

REDEGØRELSE

Dato 14. december 2007
Til Danske Regioner
Fra Advokat Klavs V. Gravesen

● EFTERREGULERING AF SKATTERESTANCER

HORTEN

1. Indledende bemærkninger

1.1. Opdrag

Danske Regioner har på vegne af de fem regioner anmodet os om at foretage en juridisk vurdering af spørgsmålet om værdiansættelse af skatterestancer i forbindelse med den efterregulering, der skal finde sted som følge af kommunalreformen og de delingsaftaler, der i den anledning er indgået mellem amtskommunerne og de myndigheder, som har overtaget amtskommunernes opgaver.

1.2. Indledende bemærkninger

Amtsskatten blev indtil den 31. december 2006 opkrævet af amtskommunerne¹ med henblik på at bidrage til finansieringen af de opgaver, som amtskommunerne før kommunalreformen var pålagt at varetage². Efter kommunalreformen er amtsskatten i princippet delvist blevet afløst af det statsligt udskrevne sundhedsbidrag.

Skatterestancer dækker over beløb, der er opkrævet i amtsskat hos borgere og virksomheder i de år, hvor amtskommunerne stadig eksisterede, men som endnu ikke er blevet betalt. Uagtet kommunalreformen består skatterestancerne fortsat i forhold til borgere og virksomheder, men provenuet ved inddrivelsen af skatterestancerne tilfalder fremover staten i konsekvens af kommunalreformen og de indgåede delingsaftaler.

Før kommunalreformen blev skatterestancerne optaget i det amtskommunale regnskab på baggrund af tal modtaget fra SKAT. Det var dermed SKAT/staten, der årligt oplyste de tal til amtskommunerne, der skulle indsættes i regnskabet.

De skatterestancer, som efter gældende regnskabspraksis vil være medtaget på amtskommunernes ultimobalance for 2006, er for årene 1992-2002. Skatterestancerne udgør efter det oplyste ca. 515 mio. kr. Der er ikke foretaget reguleringer i saldoen for restancer

¹ Rent teknisk blev ligningsopgaven varetaget af kommunerne.

² Amtsskatten blev indtil den 31. december 2006 opkrævet med hjemmel i lov om amtskommunal indkomstskat.

opstået i årene 2003-2006, da de i givet fald først ville have tilgået amtskommunerne fra 2007 og fremover, hvor amtskommunerne er nedlagt.

Regionerne har myndighedsansvaret i forbindelse med opgørelsen af efterreguleringerne ved afslutningen af amternes regnskaber for 2006. Efterreguleringsoversigten er sammen med revisionens beretning og det revisionspåregnede regnskab indsendt til den relevante statsforvaltning senest 15. november 2007.

1.3. Nærmere om problemstillingen

Spørgsmålet om efterregulering af skatterestancer er opstået, fordi Indenrigs- og Sundhedsministeriet i brev af 26. september 2007³ fra departementschef Christian Schönau har konkluderet, at skatterestancerne skal medtages i efterreguleringen af delingsaftalerne, men at værdien af de amtskommunale skatterestancer for årene til og med 2006 skal værdiansættes til kurs 0. Indenrigs- og Sundhedsministeriet baserer sin konklusion på det forhold, at amtskommunerne på balancedagen for regnskabet for 2006 havde kendskab til, at Folketinget med virkning fra 1. januar 2007 havde vedtaget en ophævelse af den amtskommunale indkomstskattelov, hvorfor principperne i årsregnskabsloven efter Indenrigs- og Sundhedsministeriets opfattelse fører til, at værdien af restancerne skal ansættes til kurs 0.

HORTEN

Revisionsfirmaet Deloitte, der er revisor for Region Hovedstaden og Region Syddanmark og tidligere for Fyns Amt og Københavns Amt, har som revisor for de to amtskommuner konkluderet, at skatterestancerne skal indgå som et aktiv i de endelige amtskommunale regnskaber for 2006, og at værdiansættelsen af skatterestancerne skal fastsættes til kurs 100⁴.

1.4. Disposition for redegørelse

I afsnit 2 gennemgår vi reglerne for overførsel af aktiver og passiver mv. i forbindelse med de opgaveflytninger mellem amtskommunerne og regionerne, kommunerne og staten, der skete som følge af kommunalreformen, der trådte i kraft den 1. januar 2007. I afsnit 3 gennemgår vi de regnskabsmæssige principper for udarbejdelse af amtskommunale regnskaber, ligesom vi vurderer relevansen af principperne i årsregnskabsloven. I afsnit 4 vurderer vi betydningen af ophævelsen af lov om amtskommunal indkomstskat. I afsnit 5 har vi anført nogle bemærkninger om amtskommunernes forudsætninger i forbindelse med indgåelsen af delingsaftalerne. Vores konklusion fremgår af afsnit 6.

2. Hjemmelsgrundlag for overførsel af aktiver og passiver mv.

2.1. Procedureloven

Lov om visse proceduremæssige spørgsmål i forbindelse med kommunalreformen (fra nu: "procedureloven") indeholder de generelle regler for overførsel af aktiver og passiver mv. i forbindelse med de opgaveflytninger mellem bl.a. amtskommunerne og regionerne, der skete som følge af kommunalreformen den 1. januar 2007.

Det fremgår af procedurelovens § 3, stk. 1, at den eller de myndigheder, hvortil en opgave overføres, pr. 1. januar 2007 overtager de aktiver og passiver, der udelukkende er knyttet til varetagelsen af opgaven. Procedurelovens § 3, stk. 1, omfatter bl.a. tilgodehavender, som amtskommunerne har hos borgere, virksomheder mv., forudsat at de pågældende tilgodehavender udelukkende er knyttet til varetagelsen af den pågældende opgave.

³ Vedlagt som bilag 1.

⁴ Vedlagt som bilag 2.

Det fremgår endvidere af procedurelovens § 3, stk. 3, at aktiver mv., som tilhører amtskommunerne og som ikke er omfattet af procedurelovens § 3, stk. 1, pr. 1. januar 2007 skal overføres til de myndigheder, hvortil der overføres opgaver fra den nedlagte myndighed.

Overførsel af aktiver mv. til flere myndigheder i medfør af procedurelovens § 3 sker ved overførsel af en forholdsmæssig del heraf til den enkelte myndighed, jf. procedurelovens § 5, stk. 2.

Den nærmere præcisering af, hvor stor en forholdsmæssig andel regionerne skal modtage, afhænger af *"Bekendtgørelse om fordeling af aktiver og passiver, rettigheder og pligter og ansatte som følge af opgaveflytninger den 1. januar 2007 i forbindelse med kommunalreformen"*, der er udstedt med hjemmel i procedureloven (fra nu: *"fordelingsbekendtgørelsen"*).

2.2. Fordelingsbekendtgørelsen

2.2.1. Fordeling af amtskommunernes aktiver og passiver

Amtskommunernes nettoformue fordeles med 11 pct. til staten, 74 pct. til regionerne og 15 pct. til kommunerne, jf. fordelingsbekendtgørelsens § 4, stk. 2.

2.2.2. Beregning af amtskommunernes nettoformue

Ved beregningen af nettoformuen indgår de aktiver og passiver, som i henhold til *"Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner før kommunalreformen"* (fra nu: *"Budget- og regnskabssystemet"*) for regnskab 2004 skal indgå i balancen for kommuner og amtskommuner ved det endeligt godkendte regnskab 2004, jf. fordelingsbekendtgørelsens § 5, stk. 1.

En række aktiver og passiver indgår imidlertid ikke i beregningen af nettoformuen. Disse aktiver og passiver er udtømmende opregnet i fordelingsbekendtgørelsens § 5, stk. 2. Der er bl.a. tale om aktiver og passiver vedrørende *"beløb til opkrævning eller udbetaling for andre"* (jf. Budget- og regnskabssystemet, funktionerne 9.36, 9.37, 9.48 og 9.49 og dele af funktion 9.14 og 9.59 mv.)

2.2.3. Værdiansættelse af aktiver og passiver

Ved værdiansættelsen af aktiver og passiver anvendes de opgørelsesprincipper for aktiver og passiver, der i overensstemmelse med Budget- og regnskabssystemet for regnskab 2004 er benyttet i det endeligt godkendte regnskab 2004, jf. fordelingsbekendtgørelsens § 6, stk. 1.

Værdiansættelsen foretages i overensstemmelse med oplysningerne i det endeligt godkendte regnskab 2004 til værdien ultimo 2004. Dog er der særlige regler for ejendomme anskaffet før 1. januar 1999 og pensionsforpligtelser, jf. fordelingsbekendtgørelsens § 6, stk. 2-4.

2.2.4. Efterregulering af fordelingen af aktiver og passiver

For amtskommuner foretages efterregulering for ændringer fra ultimo regnskabsåret 2004 til ultimo regnskabsåret 2006 i aktiver og passiver, der indgår i beregningen af nettoformuen, jf. fordelingsbekendtgørelsens § 19, stk. 1.

HORTEN

Ved værdiansættelsen af aktiver og passiver anvendes de opgørelsesprincipper for aktiver og passiver, der i overensstemmelse med Budget- og regnskabssystemet for regnskab 2004 er benyttet i det endeligt godkendte regnskab 2004.

Værdiansættelsen foretages i overensstemmelse med oplysningerne i det endeligt godkendte regnskab 2006 til værdien ultimo 2006, jf. fordelingsbekendtgørelsens § 19, stk. 3. Dog er der særlige regler for ejendomme anskaffet før 1. januar 1999 og pensionsforpligtelser, jf. fordelingsbekendtgørelsens § 19, stk. 4-5.

Den samlede *værdi* af amtskommunernes aktiver og passiver skal overføres til regionerne, kommunerne og staten i størrelsesforholdet 74/15/11, men hvad angår den konkrete *fordeling* af de enkelte aktiver fremgår det af fordelingsbekendtgørelsens § 22, stk. 3, at tilgodehavender hos staten (herunder skatterestancer, jf. funktion 9.13) skal fordeles til staten.

2.2.5. Delkonklusion

Formuleringen i fordelingsbekendtgørelsens § 19, stk. 3, hvorefter *"værdiansættelsen foretages i overensstemmelse med oplysningerne i det endeligt godkendte regnskab 2006 til værdien ultimo 2006"* må skulle fortolkes således, at aktiver (f.eks. i form af tilgodehavender hos staten) skal efterreguleres i konsekvens af de værdiforskydninger, der sker fra 2004 til 2006. Tilgodehavender i form af skatterestancer mv. skal således ikke værdiansættes i overensstemmelse med 2004-tal, idet værdiansættelsen i forbindelse med efterreguleringen nødvendigvis må ske i overensstemmelse med de skatterestancer, som amtskommunerne har til gode ultimo 2006.

Hvad angår opgørelsesprincipperne for værdiansættelsen er fordelingsbekendtgørelsens §§ 6, stk. 1, og 19, stk. 1, klart formuleret. Det fremgår således af begge bestemmelser, at amtskommunerne skal anvende de opgørelsesprincipper, der er benyttet for det endeligt godkendte regnskab 2004. Disse opgørelsesprincipper er beskrevet i afsnit 3.1.

3. Regnskabspraksis i forbindelse med aflæggelse af kommunale regnskaber

3.1. Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner

Indenrigs- og sundhedsministeren har fastsat regler for kommunernes og amtskommunernes regnskab mv.⁵ Reglerne, der før kommunalreformen var gældende for amtskommunerne, findes i Budget- og regnskabssystemet.

Det kommunale regnskabs balance består ifølge budget- og regnskabssystemet af en række forskellige poster, herunder tilgodehavender hos staten, kortfristede tilgodehavender i øvrigt og langfristede tilgodehavender. Skatterestancer er omfattet af *"tilgodehavender hos staten"*, funktion 9.13.

Det fremgår af konteringsreglerne i budget- og regnskabssystemet⁶, at saldoen på funktion 9.13 skal *"svare til det samlede tilgodehavende, der altid skal kunne specificeres på enkeltposter"*. Til sammenligning kan henvises til funktion 9.25⁷, hvoraf det af konteringsreglerne fremgår, at *"saldoen skal ved regnskabsafslutningen svare til det samlede resttilgodehavende med nedskrivning af forventet tab på tilgodehavenderne"*.

⁵ Reglerne er fastsat med hjemmel i den kommunale styrelseslovs §§ 46 og 57.

⁶ Budget- og regnskabssystemet, afsnit 4.9., side 2.

⁷ Andre langfristede udlån og tilgodehavender, jf. Budget- og regnskabssystemet, afsnit 4.9., side 4.

Ændringer eller tilføjelser til budget- og regnskabssystemet skulle meddeles amtskommuner mv. Justeringer i budget- og regnskabssystemet skete ved, at Budget- og Regnskabsudvalget, der består af repræsentanter for staten, de kommunale parter og den kommunale revision, afgav indstilling til Indenrigs- og sundhedsministeren vedrørende de justeringer, som udvalget fandt påkrævede eller ønskelige.

3.2. Forholdet til årsregnskabsloven

Det fremgår af årsregnskabslovens § 1, stk. 3, at loven ikke gælder for virksomheder, som udelukkende er omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse (fra nu: "styrelsesloven").

Der er således ikke hjemmel til at anvende årsregnskabsloven eller årsregnskabslovens principper for regnskabsaflæggelse ved udarbejdelse af amtskommunale regnskaber.

3.3. Delkonklusion

En almindelig fortolkning af ordlyden af budget- og regnskabssystemet fører til, at værdifastsættelsen i relation til funktion 9.13 skal ske til kurs 100.

Det er derfor efter vores vurdering ikke korrekt, når Indenrigs- og Sundhedsministeriet i brev af 26. september 2007 anfører, at der i relation til nærværende problemstilling er et fravær af egentlige grundlæggende krav til de kommunale regnskaber ved fortolkning af budget- og regnskabssystemet, og at der på den baggrund skal indhentes inspiration fra årsregnskabslovens regler.

Såfremt budget- og regnskabssystemet, der er vedtaget med hjemmel i lov, skal fraviges til fordel for årsregnskabslovens principper, må det kræve et udtrykkeligt hjemmelsgrundlag. Et sådant hjemmelsgrundlag er ikke til stede.

Der er i øvrigt heller ikke på grundlag af praksis eller sædvane basis for en analog anvendelse af årsregnskabsloven.⁸

4. Forholdet til ophævelsen af den amtskommunale indkomstskattelov

4.1. Indledende bemærkninger

Som det fremgår af afsnit 1.2., baserer Indenrigs- og Sundhedsministeriet sin konklusion (gående ud på, at værdien af de amtskommunale skatterestancer for årene til og med 2006 skal værdiansættes til kurs 0) på det forhold, at amtskommunerne på balancedagen for regnskabet for 2006 havde kendskab til, at Folketinget med virkning fra 1. januar 2007 havde vedtaget en ophævelse af den amtskommunale indkomstskattelov.

I det følgende kommenteres derfor relevansen af ophævelsen af lov om amtskommunal indkomstskat (fra nu: "den amtskommunale indkomstskattelov").

4.2. Ophævelsen af den amtskommunale indkomstskattelov

Den amtskommunale indkomstskattelov blev ophævet ved lov nr. 493 af 7. juni 2006.

Lov nr. 493 af 7. juni 2006 har følgende ordlyd: "Lov om amtskommunal indkomstskat, jf. lovbekendtgørelse nr. 272 af 14. april 2003, ophæves den 1. januar 2007."

⁸ Jf. yderligere bemærkninger herom i afsnit 5.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at lovforslaget er en del af den samlede lovgivningsmæssige gennemførelse af kommunalreformen. Det fremgår endvidere af de almindelige bemærkninger, at lovforslaget er et led i udmøntningen af den del af aftalen om kommunalreformen, der vedrører amtskommunernes nedlæggelse. Derudover fremgår det bl.a. af de almindelige bemærkninger til lovforslag L188/2005-06, at den amtskommunale indkomstskat delvist afløses af det statsligt udskrevne sundhedsbidrag.

Af lovforslagets bemærkninger til de enkelte bestemmelser fremgår det, at lovforslaget indebærer, at *"der ikke foretages efterreguleringer vedrørende de foreløbige skattebeløb, der er udbetalt til amtskommunerne for skatteårene til og med 2006, jf. i øvrigt det samtidigt fremsatte lovforslag om ændring af lov om kommunal indkomstskat (L190/2005-06) og forslag til lov om kommunal udligning og generelle tilskud til kommuner (L194/2005-06) og bemærkningerne hertil."*

Skatterestancer fra 1992 – 2002 ses ikke at være omfattet af ovenstående bemærkninger, jf. andet led, idet disse skatterestancer netop er kendetegnet ved, at de *ikke* er udbetalt til amtskommunerne, men først udbetales i takt med, at de indbetales af restanterne.

HORTEN

For så vidt angår formuleringen i første led: *"efterreguleringer vedrørende foreløbige skattebeløb"* henvises der ikke direkte til lovbestemmelser i den amtskommunale indkomstskattelov, idet bestemmelserne vedrørende efterregulering er placeret i lov om kommunal indkomstskat og ejendomsværdiskat (fra nu: *"den kommunale indkomstskattelov"*). Disse bestemmelser er også gældende i forhold til den amtskommunale indkomstskattelov⁹. §§ 15-16 b i den kommunale indkomstskattelov, der omhandler statens opkrævning og afregning overfor kommunerne, er på baggrund heraf kort beskrevet i det følgende afsnit.

I tredje led henvises der bl.a. til det samtidigt fremsatte lovforslag om ændring af lov om kommunal indkomstskat, som bl.a. indeholder bestemmelser om skatterestancer.

4.3. Den kommunale indkomstskattelov

Det fremgår af § 15 i den kommunale indkomstskattelov, at staten ved begyndelsen af hver måned udbetaler et beløb til den enkelte kommune til foreløbig dækning af kommunal indkomstskat mv. Den månedlige udbetaling skal svare til 1/12 af det årlige beløb, der efter det for kommunen vedtagne årsbudget udgør dens indtægt ved indkomstskat mv.

§ 16 i den kommunale indkomstskattelov omhandler regulering af det i § 15 udbetalte beløb for kommuner, der selv har skønnet over udskrivningsgrundlaget. Det fremgår bl.a. af § 16, stk. 2, i den kommunale indkomstskattelov, at såfremt de kommunale indkomstskatter, kommunale ejendomsværdiskatter og kirkeskatter, der opgøres ved beregningen af slutskat for et kalenderår (herunder beløb, der som følge af ændringer i skatteansættelser, bevillingsmæssig eftergivelse, uerholdelighed eller af andre grunde er ført i tilgang eller til afgang), udgør et større beløb end summen af de månedlige beløb, der efter lovens § 15 er udbetalt til kommunen i det pågældende kalenderår, udbetaler statskassen forskelsbeløbet til kommunen i år 3 efter dette kalenderår. Hvis beløbet er mindre end summen af de månedlige beløb, modregnes beløbet overfor kommunen.

Lovens § 16 a omhandler regulering for kommuner, der har anvendt det af indenrigs- og sundhedsministeren udmeldte (garanterede) udskrivningsgrundlag og skøn over kommunal ejendomsværdiskat. For disse kommuner er afregningen af skatten endelig i den

⁹ Jf. § 10 i den amtskommunale indkomstskattelov, hvoraf det fremgår, at bestemmelserne i §§ 6 og 7 og §§ 14-17 i lov om kommunal indkomstskat og ejendomsværdiskat finder tilsvarende anvendelse, for så vidt angår amtskommuner og amtskommunal indkomstskat og ejendomsværdiskat.

forstand, at der ikke foretages efterreguleringer, hvis der er en difference imellem det garanterede udskrivningsgrundlag og de selvangivne indkomster for året.

Lovens § 16 b indeholder fællesbestemmelser for alle kommuner. Det fremgår bl.a. af bestemmelsen, at der hvert år pr. 1. maj sker afregning af kommunale indkomstskatter mv. med 6 pct. tillæg for hvert år, der er gået siden året for sluttesskattens beregning. Tre år efter indkomståret sker der modregning over for kommuner af skattebeløb, der endnu ikke er inddrevet, jf. § 16 b, stk. 3.

4.4. Delkonklusion

Formuleringen *"foreløbige skattebeløb"* i bemærkningerne til L188/2005-06 henviser til de skattebeløb, der fremgår af § 15 i den kommunale indkomstskattelov – dvs. de beløb, som staten i henhold til den kommunale indkomstskattelov udbetalte ved begyndelsen af hver måned til amtskommunerne til foreløbig dækning af amtskommunal indkomstskat mv. Formuleringen *"efterreguleringer"* ses umiddelbart ikke at omfatte efterregulering af skatterestancer for 1992 – 2002 som følge af lovbe mærkningen om, at der ikke foretages efterregulering vedrørende de foreløbige skattebeløb, *der er udbetalt* til amtskommunerne, da skatterestancer netop er kendetegnet ved, at de *ikke* er udbetalt.

HORTEN

Selvom skatterestancer fra 1992 – 2002 uanset ovennævnte måtte anses for at være omfattet af benævnelsen *"foreløbige skattebeløb"*, som fremover ikke vil blive efterreguleret, vil disse restancer alligevel skulle indgå i amtskommunernes nettoformue og efterfølgende fordeles, hvilket fremgår i det følgende.

Det er efter vores opfattelse under alle omstændigheder velbegrundet, at der i lovbe mærkningerne direkte tages stilling til, om der efter lovforslagets ikrafttræden skal ske efterreguleringer af foreløbige skattebeløb i henhold til § 15 i lov om kommunal indkomstskat. Ellers ville der kunne opstå tvivl, om der i de kommende år fortsat skulle ske efterreguleringer i henhold til §§ 16 – 16 b i lov om kommunal indkomstskat. Derudover giver det generelt god mening at gøre op med langstrakte efterreguleringsforløb i forhold til de nu nedlagte amtskommuner i forbindelse med kommunalreformen.

Det kan imidlertid efter vores vurdering ikke konkluderes, at konsekvensen af lovforslaget er, at værdien af de amtskommunale skatterestancer for årene til og med 2006 skal værdiansættes til kurs 0, således som det er sket ved Indenrigs- og Sundhedsministeriets brev af 26. september 2007.

Det overordnede formål med lovforslaget har ifølge lovbe mærkningerne alene været at udmønte den del af kommunalreformen, der vedrører amtskommunernes nedlæggelse for så vidt angår det skattemæssige område.

Det fremgår således ikke af lovbe mærkningerne, at lovforslaget også skulle have til formål at ændre på den fordeling af amtskommunernes nettoformue, som er fastlagt i medfør af procedureloven, fordelingsbekendtgørelsen og delingsaftalerne – hvilket i øvrigt skal ses i sammenhæng med den omstændighed, at der foretages en ganske detaljeret regulering af fordelingen af nettoformuen i navnlig fordelingsbekendtgørelsen og delingsaftalerne.

Lovbe mærkningerne må derfor skulle forstås i overensstemmelse med den øvrige sammenhæng, som lovforslaget indgår i – herunder, at lovforslaget alene giver sig ud for at være en "naturlig" konsekvens af kommunalreformen.

På den baggrund er det vores vurdering, at lovbe mærkningerne skal fortolkes således, at man har ønsket at sikre sig, at der ikke i flere år frem fortsat skulle være et økonomisk mellemværende med de nedlagte amtskommuner.

Hvis skatterestancer uanset ordlyden af lovbemærkningen omfattes af begrebet *"foreløbige skattebeløb"*, som fremover ikke vil blive efterreguleret, må lovbemærkningerne desuden skulle have til formål at sikre, at skatterestancerne ikke bliver fordelt to gange, idet de bestående skatterestancer pr. 31. december 2006 allerede er blevet fordelt ved delingsaftalerne, og disse restancer skal således ikke ydermere indgå i en fremtidig efterregulering, da dette ville betyde, at pengene ville blive betalt to gange.

Vores vurdering støttes ydermere af det forhold, at lovens ikrafttrædelsesdato er fastsat til den 1. januar 2007. Hvis hensigten med lovforslaget var at påvirke kursværdien af amtskommunernes skatterestancer ved opgørelsen af amtskommunernes nettoformue pr. 31. december 2006 – altså før lovens ikrafttrædelsestidspunkt – burde dette således have fremgået af loven eller i hvert fald eksplicit af lovbemærkningerne.

Som det fremgår af ovenstående bemærkninger, er vi enige i Indenrigs- og Sundhedsministeriets konklusion om, at skatterestancerne skal medtages i efterreguleringen af delingsaftalerne, men vi er uenige i, at værdien af de amtskommunale skatterestancer for årene til og med 2006 skal værdiansættes til kurs 0.

HORTEN

5. Forudsætninger ved indgåelse af delingsaftalerne

Under forhandlingerne om delingsaftalerne og efterreguleringen heraf har det været en forudsætning for amtskommunerne og regionerne, at skatterestancerne indgik i amtskommunernes nettoformue, og at de ca. 515 mio. kr. ville blive fordelt til regionerne, kommunerne og staten i størrelsesforholdet 74/15/11.

Den forudsætning er bl.a. udsprunget af det forhold, at Indenrigs- og Sundhedsministeriet hidtil har lagt stor vægt på, at kun regler, der faktisk er gældende pr. statusdagen, lægges til grund for regnskabsaflæggelsen. Eftersom der heller ikke hidtil har været praksis for at anvende principperne i årsregnskabsloven analogt ved aflæggelsen af kommunale regnskaber, har det således ikke været aktuelt for de amtslige repræsentanter at overveje konsekvenserne af en sådan alternativ værdiansættelsesmetode.¹⁰

Ved vurderingen af betydningen af lovbemærkningerne til lovforslag om ophævelse af den amtskommunale indkomstskattelov skal det desuden tages i betragtning, at lovforslag L188/2005-06 blev fremsat den 29. marts 2006. Dermed er lovforslaget fremsat ganske kort tid før fristen for indgåelse af delingsaftalerne den 1. april 2006.

Denne tidsmæssige faktor bør desuden sammenholdes med det forhold, at Indenrigs- og Sundhedsministeriet hverken i forbindelse med lovforslagenes fremsættelse eller vedtagelse udarbejdede en ændring til fordelingsbekendtgørelsen eller udsendte en ændring til Budget- og regnskabssystemet. Staten har heller ikke i forbindelse med indgåelsen af delingsaftalerne eller den foreløbige afregning i juni 2007 haft indvendinger mod indregningen af skatterestancerne i nettoformuen.

Endelig forekommer det bemærkelsesværdigt, at spørgsmålet om en ændring af budget- og regnskabssystemet i relation til funktion 9.13 efter det oplyste¹¹ ikke har været behandlet i Budget- og Regnskabsudvalget i forbindelse med fremsættelsen og vedtagelsen af lov nr. 495 af 7. juni 2006.

6. Konklusion

Tilgodehavender i form af skatterestancer mv. skal værdiansættes i overensstemmelse de opgørelsesprincipper i budget- og regnskabssystemet, der er benyttet for det endeligt

¹⁰ Se som eksempel den i bilag 2 omtalte Hafniasag.

¹¹ Jf. bilag 1.

godkendte regnskab for 2004. En almindelig fortolkning af disse principper fører til, at værdifastsættelsen skal ske til kurs 100.

Der er ikke hjemmel til at fravige budget- og regnskabssystemet til fordel for årsregnskabslovens principper hverken i lov, forarbejder eller praksis.

Lov om ophævelse af den amtskommunale indkomstskattelov har alene til følge, at der fra 1. januar 2007 ikke længere skal ske efterregulering i konsekvens af, at amtskommunerne er nedlagt, og der dermed ikke længere eksisterer en regional skatteudskrivning. Skatterestancer pr. 31. december 2006 skal sammen med den øvrige del af amtskommunernes nettoformue fordeles i stedet for som hidtil at blive udbetalt i takt med, at beløbene er blevet indbetalt. Når beløbene i årene fremover bliver betalt, vil de tilfalde staten.

Lovbemærkningerne til lov om ophævelse af den amtskommunale indkomstskattelov, hvorefter *"der ikke foretages efterreguleringer vedrørende de foreløbige skattebeløb, der er udbetalt til amtskommunerne for skatteårene til og med 2006"* omfatter efter sin ordlyd slet ikke skatterestancer fra 1992 - 2002, men hvis disse skatterestancer på trods af ordlyden måtte anses for at være omfattet, må lovbemærkningerne efter vores vurdering have haft til hensigt at sikre, at skatterestancerne ikke bliver fordelt to gange. Omvendt kan hensigten ikke have været, at pengene slet ikke skal fordeles.

Vi er derfor uenige i Indenrigs- og Sundhedsministeriets konklusion om, at ophævelsen af den amtskommunale indkomstskat sammenholdt med årsregnskabsloven skulle føre til, at værdien af de amtskommunale skatterestancer for årene til og med 2006 skal værdiansættes til kurs 0.

Derudover må det have stået klart for Indenrigs- og Sundhedsministeriet, at amtskommunerne og regionerne i forbindelse med forhandlingerne om delingsaftalerne og efterreguleringen heraf forudsatte, at skatterestancerne indgik i amtskommunernes nettoformue, og at de ca. 515 mio. kr. ville blive fordelt til regionerne, kommunerne og staten i størrelsesforholdet 74/15/11.

Det er derfor ydermere vores vurdering, at værdien af skatterestancerne skal fastsættes til kurs 100, og at restancerne dernæst skal fordeles. I modsat fald vil amtskommunernes forudsætninger i forbindelse med indgåelsen af delingsaftalerne være bristede.

København, den 13. december 2007

Klavs V. Gravesen

HORTEN