

Advokatfirmaet
Tommy V. Christiansen

Skatteudvalgets medlemmer

Dato: 03.12.2014

J.nr.: 95873

Advokat
Henriette Viskinge
Jensen
hlj@tvc.dk

Sekretær
Linda Grentzmann
lge@tvc.dk
+45 8734 7532

Aarhus
Søren Frichs Vej 42A
8230 Åbyhøj

Vedrørende ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland

Vi skal helt indledningsvist præcisere, at formålet med vores henvendelse er, at der indføres en overgangsperiode, som giver den berørte gruppe af luftfartsansatte mulighed for at indordne sig på de eksisterende regler.

Vi er helt overordnet af den opfattelse, at lovforslaget er baseret på nogle faktiske oplysninger, som ikke er korrekte. Lovforslaget har, i strid med de faktiske forhold, lagt til grund, at indførelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten vil påvirke de irske luftfartsselskaber og ikke de berørte luftfartsansattes disponible indkomst. Dette har vist sig ikke at være korrekt. Der er altså andre hensyn at tage end først forudsat.

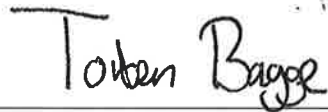
Vi er af den opfattelse, at en gennemførelse af lovforslaget, således som dette foreligger, vil være i strid med grundlæggende retsprincipper, som kendetegner et demokratisk retssamfund. Vi anser det for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt og i strid med Skatteministeriets egen retssikkerhedsvision, at Skatteministeren ikke ønsker at indgå i en konstruktiv dialog med den berørte gruppe. På den ene side, er der ingen tungvejende hensyn at tage til systemet; tværtimod udløser gennemførelsen af lovforslaget et minimalt provenu. På den anden side medfører den manglende indførelse af en overgangsperiode, at den berørte gruppe ikke får mulighed for at indrette sig på dette og dermed får det vidtgående konsekvenser for den berørte gruppe. I den vedhæftede skrivelse fremgår det, at der i for-

bindelse med ændringer og opsigelser af andre dobbeltbeskatningsoverenskomster har været taget hensyn til den berørte persongruppe. Der er endda taget særligt hensyn til luftfartsansatte hos SAS. Der er derfor typisk blevet indført en overgangsperiode for at tage hensyn til, at de berørte persongrupper skulle have lejlighed til at tilpasse deres økonomiske situation efter ændringen.

Vi skal derfor henstille til, at der indføres en overgangsperiode, således at den berørte gruppe af luftfartsansatte får mulighed for at tilpasse deres liv efter ændringen.

Med venlig hilsen

Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen



Torben Bagge



Henriette Viskinge Jensen

Advokatfirmaet
Tommy V. Christiansen

Skatteudvalgets medlemmer

Dato: 03.12.2014

J.nr.: 95873

Advokat
Henriette Viskinge
Jensen
hlj@tvc.dk

Sekretær
Linda Grentzmann
lge@tvc.dk
+45 8734 7532

Aarhus
Søren Frichs Vej 42A
8230 Åbyhøj

Vedrørende ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland

Vi har modtaget Skatteministerens svar på vores henvendelser af henholdsvis den 18. november 2014 og den 25. november 2014. En nærmere gennemgang af disse svar viser, at Skatteministeren reelt ikke forholder sig til spørgsmålet om, hvorfor Skatteministeren ikke ønsker at der indføres en kort overgangsperiode for de berørte luftfartsansatte.

Det skal indledningsvist fremhæves, at formålet med vores henvendelser til Skatteministeren og Skatteudvalget er, at der indføres en overgangsperiode, som giver den berørte gruppe mulighed for at indordne sig i forhold til den reelt voldsomme merskat, som følge af ændringen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland. *Dette så den pågældende persongruppe ikke risikerer at skulle gå fra hus og hjem som følge af merbeskatningen.*

Som tidligere anført, er der selvsagt ikke noget odiøst i, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten bringes i overensstemmelse med, hvad der gør sig gældende i relation til andre dobbeltbeskatningsoverenskomster. Vi anser det imidlertid for betænkeligt, at lovforslaget skal gennemføres på et ufuldstændigt grundlag og dette uden, at der i realiteten gives svar på, hvorfor der ikke skal indføres en overgangsperiode.

Det er vores bedste opfattelse, at en gennemførelse af lovforslaget uden en overgangsperiode, således at den meget begrænsede personkreds, der berøres af regelændringen ikke får rimelig mulighed for at indrette sig på den nye skærpede beskatning, vil være i strid med grundlæggende retsprincipper, som kendetegner et demokratisk retssamfund.

Kommentarer til lovforslaget og Skatteministerens svar

Lovforslagets indhold

Den oprindelige dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Irland blev indgået i 1965 og blev revideret i 1993. Det var først i 1993, at der reelt blev indgået en aftale om dobbeltbeskatning.

Den 22. juli 2014 blev der indgået en protokol til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Eftersom det er regeringen, der forhandler en dobbeltbeskatningsoverenskomst, havde der ikke inden underskrivelsen af protokollen været en høringsperiode. Dette medfører, at der ikke inden indgåelsen af protokollen havde været drøftelser med repræsentanter for piloter ansat i irske luftfartsselskaber, de irske og skandinaviske luftfartsselskaber eller lufthavne. Dette på trods af, at der tidligere havde været beslutningsforslag om ændringen, ligesom der havde været nedsat en arbejdsgruppe om ”social dumping” inden for luftfart.

Det er klart, at det forhold, at der ikke har været en høringsfase, gør det langt sværere for Folketinget og Skatteudvalget at forholde sig til, hvad konsekvenserne af tiltrædelsen af den pågældende protokol måtte være. Den manglende høringsfase får reelt den betydning, at Folketinget og Skatteudvalget skal basere deres beslutninger på de oplysninger, der foreligger i lovforslaget. Det er derfor betænkeligt, når de faktiske oplysninger i lovforslaget viser sig ikke at være korrekte.

Lovgiver har haft to intentioner med lovforslaget. For det *første*, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland blev bragt i overensstemmelse med, hvad der gør sig gældende i andre dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette punkt blev imidlertid ikke drøftet særligt indgående under 1. behandlingen af lovforslaget. For det *andet*, at lovforslaget skulle medføre et ændret omkostningsniveau hos de irske luftfartsselskaber, således at social dumping i luftfarten blev bekæmpet. Dette punkt var kerneområdet for drøftelserne.

Som det fremgår af vores nedenstående bemærkninger, har fokus fra Skatteministeriets side været centreret om, at lovforslaget vil medføre bekæmpelsen af social dumping.

Det fremgik således af en artikel fra Skatteministeriet dateret den 24. juli 2014, at den tidligere dobbeltbeskatningsoverenskomst med Irland gav anledning til ulige skattevilkår for danske virksomheder, og at underskrivelsen af protokollen var et led i bekæmpelsen af social dumping inden for luftfarten.

Lovforslaget blev fremsat den 8. oktober 2014 og var til 1. behandling den 31. oktober 2014. Under 1. behandlingen af lovforslaget var fokusområdet ligeledes, hvorvidt irske luftfartsselskaber, som følge af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Irland, kunne ansætte piloter til lavere lønninger og dermed udkonkurrere SAS eller sætte SAS i en dårligere konkurrencemæssig situation. Det, der blev tillagt betydning under drøftelserne var helt overvejende, om lovforslaget ville bevirke, at der blev skabt konkurrencelighed mellem luftfartsselskaber. Fokusområdet var altså igen bekæmpelse af social dumping inden for luftfarten.

Skatteminister Benny Engelbrecht udtalte i den forbindelse kl. 10.36:

”Bemærkninger til lovforslaget indeholder en detaljeret gennemgang af artiklerne i aftalen og konsekvenserne i forhold til intern dansk ret. Men hvis der yderligere er forhold, der ønskes belyst, så besvarer jeg selvfølgelig meget gerne disse spørgsmål under udvalgsbehandlingen.”

Vi skal i den forbindelse ligeledes fremhæve punkt 4 ”Økonomiske konsekvenser for det offentlige” hvor følgende er anført:

”Det er forudsat, at aftalen ikke påvirker den disponible indkomst for de ca. 30 personer, som fremover bliver skattepligtige til Danmark. Dermed udebliver de afledte effekter på moms og afgifter. Det skyldes, at de ca. 30 personer ved gældende regler må antages at blive netto aflønnet svarende til lønnen efter skat for personer med tilsvarende kompetencer og erfaring. Dermed vil en ændring i beskatningsniveauet enten betyde øgede omkostninger for virksomhederne eller alternativ beskæftigelse i den øvrige del af branchen, hvorfor deres disponible indkomst i begge tilfælde vil være uændret.”

Det ovenfor citerede har imidlertid vist sig ikke at være korrekt. Tværtimod forholder det sig således, at den berørte gruppe af luftfartsansattes disponible indkomst rent faktisk bliver påvirket. Som følge heraf er det vel kun i overensstemmelse med Skatteministerens egen opfordring, at vi stiller spørgsmål til lovforslaget. Det er i den forbindelse vigtigt at fremhæve, at en række af de luftfartsansatte har kontrakter, som binder dem i deres ansættelser i en længerevarende periode, som kan strække sig til 3 år.

I skrivelse af 18. november 2014 kommenterede vi på det fremsatte lovforslag og anmodede Skatteministeren om, at der blev taget stilling til, hvorvidt der kunne indføres en overgangsperiode. I den forbindelse fremhævede vi, at der efter vores opfattelse var visse retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved fremsættelsen af lovforslaget. Særligt var vi af den opfattelse, at lovforslaget rent faktisk var baseret på nogle faktisk forkerte oplysninger og i realiteten kom til at påvirke en anden gruppe end reelt tilsigtet. Vores henvendelse af 18. november 2014 blev besvaret af Skatteministeren den 20. november 2014. I den pågældende skrivelse affærdigede Skatteministeren, at der kunne være retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved at gennemføre det pågældende lovforslag. Skatteministeren begrundede imidlertid ikke nærmere, hvorfor han ikke var af den opfattelse, at der var retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved lovforslaget, ligesom han heller ikke forholdt sig til, at lovforslaget reelt havde fået nogle utilsigtede konsekvenser.

Faktum er, at lovforslaget langt bedre kunne få de tilsigtede konsekvenser, hvis der blev indført en overgangsperiode for den berørte persongruppe. Efter at have konstateret, at Skatteministeren ikke havde besvaret vores henvendelse eller ønsket at gå nærmere ind i den, tilskrev vi på ny Skatteministeriet den 25. november 2014. Samtidig hermed skulle der være 2. behandling i Skatteudvalget den 26. november 2014.

Skatteministeren besvarede vores henvendelse dagen efter, og dette skete blot med en henvisning til sin tidligere skrivelse. Skatteministeren fastholdt således i sit svar af 20. november 2014, at lovforslaget ikke var i strid med forvaltningsretlige principper, hvorefter det blev konkluderet, at der ikke var grundlag for at indføre en særlig overgangsregel i bemyndigelsesloven. Skatteministeren undlod dermed på ny at forholde sig til, hvad konsekvensen af en overgangsperiode ville være, ligesom han undlod at forholde sig til, at gennemførelsen af lovforslaget ikke fik de tilsigtede konsekvenser for de irske luftfartsselskaber.

— o —

Det er vores opfattelse, at det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at fremskynde lovforslaget, således som det foreligger. Eftersom der ikke har været en høringsfase, danner oplysningerne i lovforslaget grundlag for beslutningsprocessen. Disse oplysninger har vist sig ikke at være korrekte. Skatteministeriet har ikke trods opfordring hertil besvaret, hvilken betydning det får for de irske luftfartselskaber, at piloternes disponible indkomst ikke forbliver uændret. Eftersom det hele tiden har været forudsat, at den berørte gruppe ikke fik ændret deres disponible indkomst, har der heller ikke været tilstrækkelig fokus på den berørte persongruppe. Dette er også klart, eftersom de faktiske oplysninger i lovforslaget jo netop fremhævede, at lovforslaget ikke ville være indgribende overfor den berørte gruppe af luftfartsansatte.

Vores retssikkerhedsmæssige betænkelighed går på, at provenuet ved lovforslaget i det samlede hele er minimal; derimod er det meget indgribende over for den berørte gruppe af luftfartsansatte. Skatteministeriet har slet ikke været opmærksom på den meget indgribende betydning af lovforslaget for den berørte gruppe af luftfartsansatte i forbindelse med fremsættelsen af forslaget. Ligesom dette punkt ikke været drøftet under forhandlingerne. Dette taler med afgørende vægt for, at lovforslaget ikke hastes igennem uden, at dette aspekt belyses nærmere. Vi kan ganske enkelt ikke se bevæggrundene for, at lovforslaget skal gennemføres på et ufuldstændigt grundlag. Der er et hensyn at tage til den berørte persongruppe, som langt overskygger hensynet til systemet. Den manglende høringsfase har medført, at lovforslaget er baseret på nogle forkerte faktiske oplysninger. Dette bør netop medføre, at den berørte gruppes kommentarer bliver taget seriøst.

Skatteministeriet har ikke i deres svar af 20. november 2014 og 26. november 2014 redegjort nærmere for, hvilke forudsætninger der er lagt til grund ved beregningerne af provenuet under punkt 4. Vi skal opfordre Skatteministeriet til at fremkomme med deres bemærkninger hertil; ligesom vi skal opfordre Skatteministeriet til at oplyse, hvilke konsekvenser det får i bekæmpelsen af social dumping, hvis de pågældende luftfartsansattes disponible indkomst ikke forbliver uændrede. Først når disse oplysninger foreligger, kan der ske en saglig drøftelse af lovforslaget.

— o —

Vi anser det for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at det forhold at lovforslaget er baseret på forkerte faktiske oplysninger, får den betydning, at konsekvenserne af lovforslaget for den berørte gruppe slet ikke bliver drøftet. Ligesom vi anser det for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt og i strid med Skatteministeriets egen retssikkerhedsvision, at Skatteministeren ikke ønsker at indgå i en konstruktiv dialog med den berørte gruppe. Faktum er i realiteten, at det er uden større økonomisk betydning for Statskassen, om der indføres en overgangsperiode. Dette samtidig med, at det ville have betydelige negative konsekvenser for den berørte persongruppe, hvis der ikke indføres en sådan overgangsperiode.

Andre dobbeltbeskatningsoverenskomster.

I Skatteministeriets skrivelse af 20. november 2014, er anført følgende:

”Indledningsvis skal det bemærkes, at princippet om beskyttelse af berettigede forventninger ikke anses for at være til hinder for ovennævnte ikrafttrædelsesbestemmelse i bemyndigelsesloven. Det bemærkes, at ikrafttrædelsesbestemmelsen ikke i det væsentlige adskiller sig fra ikrafttrædelsesbestemmelser i mange andre bemyndigelseslove til protokoller og dobbeltbeskatningsoverenskomster, bortset fra bemyndigelseslove til aftaler, der medfører ændringer i beskatningsretten til pensionsudbetalinger. I disse tilfælde vil der ofte være en overgangsregel for pensionister, af hensyn til personer, der på grund af alder kan have særligt svært ved at tilpasse deres økonomi til en ændret beskatning.”

Som det fremgår af det ovenfor citerede fra Skatteministeriets svar den 20. november 2014, indføres der overgangsbestemmelser i bemyndigelsesloven til aftaler, der medfører ændringer i beskatningsretten til pensionsudbetalinger. Skatteministeren uddyber dette, idet det anføres, at der indføres en overgangsperiode af hensyn til personer, der på grund af alder kan have særligt svært ved at tilpasse deres økonomi til en ændret beskatning.

Ovennævnte illustrerer jo netop, at der skal tages hensyn til de persongrupper, som berøres af ændringerne af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er, efter Skatteministeriets egen opfattelse, et sagligt hensyn, at den berørte persongruppe, her pensionisterne, skal have mulighed for at tilpasse deres økonomi.

Eftersom det er et sagligt hensyn, som er tillagt betydning i relation til andre ændringer af dobbeltbeskatningsoverenskomster, burde det også have været tillagt betydning i nærværende lovforslag; ligesom det burde have været genstand for politiske drøftelse.

Vi skal i den forbindelse henvise til et andet grundlæggende retsprincip i relation til borgerbeskyttelse; nemlig lighedsgrundsætningen. Lighedsgrundsætningen går helt overordnet ud på, at forvaltningsmyndigheder ikke må gøre forskel på ensartede tilfælde.

I den forbindelse skal henvises til Højesterets dom af den 5. april 1965 offentliggjort i UfR 1965.399.

Sagen vedrørte kort fortalt et spørgsmål om fradrag for udgifter til advokat- og revisorbistand i en skattestraffesag. I 1963 afsagde Landsskatteretten kendelse for skatteåret 1957/58 om, at appellanten ikke kunne fradrage nogen del af de afholdte udgifter til advokat og revisor. For indkomstårene 1950 – 1960 havde Ligningsrådet udstedt vejledende anvisninger, hvorefter der til dels kunne fradrages omkostninger af den i sagen omhandlede art. Fra 1961 og frem blev anvisningerne ændret, således at de omhandlede udgifter ikke kunne fradrages.

Højesteret fastslog, at appellanten skulle indrømmes fradrag for de afholdte udgifter til advokat- og revisorbistand.

Højesteret anførte bl.a. følgende i præmisserne:

”Den omstændighed, at udgifter til advokat- og revisorbistand er afholdt i anledning af en straffesag om ulovlig indkomst, findes ikke i sig selv at kunne udelukke enhver mulighed for fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, a.

Når henses hertil og til, at de af de over-ordnede ligningsmyndigheder i medfør af landsskatteretsloven § 3, stk. 1, årligt udfærdigede og offentliggjorte anvisninger er bindende for de lignende myndigheder og må anses for vejledende også for skatteyderne, findes Landsskatteretten ikke at have været beføjet til ved behandlingen af de indstævntes klage over ansættelsen for skatteåret 1957/58 til skade for skatteyderen at fravige de i vejledningen for dette skatteår indeholdte regler om fradragsret for udgifter af den nævnte art, hvilke regler i øvrigt var i overensstemmelse med Landsskatterettens hidtidige praksis ... ”.

Højesteretsdommer Poul Spleth kommenterede efterfølgende dommen i UfR 1965B.250.

Af kommentaren fremgik det blandt andet, at Højesteret ikke gik videre ind i vurderingen af, hvorvidt den praksis, der forelå, var lovlig.

Det var ikke nødvendigt under hensyn til den betydning, som Højesteret tillagde de vejledende anvisninger.

Videre anfører Højesteretsdommer Poul Spleth i sin kommentar til dommen, at det ville medføre væsentlig ulighed, om anvisningerne blev tilsidesat i forhold til en enkelt skatteyder, som havde indgivet klage, men at anvisningerne naturligvis ikke var bindende for fremtiden, og at skattemyndighederne da også havde ændret dem fra 1960.

Det er klart, at lovgiver er stillet anderledes i relation til udformningen af lovgivningen, idet lovgiver alene er bundet af grundloven. Det er imidlertid klart betænkeligt, hvis det kun er i relation til enkelte persongrupper, der udvises særlige hensyn i forbindelse med udformningen af lovgivningen.

Henset til ovennævnte ønsker vi Skatteministeriets uddybende bemærkninger til, *hvorfor* det er af afgørende betydning, at lovforslaget gennemtvinges således at protokollen træder i kraft allerede pr. 1. januar 2015. Vi skal i den forbindelse anmode om, at Skatteministeriet redegør for, hvorfor det er et sagligt hensyn, at pensionister skal have mulighed for at tilpasse deres økonomi, mens tilsvarende ikke gør sig gældende for den i denne sag berørte persongruppe, som hovedsagligt består af børnefamilier,

— o —

Vi skal i den forbindelse endvidere henvise til ændringer af nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor der har været indført en længere overgangsperiode i bemyndigelsesloven som følge af, at der i forbindelse med vedtagelse af lovforslaget har været henset til de berørte persongrupper.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Spanien blev ændret ved protokol af 17. marts 1999. Ændringen vedrørte dels, at der blev indført credit-lempelse ligesom den vedrørte be-

skatning af pensioner. Lovforslaget blev fremsat den 27. oktober 1999 og blev vedtaget den 15. marts 2000.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Isle of Man blev ændret ved protokol af 30. oktober 2007. Ændringen havde til hensigt at imødegå, at dansk beskatning kunne omgås ved transaktioner med parter på Isle of Man. Lovforslaget blev fremsat den 12. marts 2008 og blev vedtaget 3. juni 2008. Lovforslaget blev således først fremsat året efter, at protokollen var underskrevet.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 8. februar 1957 mellem Danmark og Frankrig om undgåelse af dobbeltbeskatning og fastsættelse af regler om gensidig bistand med hensyn til skatter af indkomst og formue, som bekendtgjort ved bekendtgørelse nr. 36 af 27. juni 1958, blev opsagt den 10. juni 2008, som bekendtgjort ved bekendtgørelse nr. 14 af 27. juni 2008.

I den skriftlige fremsættelse af lovforslag nr. 26 af 11. oktober 2007 anførte daværende skatteminister Kristian Jensen følgende:

”For at undgå usikkerhed for de personer, der allerede nu bor i de to lande og modtager dansk pension, foreslås en overgangsregel, som skal gælde, hvis overenskomsterne opsiges eller ændres. Disse personer skal forblive fritaget for dansk beskatning af dansk pension i samme omfang som nu.

På samme måde foreslås en overgangsregel, så der ikke sker ændringer vedr. ejendomsværdibeskatning for personer her i landet, der ejer fast ejendom i Frankrig. Den nuværende overenskomst med Frankrig, at Danmark ikke kan opkræve ejendomsværdiskat af fast ejendom i Frankrig, som ejes af personer her i landet.”

Som det fremgår af fremsættelsestalen vedrørende lovforslaget blev der taget hensyn til den gruppe, som blev berørt af en ændringen af dobbeltbeskatningsoverenskomst. Den berørte gruppe blev imødegået ved, at der blev vedtaget en overgangsperiode.

Der skal i den forbindelse ligeledes henvises til lovforslag nr. 122 af 26. januar 2011, som blev vedtaget den 3. marts 2011. Lovforslaget vedrørte luftfartsansatte, som var blevet berørt af opsigelsen af den dansk-franske og dans-spanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Der fremgik følgende af punkt 2.2. "lovforslagets formål":

"2.2. Medarbejdere på fly eller skibe

Opsigelsen af den dansk-franske og den dansk-spanske dobbeltbeskatningsoverenskomst medførte, at personer, hjemmehørende i Frankrig eller Spanien, som er ansat med base i København af et internationalt luftfarts- eller skibsfartskonsortium til tjeneste om bord på fly eller skib i international trafik, skal betale dansk skat af lønnen for dette arbejde.

De partier, som indgik rammeaftalen med bemyndigelse til opsigelse af de to overenskomster, er enige om at udvide overgangsreglerne, så de også omfatter personer, som den 28. november 2007 var hjemmehørende i Frankrig eller Spanien og var ansat med base i København af et internationalt luftfarts- eller skibsfartskonsortium til arbejde om bord på fly eller skib i international trafik, hvis konsortiet har effektiv ledelse i udlandet. Det medfører, at disse personer på samme måde som pensionister i de to lande fritages for dansk beskatning af deres løn fra konsortiet, så denne indkomst i stedet beskattes på fransk, henholdsvis spansk, skattniveau. Fritagelsen gælder, så længe de pågældende forbliver hjemmehørende i samme stat."

I den skriftlige fremsættelse af lovforslaget fremgik bl.a. følgende:

"For det andet foreslås det at indføre en ny overgangsregel, så personer, som var hjemmehørende i Frankrig eller Spanien den 28. november 2007 og ansat med base i København af SAS og tilsvarende andre internationale luftfarts- eller skibsfartskonsortier til arbejde ombord på fly eller skibe i internationale trafik, ikke skal betale dansk skat af deres løn for dette arbejde. Det er en betingelse, at de pågældende var hjemmehørende i Frankrig eller Spanien ved fremsættelsen af lovforslaget om opsigelse af overenskomsterne med de to lande.

Inden opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne betalte disse personer ikke dansk skat af deres løn fra SAS. De betalte derimod skat til Frankrig henholdsvis Spanien.

Opsigelsen medfører, at de pågældende personer skal betale dansk skat af lønnen.

Den foreslåede overgangsregel vil medføre, at de pågældende personer bevarer den hidtidige skattemæssige stilling.”

Som det fremgår af ovennævnte blev der i den forbindelse taget et særligt hensyn til de SAS-piloter, som blev berørte af ændringen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

— o —

Konklusionen på ovennævnte er, at der er saglige hensyn at tage til de berørte persongrupper i forbindelse med ændring af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette hensyn varetages ved at indføre en overgangsperiode, hvor de berørte persongrupper får lejlighed til at tilpasse deres økonomi til ændringerne. Henset hertil bedes Skatteministeriet redegøre for, hvorfor der slet ikke har været fokus på et sådant hensyn til de luftfartsansatte hos irske luftfartsselskaber i forbindelse med fremsættelsen af lovforslaget.

Retssikkerhedsmæssige betænkeligheder

Skatteministeriets overordnede retssikkerhedsvision er som tidligere nævnt følgende:

”Vi tænker retssikkerhed i alt hvad vi laver. Vi behandler alle og fair – og det opleves sådan.”

Skatteministeriet har nærmere uddybet dette med fem underpunkter til illustration af, hvad retssikkerhed betyder for Skatteministeriet. Det fremgår blandt andet af et af disse punkter:

”Alle borgere og virksomheder bliver behandlet på en ensartet måde.”

Som ligeledes tidligere anført er der altid et retssikkerhedsmæssigt hensyn at tage til den enkelte borger og virksomhed, der selvfølgelig alene skal betale den skat, som følger af lovgivningen. Der skal selvfølgelig også tages hensyn til selve systemet, som skal fungere til vores alles bedste.

Som tidligere anført skal der i forbindelse med gennemførelse af lovgivning ske en varetagelse af begge parter interesser. Man kan i relation til nærværende lovforslag overveje, hvilken konsekvens,

det vil have for Statskassen at indføre en overgangsperiode kontra den konsekvens, det vil have for den mindre berørte gruppe. Der er ingen tvivl om, at det provenu som lovforslaget reelt kommer til at betyde for systemet er af ganske lille betydning. Derimod har den berørte gruppe indrettet hele deres liv efter en lovgivning, som har eksisteret helt tilbage fra 1993. Der er således tale om et ganske lille tiltag for systemet, som vil få afgørende betydning for denne mindre berørte gruppe.

Ved vurderingen af, om der bør indføres en overgangsperiode, bør der henses til nedenstående grundlæggende retsprincipper, der er kendetegnende for et demokratisk retssamfund. Det er et helt grundlæggende retsprincip såvel internationalt som nationalt, at der foretages en afvejning af hensynet til den enkelte borger/skatteyder på den ene side og systemet på den anden side.

For det første er det interessant at hense til, hvorledes borgerne er beskyttede i henhold til internationale forpligtelser. Der bør ved vurderingen af, hvorvidt der skal indføres en overgangsperiode, således henses til Danmarks internationale forpligtelser i form af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og Fællesskabsretten i form af EF-traktaten. Vægtningen af retssikkerhedshensyn i vores internationale forpligtelser bør vel indgå som et parameter for, hvordan de danske regler skal udformes.

Der gælder i medfør af bestemmelserne i EMRK en generel beskyttelse af ejendomsretten som rent faktisk kan medføre, at der sker en næsten kvalitetsmæssig prøvelse af en stats skatte- og afgiftsregel.

Ejendomsrettens beskyttelse til EMRK-bestemmelserne er bl.a. rettet mod uklare, vilkårlige eller retroaktive regler om skatteafgifter og konfiskation, men også imod usaglig økonomisk behandling. Bestemmelserne bliver et beskyttelsesværn vedrørende hjemmel, lighed og proportionalitet for regelsæt af økonomisk betydning for borgere og virksomheder. EMRK-reglerne stiller ligeledes krav om forudsigelighed, fasthed og tilgængelighed. Alt sammen hensyn, som vi, som følge af vores internationale forpligtelser bør have for øje ved udformningen af vores lovgivning.

Det er klart, at staten har en vid skønsmargin i relation til skattelovgivningens virkningstidspunkt. Men det er også klart, at der bør være en proportionalitet i relation til systemets interesse i at få gennemført den pågældende lovgivning og de konsekvenser, som det vil medføre for den gruppe, som reelt bliver berørt af lovgivningen. Et sådan hensyn synes at harmonere med vores internationale forpligtelser.

I relation til EU-retten gør tilsvarende principper om proportionalitet sig ligeledes gældende. Vi skal på ny henvise til forordning nr. 456 af 22. maj 2012 om ”Koordinering af de sociale sikringsordninger”. I overgangsbestemmelsen til denne forordning blev der indført en overgangsbestemmelse på ca. 10 år. Dette illustrerer i høj grad, hvor højt det vægtes i en forordning, at de berørte grupper har indrettet deres lov efter de gældende regler.

Som det fremgår af ovennævnte vil det være i overensstemmelse med såvel vores internationale forpligtelser som EU-retten, at der ved gennemførelsen af lovforslaget tages hensyn til den berørte gruppe.

— o —

For det andet skal der henses til, hvilken betydning vi tillægger forventningsprincippet i national lovgivning.

Forventningsprincippet er ikke et begreb, hvis indhold er præcist defineret i forvaltningsretten. Forventningsprincippet drejer sig helt overordnet om, hvorvidt en borger kan støtte ret på tilkendegivelser fra en forvaltningsmyndighed. Der skal i den forbindelse henvises til Bent Christensens forvaltningsretlige fremstilling ”Forvaltningsret. Prøvelse” fra 1994, side 137. Det fremgår heraf følgende:

”Det gør en forskel, hvilke berettigede forventninger forvaltningsakten har fremkaldt hos adressater og hos andre, som forvaltningsakten eller dens realisering berører. Forventningerne og deres vekslende styrke og berettigelse afhænger i alt fald af, hvilken slags forvaltningsakt der er tale om, om den har haft følger i omverdenen, om der er gået lang tid og tillige af nogle subjektive forhold hos den, hvis forventninger kan tillægges betydning, især om der er god eller ond tro, og om der er udvist passivitet.”

Der skal endvidere henvises til en doktordisputat ”Berettigede forventninger i forvaltningsretten” fra 2005 fra Søren H. Mørup, som ligeledes behandler det forvaltningsretlige forventningsprincip.

Søren H. Mørup anfører følgende på side 168:

”I visse tilfælde kan en afgørelse efter sit indhold gøre det nærliggende for adressaten at indrette sig på en måde, hvor det vil være særligt indgribende, hvis afgørelsen siden ændres. Det forhold, at en afgørelse efter sit indhold gør det særligt nærliggende for adressaten at indrette sig praktisk eller økonomisk på en bestemt måde, får først betydning, hvis adressaten vitterligt indretter sig. Men gør han det, vil indrettelseshensynet typisk være særligt tungtvejende.”

Det fremgår videre af side 170:

”Selv den omstændighed, at tiden går, styrker i mange tilfælde indrettelseshensynet (i hvert fald lige indtil adressaten bliver bekendt med de grunde, der taler for ændring), også selvom adressaten ikke foretager sig nogen handlinger decideret i tillid til afgørelsen. Det har således betydning, hvor længe der går fra borgerens berettigede forventninger opstår, til spørgsmålet om ændring opstår.”

Fra praksis på området kan der eksempelvis henvises til en landsskatteretskendelse fra den 14. december 2007 offentliggjort i SKM 2008 nr. 36.

Sagen drejede sig kort fortalt om en musikforening der, i forbindelse med en forestående koncert, havde indgivet ansøgning om momsfrigørelse for det pågældende arrangement.

I ansøgningen anførte musikforeningen, at et eventuelt overskud skulle gå til Muskelsvindfonden til fordel for fondens arbejde med 11-16-årige.

Anmodningen om momsfrigørelse blev ikke imødekommet.

Foreningen blev således anset for at drive økonomisk virksomhed efter momslovens regler, hvorfor der skulle afregnes moms.

Under sagen for Landsskatteretten anførte foreningen, at der var tale om en skærpelse af praksis, som alene kunne udøves efter et passende varsel.

I den konkrete sag var der ikke givet et sådant passende varsel.

I april 2006 var det således første gang, at foreningen blev meddelt, at overskuddets størrelse kunne være det afgørende element for en momsfrigørelse. Foreningen havde på ingen måde haft mulighed for at indrette sig på SKATs skærpede praksisændring. Landsskatteretten var for så vidt enig med SKAT i, at der ikke var noget til hinder for at indfortolke et krav om, at overskuddets størrelse skulle stå mål med værdien af momsfrigørelsen.

Der var imidlertid tale om et skærpende moment i forhold til den tidligere praksis på området, hvorfor foreningen efter en konkret vurdering var berettiget til momsfrigørelse for den pågældende koncert.

Der fremgik følgende af Landsskatterettens begrundelse i sagen:

”Retten må imidlertid være betænkelig ved at lade den stedfundne praksisskærpeelse omfatte den allerede indsendte anmodning af 30. marts 2006.

Der lægges herved særligt vægt på, at foreningen ved tilrettelæggelsen af økonomi og øvrige forhold omkring det omhandlede arrangement har indrettet sig i tillid til den langvarige praksis på området, som må antages at have været bestemmende for de omhandlede dispositioner på tidspunktet for indgivelse af ansøgningen.

Foreningen vil derfor, efter en konkret vurdering være berettiget til momsfrigørelse for koncerten med B.”

Sammenfattende kan det på baggrund af teori og praksis konstateres, at i den situation, hvor en borger med føje indretter sig på en given retsstilling, vil borgeren kunne støtte ret herpå i det omfang, der ikke er tale om en åbenbar ulovlig retsstilling.

Der gælder selvsagt ikke i relation til udformningen af lovgivningen et tilsvarende forventningsprincip, men de hensyn, der fremgår af det ovenfor citerede, illustrerer nogle af de hensyn, som lovgiver bør tillægge betydning. Selve det forhold, at en skatteyder har handlet i god tro og indrettet sig efter de eksisterende forhold er således et hensyn, som tillægges afgørende betydning rent forvaltningsretligt. Det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, hvis der ikke eksisterer et tilsvarende hensyn i forbindelse med udformningen af lovgivningen.

Den berørte persongruppe har indstillet sig efter en lovgivning, som har eksisteret siden 1993. Der har ikke været noget odiøst i, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten var udformet således, som den var, idet dette var sædvanligt for de gamle dobbeltbeskatningsoverenskomster. Denne gruppe har indrettet deres boligsituation, familieliv mv. efter den daværende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Irland. Det skal i den forbindelse fremhæves, at en række af de berørte personer rent faktisk har indgået kontrakter, som de ikke umiddelbart kan løses fra. Den berørte gruppe har blot handlet i overensstemmelse med den eksisterende lovgivning. Henset hertil synes det kun rimeligt, at den berørte gruppe får mulighed for at indrette sig i en overgangsperiode.

For det tredje skal vi henlede opmærksomheden på, at lovforslaget i realiteten kommer til at udgøre et indgreb i en nærmere afgrænset gruppe af personers retsforhold. Det synes som om, at fokusområdet for lovforslaget i realiteten har været, at et navngivent luftfartsselskab nemlig Ryanair ikke må udkonkurrere et andet navngivent luftfartsselskab, nemlig SAS. Lovforslaget søger således at løse en potentiel konflikt mellem to luftfartsselskaber men kommer derfor reelt til at være et indgreb mod konkrete personers eller en nærmere afgrænset gruppe af personers retsforhold. Henset hertil tenderer det singularer lovgivning.

Som det fremgår af Højesterets dom i den såkaldte Tvind-dom (U.1999.841 H), sætter grundlovens § 3, 3 pkt. grænser for, i hvilket omfang lovgivningsmagten kan træffe bestemmelse om enkelte personers retsforhold.

Af Højesterets dom kan det udledes, at lovgivningsmagten ikke kan foretage lovindgreb, der reelt er udtryk for en endelig afgørelse af en konkret retstvist. Efter grundlovens § 3 henhører en sådan afgørelse ikke under lovgivningsmagten, men under den dømmende magt med de deri liggende retsgarantier for borgerne. Det kan tillige udledes, at sådanne lovindgreb er ugyldige som stridende mod grundlovens § 3.

Ved lovindgrebet i den pågældende sag blev skoler tilknyttet Tvind-koncernen afskåret fra at modtage offentlige tilskud, idet lovgivningsmagten ikke havde tillid til, at Tvind-skolerne ville anvende støtten på de formål, som Folketinget og Regeringen ønskede at fremme med støtten. Da loven afskar Tvind-skolerne for domstolsprøvelse af deres tilskudsberettigelse, var denne efter Højesterets opfattelse i strid med grundlovens § 3 og dermed ugyldig.

Af Højesterets dom kan det alene udledes, at lovgivningsmagten ikke kan anvende lovgivning til at afgøre tvister, og dermed afskærer borgerne fra at få prøvet tvisten ved domstolene.

I det omfang lovforslaget i realiteten har til hensigt at løse en potentiel konflikt om nogle luftfartsruter mellem SAS og Ryanair, tenderer denne singularer lovgivning. Vi skal henstille, at der i langt større grad henses til den berørte persongruppe af luftfartsansatte fremfor konkurrenceuligheder mellem navngivne luftfartsselskaber.

— o —

På baggrund af ovennævnte bemærkninger er vi af den opfattelse, at en gennemførelse af lovforslaget, således som dette foreligger, vil være i strid med grundlæggende retsprincipper, som kendetegner et demokratisk retssamfund. Vi anser det for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt og i strid med Skatteministeriets egen retssikkerhedsvision, at Skatteministeren ikke ønsker at indgå i en konstruktiv dialog med den berørte gruppe af luftfartsansatte.

På den ene side, er der ingen tungtvejende hensyn at tage til Statskassen tværtimod udløser gennemførelsen af lovforslaget et minimalt provenu.

På den anden side medfører den manglende indførelse af en overgangsperiode, at den berørte gruppe ikke får mulighed for at indrette sig på dette, og dermed får det vidtgående konsekvenser for den berørte gruppe. Dette er et hensyn, som tidligere har været vist i forbindelse med ændringer af dobbeltbeskatningsoverenskomster endda i relation til luftfartsansatte hos SAS.

Vi skal henstille til, at der indføres en overgangsperiode, således at den berørte gruppe af luftfartsansatte får mulighed for at tilpasse deres liv efter ændringen.

Med venlig hilsen

Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen



Torben Bagge



Henriette Viskinge Jensen