra samme artikel.:

»Da al Ting efterhaanden er blevet belagt med Skat, har man vænnet sig til at se på denne Verdens Goder, ikke som Midler til menneskelig Nytte og Nydelse, men som Skatteobjekter. Antræffer man en af Guds Gaver, som ved et Tilfælde endnu ikke er optegnet i Skattelisterne, gør man Anskrig, som om man havde truffet en gal og herreløs Hund, og alle Mennesker styrter af sted for at faa den fanget ind. [...] Den gode gamle Visdom, ifølge hvilken Skat er en Hjem søgelse, som man stritter imod det længste, man kan, er nu den rene Uforstand. Det kan maaske lade sig høre om daarlige Skatter, men gode Skatter kan man vanskeligt faa for meget af, og hvis man engang kunde faa en rigtig fortrinlig Skat, vilde alle Forstandige smelte sammen om at sikre Fædrelandet en saadan Velgæring.«

Citatet har mere end 117 år på bagen, men det er i dag endnu mere aktuelt, end da Hørup svang fjerpenen. Mange skatter er siden – med Grundlovens ord – blevet forandret eller ophævet, men endnu flere er blevet pålagt. »En rigtig fortrinlig Skat«, som den Hørup ironiserede over som et menneskenes drømmemål, har vi dog vist endnu til gode.

I malstrømmen af skatteregler har Jan Pedersen gennem årtier ydet et væsentligt bidrag til at holde den retsvidenskabelige interesse for skattesystemets mange mysterier levende. Med en så betydelig produktion er der ikke noget mærkeligt i, at der kan være skrevet noget, som ikke er hævet over kritik; men som en klog mand har sagt, er kritik enhver retsvidenskabsmands gode, kraftige kost. Det er i hvert fald med god grund, at Jan Pedersen nu i anledning af sin 60-årsdag med dette festskrift fejres med maner.

