

Artikler

162

Forslag til ny klagestruktur i komparativ belysning

af ekstern lektor, Henrik Klitz, Københavns Universitet

Forslaget til ny klagestruktur på skatteområdet i Danmark lægger – titlen på forslaget taget i betragtning – ikke overraskende op til en grundlæggende ændring af den bestående klagestruktur. Forslaget belyses i forhold til udviklingen i klagestrukturen på skatteområdet i Sverige og England. Udviklingen i svensk og engelsk ret peger i en anden retning end den foreslåede udvikling i dansk ret. På denne baggrund konkluderes, at forslaget i Danmark ikke bør gennemføres uden et langt bedre og mere omfattende grundlag for en sådan udvikling af klagestrukturen.

Indledning

Udkastet til lovforslag om ændret klagestruktur på skatteområdet har påkaldt sig en del interesse både i pressen og blandt interessenterne på området.¹ Det er næppe helt uden grund. Forslaget lægger således op til markante og ganske grundlæggende ændringer af klagestrukturen, og derfor har mange naturligvis en mening om mange forskellige aspekter ved det foreliggende udkast. Nærværende artikel vil dog kun berøre et enkelt aspekt ved det foreliggende udkast til lovforslag. Det drejer sig om spørgsmålet om udviklingen i klagestrukturen på skatteområdet i andre lande.

Udkastet til lovforslag om ændret klagestruktur inddrager eller omtaler således slet ikke fremmed ret.² Det kan i det hele taget undre lidt, når der er tale om et forslag, der vil medføre så omfattende ændringer i den bestående klagestruktur. Det kan imidlertid særligt undre, når baggrunden for omorganiseringen og samlingen af skatteopgaven hos staten i 2005 tages i betragtning. Som

det fremgår af Strukturkommissionens betænkning nr. 1434/2003 kapitel 41, indgik en større effektivitet i Sverige og andre nordiske lande på skatteforvaltningsområdet således som et ikke ubetydeligt moment i kommissionens overvejelser vedrørende en omorganisering af den danske skatteforvaltning. Af bemærkningerne til skatteforvaltningsloven (SFL) fremgår samtidig, at loven netop tager udgangspunkt i kommissionens betænkning.³ Når organiseringen af skatteforvaltningen i høj grad er blevet til med inspiration fra fremmed ret, synes det ikke ulogisk også at inddrage fremmed ret ved ændringer af klagestrukturen inden for samme område.

I det følgende peges derfor på nogle ændringer i engelsk og svensk ret på dette punkt, som ikke er irrelevante for de foreslåede ændringer i dansk ret. Når valget er faldet på Sverige og England, skyldes det, at begge lande i de senere år har gennemført ændringer af prøvelsessystemet for skattesager, og i begge lande er det blandt andet sket på baggrund af foretagne ændringer af skatteforvaltningen. Udviklingen i organiseringen af landenes skatteforvaltning har således væsentlige lighedspunkter med udviklingen af samme i Danmark. Disse to lande frembyder derfor som udgangspunkt gode muligheder for frugtbar komparativ inspiration.

1. Overordnet om Sverige og England

Landene opererer efter noget forskellige grundlæggende principper for prøvelse af myndigheders afgørelser. Sverige baserer sig grundlæggende på et system med forvaltningsdomstole, mens

England – i lighed med Danmark – baserer sig på et system med ordinære domstole.⁴

1.1 Sverige

I Sverige er myndighederne underkastet kontrol af de almene forvaltningsdomstole. Klage over en forvaltningsafgørelse sker således egentlig direkte til forvaltningsdomstolene.⁵ I svensk ret fandtes dog krav om, at der ved klage over en afgørelse fra Skatteverket (SKV), skulle ske en omprøvning af afgørelsen i et skattenämnd, forinden forvaltningsdomstolene kunne behandle sagen. Dette kan tilnærmelsesvis beskrives som en form for remonstrationsordning under medvirken af et lægmandsorgan.⁶

1.2 England

England opererer modsat med et prøvelses-system, der egentlig er bemærkelsesværdigt lig det danske i sine grundtræk. Generelt anvendes i engelsk ret således et system med en kombination af nævn og ordinære domstole. Efter engelsk ret påklages en afgørelse fra Her Majesty's Revenue and Custom (HMRC) derfor til organer, der ikke er en del af de ordinære domstole, men må betegnes som uafhængige klagensævn set fra en dansk synsvinkel.⁷

2. Centraliseringen af skatteopgaven i Sverige og England

I begge lande varetages skatteopgaven i dag af én central statslig myndighed. Både SKV og HMRC er således centrale statslige enhedsforvaltninger. Der anvendes en høj grad af specialisering og opgavekoncentration hos både SKV og HMRC.⁸

2.1 Sverige

I Sverige opstod SKV som én central statslig skatteforvaltning ved en fusion af Rigsskatteverket og ti regionale skattemyndigheder med virkning fra den 1/1 2004.⁹ Sverige har altså opereret med en central enhedsforvaltning på skatteområdet i cirka to år mere end Danmark.

2.2 England

HMRC blev en realitet den 18/4 2005, og HMRC er en fusion af de tidligere myndigheder Inland Revenue og Her Majesty's Customs and Excise (HM Customs and Excise). Tidligere var administrationen altså delt på forskellige myndigheder. Inland Revenue tog sig i store træk af indkomstskatter, mens HM Customs and Excise stod for told, moms og afgifter.¹⁰ England har altså opereret med en central enhedsforvaltning omtrent et halvt år længere end Danmark.

3. Udviklingen i svensk og engelsk ret vedrørende prøvelse af skattesager

I Sverige trådte Skatteförarandelagen (SFFL) (2011:1244) i kraft den 1/1 2012. Sverige fik dermed en generel lov om skatteforvaltning, der ikke er helt ulig den danske SFL.¹¹ Dermed blev skattenämnderne afskaffet med virkning fra den 1/1 2012, og med nämnderne forsvandt samtidig de eneste rekurslignende organer med lægmandsdeltagelse på skatteområdet.¹²

I England er med virkning fra 1/4 2009 gennemført Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007 (TCEA 2007) på skatteområdet.¹³ Dermed blev de tidligere rekursorganer afskaffet, herunder særligt de såkaldte General Commissioners of Income Tax henholdsvis Special Commissioners of Income Tax (GCIT henholdsvis SCIT). GCIT og SCIT blev erstattet af et nyt rekurs-system med First-tier Tribunal Tax Chamber (FTT TC) og Upper Tribunal Tax and Chancery Chamber (UT TCC). Med denne ændring blev egentlig lokal lægmandsdeltagelse på skatteområdet afskaffet.

3.1 Nærmere om udviklingen i Sverige

SFFL i Sverige blev fremsat som prop. 2010/2011:165 – Skatteförarandet. Lovforslaget indeholdt fra begyndelsen forslag om afskaffelse af skattenämnderne, jf. prop. 2010/2011:165, p. 584. Lovforslaget baserer sig på betænkningen SOU 2009:58 – Skatteförarandet, og lovforslaget er for så vidt angår skattenämnderne helt i overensstemmelse med indholdet af betænkningen.¹⁴ Af lovforslagets indledende resumé fremgår blandt andet følgende:

“.....

Regeringen anser att skattenämnderna bör avskaffas, utom beträffande fastighetstaxering. Beslut som tidigare har fattats av skattenämnd ska fattas av Skatteverkets tjänstemän. En särskilt kvalificerad beslutsfattare som inte tidigare har prövat ärendet ska avgöra tvistiga omprövningsärenden.

.....”

Denne korte opsummering af lovforslaget på dette punkt er ganske rammende. Skattenämnderne skal ikke længere medvirke ved afgørelsen af skattesager. Prøvelsen i skattenämnd i situationer med tvist mellem SKV og den skattepligtige skal i stedet erstattes med en remonstrationsprøvelse hos SKV, hvor der træffes afgørelse af særligt kvalificerede embedsmænd. Herudover er det værd at bemærke, at det allerede her præciseres, at forslaget om afskaffelse af skattenämnderne *ikke* omfatter fastighetstaxering (ejendomsvurdering). Med SFFL er der således ikke tale om afskaffelse af lokal lægmandsdeltagelse i forbindelse med ejendomsvurdering.

Fra lovforslagets bemærkninger kan fremhæves følgende:¹⁵

“.....

Skälen för regeringens bedömning och förslag
Behövs skattenämnderna?

Enligt utredningens mening bör frågan om lekmannainflytandet genom skattenämnderna behövs bedömas ur två olika perspektiv. Det handlar dels om betydelsen av medverkan i beslutsfattandet i de enskilda fallen, dels om inflytande och insyn på ett mer generellt plan.

När det gäller skattenämndens medverkan i beslutsfattandet kan inledningsvis konstateras att den omständigheten att lekmanaledamöterna deltar i många beslut inte är detsamma som att de har stort inflytande på beslutens innehåll.

Argumentet att lekmän ska bidra med person- och lokalkännedom har förlorat sin giltighet. Skatteverkets arbetsätt har ändrats på ett sådant sätt att besluten inte alltid fattas där den skattskyldige är bosatt. Därmed är det i många fall inte möjligt för lekmännen att bidra med person- och lokalkännedom. Det är vidare tveksamt om

ledamöterna bör bidra med sådan kännedom. En förskjutning har skett från ett beslutsfattande där enskilda ledamöters kännedom om den skattskyldige och lokala förhållanden värderas till en allt större betoning av vikten av objektivitet i beslutsfattandet. Information om lokala förhållanden ska vid behov tillföras ärendet som en del av utredningen och inte vid beslutsfattandet. I annat fall finns det risk att irrelevanta subjektiva faktorer får betydelse och att lika fall inte bedöms på samma sätt. Det är enligt utredningen negativt från rättssäkerhetssynpunkt och stärker inte allmänhetens tilltro till myndighetens objektivitet.

I takt med att skattelagstiftningen har blivit mer omfattande och komplicerad ställs allt större krav på kunskaper inom ekonomi och juridik för att det ska vara möjligt att sätta sig in i de enskilda ärendena. Möjligheterna för en lekman att bidra till ökad kvalitet i beslutsprocessen och påverka beslutens innehåll har därmed blivit mindre. Enligt utredningens bedömning är lekmännens inflytande i dag i realiteten mycket begränsat.

Lekmanaledamöterna i skattenämnderna har genom sin medverkan i beslutsprocessen viss insyn i Skatteverkets verksamhet. Insynen är dock begränsad till den del av beslutsfattandet som nämnden deltar i. Värdet av den insynen är inte tillräckligt stort för att motivera skattenämndernas existens. Övriga delar av verkets verksamhet har ledamöterna varken insyn i eller något inflytande över. Det innebär att de inte bidrar till insyn och inflytande på de områden där det är särskilt påkallat. Det gäller t.ex. Skatteverkets information, service, utformning av blanketter och handläggningstider.

I detta sammanhang bör också nämnas att Skatteverket har kostnader för skattenämnderna. Under år 2003 användes 38 årsarbetskrafter för arbete i skattenämnd. Kostnaden för lekmanaledamöternas arvode och reseersättning uppgick till 4,6 miljoner kronor under år 2004

(Skatteverkets promemoria den 25 februari 2005, Medborgarinflytande genom skattenämnderna?, s. 48, 51 och 52). Enligt Skatteverket utbetalades 3,3 miljoner kronor i arvoden till lekmanaledamöterna under år 2009. Uppgift om kostnad för lekmanaledamöternas reseersättning saknas, då den inte längre särredovisas.

Kostnaden för lekmanaledamöternas arvode och reseersättning torde uppgå till ungefär samma belopp som för år 2004.

Sammanfattningsvis anser utredningen att lekmanaledamöterna i skattenämnderna inte på ett tillfredsställande sätt bidrar till ökad rättssäkerhet och kvalitet i beslutsfattandet. Nämnderna är inte heller en effektiv form för inflytande och insyn i Skatteverkets verksamhet. Utredningen föreslår därför att nämnderna ska avskaffas.

Majoriteten av remissinstanserna delar utredningens bedömning. Enbart två remissinstanser, SKL och LO, är tveksamma till ett avskaffande av skattenämnderna. Regeringen delar utredningens bedömning att skattenämnderna bör avskaffas. Som skäl för lekmannainflytande har bl.a. anförts att lekmännen kan tillföra person- och lokalkännedom. I och med att tio skattemyndigheter och Riksskatteverket avvecklades och Skatteverket inrättades har Skatteverkets arbetssätt förändrats (prop. 2002/03:99). En deklaration som avser en person, som bor och arbetar i Stockholm kan granskas av skattekontoret i Göteborg. Skälet att lekmän kan tillföra person- och lokalkännedom är således överspelat. Ett annat skäl som har anförts är att lekmännens medverkan är ett sätt att ge allmänheten insyn i och inflytande på taxeringsarbetet. Regeringen delar utredningens bedömning att värdet av den insynen inte är tillräckligt stort för att motivera skattenämndernas existens. Inflytande och insyn kan även ske på ett annat sätt, genom informella organ (se efterföljande avsnitt). Enligt Förvaltningsrätten i Malmö borde ett förslag om avskaffande av skattenämnder även omfatta fastighetstaxering. Det ingick inte i utredningens uppdrag att se över lekmannainflytandet på fastighetstaxeringsområdet, varför någon bedömning inte kan göras inom ramen för detta lagstiftningsarbete.

.....”

Som det fremgår af det sidste afsnit, er regeringen i Sverige altså enig i betænkningens forslag om afskaffelse af skattenämnderne. Bemærkningerne henviser her til to hovedbegrundelser for at afskaffe nämnderne. Den første er omorganiseringen af skatteforvaltningen i SKV. Den anden er, at værdien af den indsigt og indflydelse, som

skattenämnderne leverer, ikke er tilstrækkelig stor til at begrunde nämndernes fortsatte eksistens.

Herudover gengiver bemærkningerne til lovforslaget store dele af betænkningens overvejelser omkring skattenämnderne. Heri angives direkte, at lægmandselementet ikke på tilfredsstillende vis bidrager til kvalitet og retssikkerhed. Særligt interessant er bemærkningerne om, at lokalkendskab ikke længere har den samme betydning, og at der i dag lægges mere vægt på objektivitet. Også organiseringen med specialisering hos SKV nævnes i denne sammenhæng. Det fremhæves endvidere, at der med skattenämnderne findes en risiko for, at praksis ikke er ensartet, og at irrelevante subjektive faktorer får betydning for afgørelsen af konkrete skattesager.

Det er bemærkelsesværdigt, at der synes at være et ret bredt ønske om afskaffelse af skattenämnderne, herunder ønske herom fra SKV's side. Det er således kun to høringssvar, der har udtrykt tvivl om forslaget om afskaffelse af skattenämnderne.¹⁶

Forslaget indeholder også nogle interessante økonomiske oplysninger. Som det fremgår, var udgifterne til ordningen med skattenämnder i 2003 og 2004 omkring 38 årsværk hos SKV samt 4,6 mio. svenske kroner inklusive rejseudgifter til lægmedlemmerne af skattenämnderne. Ser man alene på udgifterne til lægmandselementet, skønnes dette i forslaget til at være mindre end 5 mio. svenske kroner i 2009. I Danmark udgjorde udgifterne alene til honorar til medlemmerne af skatteankenævnen cirka 12,5 mio. danske kroner i 2009.¹⁷ På trods af de – set med danske øjne – ret beskedne samlede udgifter på 5 mio. svenske kroner, vurderes nämnderne alligevel ikke at levere tilstrækkelig værdi for beløbet.

Når det kommer til den nuværende model med særligt kvalificerede embedsmænd, kan det konstateres, at lovforslaget ikke lægger op til en nærmere eller detaljeret regulering i lovform. I bemærkningerne behandles spørgsmålet om eventuel lovnormering heraf, men det afvises af regeringen, og det overlades til SKV at fastlægge den nærmere udmøntning på dette punkt.¹⁸ Dermed er SKV ikke bundet af f.eks. stedlige eller

lignende hensyn ved den mere detaljerede fastlæggelse af denne nye ordning.

3.2 Nærmere om udviklingen i England

Overvejelserne om en reform af klagestrukturen i England for skattesager rækker faktisk noget længere tilbage i tid end tidspunktet for oprettelsen af HMRC i april 2005. Særligt skal fremhæves, at the Lord Chancellor allerede i marts 2000 sendte høringsmateriale ud specifikt vedrørende klagestrukturen for skattesager. Dette tiltag blev dog reelt overflødig med den langt bredere og meget omfattende undersøgelse af den generelle klagestruktur i England, som the Lord Chancellor iværksatte i maj 2000. Allerede i marts 2001 – dog først offentliggjort i august 2001 – forelå således the Leggatt Report eller rettere Tribunals for Users – One System, One Service – Report of the Review of Tribunals by Sir Andrew Leggatt, vedrørende klagestrukturen, herunder klagestrukturen på skatteområdet.¹⁹ Modsat forelå først i marts 2004 the O'Donnell Review eller rettere Financing Britain's Future – Review of the Revenue Departments by Gus O'Donnell, vedrørende skatteforvaltningen i første instans.²⁰ Forslagene i sidstnævnte blev dog gennemført allerede i april 2005, mens forslagene i the Leggatt Report først blev gennemført i april 2009 for så vidt angår skatteområdet. Rent faktisk kom udviklingen altså til at forløbe i den rækkefølge, at der først skete en endelig fuldstændig centralisering og samling af skatteforvaltningen, hvorefter reformen af klagestrukturen fulgte.

Af the Leggatt Report fremgår følgende specifikt vedrørende en reform af prøvelsessystemet for skattesager:²¹

“.....

1 For some years now, the Government has been considering the need for wide-ranging reform of the tax appeal system. The agenda for that was largely set by the two reports of the Institute of Fiscal Studies' Tax Law Review Committee (TLRC), chaired by Lord Howe of Aberavon QC. In March last year, the Lord Chancellor's Department (LCD) published a consultation paper on the way forward. It has not yet announced its proposals. The consultation paper was wide-

ranging, but did not indicate a preferred way forward. This note outlines how some of the thinking outlined in the paper might be developed in the context of our overall recommendations.

The structure

2 One of the TLRC's main recommendations was for the establishment of a single tax tribunal, having a large local tier to hear routine matters, and a centralised specialist tribunal for complex cases. The Tribunals System which we propose does not match this model at all points. We have envisaged a system of first-tier tribunals and a second-tier dealing only with appeals. We have considered how this might be adapted to deal with an improved system for tax appeals. There are two options. First, we could apply the general Tribunals System model. This would, however, be complicated. To achieve the rationalisation of the tax jurisdiction recommended by the TLRC, and sketched by the LCD, all four of the existing tax tribunals would have to be merged into a single first-tier tribunal. It would then be necessary to create a new, appellate tribunal in the upper tier. [341]

3 There are two significant disadvantages with this. First, the weight and complexity of the cases which the first-tier tribunal would have to cope with would be exceptionally wide: from simple, purely factual disputes to major litigation involving complex statutory interpretation and large sums of money. A number of those we spoke to doubted whether such a merger would be feasible, or saw it as a threat to the expertise of the Special Commissioners and the VAT and Duties Tribunal. It would be possible simply to bring together the existing four tribunals in a new first-tier Division; but this would leave many of the jurisdictional and administrative problems identified by previous reviews untouched. Secondly, the weightier tax appeals already proceed through the High Court and Court of Appeal before finality in the House of Lords. An extra appeal level would have little to add. Indeed, there are probably too many already.

4 In the area of tax, therefore, we think that there should be a general tax tribunal, broadly covering the cases heard by the General Commis-

sioners of Income Tax (GCITs). [342] It should also have jurisdiction to hear straightforward VAT cases, such as those dealing with reasonable excuse. [343] The second-tier tribunal should hear appeals from that level, and act as a tribunal of first instance in the most complex appeals involving direct or indirect taxation. [344] These should be referred to it by the first-tier tribunals as matters requiring special consideration. [345] Whilst it should be open to the parties to prompt such a reference, or to seek it from the second-tier tribunal if it is refused by the first, that should be a matter for the tribunal to decide. Respondents have criticised the current arrangements which enabled parties to decide whether or not a case should be heard by the Special Commissioners instead of the General Commissioners.

5 The first-tier tribunal would be a large one. There should be a legally qualified President and lawyer Regional Chairmen to provide the necessary leadership in achieving consistency of decisions. [346] We recommend elsewhere that there should be a flexible approach to determining the composition of first-instance tribunals. [347] That would be particularly important with tax. The overwhelming majority of GCIT cases are dealt with by people who have suitably broad experience of business, commercial and social matters. If members, and particularly chairmen, are trained, we doubt that legal advice would be needed in many cases. Where a case raised legal issues, the necessary expertise should be provided by a legally qualified chairman. [348] The tribunal's work would be improved by having members with tax or accountancy qualifications. [349] This approach would require much greater focus in determining the qualifications for appointment, and for allocation to hear particular cases, and a systematic and comprehensive programme of training.

6 Although the second-tier tribunal might appear to be largely a successor of the existing Special Commissioners and VAT and Duties Tribunal, it will have a considerably more important role. First, it will hear appeals from the first-tier tax tribunal, and be able to set binding precedent. It will also hear at first instance the most complex appeals arising from decisions by

the Inland Revenue or HM Customs and Excise. Those of its decisions so selected would be binding on the first-tier. [350] It will therefore have a more prominent role in developing a coherent and consistent approach to the development of the interpretation of tax law. It must have high quality leadership from its President, and good quality lawyers. [351] At least in its first-instance jurisdiction, it will also need suitably qualified expert members for appropriate cases. [352]

.....”

Som det fremgår, nævnes indledningsvis de tidligere overvejelser om en reform af klagestrukturen specifikt på skatteområdet. De tidligere overvejelser indgår således i betænkningen, om end forslaget i betænkningen blev lidt anderledes. Betænkningen foreslår således, at der skal ske en egentlig samling af klagebehandlingen for både direkte og indirekte skatter – også selvom der endnu ikke på dette tidspunkt er sket en samling af opgaven med forvaltning af direkte og indirekte skatter i første instans. Betænkningen foreslår således de hidtidige rekursinstanser afskaffet og erstattet med en betydelig mere enkel og samlet klagestruktur, hvilket er helt i tråd med de generelle anbefalinger i betænkningen vedrørende den samlede klagestruktur i England.²² Konkret for skatteområdet er forslaget ensbetydende med, at de hidtidige nævn som GCIT, SCIT samt VAT and Duties Tribunal nedlægges og erstattes med FTT og UT.

Det er her vigtigt at være opmærksom på, at det for skatteområdet ikke blot betyder en samling af klagebehandlingen af direkte og indirekte skatter, men tillige et opgør med den tidligere tostrengede klagestruktur med GCIT henholdsvis SCIT på området for direkte skatter. Der lægges på dette punkt op til, at FTT skal overtage primært sagerne fra GCIT, mens UT ud over at tage sig af de tidligere sager fra SCIT også skal fungere som klageinstans for afgørelser fra FTT. Herudover skal UT generelt – både for direkte og indirekte skatter – fastlægge fortolkningen af skattelovgivningen med bindende virkning gennem såkaldte binding precedents (i overensstemmelse med stare decises-doktrinen i common law). Særligt dette sidstnævnte aspekt er ligele-

des vigtigt at hæfte sig ved. Bemærkningerne i betænkningen citeret ovenfor (para. 6) om udvikling af en mere sammenhængende og ensartet fortolkning af skatteretten hænger nøje sammen med den nye enkeltstrengede hierarkiske klagestruktur på området. Det er netop gennem denne nye struktur, at formålet eller målsætningen om en styrket udvikling af en ensartet tilgang og fortolkning af skattelovgivningen skal realiseres.

Det skal også fremhæves, at GCIT var en ren lokal lægmændsinstitution. Der krævedes således ingen specifikke kvalifikationer for at være GCIT, og antallet af GCIT lå på cirka 3.000. GCIT bestod af 460 selvstændige eller separate afdelinger, der fungerede uafhængigt af hinanden og dækkede hver sit geografiske område. GCIT var samtidig det ældste af alle de institutioner, der behandles i betænkningen, og GCIT havde faktisk rødder tilbage til 1798.²³ Modsat GCIT havde SCIT ikke en stedlig kompetenceafgrænsning, og alle 15 SCIT var professionelle skattespecialister.²⁴ Om lægmændsdeltagelse mere alment fremgår blandt andet følgende af betænkningen:²⁵

“.....

7.23 All tribunal members should be appointed on the basis of the particular contribution which they have to make to its work. [142] That should be defined in criteria. In some tribunals, the criteria will be as clear cut as the possession of a professional qualification, for example as a medical practitioner or a valuer. In some areas they will be specific knowledge or experience, such as knowledge of the conditions in relevant countries in relation to immigration and asylum. A particularly valuable example is the experience brought to the Employment Tribunals as representatives of employers or of employees. In some work, the criteria could be knowledge or experience of local conditions, or as representing persons living or working in an area, as in the current social security legislation. Those criteria should be expressed in statute, but should always be sufficiently explicit to form a clear basis for recruitment material and for training, by defining the main activities to be expected of a specialist member. [143] [144] Statutory qualifications for appoint-

ment to all tribunals should therefore be amended to prescribe specific criteria for appointment. This may, of course, include knowledge of local circumstances and of the local community.

.....”

Sammenholdes dette almene udsagn med det lidt mere specifikke vedrørende skatteområdet ovenfor (para. 5), kan det konstateres, at der i betænkningen er lagt op til en vis professionalisering, men der dog fortsat foreslås anvendt egentlige lægmænd i særligt FTT. Betænkningen taler i øvrigt her også om juridiske regionale formænd, der skal medvirke til at sikre ensartet praksis.

Det overordnede forslag i betænkningen til nyorganisering eller ny struktur for klagesystemet vedrørende skattesager blev, som det også fremgår ovenfor, senere en realitet med TCEA 2007. Klagebehandlingen af told, moms, afgifter og indkomstskat blev således samlet med TCEA 2007, og på indkomstskatteområdet gik engelsk ret fra en to-strengt klagestruktur til en enkeltstrengt klagestruktur, hvor der samtidig blev mulighed for at styre retsudviklingen og sikre ensartetheden qua det hierarkiske forhold mellem UT og FTT.²⁶ Som det også var forudsat i betænkningen, sker behandlingen af skattesager i specialiserede underafdelinger af FTT og UT, idet skattesager alene behandles af FTT TC henholdsvis UT TCC. På enkelte punkter adskiller lovreguleringen efter TCEA 2007 (med tilhørende øvrig regulering) sig lidt fra forslagene i betænkningen. Af særlig interesse er her spørgsmålene om deltagelse af lægmænd og stedlig kompetence.

Både FTT og UT fik således en landsdækkende kompetence, jf. TCEA 2007 sec. 26, hvilket også gælder for FTT TC og UT TCC. Der findes dermed ikke en egentlig formel geografisk opdeling i forhold til FTT TC og UT TCC, men der er dog en række faste steder rundt omkring i landet, hvor det er muligt at afholde retsmøder. Det gælder primært FTT TC, mens UT TCC næsten udelukkende hører sagerne i London. Dermed endte klagestrukturen på skatteområdet nok med en lidt mere centraliseret model, end der nødvendigvis var lagt op til i betænkningen.

Medlemmerne af FTT TC og UT TCC er en

blanding af såkaldte legal og non-legal members eller juridiske og ikke juridiske medlemmer. Alle legal members eller juridiske medlemmer af FTT og UT betegnes judges.²⁷ Ingen af de juridiske medlemmer af FTT TC og UT TCC kan anses for lægmænd. Derimod forekommer non-legal members eller ikke juridiske medlemmer at kunne dække over noget, som kan betegnes som lægmænd. Det ville da også have været helt i tråd med anbefalingerne i betænkningen. Imidlertid forholder det sig sådan, at non-legal members skal besidde visse kvalifikationer. De nærmere kvalifikationskrav vedrørende FTT TC og UT TCC findes i para. 2 (2) – (3) i SI 2692/2008 – Qualifications of Members to the First-tier Tribunal and Upper Tribunal Order 2008, hvoraf det fremgår, at der er tale om revisorer, der er medlem af en brancheorganisation, eller personer med betydelig erfaring inden for beskatning og skatteproces. Der er dermed tale om noget ganske andet end almindelige lægmænd, og det giver ikke mening at tale om lægmænd, når der kræves kvalifikationer af den professionelle art, som der her er tale om. På dette punkt er lovreguleringen altså endt med en højere grad af professionalisering end det af betænkningen foreslåede. Faktisk er det endt med, at lægmandselementet reelt er helt afskaffet.

4. Udviklingstendenser i Sverige og England

På baggrund af ovenstående kan der identificeres nogle fælles overordnede træk i udviklingen af klagestrukturen på skatteområdet i Sverige og England. Det er tilfældet, selvom landene, som anført indledningsvis, egentlig opererer med grundlæggende forskellige prøvelsessystemer for forvaltningsafgørelser.

Udviklingen af prøvelsessystemerne i begge lande ses koblet med udviklingen af de respektive landes skatteforvaltning. Udviklingen for prøvelsessystemet er i begge lande fulgt efter den tilsvarende udvikling i skatteforvaltningen med en vis forsinkelse. For Sveriges vedkommende er det sket med en forsinkelse på cirka otte år, mens den for Englands vedkommende er sket med en forsinkelse på kun fire år. For Englands vedkommende må dog tages det forbehold, at der ikke

her formelt er samme tætte kobling mellem udviklingen i forvaltningen og prøvelsessystemet som i Sverige.

Fra udviklingen i det svenske og engelske prøvelsessystem for skattesager kan fremhæves følgende overordnede eller bærende tendenser:

- begge lande har baseret ændringerne af klagestrukturen på egentlige betænkninger. I Sverige SOU 2009:58. I England the Leggatt Report. Dermed er ændringerne sket på et sagligt, veloplyst og gennearbejdet grundlag.
- begge lande har elimineret lægmandsindflydelse i klassisk forstand på konkrete skattesager. Der skal således ikke længere træffes afgørelse i klagesager under medvirken af egentlige lægmænd. Dermed er sket en klar professionalisering af klagebehandlingen.
- begge lande har centraliseret klagebehandlingen. Der findes ikke længere lokalt/regionalt opdelt klagebehandling i formel forstand. I England har FTT og UT landsdækkende kompetence, mens de særligt kvalificerede embedsmænd i Sverige geografisk kan være placeret hvor som helst. Dermed er sket en betydelig centralisering af klagebehandlingen.

Betænkningerne i begge lande angiver en mere ensartet retsanvendelse og en bedre styring af samme som et af de absolutte hovedformål med professionaliseringen og centraliseringen. Gennem en mere ensartet praksis og en bedre styring af praksis styrkes f.eks. både forudsigeligheden og gennemsigtigheden i skattesystemet. Dermed styrkes i sidste ende retssikkerheden.

Samtidig er det vigtigt at være opmærksom på, at der både for Sverige og Englands vedkommende reelt er tale om, at udviklingen i organiseringen af både skatteforvaltningen og klagestrukturen i høj grad er drevet af et behov for effektivisering og tilpasning til en ny situation med færre almindelige relativt simple sager og flere meget komplicerede sager.²⁸ Udviklingen med professionalisering og centralisering er således i vidt omfang udtryk for en model, der skal gøre det muligt på en effektiv måde at håndtere en ny situation. At effektivisering eller effektivitet spiller en væsentlig rolle for ændringerne

fremgår faktisk allerede af kommissorierne for betænkningerne.²⁹

5. Overvejelser i forhold til Danmark

I lyset af ovenstående er det ikke overraskende, at der nu lidt mere end syv år efter statens overtagelse af de resterende skatteopgaver fra kommunerne og etableringen af SKAT som en central statslig enhedsforvaltning er fremkommet forslag om ændring af klagestrukturen på skattemrådet. Det forekommer at være helt i overensstemmelse med den tendens til en tidsmæssig forsinkelse mellem udviklingen i organiseringen af skatteforvaltningen og udviklingen i organiseringen af prøvelsessystemet, som kan iagttages i Sverige og England.

Forslaget til ændring af klagestrukturen i Danmark går dog i en noget anden retning end udviklingen af samme i Sverige og England. I det følgende skal ikke foretages en detaljeret gennemgang af enkeltelementerne i det danske forslag. Nærværende analyse er baseret på mere overordnede tendenser og hovedtræk, hvorfor der – ligesom ovenfor under afsnit 4 for Sveriges og Englands vedkommende – her kun skal fremhæves nogle overordnede eller bærende grundtræk i det danske forslag.

Om det danske forslags formål anføres i udkastet, at det skal skabe en mere effektiv og tidsvarende klagestruktur. Dette skal ske ved at afskaffe muligheden for klagebehandling i mere end én administrativ klageinstans. Både Landskatteretten og ankenævnene bevares dog som klageinstanser, men der vil fremover ikke være klageadgang fra ankenævn til Landskatteretten. Lægmandselementet hos de respektive klageinstanser opretholdes samtidig uændret. Sekretariatsbetjeningen af både Landskatteretten og ankenævnene skal endvidere foretages af et nyt fællessekretariat, der blandt andet også skal visitere klagerne til behandling enten hos Landskatteretten eller ankenævnene.³⁰

Forslaget indebærer dermed et skift fra en hierarkisk opbygget klagestruktur til en struktur med sideordnede instanser. Det nuværende hierarki mellem Landskatteretten og ankenævnene vil således forsvinde. Fremover vil Landskatt-

teretten derfor kun skulle behandle principielle sager inden for f.eks. områderne personskat og ejendomsvurdering. Alle øvrige sager inden for disse områder vil blive behandlet af ankenævn, og ankenævnenes afgørelser vil være endelige administrative afgørelser.³¹ Det forekommer meget vanskeligt ikke at karakterisere dette som en udvikling i retning af større regionalisering.³²

Forslaget indebærer, som anført, ikke ændringer i lægmandsdeltagelsen ved de administrative klageinstanser.³³ Der sker dermed ingen professionalisering med forslaget. Når der henses til både forskelligheden i lægmedlemmerne og den forskellige behandlingsform ved henholdsvis Landskatteretten og ankenævnene, peger forslaget faktisk i en anden retning. Medlemmerne af skatte- og vurderingsankenævnene er egentlige lægmedlemmer, mens f.eks. en stor del af Landskatterettens lægmedlemmer er dommere fra de ordinære domstole. Samtidig er førstevoterende hos Landskatteretten en embedsmand, mens det ikke er tilfældet hos ankenævnene.³⁴ Da alle de ikke principielle sager inden for store områder som personskat og ejendomsvurdering fremover alene skal afgøres af ankenævn, vil det sammenholdt med nævnsmedlemmernes karakter af egentlige lægmænd og behandlingsformen ved ankenævnene reelt føre til en styrkelse af lægmandselementet i den nye klagestruktur. Kombinationen af uændret lægmandsdeltagelse og sideordnede instanser forekommer derfor at kunne betegnes som en udvikling i retning af en mindre grad af professionalisering.

Hovedlinjerne eller tendenserne i det danske forslag ligger med andre ord ganske fjernt fra de bærende tendenser, der er identificeret for svensk og engelsk rets vedkommende ovenfor under afsnit 4. Forslaget i Danmark ses således ikke at bygge på hverken centralisering eller professionalisering af den administrative prøvelse af skattesager. Det virker i sig selv lidt overraskende, at den foreslåede udvikling i dansk ret ligger så langt fra udviklingen i svensk og engelsk ret.

Det virker ikke mindre overraskende, når formålet med forslaget i Danmark er angivet som et ønske om en mere effektiv og tidssvarende klagestruktur. Netop dette er også angivet som klare ønsker i både Sverige og England ved udviklin-

gen af disse landes klagestrukturer, jf. ovenfor under afsnit 4. Det har umiddelbart formodningen imod sig, at man kan nå samme mål gennem så anderledes eller modsatrettede virkemidler. Det forekommer heller ikke umiddelbart muligt at pege på forskelle mellem landenes mere generelle prøvelsessystemer, der som kontekst kan begrunde en så forskellig udvikling i klagestrukturerne.

I det danske forslag savnes da også en grundigere redegørelse for og analyse af, hvordan ændringerne mere præcist er tænkt at realisere formålet. Den større effektivitet ses umiddelbart at være begrænset til afskaffelsen af klagebehandling i mere end én instans. I den forbindelse savnes f.eks. en mere dybtgående beskrivelse og analyse af konsekvenserne for ensartetheden i retsanvendelsen ved skiftet til en model med sideordnede klageinstanser, herunder med inddragelse af overvejelser i forhold til prøvelsen af skattesager ved de ordinære domstole. Dette er noget, som et egentligt udvalgsarbejde netop kunne have bidraget med.

En anden meget væsentlig forskel på den foreslåede udvikling af klagestrukturen i Danmark og udviklingen af samme i Sverige og England findes således i selve processen. Modsat i Sverige og England er forslaget i Danmark ikke baseret på en betænkning. Det forekommer at være en klar svaghed. Manglen på en mere grundig forudgående proces kunne måske retfærdiggøres, hvis den foreslåede udvikling i Danmark var helt på linje med udviklingen i de andre lande. Som ovenstående illustrerer, er det imidlertid bestemt ikke tilfældet her. Så meget desto mere er der behov for en langt mere omfattende forudgående proces, hvis klagestrukturen i Danmark virkelig skal udvikles i den retning, som det fremkomne udkast til lovforslag er udtryk for.

Afslutning

Denne lille komparative øvelse peger klart i retning af, at det fremkomne forslag til ændring af klagestrukturen på skatteområdet i Danmark bør genovervejes. De overordnede udviklingstendenser i både Sverige og England for klagestrukturen er gået i en anden – for ikke at sige nærmest modsat – retning end det, der lægges

op til med forslaget i Danmark. Ikke mindst synes der at være behov for en langt grundigere og mere dybtgående analyse, hvis den danske klagestruktur skal udvikles i en så markant anderledes retning. Ellers vil udviklingen af den danske klagestruktur vist mest hvile på en implicit forudsætning om, at vi i Danmark intuitivt bare ved bedst. Det er næppe det mest holdbare fundament at basere sin fremtidige klagestruktur på – eller noget som helst andet for den sags skyld.

Noter

1. Udkast til lovforslag om lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (Ny klagestruktur på skatteområdet) – Skatteministeriet j.nr. 13-0002899. Udkastet til lovforslag blev sendt i høring den 25/1 2013, og det kan f.eks. findes her: <http://www.skm.dk/skatteomraadet/love/lovforslagjhoering/>. For så vidt angår presseomtale se f.eks. artiklen "Nyt klagesystem for skattesager" den 16/1 2013 i Politiken og artiklen "Mange mindre skattesager kan blive droppet" den 13/2 2013 i Berlingske Tidende. Af høringssvar og andre bidrag fra interessenter kan fremhæves Torben Bagge i TfS 2013, 96, FSR – danske revisorer i SAU 2012-13 – Alm. Del – Bilag 129, Danske Advokater i SAU 2012-13 – Alm. Del – Bilag 135, og Henriette Kinnunen i CEPOS' notat af 13/2 2013. Sidstnævnte kan findes her: <http://www.cepos.dk/publikationer/analyser-notater/analysesingle/artikel/skatte-og-vurderingsankenaevn-boer-nedlaegges/>.
2. Udkastet til lovforslag ses i øvrigt heller ikke at inddrage andre danske retsområder. Det kan naturligvis også undre, men falder uden for denne artikels emne. Se herom f.eks. afsnit 4.1 i CEPOS' notat af 13/2 2013.
3. Jf. L 110 2004/2005 – almindelige bemærkninger afsnit 2.
4. Se f.eks. Håkan Strömberg og Bengt Lundell, p. og p. 174 ff. i Allmän förvaltningsrätt, 23. udgave, 2006, og William Wade & Christopher Forsyth, p. 19 og p. 57 i Administrative Law, 10th edition, 2009.
5. Jf. således Håkan Strömberg og Bengt Lundell, p. 174 ff. i Allmän förvaltningsrätt, 23. udgave, 2006, samt Karin Almgren og Börje Leihammar, p. 17 og p. 119 i Skatteprocessen, 1. udgave, 2004.
6. Om skattenämnderne og omprövning ved klage se f.eks. Karin Almgren og Börje Leihammar, p. 37 f. og p. 52 i Skatteprocessen, 1. udgave, 2004, samt Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz og Christer Sil-

- fverberg, p. i *Inkomstskatt*, 12. udgave, 2009.
7. Jf. f.eks. Neil Parpworth p. 350 ff. i *Constitutional & Administrative Law*, 5th edition, 2008, Geneva Richardson, p. 849 og p. 864 ff. i *English Public Law*, 2nd edition, 2009, samt Edward Jacobs, p. 6 ff. i *Tribunal Practice and Procedure*, 1st edition, 2009.
 8. Både SKV og HMRC har en nærmere beskrivelse af organisering og opgaveløsning på deres respektive hjemmesider, se f.eks. <http://www.skatteverket.se/om-skatteverket/omoss/organisation.4.7b610ded10741da92fa80001414.html> og <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance>.
 9. Jf. f.eks. Karin Almgren og Börje Leihammar p. 35 i *Skatteprocessen*, 1. udgave, 2004, og Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz og Claus Silfverberg p. i *Inkomstskatt*, 12. udgave, 2009.
 10. Se f.eks. John Tiley, p. 67 i *Revenue Law*, 6th edition, 2008.
 11. SFFL i Sverige er dog noget mere omfattende end SFL. SFFL består eksempelvis af ikke mindre end 71 kapitler, hvortil kommer ikræfttrædelses- og overgangsbestemmelser.
 12. Jf. Skatteförfarandelag (2011:1244) – Övergångsbestämmelser, pkt. 16.
 13. Omorganiseringen effektueredes per den 1/4 2009 ved SI 56/2009 – The Transfer of Tribunal Functions and Revenue and Customs Appeals Order 2009.
 14. En svensk publikation i serien Statens Offentliga Utredningar (SOU) kan uden videre sammenlignes med en dansk betænkning.
 15. Jf. prop. 2010/2011:165, p. 586-587.
 16. Se prop. 2010/2011:165, p. Det er Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) samt Landsorganisationen i Sverige (LO), der har udtrykt tvivl omkring eller modstand mod afskaffelse af skattenämnderne.
 17. Beregningen er baseret på oplysningerne om vederlag i bilag 1 til bekendtgørelse nr. 1058 af 10/11 2009 om forretningsorden for skatteankenævn, vurderingsankenævn, fælles skatte- og vurderingsankenævn samt motorankenævn. Beregningen dækker kun udgifterne til medlemmer af skatteankenævn. Der er ikke medtaget udgifterne til honorering af medlemmer i vurderingsankenævn og motorankenævn.
 18. Prop. 2010/2011:165, p. 590 ff.
 19. En sådan report svarer til en betænkning i Danmark. Sir Andrew Leggatt er tidligere dommer i Court of Appeal. *Tribunals for Users – One System, One Service – Report of the Review of Tribunals* by Sir Andrew Leggatt, March 2001.
 20. *Financing Britain's Future – Review of the Revenue Departments*, Gus O'Donnell, March 2011. Anbefalingen om en fusion af de to myndigheder fremgår blandt andet af undersøgelsens kapitel 1 med resumé og anbefalinger, jf. særligt p. 7 ff. i *Financing Britain's Future – Review of the Revenue Departments*, Gus O'Donnell, March 2011.
 21. Jf. the Leggatt Report part II – Tax Tribunals: Reform of the Tax Appeal System.
 22. Se f.eks. the Leggatt Report chapter 6.2 om overordnet forslag til ny struktur for rekursystemet i England.
 23. Se f.eks. the Leggatt Report part II – Tax Tribunals: The General Commissioners of Income Tax.
 24. Se f.eks. the Leggatt Report part II – Tax Tribunals: The Special Commissioners, The VAT and Duties Tribunal, The Section 703 Tribunal.
 25. Jf. the Leggatt Report chapter 7.23.
 26. Se også the Leggatt Report chapter 6.10.
 27. Der skelnes dog mellem saleried judges eller faste dommere, deputy judges eller deltidsdommere og other judges eller andre dommere. Førstnævnte er fastansatte dommere, der helt primært fungerer i FTT og UT. Deltidsdommere er f.eks. advokater (ofte barristers), der honoreres fra sag til sag. Andre dommere er de dommere, som på anden vis er fødte eller født med muligt medlemskab af FTT og UT. Det drejer sig om dommere fra det ordinære domstolssystem.
 28. Se f.eks. prop. 2010/2011:165, p. 586.
 29. Se f.eks. Sir Andrew's Terms of Reference og Dir. 2005:129, p. 1 og p. 29.
 30. Jf. særligt forslagens almindelige bemærkninger, afsnit 2.
 31. Jf. forslagens § 1, nr. 8-9, nr. 31 og nr. 58. Se også forslagens almindelige bemærkninger, afsnit 2, afsnit 3.1.2 og afsnit 3.2.2.
 32. Forslaget om etableringen af et fællessekretariat kan muligvis dække over en form for centralisering af sekretariatsbetjeningen. Imidlertid er organiseringen af det nye fællessekretariat ikke detaljeret eller nærmere beskrevet i forslaget, jf. f.eks. forslagens almindelige bemærkninger, afsnit 3.3.
 33. Jf. forslagens § 1, nr. 15, og forslagens almindelige bemærkninger, afsnit 2, afsnit 3.1.2 og afsnit 3.2.2.
 34. Jf. SFL §§ 8 - 13.