Håndbogsreol 2

BETÆNKNING
fra
udvalget om eventuel styrkelse af lovfortolkningen inden for skatteadministrationen

DET JURIDISKE LABORATORIUM VED KØBENHAVNS UNIVERSITET

ex. 2
DET JURIDISKE LABORATORIUM VED KØBENHAVNS UNIVERSITET

BETÆNKNING NR. 945
MARTS 1982

ISBN 87-503-4024-7

In 03,0-179-bet.
Eloni Tryk . København

Indholdsfortegnelse.

Kapitel 1.	Indledning	Side 1
Kapitel 2.	Hovedpunkter i den rejste kritik vedrørende retssikkerheden på skatteområdet.	Side 4
Kapitel 3.	Begrebet retssikkerhed.	Side 6
Kapitel 4.	Skattestyrelsesloven og udviklingen i de senere år.	Side 8
Kapitel 5.	Nærmere analyse af tre retssager.	Side 16
Kapitel 6.	Udvalgets overvejelser og konklusioner.	Side 37
	Skattelovråd.	Side 48
	Bindende forhåndsbesked.	Side 54
	Klagebehandlingstid.	Side 58
	Henstand.	Side 6o
	Forældelse og tilbageregulering.	Side 65
	Afsluttende bemærkning.	Side 69
Bilag 1.	Retssager afsluttet i 1979 og 198o.	Side 73
Bilag 2.	Statistiske oplysninger vedrørende retssager afsluttet i 1979 og 198o.	Side 259
Bilag 3.	Det svenske institut om bindende forhåndsbesked.	Side 275
Bilag 4.	Notat fra de norske skattemyndigheder vedrørende forespørgsel fra udvalget.	Side 284

Kapitel 1.
INDLEDNING

Udvalget er nedsat af ministeren for skatter og afgifter ved skrivelse af 28. januar 1981, efter at tilsagn herom var givet til folketinget den 6. november 198o i forbindelse med en forespørgselsdebat i tinget om retssikkerheden på skatteområdet.

Udvalget fik følgende kommissorium:

"Det skal være udvalgets opgave at foretage en undersøgelse af, om der indenfor indkomst- og formueskattesystemet er behov for en styrkelse af den juridiske og lovfortolkende sagkundskab med henblik på at sikre, at skatteadministrationen er tilrettelagt med tilstrækkelig hensyntagen til borgernes retsbeskyttelse.

Udvalget skal i givet fald overveje, i hvilke led af skatteadministrationen en styrkelse af det juridiske og lovfortolkende element mest hensigtsmæssigt kan placeres.

Udvalget skal stile imod at afslutte sit arbejde i indeværende folketingssamling.

Udvalget sammensættes af repræsentanter for de centrale skattemyndigheder, justitsministeriet og administrationsdepartementet samt repræsentanter for skatterådene, amtsligningsrådene, ligningskommissionerne, amtsskatteinspektørerne og skatteinspektørerne. Udvalgets formandsskab og sekretariat varetages af skattedepartementet".

Udvalget fik følgende sammensætning:

Afdelingschef P. Bruun Nielsen, (formand)
Skattedepartementet.

Fuldmægtig Ulrik Gjesingfelt,
Administrationsdepartementet.

Kontorchef C.E. Haumann,
Skattedepartementet.

Kontorchef Asbjørn Jensen,
Justitsministeriet.

Retspræsident Knud Jensen,
Landsskatteretten.

Redaktør C. Larsen-Ledet,
Foreningen af Danske Ligningskommissioner.

Vicedirektør Niels Lauesen,
Statsskattedirektoratet.

Kontorchef Kaj Lotz,
Skattedepartementet.

Distriktstoldchef F. Dahl Nielsen,
Foreningen af skatteråd og amtsligningsråd.

Skattedirektør Erik Pedersen,
Kommunernes Landsforening.

Amtsskatteinspektør Gunnar Pedersen,
Amtsskatteinspektoratet i Herning.

Sekretariat.

Fuldmægtig A. Ramlow,
Landsskatteretten.

Fuldmægtig M. Thielsen,
Skattedepartementet.

Fuldmægtig Uffe Wang,
Statsskattedirektoratet.

Udvalget har afholdt 24 møder.

På to møder har udvalget drøftet problemerne omkring retssikkerheden på skatteområdet med repræsentanter for Advokatrådet, Den danske Dommerforening, Foreningen af statsautoriserede Revisorer og Foreningen af registrerede Revisorer.

Udvalget har på baggrund af kommissoriet og udvalgets sammensætning ikke ment at skulle overveje spørgsmålet om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt.

Endvidere er det af ministeren for skatter og afgifter overfor folketingets skatte- og afgiftsudvalg tilkendegivet, at det falder uden for udvalgets kommissorium at beskæftige sig med spørgsmålet om fradragsret for udgifter til bistand i skattesager, jfr. beretning afgivet af skatte- og afgiftsudvalget den 6. august 1981 over forslag til lov om ændring af ligningsloven. (Fradrag for udgifter til bistand i skattesager).

Medlemmer af udvalget og sekretariatet har på en rejse til Sverige og Norge drøftet retssikkerhedsmæssige problemer med de svenske og norske skattemyndigheder.

Udvalget fremlægger sine undersøgelser, overvejelser og konklusioner i kapitlerne 2-6 i det følgende.

Et medlem (Gjesingfelt) har afgivet mindretalsudtalelse om behovet for en styrkelse af det juridiske og lovfortolkende element i skatteforvaltningen (side 47) og vedrørende det i kapitel 6 omhandlede skattelovråd (side 53).

København, den 2. marts 1982.

P. Bruun Nielsen (formand)	U. Gjesingfelt	C.E. Haumann
Asbjørn Jensen	Knud Jensen	C. Larsen-Ledet
Niels Lauesen	Kaj Lotz	F. Dahl Nielsen
Erik Pedersen	Gunnar Pedersen	

A. Ramlow M. Thielsen U. Wang

Kapitel 2.

Hovedpunkter i den rejste kritik vedrørende retssikkerheden på skatteområdet.

Skatteansættelserne foretages på grundlag af selvangivelserne samt kontrolmateriale af de kommunale ligningskommissioner, hvis medlemmer vælges af kommunalbestyrelsen. Ligningskommissionerne får teknisk bistand fra den kommunale skatteforvaltning. Hvis en skatteyder ikke finder skatteansættelsen korrekt, kan ansættelsen i første omgang indbringes for ligningskommissionen. Derefter er der adgang til at klage til vedkommende skatteråd. Skatterådenes medlemmer udpeges af ministeren for skatter og afgifter. Den tekniske bistand ydes her af det stedlige amtsskatteinspektorat. Klage over skatterådets afgørelse kan indbringes for landsskatteretten. Landsskatteretten består af en retspræsident, et antal retsformænd samt 24 andre medlemmer, hvoraf ministeren for skatter og afgifter udnævner 13 og folketinget 11. Retspræsidenten, retsformændene og mindst 5 af de af ministeren for skatter og afgifter udnævnte medlemmer skal opfylde betingelserne for at blive landsdommer.

Landsskatterettens afgørelser kan indbringes for de ordinære domstole med landsretterne som 1. instans.

Der er således tilvejebragt en ordning, hvorefter skatteyderne kan få efterprøvet deres ansættelser ved tre administrative instanser med mulighed for efterfølgende domstolsprøvelse. Alligevel er der i de senere år rejst tvivl om, hvorvidt der i realiteten er tilstrækkelig retsbeskyttelse på skatteområdet. Kritikken synes navnlig at bygge på, at der er faldet nogle domme, der er gået skattemyndighederne imod, og som i visse tilfælde omstøder en langvarig administrativ praksis.

Det er endvidere gjort gældende, at skattemyndighederne fortolker lovgivningen og de afsagte domme for restriktivt. Det er samtidig anført, at flere af dommene ikke er blevet fulgt tilstrækkelig hurtigt op med anvisninger til ligningsmyndighederne eller lovgivningsinitiativer.

Når en skattesag føres både gennem skattevæsenets klageinstanser og videre ved domstolene, kan det i mange tilfælde ikke undgås, at der hengår meget lang tid, inden den endelige afgørelse falder. Navnlig hvor resultatet bliver, at en hidtidig langvarig praksis omstødes, men også i andre tilfælde er det kritiseret, at skatteyderne kun har mulighed for at få afgørelsen anvendt på sine skatteansættelser indtil 3 år tilbage. Den langvarige sagsbehandling kan desuden være belastende for klagerens likviditet, og det er anført, at der automatisk burde gives henstand under sagen med det skattebeløb, som den drejer sig om. Det har endvidere i denne forbindelse været anført, at udgifter til advokat- og revisorbistand i skattesager bør kunne fratrækkes ved indkomstopgørelsen.

Der er med skattestyrelsesloven (lov nr. 281 af 8. juni 1977) indført pligt for såvel ligningskommissionerne som skatterådene til at begrunde deres afgørelser. Det anerkendes som et fremskridt, men det anføres, at begrundelserne i en del tilfælde er mangelfulde, således at de ikke giver skatteyderen den tilsigtede mulighed for at forstå afgørelsen og dens rigtighed.

Der peges bl.a. på, at der kunne opnås en betydelig bedring ved en ordning, hvorefter der kan opnås en bindende forhåndsbesked om enhver tænkt situation, således at skatteyderen bliver i stand til at disponere med sikker viden om de skattemæssige følger. Man forestiller sig en sådan ordning kombineret med adgang til at indbringe den modtagne forhåndsbesked for en særlig skatteretlig instans i skattedepartementet.

Endelig fremhæves det, at skattelovene efterhånden er blevet meget indviklede, og at der foretages hyppige tilfældige ændringer, der ikke er tilstrækkeligt forberedt, og som ikke er led i en samlet reformplan henimod et mere forenklet system.

Kapitel 3.

Begrebet retssikkerhed.

Udvalget skal efter sit kommissorium undersøge, om der er behov for at styrke den juridiske og lovfortolkende sagkundskab i skatteadministrationen med henblik på borgernes retsbeskyttelse.

I begreberne retsbeskyttelse og retssikkerhed indlægges der normalt en række vidt forskellige elementer alt afhængig af, i hvilken sammenhæng disse udtryk indgår. Begreberne synes således at blive benyttet i forbindelse med alle de foranstaltninger af retlig og faktisk art, som kan anvendes i et samfund til beskyttelse af det enkelte individ imod overgreb og uretfærdigheder fra såvel andre borgere som myndighedernes side.

På baggrund af udvalgets opgave kan der peges på nogle elementer, der må antages at indgå med betydelig vægt i vurderingen af, om der består den fornødne retsbeskyttelse af borgerne indenfor det skatteretlige område.

Efter udvalgets opfattelse er det af væsentlig betydning, at retstilstanden er tilrettelagt således, at borgeren har rimelig gode muligheder for at forudse indholdet af de afgørelser, der vil blive truffet, således at den enkelte kan indrette sig i tillid hertil.

Kernen i hensynet til retssikkerheden, når dette udtryk anvendes på forholdet mellem den enkelte og den offentlige forvaltning, må efter udvalgets opfattelse være et krav om respekt for den enkeltes integritet, således at de indgreb, der foretages overfor den enkelte, sker i overensstemmelse med lovgivningen og på en sådan måde, at den enkelte føler sig korrekt og retfærdigt behandlet.

Lovgivningen må derfor udformes så præcist, og sagsbehandlingen tilrettelægges på en sådan måde, at der opnås en høj grad af sikkerhed for, at de afgørelser der træffes, fra først af bliver lovlige og rigtige, d.v.s. at den enkelte skatteyder pålignes lige netop den skat, som den pågældende

efter loven skal betale. Hvor der er tvivl om fortolkningen af de gældende lovregler, må det - bl.a. gennem de centrale skattemyndigheders anvisninger til offentligheden og de stedlige ligningsmyndigheder - søges sikret, at skatteansættelserne foretages i overensstemmelse med de senest foreliggende principielle afgørelser, truffet af den mest overordnede klageinstans, det være sig landsskatteretten eller en domstol. Det er endvidere af betydning, at det gennem sagsbehandlingen sikres, at borgeren forstår baggrunden for den trufne afgørelse.

Endelig må forvaltningsmyndighederne, herunder kontrol- og klagemyndigheder, være i stand til at behandle sagerne så hurtigt, at der inden for rimelig tid kan træffes en endelig administrativ afgørelse, som borgerne kan indrette sig efter.

I borgerens vurdering af, om det samlede skattesystem virker på en retfærdig og rimelig måde, indgår formentlig også skattetrykkets størrelse og fordelingen af skattebyrden på de enkelte grupper af borgere i samfundet. Disse spørgsmål falder udenfor, hvad udvalget skal behandle, men det er nærliggende at antage, at den generelle bedømmelse af, om beskatningsreglerne er udformet på en retfærdig måde, i nogen grad også kan indvirke på, om borgeren i det enkelte tilfælde føler sig rimeligt og retfærdigt behandlet af de administrative skattemyndigheder.

Efter udvalgets opfattelse er det i den forbindelse også af betydning for den enkelte borgers accept af skattesystemet, at ligningen gennemføres med en sådan effektivitet, at der skabes en rimelig grad af sikkerhed for, at hver enkelt skatteyder kommer til at bære sin part af den samlede skattebyrde.

Kapitel 4.
Skattestyrelsesloven og udviklingen i de senere år.

Ved kommunalreformen i 197o blev kommunerne sammenlagt til større enheder. Dette har styrket kommunerne administrativt også på skatteområdet.

Med gennemførelsen af skattestyrelsesloven og andre senere foranstaltninger er der på væsentlige punkter sket en styrkelse af retssikkerheden på skatteområdet. Skattestyrelsesloven har haft virkning fra og med indkomståret 1978.

Den forenkling og samling af de processuelle regler, der er gennemført ved skattestyrelsesloven, må i sig selv medvirke til en styrkelse af den processuelle retssikkerhed, idet der derved er tilvejebragt den overskuelighed, der er nødvendig for, at det meget store antal sagsbehandlere bl.a. i de kommunale skatteadministrationer kan overholde de processuelle regler for skattesagernes behandling. Der er på denne måde skabt betydelig bedre mulighed for, at borgerne kan få en ensartet behandling, uanset hvor i landet de bor.

Der er indført en første klagebehandling ved ligningskommissionerne. Det aflaster skatterådene i deres arbejde, da mange skatteydere får helt eller delvis medhold i deres klage til ligningskommissionen. Desuden må det antages, at nogle klagere undlader at gå videre med deres sag efter at have fået grundlaget for ansættelsen nærmere uddybet og forklaret ved klagebehandlingen i ligningskommissionen.

Indførelsen af ordningen med klagebehandling ved ligningskommissionerne skal navnlig ses i sammenhæng med, at der samtidig er indført hjemmel til for ligningskommissionen at delegere adgangen til at træffe afgørelser til enten formanden eller skatteadministrationen. Der er dog grund til at hæfte sig ved, at ligningskommissionen efter motiverne til lovforslaget om skattestyrelsesloven kun har adgang til at delegere ansvaret for afgørelser i ukomplicerede

sager til skatteadministrationen, eksempelvis når der er tale om berigtigelse af regnefejl, overskridelse af fradrag for maksimum og lign.

Når det imidlertid betænkes, at det samlede antal ændrede selvangivelser ligger i størrelsesordenen 3/4 mio. om året, og at ukomplicerede tilfælde højst udgør halvdelen af disse ændringer, vil det ses, at der på dette område ikke er sammenhæng mellem skattestyrelsesloven og dens motiver på den ene side og den praktiske gennemførelse af loven på den anden side. Dette forhold overvejes for tiden i en arbejdsgruppe under skattedepartementet.

Bl.a. på grund af delegationsadgangen har lovgiverne ment det hensigtsmæssigt, at ligningskommissionen får mulighed for at tage stilling til de ansættelsesændringer, som skatteyderne ikke kan tiltræde. 6 - 8 pct. af de skatteydere, der har fået forhøjet ansættelsen, klager herover til ligningskommissionen, og det må skønnes, at omkring halvdelen får helt eller delvis medhold i klagen. Klagebehandlingen har således et reelt indhold.

Skatterådene, som tidligere også havde til opgave at efterprøve alle skatteansættelser inden for skattekredsen, skal efter skattestyrelsesloven alene tage stilling til klager over ansættelserne. Dette gør det muligt for rådene at undergive klagerne en langt grundigere behandling end under den tidligere ordning, og klagebehandlingen kan foregå i et hurtigere tempo.

Medens skatterådene også før skattestyrelsesloven havde pligt til at begrunde deres afgørelser, påhvilede der ikke ligningskommissionerne en sådan pligt. Afgørelserne blev dog alligevel i vidt omfang begrundet, hvilket hænger sammen med en almindelig opfattelse af, at god forvaltningsskik tilsiger begrundelse af forvaltningsakter, især da de fleste på dette område er bebyrdende.

Med skattestyrelsesloven blev der også indført udtrykkelige regler om begrundelsespligt for ligningskommissionerne.

Begrundelsespligten må antages at føre til en bedre forståelse hos skatteyderne af ændringer i skatteansættelserne og dermed til en reduktion i antallet af klager over de foretagne ansættelser. Hertil kommer, at kravet om en begrundelse for afgørelserne må antages at medvirke til en bedre sagsbehandling.

Når en afgørelse begrundes, giver det skatteyderen bedre mulighed for at vurdere, om der er grundlag for at rejse klagesag.

Af retssikkerhedsmæssig betydning er det ligeledes, at en skatteyder efter reglerne om partshøring skal have lejlighed til at udtale sig, inden der foretages en ændret ansættelse. Bestemmelserne skal sikre, at skatteydere kan fremkomme med supplerende oplysninger m.v. og dermed give ligningsmyndigheden et fyldestgørende beslutningsgrundlag. Der er endvidere tilsikret borgerne ret til mundtlig forhandling i ligningskommissionerne og skatterådene, såfremt en klage ikke fuldt ud kan imødekommes.

De ændrede regler på disse områder må antages at medvirke til, at der efterhånden kan skabes en større grad af tillid over for skattemyndighederne.

Skattestyrelsesloven har ikke indført væsentlige ændringer i reglerne om klagebehandlingen ved landsskatteretten. Det skal dog nævnes, at der er indført en udvidet adgang for landsskatteretten til at genoptage en sag. Den tager særlig sigte på tilfælde, hvor landsskatteretten har afsagt en kendelse, der vedrører spørgsmål, som samtidig verserer for domstolene, og hvor domstolsafgørelsen tilsidesætter hidtidig landsskatteretspraksis. En tilsvarende udvidelse af genoptagelsesadgangen er i øvrigt indført for skatterådene.

For at imødegå en væsentlig stigning i antallet af klager til landsskatteretten og deraf følgende ophobning af sager blev der i 1976 gennemført en midlertidig styrkelse af den øverste ledelse af landsskatteretten, idet antallet af retsformænd blev forøget fra 4 til 6. Antallet af retsformænd er for tiden 5, men 2 af disse stillinger bortfalder ved ledighed.

I foråret 1981 har folketinget vedtaget en ændring af skattestyrelseslovens bestemmelser om udformningen af landsskatterettens afgørelser. Efter ændringen skal der i klagesager, hvor et eller flere retsmedlemmer har en fra flertallet afvigende opfattelse med hensyn til sagens udfald eller begrundelsen for udfaldet, medtages oplysning herom i kendelsen med anførelse af medlemmets begrundelse (såkaldt begrundet åben dissens). Stemmetallene for hver af opfattelserne skal angives i kendelsen, og såfremt retsformanden er dissentierende, skal dette tillige fremgå.

Der var desuden stillet forslag om ændring af rettens sammensætning, bl.a. således, at det antal medlemmer af landsskatteretten, der skal opfylde de almindelige betingelser for at blive landsdommer, skulle udvides fra 5 til lo.

Begrundelsen for forslaget om således at udvide det juridiske islæt i landsskatteretten var, at det må imødeses, at det - som følge af de med skattestyrelsesloven indførte nye regler om klagebehandling - gennemgående vil være de retligt mere komplicerede og vanskelige sager, der bringes videre fra skatterådene til landsskatteretten.

Denne del af lovforslaget vandt imidlertid ikke tilslutning i folketinget.

I forbindelse med klagebehandlingen ved landsskatteretten har det været et problem, at retten har en begrænset kapacitet med hensyn til at afholde retsmøder. I sager, hvor der skal afholdes retsmøder, har dette medført en yderligere behandlingstid på ca. 1 år. Fra 1. januar 1982 er der sket en forbedring på dette punkt, idet retsmødekapaciteten er udvidet med 5o pct.

Skatteansættelsen har karakter af retlig forvaltningsvirksomhed, og ansættelsen skal foretages i overensstemmelse med sædvanlige forvaltningsretlige grundsætninger, herunder princippet om lovmæssig forvaltning.

Ved gennemgangen af selvangivelserne skal skattemyndighederne derfor ikke udelukkende foretage forhøjelser, men sikre, at ansættelserne hverken bliver for høje eller for lave. Gennemgangen medfører således i betydeligt omfang, at der foretages ændringer, der er til gunst for skatteyderne. Mulighederne for at opfange fejl er blevet væsentlig forbedret ved den mere systematiske måde, ligningsarbejdet nu gribes an på. F.eks. betyder den maskinelle kontrol af A-indkomster og renteindtægter, at det i et betydeligt antal tilfælde konstateres, at der er selvangivet for store beløb. Eksempelvis blev der for indkomståret 1979 foretaget nedsættelser af de selvangivne indkomster med i alt 1 mia. kr. for 165.ooo skatteydere.

Den almindelige information om ny lovgivning sker ved cirkulærer fra skattedepartementet. Desuden udsendes der fra statsskattedirektoratet i meget større omfang end hidtil cirkulærer og vejledninger, og i de seneste år er der hvert år blevet udgivet en meget omfattende ligningsvejledning, der indeholder svar på en meget betydelig del af de spørgsmål, der kan rejse sig i forbindelse med indkomstopgørelsen. Denne større informationsmængde giver bedre muligheder for ensartede og rigtige afgørelser.

I en længere årrække har forhøjelser af ansættelser vedrørende indkomst- og formueskat i det omfang, hvori ansættelserne beroede på et skøn, ikke kunnet foretages senere end tre år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Bestemmelsen, der inden for skønsområdet yder skatteborgerne en lovbestemt beskyttelse i tidsmæssig henseende, er i 1976 blevet suppleret med det af statsskattedirektoratet udsendte "skønscirkulære". Det er heri bl.a. fastslået, at forhøjelse af skønsmæssigt ansatte værdiansættelser af enkeltposter vedrørende privatforbruget normalt ikke kan ske, medmindre

der er grundlag for en væsentlig forhøjelse, og at en sådan ændring i almindelighed skal foretages inden udsendelsen af 1. slutopgørelse.

I 1976 indledte statsskattedirektoratet et nærmere samarbejde med repræsentanter for advokater, revisorer og erhvervslivet. Der blev oprettet en kontaktgruppe, som fik til opgave at påpege behov for vejledning om lovgivning og praksis på områder, hvor erfaringerne har afsløret sådanne behov, samt at påpege de uafklarede problemer, man støder på i praksis, således at kommunikationen sikres gennem gruppen. Statsskattedirektoratets erfaring er, at dette samarbejde har været til væsentlig gavn såvel for skatteyderne som for administrationen. Som resultat af drøftelserne kan nævnes, at udkast til cirkulærer fra statsskattedirektoratet er blevet præciseret eller ændret, ligesom der på forskellige områder er skabt klarhed i statsskattedirektoratets ligningsvejledning som følge af henvendelser fra gruppen. Af betydning er det også, at samarbejdet i gruppen kan medvirke til at skabe større tillid mellem administrationen og skatteydernes repræsentanter og dermed til at forbedre det klima, hvori skattemyndighedernes arbejde udøves.

Statsskattedirektoratet har et tilsvarende samarbejde med repræsentanter for landbruget.

Siden kildeskattens indførelse har der i direktoratet været et fast samarbejde med repræsentanter for de kommunale skatteforvaltninger.

I slutningen af 198o er der etableret et samarbejde mellem skattedepartementet og skattesagkyndige fra den private sektor. Der er oprettet en kontaktgruppe under ledelse af departementschefen. Fra privat side deltager en advokat, en statsautoriseret revisor, en registreret revisor, en medarbejder fra Erhvervenes Skatteudvalg og en repræsentant for Arbejderbevægelsens Erhvervsråd. En væsentlig opgave for kontaktudvalget er at forsøge at afgrænse og prioritere

spørgsmål og emnekredse indenfor skattelovgivningen og praksis, som det kan være ønskeligt at gøre til genstand for nærmere undersøgelser. Udvalget kan afgive uformelle indstillinger til skattedepartementet om sådanne emner, eventuelt stille forslag om nedsættelse af udvalg eller arbejdsgrupper med henblik på mere omfattende undersøgelser.

Endvidere er der i begyndelsen af 1981 indledt et formaliseret samarbejde mellem skattedepartementet og repræsentanter for den øvrige statslige og kommunale skatteforvaltning. Det er sket ved oprettelse af et fast kontaktorgan. Departementschefen for skattedepartementet leder arbejdet i udvalget, hvor der bl.a. er repræsentation for statsskattedirektoratet, landsskatteretten, amtsskatteinspektoraterne, skatterådene, ligningskommissionerne og den kommunale skatteforvaltning. Hensigten med udvalget er at styrke skattedepartementet i det daglige arbejde med såvel lovgivning som administration. En sådan udbygget kontakt er værdifuld såvel ved forberedelse og gennemførelse af ny lovgivning som ved den løbende administration af lovgivningen, herunder oplysninger om skattemyndighedernes praksis.

I forbindelse hermed er der nedsat en arbejdsgruppe, som har til opgave at gennemgå skattestyrelsesloven og de tilhørende forretningsordener med henblik på at fremkomme med forslag til ændringer.

Den udvidede kontakt er endvidere af stor betydning på det rent administrative område. Nævnes kan fremskaffelse af oplysninger om administrative følger af ny lovgivning, herunder i hvilket omfang det skønnes hensigtsmæssigt, at ministerens (skattedepartementets) beføjelser i henhold til lovgivningen kan delegeres til led i det statslige og kommunale skattesystem.

Ved siden af den information, der tilvejebringes igennem de nævnte kontaktgrupper m.v., kan nævnes, at statsskattedirektoratet som led i sit tilsyn med ligningskommissionerne og

skatterådene systematisk indhenter oplysninger om ligningsresultaterne og klagebehandlingen ved skatterådene. Oplysningerne indgår i slutlignings- og årsagskodestatistikker, der belyser, i hvilket omfang og på hvilke områder, der sker ansættelsesændringer ved ligningen, og i statistikker over antallet af og årsagerne til klager til skatterådene. Endvidere foretages i statsskattedirektoratet en registrering af samtlige kendelser fra landsskatteretten.

Til belysning af omfanget af de sager, der behandles i det administrative skattesystem, kan det nævnes, at der for indkomståret 1979 blev indgivet knapt 3,9 mio. selvangivelser. Ved ligningen foretoges ansættelsesændringer for ca. 75o.ooo skatteydere, heraf ca. 585.ooo forhøjelser og ca. 165.ooo nedsættelser. Hertil kommer, at ligningskommissionerne foretog ansættelse (taxering) for ca. 60.000 skatteydere, som ikke indgav selvangivelse.

Der foreligger ikke nøjagtige opgørelser over, hvor mange skatteydere der klager over ansættelsen til ligningskommissionen, men det skønnes, at antallet ligger på 35 - 45.000. Antallet af skatteydere, som får helt eller delvis medhold i klagen, udgør omkring halvdelen.

Omkring 14.000 skatteydere påklager ligningskommissionens ansættelse til skatterådene. Det må antages, at ca. 4o - 45 pct. af klagerne får helt eller delvis medhold ved klagebehandlingen i skatterådene.

Endelig kan oplyses, at der indgives ca. 4.5oo klager årligt til landsskatteretten. Ca. 1/3 af klagerne får helt eller delvis medhold.

Kapitel 5.

Nærmere analyse af tre retssager.

I forbindelse med den almindelige kritik af retssikkerheden på skatteområdet har der været nævnt nogle retssager som eksempler på ulovhjemlet fortolkning. I det følgende gennemgås tre af disse retssager.

1) Ministeriet for skatter og afgifter mod fru Anne Steffensen.

Kort om sagens faktiske omstændigheder.

Ved dekret af 15. august 197o blev en af fru Anne Steffensens ægtefælle drevet entreprenørvirksomhed taget under konkursbehandling. Herefter påbegyndte fru Steffensen fra en ejendom, som var hendes særeje, med bistand af ægtefællen og en formand i den fallerede virksomhed en ny virksomhed af samme art. For indkomståret 197o opgjorde ægtefællen sin skattepligtige indkomst til minus 885.o78 kr., og dette beløb fratrak fru Steffensen, da den nye virksomhed straks gav betydelige overskud, i sin skattepligtige indkomst for 197o, 1971 og 1972 med henholdsvis 57.486 kr., 315.487 kr. og 512.1o4 kr.

Dette ville skatterådet imidlertid ikke acceptere og forhøjede fru Steffensens indkomstansættelser for 1971 og 1972 med de fratrukne underskudsandele til henholdsvis 315.487 kr. og 941.o12 kr. I 1974 blev der afdraget ca. 22.ooo kr. på konkursgælden, og landsskatteretten, der fandt, at fru Steffensens ægtefælle havde haft såvel vilje som evne til at betale kreditorerne, gav ved kendelse af 1o. februar 1976 skatteyderen medhold i påstanden om adgang til underskudsfremførsel.

Herefter indbragte ministeriet sagen for Østre Landsret med påstand om, at der i fru Steffensens skattepligtige indkomst for 1971 og 1972 alene kunne ske overførsel af ægtefællens underskud i 197o,for den del af underskuddet, der i konkursåret fra fradragsberettiget og alene i det omfang den til underskuddet svarende gæld var betalt af ægtefællen ved konkursen.

Lovreglerne.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15 om overførsel af underskud havde for de indkomstår, som sagen angår, følgende udformning:

"Såfremt den for et indkomstår opgjorte skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages i den skattepligtige indkomst for de nærmest efterfølgende 2 indkomstår. Inden for denne periode kan fradraget, for så vidt det kan rummes i den for det første indkomstår opgjorte skattepligtige indkomst, ikke overføres til det andet indkomstår.

Af betydning for sagen er endvidere bestemmelsen i kildeskattelovens § 26, stk. 2, der for de indkomstår, som sagen angår, havde følgende ordlyd:

"Stk. 2. Bestemmelsen i ligningslovens § 15 om overførelse af underskud, der fremkommer ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, finder tilsvarende anvendelse ved den særskilte ansættelse af en hustru. Hvis den ene ægtefælles skattepligtige indkomst udviser underskud, og ægtefællerne er sambeskattet ved indkomstårets udløb, skal underskuddet dog i størst muligt omfang fradrages i den anden ægtefælles skattepligtige indkomst. Ved opgørelsen af ægtefællernes skattepligtige indkomster ses der i denne forbindelse bort fra indtægter, der beskattes i udlandet og ikke her i landet".

Ligningslovens regel om overførsel af underskud blev indført ved lov nr. 339 af 19. december 1956 og havde første gang virkning for underskud for skatteåret 1957/58.

I bemærkningerne til det pågældende lovforslag anføres om bestemmelsen blandt andet:

"Reglen tager navnlig sigte på erhvervsdrivende med stærkt svingende indtægter, der under det gældende progressive beskatningssystem, når indtægten betragtes under eet for en flerårig periode, kommer under hårdere beskatning end den skatteyder, hvis tilsvarende samlede indtægt i samme periode har været jævnt fordelt.

Under folketingets forhandlinger om forslag til lov om lempelse af beskatningen af merindtægt for skatteåret 1957 -1958 drøftede man muligheden for at indføre adgang til at fradrage et indkomstårs underskud ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for senere skatteår, og finansministeren gav i folketingsudvalget tilsagn om ved forelæggelsen af nærværende lovforslag at medtage en bestemmelse om, at sådanne skattepligtige, som omfattes af loven om lempelse af beskatningen af merindtægt, d.v.s. her i landet fuldt skattepligtige fysiske personer, skal have adgang til at overføre underskud til de to efter underskudsåret nærmest følgende indkomstår.

Det foreliggende forslag til lovbestemmelse tjener til opfyldelse af dette tilsagn".

I skattedepartementets cirkulære af 2o. december 1956 udtales om bestemmelsen:

"Bestemmelsen i § 9 om adgang til at overføre underskud fra et indkomstår til de to nærmest følgende indkomstår vedrører kun fuldt skattepligtige personer, men ikke selskaber, foreninger m.v. Af hensyn til denne bestemmelse er det nødvendigt, at der ved ligningen for skatteåret 1957-58 foretages en nøjagtig opgørelse og efterprøvelse af underskuddets størrelse i de tilfælde, hvor den skattepligtige indkomst for fuldt skattepligtige personer er negativ; hvis skatteyderens opgørelse af underskudsbeløbet ikke tages til følge, skal han underrettes herom og har adgang til påklage efter de sædvanlige regler. Det ansatte underskudsbeløb anføres i mandtalslistens anmærkningsrubrik og påføres tillige et omslag til selvangivelsen til brug for skatteansættelsen for næste skatteår. Hvis underskuddet ikke fuldt ud kan rummes i indkomsten for dette skatteår, vil det overskydende beløb være at opnotere til brug ved skatteansættelsen for det derefter følgende skatteår. Yderligere overførsel kan ikke finde sted.

Det bemærkes, at i de tilfælde, hvor indkomsten er negativ, vil den skattepligtige indkomst være at ansætte til 0 kr.

På selvangivelsesblanketten for skatteåret 1958-59 og følgende skatteår vil der blive optaget en rubrik til fradrag af overførte underskudsbeløb. Bestemmelsen giver ikke anledning til efterprøvelse af underskudsbeløb, der er fremkommet ved indkomstopgørelsen for skatteåret 1956-57 og tidligere skatteår, idet sådanne underskudsbeløb ikke kan overføres.

Bestemmelsen går nærmere ud på, at underskud, der er fremkommet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for eet skatteår, så vidt muligt fuldt ud skal fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det nærmest følgende skatteår. Hvis underskuddet overstiger den skattepligtige indkomst for sidstnævnte skatteår, kan det overskydende beløb fradrages ved indkomstopgørelsen for det følgende skatteår, men hvis det således overførte beløb ikke kan rummes i denne indkomst, er der ikke mulighed for at overføre eventuelle restbeløb til senere skatteår".

Om den foran nævnte bestemmelse i kildeskattelovens § 26, stk. 2, udtales i bemærkningerne til lovforslaget (fremsat 7. december 1966):

"Under en ordning, hvor hustruens indtægter og udgifter ved selvstændig virksomhed m.v. skal opgøres og beskattes særskilt, er det umiddelbart nærliggende at tænke sig, at hendes eventuelle underskud må være mandens indkomstopgørelse uvedkommende. Underskud hos manden måtte ud fra en sådan betragtning også være uden betydning ved opgørelsen af hustruens særskilte indkomst. Hustruen måtte da være henvist til at føre underskud på sin særskilte indkomst frem til fradrag i den positive særskilte indkomst, som hun måtte få i de 2 følgende skatteår, jfr. ligningslovens § 15.

Man har imidlertid ikke anset det for rimeligt at drage denne konsekvens af den foreslåede særbeskatningsordning. Tænker man sig, at manden har haft et underskud på sin

skattepligtige indkomst på f.eks. 25.ooo kr., medens hustruen har haft en positiv erhvervsindtægt på 25.ooo kr., ville det betyde, at ægtefællerne skulle betale skat efter en indkomst på 25.ooo kr., skønt de tilsammen slet ikke har tjent noget.

Det er derfor foreslået, at den ene ægtefælles underskud skal fradrages ved opgørelsen af den anden ægtefælles skattepligtige indkomst".

Skattedepartementets cirkulære nr. 198 af 27. oktober 1971 udtaler om bestemmelsen bl.a.:

"24. Hvis der ved opgørelsen af hustruens særskilte indkomst fremkommer underskud, skal dette i videst muligt omfang modregnes i ægtemandens skattepligtige indkomst for samme indkomstår, jfr. § 26, stk. 2. Er denne indkomst mindre end hustruens underskud, overføres det overskydende beløb efter reglerne i ligningslovens § 15 til fradrag i hustruens særskilte indkomst for efterfølgende indkomstår. Fremkommer der underskud ved opgørelsen af ægtemandens skattepligtige indkomst, modregnes underskuddet i videst muligt omfang i hustruens særskilte indkomst for samme indkomstår. Er underskuddet større end den særskilte indkomst, overføres det resterende beløb til fradrag i ægtemandens skattepligtige indkomst for efterfølgende indkomstår efter reglerne i ligningslovens § 15. Overførsel af underskud til fradrag i den anden ægtefælles indkomst kan dog kun ske, når ægtefællerne er sambeskattet ved udgangen af indkomståret.

Hvor der skal ske overførsel af et ikke udnyttet underskud til det følgende indkomstår efter ligningslovens § 15, idet underskuddet ikke fuldt ud har kunnet modregnes i den anden ægtefælles indkomst efter § 26, stk. 2, skal det i første række modregnes i den pågældendes egen indkomst i det følgende indkomstår. Er denne ikke tilstrækkelig til, at det resterende underskud kan modregnes fuldt ud i den, skal

resten modregnes i den anden ægtefælles indkomst for dette indkomstår. Et eventuelt endnu resterende underskud overføres til det følgende indkomstår, hvor der forholdes på tilsvarende måde. Derefter er videre overførsel udelukket efter ligningslovens § 15.

Eksempel.

Mandens indkomst i 1971	25.000 kr.
Hustruen har underskud i 1971	50.000 kr.
Hustruens uudnyttede underskud på overføres til 1972.	25.000 kr.
Mandens indkomst i 1972	12.000 kr.
Hustruens indkomst i 1972	7.000 kr.

Hustruens overførte underskud fra 1971, 25.000 kr., modregnes først i hendes indkomst i 1972 på 7.000 kr. Resten af underskuddet modregnes i mandens indkomst på 12.000 kr. Det herefter stadig uudnyttede underskud på 6.000 kr. overføres til 1973, hvor det først modregnes i hustruens indkomst og derefter eventuelt i mandens indkomst. Et herefter eventuelt resterende underskud kan ikke overføres til 1974.

Opmærksomheden henledes på bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 9, stk. 4, hvorefter underskud i den skattepligtige almindelige indkomst med virkning fra og med indkomståret 1968 kan fradrages i skattepligtig særlig indkomst for samme indkomstår".

Det synes at kunne udledes af lovreglerne og deres forudsætninger, at overførselsreglen alene kan finde anvendelse i tilfælde, hvor den negative indkomst fremkommer efter en opgørelse af indkomst og fradrag efter skattelovgivningens almindelige regler.

Om praktiseringen af bestemmelsen i de følgende år kan oplyses:

Ligningsdirektoratet traf i 1958 og 196o afgørelser, hvorefter underskud kan overføres til de følgende år, selv om det alene er opstået på grund af driftsresultatet i et konkursbo. I en af udtalelserne siges, at overførsel ikke kan finde sted, hvor underskuddet er fremkommet i forbindelse med en akkord.

Disse afgørelser bygger på følgende betragtninger.

En fallent skal under konkursbehandlingen opgøre sin skattepligtige indkomst, som om konkursen ikke var indtrådt. Det betyder, at underskud i konkursåret indtil konkursens indtræden kan fradrages i eventuel indtægt efter konkursen. Hvis indkomstopgørelsen for konkursåret på denne måde bliver negativ, må det kunne overføres til de følgende år, jfr. at der i reglen står "såfremt den for et skatteår opgjorte skattepligtige indkomst viser underskud".

Når der gøres undtagelse for tilfælde, hvor der foreligger akkord, beror det på, at akkordanten i modsætning til fallenten opnår frigørelse for den ikke dækkede gældsbyrde.

Landsskatteretten afsagde imidlertid i 1965 og senere i 1972 et par kendelser, hvor overførsel af underskud i forbindelse med konkurs blev nægtet, fordi det efter de foreliggende oplysninger om klagerens økonomiske forhold måtte antages, at han savnede økonomisk evne til at betale gælden.

Denne praksis blev også fulgt af domstolene, jfr. bl.a. at Vestre Landsret i en dom af 19. oktober 1976 udtalte, at den af ligningsmyndighederne gennem en længere årrække fulgte praksis med hensyn til ligningslovens § 15, således at et ved konkursbehandling konstateret underskud nægtes overført til fradrag i fallentens indkomst i de to efter konkursåret følgende indkomstår, såfremt fallentens økonomiske situation giver føje til at antage, at han ikke vil være i stand til at betale gælden, ikke findes at kunne tilsidesættes.

Den omhandlede praksis er for så vidt også langt til grund i landsskatterettens kendelse af lo. februar 1976 i Anne Steffensen-sagen. Men landsskatteretten når til det resultat, at klagerens ægtefælle (manden) har haft såvel vilje som evne til at betale sine kreditorer, og herefter gives der hende medhold i, at der kan ske overførsel af underskud hidrørende fra tab ved mandens konkurs. Ved opgørelsen har man lagt vægt på, at klageren, altså fallentens hustru, efter konkursen drev en virksomhed, der "allerede i 1971 og 1972 har indtjent ca. 1 1/2 gange underskuddet".

Afgørelsen er således konkret begrundet.

Den blev af ministeriet for skatter og afgifter indbragt for Østre Landsret, der i sin dom af 21. september 1978 når til samme resultat som landsskatteretten.

Der henvises yderligere til den "ikke ubetydelige gældsnedbringelse", ægtefællen har formået at foretage efter landsskatterettens kendelse. Det drejer sig om ca. 93.ooo kr., hvoraf de 7o.ooo kr. var ikke-afregnet A-skat.

Under proceduren blev det af kammeradvokaten fremhævet, at fallenten selv ikke havde haft mulighed for at afdrage på gælden. Det kunne kun ske ved hjælp af hustruens midler,. Hun var ikke forpligtet til at betale gælden. Landsretten har ikke tillagt dette betydning, men har som anført lagt vægt på ægtefællernes samlede evne og vilje til at betale.

Men landsretsdommen tilsidesætter ikke selve princippet om, at fradrag og overførsel af underskud i konkurstilfælde forudsætter evne og vilje til at betale.

Højesteret stadfæster i sin dom af 3o. maj 198o landsretsdommen, idet det anføres, at den af appellanten hævdede indskrænkende fortolkning af rækkevidden af ligningslovens § 15 i konkurstilfælde hverken ses at have støtte i bestemmelsens ordlyd eller i lovens forarbejder.

Bemærkninger.

Indtil højesterets dom nægtede skatteadministrationen i en række tilfælde fradrag for konkursunderskud, der var overført fra tidligere år, idet det var en forudsætning for sådant fradrag ved indkomstansættelsen for konkursåret og dermed for anvendelsen af ligningslovens § 15, at fallenten havde evne og vilje til at betale gælden. Også forud for gennemførelsen i 1956 af ligningslovens § 15 var det praksis at nægte fradrag for konkursunderskud, når der ikke var udsigt til, at gælden ville blive betalt. Uanset formuleringen af højesterets begrundelse for domsresultatet må det for så vidt konstateres, at sagen ikke drejede sig om fortolkning af ligningslovens § 15, hvorimod domsresultatet indebar en underkendelse af det af skatteadministrationen anlagte synspunkt - at manglende evne eller vilje til at betale gælden er udtryk for, at skatteyderen i realiteten ikke har en skattepligtig negativ indkomst, og at der derfor intet underskud er at overføre til efterfølgende år i medfør af ligningslovens § 15.

2) Jane Irene Giarbini mod ministeriet for skatter og afgifter.

Efter de i 1969 gennemførte ændringer af kildeskatteloven og lov om afgift af arv og gave skal skatterådene efterprøve værdiansættelserne i skatte- og afgiftsmæssig henseende i dødsboer m.v.

Til brug ved denne efterprøvelse har skattedepartementet i Meddelelser fra skattedepartementet (særnummer) nr. 12, juni 197o, givet vejledende retningslinier, der er udarbejdet på grundlag af den hidtil fulgte praksis vedrørende værdiansættelser i arve- og gaveafgiftsmæssig henseende. I afsnittet om værdiansættelsen af private pantebreve og gældsbreve er det tilkendegivet, at de kan ansættes til kursværdi, men samtidig har departementet udtalt følgende om det i retssagen omhandlede problem:

Arvingsgæld, d.v.s. en fordring, afdøde havde på en arving, vil ligeledes ved boets opgørelse kunne indtægtsføres til en kursværdi, hvilket kan have betydning i skattemæssig henseende og for beregningen af skifteafgift og advokatsalær. Ved arveafgiftsberegningen vil den i det omfang, den udlægges til debitorarvingen til hel eller delvis fyldestgørelse til arvekrav, dog være at ansætte til sit pålydende. Dette bygger på det synspunkt, at erhvervelsen her svarer til arvingens statusfremgang ved gældens bortfald, jfr. at arveafgiftens genstand er, hvad der kommer den afgiftspligtige til gode (arveafgiftslovens § 16, stk. 1), således at der ved erhvervelsen af denne art ikke bliver tale om anvendelse af det sædvanlige salgsværdiprincip".

Udtalelsen, der bygger på lang tids fast praksis, er senere blevet fulgt op af landsskatteretten, bl.a. i to offentliggjorte kendelser, landsskatterettens meddelelser 1973 nr. 173 og 1975 nr. 184.

Denne praksis er blevet tilsidesat ved højesterets dom af 2o. december 1979 i sagen mellem ovennævnte parter, idet højesteret her fandt det uforeneligt med ordlyden i arveafgiftslovens § 17, stk. 2, sidste punktum, at lægge en anden værdi end værdien i handel og vandel til grund for arveafgiftsberegningen.

Ved skøde af 11. februar 1971 købte sagsøgeren, Jane Irene Giarbini, en ejendom af S.C. Angersbak for 185.ooo kr., der bl.a. berigtigedes ved udstedelse af 3 pantebreve med sikkerhed i den solgte ejendom.

Sælgeren afgik ved døden den 4. april 1971, og boet blev overtaget til privat skifte af J.I. Giarbini som universalarving.

I den endelige boopgørelse, der blev udfærdiget med den l.maj 1972 som skæringsdag, blev pantebrevene optaget til kurs 75.

Ved ansættelsen af bobeholdningen ansatte skatterådet værdien af pantebrevene til kurs loo under hensyn **til,** at arvingen var debitor ifølge pantebrevene.

Over for landsskatteretten gjorde boets advokat gældende, at pantebrevene ikke kunne sidestilles med arvingsgæld, og til støtte herfor anførtes, at arvingen efter den foretagne værdiansættelse kom til at betale arveafgift af en værdi, der ikke eksisterede, idet ejendommen ikke kunne sælges kontant til den pris, hvortil den var købt, og som var fastsat af de offentlige vurderingsmyndigheder ud fra den betragtning, at ejendommen var normalt prioriteret.

Landsskatteretten udtalte, at de omhandlede pantebreve var bragt til ophør ved arvefaldet, og landsskatteretten fandt derfor ikke, at der var grundlag for at anvende det sædvanlige salgsværdiprincip ved værdiansættelsen af pantebrevene, der derimod måtte foretages til et beløb, svarende til arvingens statusfremgang ved gældsforpligtelsernes bortfald.

Værdiansættelsen blev følgelig stadfæstet.

Lovreglerne.

Arveafgiftslovens § 16, stk. 1:

"Afgiftspligtens genstand er, hvad der i henhold til den afgiftspligtige erhvervelse kommer de afgiftspligtige til gode".

Bestemmelsen blev påberåbt af ministeriet, der henviste til, at den havde samme ordlyd, som da den blev optaget i lov nr. 147 af lo. april 1922 om afgift af arv og gave.

Arveafgiftslovens § 17, stk. 2;

" Om efterprøvelse af boets værdiansættelser gælder kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4. Efterprøvelsen foretages også i arveafgiftsmæssig henseende af skattemyndigheden og skal ske samtidig med og for samme aktiv eller passiv give samme resultat som den skattemæssige efterprøvelse."

Bestemmelsen, der blev påberåbt af J.I. Giarbini, blev indsat som ny bestemmelse i forbindelse med gennemførelsen af kildeskatteloven.

Andre regler:

Citat fra højesterets dom (flertallets udtalelse):

"Efter kildeskattelovens § 16, stk. 1, § 17, stk. 2, § 2o, stk. 2, og § 2o C, stk. 4, skal boets aktiver og passiver ansættes til værdien i handel og vandel, og efter arveafgiftslovens § 17, stk. 1, beregnes arveafgiften af de således ansatte værdier. Efter kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, hvortil § 17, stk. 2, henviser, skal skattemyndigheden endvidere ved den skattemæssige efterprøvelse af værdiansættelserne i en endelig boopgørelse lægge værdien i handel og vandel af vedkommende aktiv til grund".

Landsrettens dom:

Jane Irene Giarbini indgav stævning mod ministeriet for skatter og afgifter med påstand om, at ministeriet tilpligtededes at anerkende, at pantebrevene, i alt nom. 157.213 kr., skulle optages til kurs 75 ved opgørelsen af bobeholdningen.

Ministeriet påstod frifindelse.

J.I. Giarbini anførte bl.a., at arveafgiftslovens § 17, stk. 2, om efterprøvelse af værdiansættelsen i dødsboer henviser til kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, at arveafgiftslovens § 17, stk. 2, udtrykkeligt og uden at gøre begrænsninger foreskriver, at de i medfør af de nævnte bestemmelser i kildeskatteloven skete værdiansættelser skal give samme resultat i arveafgiftsmæssig henseende som den skattemæssige efterprøvelse, at boets aktiver herefter skulle ansættes til værdien i handel og vandel, jfr. kildeskattelovens § 16, stk. 4, at der var enighed mellem parterne om, at handelsværdien for pantebrevene ikke oversteg værdien, fastsat efter kurs 75, at den ældre praksis, (som ministeriet påberåbte sig), hvorefter arvingsgæld i afgiftsmæssig henseende ansættes til kurs loo i tilfælde af, at der sker arveudlæg til vedkommende arving, måtte tilsidesættes som stridende mod kildeskattelovens § 16, stk. 4, at arveafgiftslovens § 16, stk. 1, ikke kunne påberåbes, allerede fordi den efter almindelige regler bør vige for den nyere bestemmelse i samme lovs § 17, stk. 2, og ajt hun, såfremt boet havde afhændet pantebrevene på det frie marked, kun skulle have betalt arveafgift af salgsprovenuet.

Ministeriet anførte til støtte for sin frifindelsespåstand, at arveafgiftsberegningen var i overensstemmelse med en mere end loo-årig praksis, at arveafgiftslovens § 16, stk. 1, som var det aktuelle lovgrundlag for denne praksis, havde samme ordlyd, som da den blev optaget i 1922 i lov om afgift af arv og gave, at den således ikke var blevet ændret ved den i 1969 skete indsættelse i loven af den af J.I. Giarbini påberåbte § 17, at der ikke i motiverne til kildeskatteloven, hvortil der henvises i arveafgiftslovens, § 17, eller i motiverne til den sidstnævnte bestemmelse er taget afstand fra den ældgamle afgiftspraksis, som således som "lex specialis" måtte anses for opretholdt, og som domstolene derfor måtte lægge til grund. Skulle praksis ændres, måtte det ske ad lovgivningsvejen, og arveafgiftslovens § 16, stk. 1, gav klar hjemmel for den fulgte afgiftspraksis. Ved at få arveudlagt en fordring på sig selv, blev arvingen befriet for en forpligtelse, svarende til fordringens pålydende værdi.

Landsretten fandt, at de i mere end loo år fulgte retningslinier ved beregningen af arveafgift af arvingsgæld måtte anses for vel forenelige med ordlyden i arveafgiftslovens § 16, stk. 1, der ikke blev berørt af de ændringer i arveafgiftsloven, som skete i 1969 i forbindelse med kildeskattelovens gennemførelse. Motiverne til kildeskatteloven gav ikke holdepunkter for, at det har været hensigten, at den med støtte i arveafgiftslovens § 16, stk. 1, hidtil fulgte afgiftspraksis skulle ændres. Såfremt dette havde været hensigten, havde det været naturligt at give udtryk herfor i forbindelse med henvisningen i den nye bestemmelse i arveafgiftslovens § 17, stk. 2, til kildeskattelovens § 16, stk. 4.

Ministeriet blev herefter frifundet.

Højesterets dom;

Højesterets dommere delte sig i et flertal på 5 og et mindretal på 2 dommere.

Flertallet henviste til, at det af forarbejderne til den i 1969 vedtagne lovændring af kildeskatteloven, hvorved der blev indført nye regler om dødsbobeskatning, og den i samme år vedtagne ændring af arveafgiftsloven fremgår, at der tilsigtedes tilvejebragt en udstrakt koordinering af dødsbobeskatningen og reglerne om arveafgift, herunder en fælles- og afgiftsmæssig værdiansættelse. Der var intet i forarbejderne, der viste, at lovgivningsmagten skulle have forudsat, at de i praksis fulgte retningslinier for beregning af arveafgift af arvingsgæld skulle opretholdes.

Flertallet henviste til, at efter kildeskattelovens § 16, stk. 1, § 17, stk. 2, § 2o, stk. 2 og § 2o C, stk. 4, skal boets aktiver og passiver ansættes til værdien i handel og vandel, og efter arveafgiftslovens § 17, stk. 1, beregnes arveafgiften af de således ansatte værdier. Endvidere skal skattemyndighederne efter kildeskattelovens § 16, stk. 3 og 4, hvortil arveafgiftslovens § 17, stk. 2, henviser, ved den skattemæssige efterprøvelse af værdiansættelserne i en endelig boopgørelse lægge værdien i handel og vandel af vedkommende aktiv til grund.

Flertallet fandt, at ved den skattemæssige efterprøvelse skulle kurs 75 (som var handelsværdien ifølge parternes samstemmende udtalelser) lægges til grund, og det fandtes uforeneligt med ordlyden i arveafgiftslovens § 17, stk. 2, sidste punktum, at lægge en anden værdi til grund for arveafgiftsberegningen. Da der hverken i lovens tekst eller forarbejder var taget forbehold med hensyn til arvingsgæld, fandtes lovens klare ordlyd ikke at kunne fraviges ved beregningen af arveafgift af pantebreve som de foreliggende.

Mindretallet lagde vægt på, at arveafgiftslovens § 16, stk. 1, ikke var blevet ændret ved kildeskattelovens gennemførelse. Det var nærliggende at antage, at den omstændighed, at grundsætningen ikke er omtalt i forarbejderne, enten skyldes, at dette specielle problem er overset, eller at en fremhævelse på grund af den langvarige og faste praksis betragtedes som

overflødig. Der fandtes derfor efter mindretallets opfattelse ikke tilstrækkeligt grundlag for at antage, at det ved den nye bestemmelse i arveafgiftslovens § 17, stk. 2, havde været hensigten at gennemføre ændringer i denne henseende.

Efter stemmeflertallet fik J.I. Giarbini herefter medhold i, at pantebrevene skulle ansættes til kurs 75 ved beregning af arveafgift.

3) Det Danske Trælastkompagni A/S, Århus mod ministeriet for skatter og afgifter.

Sagen angik en række af selskabet afholdte udgifter, som det havde fratrukket ved opgørelsen af dets skattepligtige indkomst (for skatteårene 1971/72 - 1975/76 incl.) i medfør af bestemmelsen i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, om driftsomkostninger, og som skatterådet ikke anså for omfattet af nævnte lovs bestemmelse.

Selskabet klagede til landsskatteretten over skatterådets afgørelse, men da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde selskabet retssag mod ministeriet for skatter og afgifter.

Lovreglerne:

Efter § 6, stk. 1, litra a, i den seneste statsskattelov (lov nr. 149 af lo. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten), som ganske svarer til ordlyden i den første statsskattelov (lov nr. lo4 af 15. maj 19o3 om indkomst- og formueskat til staten), kan ved beregningen af den skattepligtige indkomst fradrages:

"Driftsomkostninger, d.v.s. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, ... ".

Lovreglen er meget kortfattet og angiver kun nogle rammer for det skatteretlige omkostningsbegreb. Dette er i den forløbne periode på 78-79 år blevet udviklet nærmere gennem domme og

kendelser, hvortil kommer vedtagelse af særregler, der afgiver hjemmel for fradragsret for bestemte typer af omkostninger (f.eks. ligningslovens §§ 8 B, 8 C og 8 D).

Med en så ubestemt definition opstår der ofte vanskelige afgrænsningsproblemer, idet de fradragsberettigede driftsomkostninger må afgrænses over for private udgifter og over for udgifter, der vedrører formuen (indkomstkilden), herunder etableringsudgifter.

Landsretten tog stilling til følgende 4 arter af udgifter:

a) Noteringsafgift til Københavns Fondsbørs.

b) Udgifter i forbindelse med vedtægtsændringer.

c) Udgifter i forbindelse med oprettelse af nye direktørkontrakter m.v.

d) Udgifter til advokatbistand vedrørende medarbejderes skattesager.

For højesteret angik sagen kun de under a) og b) nævnte udgiftsposter.

a) Noteringsafgift til Københavns Fondsbørs.
Landsretten:

Selskabet anførte, at skattemyndighederne i en længere årrække havde tolereret, at den årlige udgift til noteringsafgift blev fratrukket ved indkomstopgørelsen, og at afgiften, der i mange henseender minder om udgiften til faglige kontingenter, blev afholdt for at sikre og vedligeholde indkomsten, idet selskabet, ved at blive noteret på børsen og dermed omtalt i pressen, opnåede at blive kendt og få et omdømme, der havde reklamemæssig betydning, såvel i forhold til selskabets samhandelspartnere som ved selskabets fremskaffelse af kapital.

Selskabet henviste til, at fondsbørsens repræsentantskab i en erklæring svarede bekræftende på spørgsmålet, om børsnotering er af betydning for et aktieselskabs almindelige omdømme, såvel i udenlandske som i indenlandske bank-

og handelsforbindelser, hvorimod den omstændighed, at et aktieselskab er børsnoteret, ikke alene giver grundlag for at betragte selskabet som en mere attraktiv handelspartner af andre, idet mange andre omstændigheder spiller ind ved en sådan bedømmelse.

Ministeriet bestred, at skattemyndighederne i længere tid havde tolereret fradrag for udgift til noteringsafgift.

Udgiften vedrørte indkomstgrundlaget, idet formålet med notering på børsen var at tilvejebringe kapital gennem udbud af aktier. Notering på børsen havde ikke betydning for indkomsterhvervelsen, hvilket bekræftes af, at en række større selskaber ikke er noteret. Afgiften kunne ikke sidestilles med faglige kontingenter, da der ikke gennem noteringen blev forfulgt faglige formål.

To dommere fandt, at noteringen i første række måtte antages at være at tilvejebringe kapital gennem udbud og salg af aktier. Selv om noteringen måtte have en vis reklamemæssig betydning, fandtes noteringsafgiften, der ikke kunne sidestilles med udgiften til faglige kontingenter, herefter ikke at have en så direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, at de i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kunne fradrages ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

En dommer fandt det efter størrelsen af selskabets koncern rimeligt og naturligt, at selskabets aktier var optaget til notering. Afgiften havde betydelig lighed med fradragsberettigede udgifter til kontingenter og reklame og var derfor fradragsberettiget.

Højesteret:

5 af 7 højesteretsdommere fandt efter det oplyste, herunder erklæringen fra repræsentantskabet for fondsbørsens medlemmer, at optagelsen af selskabets aktier til notering på børsen var af en sådan betydning for selskabets status og almindelige omdømme og dermed for dets indtjeningsmuligheder, at de årlige udgifter til den i § 8 i

loven om Københavns Fondsbørs nr. 22o af 7. juni 1972 hjemlede noteringsafgift måtte anses for en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

2 af 7 dommere bemærkede, at børsnotering af aktier i første række har betydning for aktieemissioner og for handel med aktierne, hvorimod selskabet ikke havde godtgjort, at børsnoteringen gjorde selskabet til "en mere attraktiv handelspartner". Disse dommere, som ud fra skattelovgivningens principper og hidtidig praksis fandt at måtte lægge afgørende vægt på driftsomkostningers tilknytning til indtægtserhvervelsen, anså under disse omstændigheder forbindelsen mellem på den ene side de af børsnoteringen affødte udgifter og på den anden side de løbende driftsindtægter for så fjern og indirekte, at udgifterne ikke kunne anses for driftsomkostninger.

b) Udgifter i forbindelse med vedtægtsændringer.

Landsretten:

Foranlediget af kravene i den i 1973 vedtagne nye aktieselskabslov afholdt selskabet udgifter, dels til revisor for gennemgang af udkast til vedtægtsændringer, dels til trykning af nye vedtægter og forretningsorden for bestyrelsen.

Selskabet anførte, at udgifterne måtte anses for driftsudgifter, idet de ikke var afholdt i anledning af selskabets etablering, men under den løbende drift. Hertil kom, at ændringerne var foranlediget af den nye aktieselskabslov, og at selskabet ikke kunne have fortsat sin virksomhed, hvis ændringerne ikke var blevet foretaget.

Ministeriet anførte, at vedtægtsændringerne ikke havde den fornødne forbindelse med indkomsterhvervelsen, men måtte anses for at vedrøre indkomstgrundlaget. Dette fremgik bl.a. af, at udgifterne ikke kunne henføres til et bestemt indkomstår, men vedrørte hele det tidsrum, i hvilket vedtægterne var gældende. At vedtægtsændringerne var nødvendiggjort af den nye aktieselskabslov var uden betydning.

To dommere bemærkede, at vedtægtsændringerne ikke kunne antages at have nogen betydning for selskabets indkomstgrundlag, og de var ikke foretaget, fordi selskabet ønskede dem foretaget, men alene fordi en ændring af aktieselskabslovgivningen havde tvunget selskabet dertil. Udgifterne kunne herefter ikke anses som anlægsudgifter, men som fradragsberettigede driftsomkostninger.

En dommer fandt, at udgifterne ikke kunne henføres til noget bestemt indkomstår, men vedrørte hele det ubestemte tidsrum, i hvilket vedtægterne var gældende, og udgifterne fandtes ikke at have en så direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, at de kunne fradrages ved indkomstopgørelsen. Det gjorde ingen forskel, at vedtægtsændringerne var nødvendiggjort af den nye aktieselskabslov.

Højesteret;

5 af 7 højesteretsdommere lagde vægt på, at vedtægtsændringerne ubestridt alene var foranlediget af de ved aktieselskabsloven af 1973 gennemførte ændringer, der efter lovens § 164, stk. 1, nr. 2, krævedes indarbejdet i vedtægterne for at bringe disse i overensstemmelse med lovens krav, og undladelse heraf ville efter bestemmelsens stk. 3 medføre selskabets opløsning. Under disse omstændigheder fandtes udgifterne til vedtægtsændringerne som antaget ved landsrettens dom at måtte anses som fradragsberettigede udgifter.

2 af 7 dommere bemærkede, at vedtægtsændringerne vel var - på samme måde som selskabets etablering - en forudsætning for dets beståen og dermed for dets indtægtserhvervelser, men havde derudover ingen forbindelse hermed. Med samme begrundelse som under a) stemte mindretallet for at tage ministeriets påstand til følge.

c) Udgifter i forbindelse med oprettelse af nye direktørkontrakter m.v. (kun landsretsdom);

For beregninger i forbindelse med overgang til en ny tantieme-ordning for direktionen betalte selskabet et honorar til selskabets revisor. Der afholdtes endvidere

udgifter til advokat for bistand i forbindelse med ændring af direktørkontrakter og til stempling af nye direktørkontrakter.

Selskabet anførte bl.a., at direktørkontrakter ikke blev oprettet i forbindelse med selskabets etablering, men under den løbende drift, medens ministeriet fremførte den under punkt b) nævnte argumentation.

Landsrettens tre dommere var enige om, at udgifterne, der ikke kunne henføres til noget bestemt indkomstår, men vedrørte det ubestemte tidsrum, i hvilket kontrakterne var gældende, ikke havde en så direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, at de kunne fradrages ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

d) Udgifter til advokatbistand vedrørende medarbejderes skattesager, (kun landsretsdom):

Som følge af løn- og tantiemeforholdene i selskabet blev to direktører og fem prokurister påført skattesager om overført indkomst, og selskabet følte sig af retfærdigheds- og anstændighedshensyn forpligtet til at afholde advokatudgifterne. Selskabet anførte, at advokatudgifterne var afholdt som led i dets personalepolitik og havde en sådan tilknytning til lønningsudgifterne, at de - ligesom disse - måtte kunne fradrages.

Ministeriet anførte, at fradragsret for selskabet forudsatte, at vedkommende medarbejdere selv ville have kunnet fradrage udgifterne, og denne forudsætning var ikke opfyldt efter skattefradragsrettens ophævelse. Fradragsret måtte endvidere forudsætte, at vedkommende medarbejdere indtægtsførte et tilsvarende beløb, hvilket ikke var sket.

Landsrettens tre dommere var enige om, at det sidstnævnte argument var uden betydning, og de fandt det rimeligt begrundet, at selskabet som led i sin personalepolitik havde anset sig forpligtet til at afholde udgifterne ved de skattesager, som var påført medarbejderne som følge af

selskabets ønske om en ændret aflønningsform. Udgifterne fandtes herefter at have haft en sådan tilknytning til selskabets lønningsudgifter, at de - ligesom disse - kunne fradrages ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Samlet fik ministeriet medhold i, at udgifterne i forbindelse med oprettelse af nye direktørkontrakter m.v. ikke var fradragsberettigede, medens selskabet fik medhold på de tre andre punkter.

r

Kapitel 6.

Udvalgets overvejelser og konklusioner.

I den rejste kritik af retssikkerheden på skatteområdet er det navnlig fremhævet, at et større antal domme i de senere år er gået skattemyndighederne imod, og at højesteret gentagne gange har underkendt mangeårig praksis på væsentlige og vidtrækkende områder inden for skatteadministrationen. Det anføres, at det i vidt omfang beror på, at skattemyndighederne har vist svigtende evne til at træffe juridisk holdbare afgørelser.

Den i bilag 1 foretagne gennemgang af retssager afsluttet i årene 1979 og 198o er udarbejdet med henblik på at tilvejebringe et mere præcist materiale, der kan danne grundlag for en vurdering af den fremsatte kritik. Formålet med undersøgelsen har bl.a. været at få belyst, om der er bestemte sagstyper, der især giver anledning til sagsanlæg ved domstolene.

Der er på grundlag af bilag 1 foretaget en statistisk undersøgelse, jfr. bilag 2. Undersøgelsen belyser, hvor mange sager ministeriet for skatter og afgifter har fået medhold i, såvel spekulations- og næringssager vedrørende salg af fast ejendom samt lignende sager, hvor sagen er afgjort efter en bedømmelse af de konkrete beviser, som andre sager, hvor der i højere grad har været tale om en fortolkning af lovbestemmelser, cirkulærer m.v.

Undersøgelsen viser tillige, hvor mange sager der er afsluttet ved højesteret, i hvilket omfang ministeriet har fået medhold i de af ministeriet anlagte sager, i hvor mange sager højesteret har ændret landsrettens afgørelse, og hvor mange sager der er anlagt, uden at landsskatteretten har afsagt kendelse (sager anlagt i medfør af landsskatterets-lovens § 13 ci, stk. 2, nu skattestyrelseslovens § 29, stk. 2). Endvidere er der udarbejdet en særskilt statistik vedrørende spekulations- og næringssagerne (opdelt efter ejendommens art). Endelig er der foretaget en dyberegående gennemgang

af nogle sager, der er fremhævet som eksempler på ulovhjemlet fortolkning, jfr. kapitel 5.

I undersøgelsen indgår:

1) endelige domme (højesteretsdomme og upåankede landsretsdomme),

2) forlig,

3) sager, som skatteyderen/ministeriet har hævet, og

4) sager, hvori skatteyderen/ministeriet har taget bekræftende til genmæle overfor modpartens påstand.

Nedenfor i statistikken anvendes udtrykket "medhold", dels om sager, hvori en domstol ved dom har givet den pågældende part helt eller delvis medhold, dels sager, som modparten enten har hævet eller hvor den ene part har erklæret sig enig med modparten (taget bekræftende til genmæle).

Der er på de ovenfor angivne måder afsluttet 245 retssager i 1979 og 198o, heraf 125 eller godt halvdelen ved dom. Sagerne er hovedsagelig indbragt for domstolene i årene 1977, 1978 og 1979. 13 af sagerne er anlagt af ministeriet.

I samme periode er der afgjort, omkring lo - ll.ooo sager pr. år af landsskatteretten, og det er således kun 1 - 1 1/2 pct. af sagerne, som skatteyderne har indbragt for domstolene. Denne procentdel er dog stigende i den periode, der ligger efter de af undersøgelsen omfattede år, 1979 og 198o. I årene 1975 - 1981 incl. er der således indgivet følgende antal stævninger: 117, 122, 155, 15o, 175, 216 og 267. Antallet af retssager er altså mere end fordoblet i løbet af få år. Der verserede pr. 13. januar 1982 493 retssager, heraf 146 om spekulation/næring vedrørende fast ejendom.

Udvalget er opmærksom på, at antallet af afgørelser, der indbringes for domstolene, ikke i sig selv kan tages som udtryk for, at kun disse skatteydere finder, at en landsskatteretsafgørelse er forkert, idet også andre forhold må

antages at have betydning for, om en sag indbringes for domstolene.

86 af de sager, der blev afsluttet i 1979 og 198o, angik spørgsmålet om, hvorvidt en fast ejendom måtte anses for erhvervet i spekulationsøjemed eller som led i næring, således at fortjenesten skulle indkomstbeskattes (spekulation/næring). Skatteyderne har fået medhold i 21 eller i ca. 1/4 af sagerne. Herved må det tages i betragtning, at der i ikke så få sager netop inden for dette område fremkommer nye oplysninger for domstolene, f.eks. i forbindelse med vidneudsagn.

Når antallet af sager om spekulation/næring er så stort, skyldes det bl.a., at det ofte er vanskeligt at afgøre, om en fortjeneste ved salg af en fast ejendom skal anses som skattepligtig almindelig indkomst, og at udfaldet af denne vurdering normalt har stor økonomisk betydning for skatteyderen. Ved anvendelsen af statsskattelovens § 5 a på spekulationstilfælde er det centrale spørgsmål, hvilke hensigter sælgeren har haft med ejendommen ved dens erhvervelse. Med henblik på at fastslå skatteyderens subjektive indstilling ved erhvervelsen indgår der efter praksis ved bevisbedømmelsen i disse sager en række objektive momenter. I denne type sager opstår der normalt ikke spørgsmål om egentlig lovfortolkning, men skattemyndighederne må meget ofte foretage et vanskeligt bevisskøn vedrørende skatteyderens subjektive indstilling til brug for afgørelsen, og det forekommer naturligt, at denne vurdering ofte giver anledning til retstvist.

159 af de i 1979 og 198o afsluttede 245 retssager har angået andre spørgsmål end spekulation/næring vedrørende fast ejendom. Skatteyderen har fået medhold i 5o sager i denne gruppe. Hvis der. medregnes sager, hvori der er indgået forlig, eller hvor sagen ikke i øvrigt er afsluttet fuldt ud i overensstemmelse med ministeriets påstand, har retssagerne i knap halvdelen af tilfældene medført en ændring af den ansatte indkomst til skatteyderens fordel. Sidstnævnte procenttal falder til ca. 4o, hvis spekulations/næringssagerne medregnes.

Det fremgår af undersøgelsen, at af de 245 retssager, der er afsluttet i den 2-årige periode, er alene 13 sager anlagt af det offentlige med påstand om en ændring af landsskatterettens afgørelse, medens 232 sager er anlagt af skatteydere. I 198o og 1981 blev kun et par sager anlagt af det offentlige. Det er således et relativt beskedent antal retssager om året, der anlægges af skattemyndighederne. Hovedparten anlægges af skatteydere, der ikke finder, at en afgørelse, der er truffet af landsskatteretten, er rigtig. I disse sager er ministeriet for skatter og afgifter som følge af reglerne i skattestyrelsesloven den procespart, som sagen anlægges imod.

Ifølge skattestyrelsesloven er kompetencen til at træffe den endelige administrative afgørelse i konkrete skattesager henlagt til landsskatteretten, der er uafhængig i forhold til den øvrige skatteadministration, herunder ministeriet for skatter og afgifter. Landsskatteretten er således ikke bundet af konkrete eller generelle tjenestebefalinger fra skattedepartement eller ligningsrådet. Landsskatteretten er sammensat med henblik på at opnå en betydelig skatteretlig ekspertise. Sagerne forberedes af juridisk personale, og blandt rettens medlemmer skal der foruden retspræsidenten og retsformænd være mindst 5 medlemmer, der opfylder betingelserne for at blive landsdommer. De forvaltningsprocessuelle regler, der gælder for landsskatterettens behandling af sagerne er særlig udformet med henblik på at sikre, at sagen bliver oplyst i fuldt tilstrækkeligt omfang, inden retten træffer afgørelse. Der er med henblik herpå bl.a. fastsat regler om, at skatteyderen normalt har adgang til at redegøre mundtligt for sagen overfor retten, og at retten om fornødent kan indhente oplysninger fra trediemand.

På denne baggrund er det naturligt, at landsskatterettens afgørelser normalt bør prøves i realiteten ved domstolene, når en skatteyder anlægger sag herom. I overvejelserne af, om en retsag bør føres, eller om ministeriet skal tage bekræftende til genmæle, inddrages kammeradvokaten, landsskatteretten og statsskattedirektoratet. Kammeradvokaten udtaler i en del tilfælde tvivl om, hvorvidt ministeriet

kan få medhold, og hvis han direkte fraråder at føre sagen, vil ministeriet som regel følge denne indstilling. Men i øvrigt tilstræber man enighed mellem ministeriet, landsskatteretten, statsskattedirektoratet og kammeradvokaten. Der må udvises stor varsomhed med at tage bekræftende til genmæle, hvis landsskatteretten fastholder rigtigheden af sin afgørelse.

Udvalget kan tilslutte sig, at det følger af det skatteretlige klagesystem, der er gennemført ved skattestyrelsesloven, at ministeriet ikke gennem sin processuelle stilling må udvikle sig til at blive en yderligere administrativ klageinstans, der giver skatteydere, som anlægger sag, medhold i alle tilfælde, hvor en afgørelses rigtighed efter ministeriets opfattelse kan give anledning til en vis tvivl.

Som følge heraf vil der blive ført en del sager, hvis udfald på forhånd efter ministeriets og kammeradvokatens opfattelse vil kunne give anledning til en vis tvivl.

Hertil kommer, at en del sager vedrører forhold, hvor anvendelsen af skattelovgivningen har rejst fortolkningsspørgsmål, som bør søges afklaret ved domstolene. Ved domstolenes afgørelser udformes en praksis som et supplement til lovgivningsmagtens og administrationens regeldannende virksomhed.

Det har ikke været muligt på grundlag af gennemgangen af de afsagte domme og de forudgående landsskatteretskendelser at påvise, i hvilket omfang ændringerne af landsskatterettens afgørelser skyldes, at domstolene har anvendt retsreglerne på en anden måde end landsskatteretten, eller i hvilket omfang der under retssagerne fremkommer nye faktiske oplysninger af betydning for afgørelserne. Det er imidlertid en praktisk erfaring, at der i ikke sjældne tilfælde under retssagerne fremkommer faktiske oplysninger af betydning for sagernes udfald, som ikke forelå i forbindelse med landsskatterettens behandling af sagerne. Det gælder således som nævnt ofte i spekulations- og næringssager i forbindelse med nye vidneudsagn.

Til belysning af, hvor vanskeligt det kan være at afgøre de skatteretlige sager, kan der peges på, at det af domsgennemgangen fremgår, at der **blev afgivet dissens** i 22 sager, d.v.s. i 18 pct. af sagerne. Af de 36 landsretsdomme, der blev anket, kom højesteret i 19 sager til et andet resultat end landsretten.

Undersøgelsen af den nærmere baggrund for, at en del retssager er gået ministeriet imod, kan efter udvalgets opfattelse næppe med rimelighed underbygge en generel påstand om, at de pågældende sager ikke burde være ført.

Efter udvalgets mening underbygger den gennemførte domsgennemgang den opfattelse, at der på en del områder er behov for en forenkling og en tydeliggørelse af de gældende skatteregler, der i den nuværende form synes at give anledning til betydelig retlig tvivl. Det gælder f.eks. bestemmelsen i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, om fradrag for driftsomkostninger. Et markant eksempel på en lovregel, der som følge af sit indhold må give anledning til retstvister, er, som det fremgår af domsgennemgangen, statsskattelovens § 5 a om spekulation/næring vedrørende salg af fast ejendom.

Det er ikke muligt på grundlag af domsgennemgangen at udtale noget generelt om, hvilke forhold der fører til, at skattesager indbringes for domstolene. Det synes dog navnlig at dreje sig om mere principielle sager eller sager, der angår forholdsvis store skattebeløb.

Som anført ovenfor i kapitel 4 foretager ligningsmyndighederne for tiden omkring 600.000 forhøjelser om året, hvortil kommer 60.000 ansættelser af skatteydere, der ikke har indsendt selvangivelse. 35 - 45.000 skatteydere klager over de trufne afgørelser til ligningskommissionerne, der giver klageren helt eller delvis medhold i omkring halvdelen af tilfældene.

Medens antallet af afgørelser, der påklages til ligningskommissionerne, må forekomme relativt beskedent, når der henses til sagsområdets karakter og det samlede antal ansættelser, må det efter udvalgets opfattelse give anledning

til nærmere overvejelse, at omkring halvdelen af alle, der klager til ligningskommissionerne, får helt eller delvis medhold i klagen. Det må ligeledes give anledning til overvejelser, at næsten halvdelen af de 14.ooo skatteydere, der klager til skatterådene og omkring en trediedel af de 4.5oo skatteydere, der klager til landsskatteretten, får helt eller delvis medhold ved disse klageorganer.

Det er ikke muligt på grundlag af foreliggende oplysninger nærmere at klarlægge, hvilke årsager der er til, at afgørelserne ændres af klageinstanserne. På grundlag af praktiske erfaringer er det imidlertid nærliggende at antage, at ændringerne i mange tilfælde skyldes, at der i forbindelse med ankebehandlingen fremkommer nye faktiske oplysninger af betydning for sagernes afgørelse.

Ud fra retssikkerhedssynspunkter er det af væsentlig betydning, at lovgivningen og den administrative sagsbehandling tilrettelægges på en sådan måde, at de afgørelser, som forvaltningsmyndighederne træffer, i videst muligt omfang bliver lovlige og rigtige fra først af.

Udvalget finder derfor, at der bør gennemføres en undersøgelse, der mere præcist kan belyse årsagerne til, at de skattemæssige afgørelser ændres som følge af rekurs til en overordnet myndighed.

I en sådan undersøgelse bør hovedårsagerne til, at afgørelserne ændres af ankemyndighederne, nærmere belyses, herunder i hvilket omfang det f.eks. skyldes, at der er fremkommet nye faktiske oplysninger, eller at ankemyndighederne har anlagt en anden retlig vurdering, herunder bevisbedømmelse, end den underordnede myndighed.

På baggrund af en sådan undersøgelse må det nærmere overvejes, hvorledes det kan sikres, at afgørelserne bliver rigtige fra først af. Det må alt afhængig af undersøgelsens resultat formentlig bl.a. overvejes, om skatteyderne i videre omfang, end det allerede sker i dag, generelt bør vejledes om, hvilke oplysninger der er af betydning

for skattemyndighederne, herunder om skatteyderne i videre omfang end i dag skal have vejledning i forbindelse med, at ligningsmyndighederne giver dem adgang til at udtale sig om en påtænkt forhøjelse.

Viser det sig, at en del afgørelser ændres som følge af, at de overordnede myndigheder anlægger en anden retlig bedømmelse, herunder bevisbedømmelse, må det efter udvalgets opfattelse føre til overvejelser af, om regelgrundlaget på de pågældende områder kan forenkles, og om instruktionen til myndighederne og de enkelte medarbejdere kan forbedres.

Under alle omstændigheder træffes der på administrativt plan et meget stort antal afgørelser, hvor der foreligger en vis fortolkningstvivl. Skattemyndighedernes arbejde med disse sager er af stor vigtighed, og udvalget finder, at det kan være hensigtsmæssigt at gøre en indsats for at styrke den lovfortolkende sagkundskab inden for skatteadministrationen, ikke mindst på baggrund af, at skattelovgivningen efterhånden er blevet kompliceret på flere områder.

Udvalget har specielt fået til opgave at overveje, i hvilke led af skatteadministrationen en styrkelse af det juridiske og lovfortolkende element mest hensigtsmæssigt kan placeres.

Hvis man forestiller sig en sådan styrkelse opnået ved en forøgelse af og en ændret anvendelse af personaleressourcerne, er der grund til at pege på, at der på skatteområdet som på andre administrative områder må være grænser for, hvilke ressourcer der med rimelighed kan indsættes på det juridiske og lovfortolkende område med henblik på at sikre, at den enkelte borger ansættes helt korrekt. Det må erindres, at det også indgår som et element i retssikkerheden på skatteområdet, at der skabes en rimelig grad af sikkerhed for, at hver enkelt skatteyder kommer til at bære sin part af skattebyrden. Det drejer sig her både om ligningens og opkrævningens effektivitet. Det må antages at have stor betydning for den enkelte skatteyder, at han kan gå ud fra, at der bliver gjort en tilstrækkelig indsats på disse områder.

Inden for de givne økonomiske rammer må der derfor ved ressourceanvendelsen foretages en passende afbalancering mellem på den ene side den ønskede grad af omhu ved den konkrete bedømmelse af enkeltsager og på den anden side forvaltningens behov for at styre arbejdsindsatsen derhen, hvor den giver de bedste muligheder for at forhindre skatte-unddragelser.

Det er i skattedepartementet, lovforslag udarbejdes, og det er derfra de første fortolkningsbidrag til nye love gives i form af cirkulærer og vejledninger. Endvidere er det i skattedepartementet, man tager stilling til søgsmål i skattesager. Det må være nærliggende at undersøge mulighederne for en styrkelse på disse områder i skattedepartementet. Landsskatteretten træffer den endelige administrative afgørelse i klagesager. I statsskattedirektoratet udarbejdes generelle vejledninger om en række mere eller mindre specielle ligningsproblemer, og der gives svar på forespørgsler om den rette forståelse af reglerne i konkrete tilfælde. Arbejdsopgaverne i landsskatteretten og statsskattedirektoratet er således også af væsentlig betydning for retsbeskyttelsen på skatteområdet, og det må være naturligt, at det også overvejes at styrke disse instanser.

For så vidt angår skattedepartementet har udvalget fundet det nærliggende at overveje, om man kan styrke den virksomhed, som ministeriet for skatter og afgifter, skattedepartementet, som procespart udøver i forbindelse med retssager.

Udvalget anser det for sandsynligt, at en styrkelse af behandlingen af disse sager kan bibringes departementet ved oprettelse af en konsulentfunktion. Det må herved lægges til grund, at skattedepartementet på grund af ressourceknaphed ikke i alle tilfælde har haft mulighed for på et tilstrækkelig tidligt tidspunkt at foretage en tilbundsgående analyse af sagerne. Det er derfor i overvejende grad overladt til kammeradvokaturen at varetage statens interesser i de pågældende sager. En konsulent med tilknyttede medarbejdere kunne samarbejde med statsskattedirektoratet

og kammeradvokaten om gennemførelse af retssagerne. I forbindelse hermed vil det være hensigtsmæssigt, at konsulenten tillige får til opgave at gennemgå afsagte domme og undersøge, om der i disse er grundlag for videre foranstaltninger til betryggelse af retssikkerheden, herunder ændret lovgivning.

I forbindelse med det forslag til oprettelsen af et skattelovråd, som er behandlet i det følgende, anser udvalget det tillige for nærliggende, at konsulenten får en nær kontakt til et sådant råd eventuelt således, at konsulenten bliver medlem af rådet og leder af dets sekretariat-
En væsentlig del af konsulentens funktion kunne være at deltage i det lovforberedende arbejde samt ved gennemførelsen af vedtagne love. Det kunne endelig være en opgave for konsulenten at følge udviklingen i behandlingstiden for klagesager med henblik på at **søge** udviklet forretningsgange m.v., der sikrer, at skatteyderne så tidligt som muligt opnår en afklaring af den skattemæssige stilling.

For så vidt angår landsskatteretten må udvalget nære betænkelighed ved den nedskæring af antallet af retsformænd i landsskatteretten fra 5 til 3, som der er truffet beslutning om, idet der herved sker en svækkelse af den juridiske sagkundskab i voteringsleddet i landsskatteretten. Man finder tillige, at en udvidelse af det antal medlemmer af landsskatteretten, der skal opfylde betingelserne for at blive landsdommer, vil være hensigtsmæssig under hensyn **til,** at sagerne i stigende omfang kræver juridisk indsigt. Som nævnt i kapitel 4 fik et lovforslag herom, stillet af ministeren for skatter og afgifter, ikke tilslutning i folketinget. Forslaget byggede på den redegørelse, som i januar 1981 var afgivet af det såkaldte dissens-udvalg, og nærværende udvalg kan således tilslutte sig dissens-udvalgets argumenter for det hensigtsmæssige i at ændre landsskatterettens sammensætning.

Udvalget finder yderligere anledning til at pege på muligheden af en videre udbygning af efteruddannelsen af personalet med særligt henblik på at opøve evnen til at vurdere juridiske fortolkningers holdbarhed. På sådanne kurser kunne man bl.a. foretage en nøje gennemgang af et større antal afsagte domme og disses præmisser. Et væsentligt formål skulle være at give deltagerne indsigt i domstolenes arbejdsmetoder, herunder vurdering af bevisligheder og argumenter. En videreuddannelse skulle i første række omfatte medarbejderne i skattedepartementet, statsskattedirektoratet, herunder amtsskatteinspektoraterne, og landsskatteretten, men det ville være hensigtsmæssigt, om uddannelsen også i et vist omfang kunne tilbydes medarbejderne ved de lokale skatteforvaltninger.

Som anført ovenfor må det anses for at være af stor betydning, at den juridisk rigtige afgørelse træffes på et så tidligt stadium som muligt. Det underbygger det hensigtsmæssige i at have et bredt sigte meden efteruddannelse.

Administrationsdepartementets repræsentant (Gjesingfelt) finder ikke, at retssikkerheden på indkomst- og formuebeskatningens område vil kunne øges mærkbart gennem en styrkelse af det juridiske og lovfortolkende element i skatteforvaltningen. Der henvises herved bl.a. til, at højesteret i halvdelen af de 36 højesteretsdomme har ændret landsrettens afgørelse, og til, at der i mere end halvdelen af disse sager er afgivet dissens ved enten landsretten eller højesteret. Der er endvidere ikke grundlag for at antage, at en større del af de administrative omgørelser skyldes fortolkningsproblemer i sagsbehandlingens første instanser. Administrationsdepartementets repræsentant kan derfor ikke anbefale tilgang af yderligere juridisk personale til skatteforvaltningen med henblik på lovfortolkende opgaver eller iværksættelse af intensiveret efteruddannelse i lovfortolkning.

En styrkelse af skattedepartementets retssagsbehandling kan efter dette medlems opfattelse næppe heller føre til øget retssikkerhed. Dels er der tale om et meget begrænset

antal retssager, og dels finder procesvurderingen først sted, når de administrative klagemuligheder er udtømte.

I tilknytning til den foreslåede undersøgelse af, i hvilket omfang omgørelserne ved klageinstanserne beror på nye faktiske oplysninger eller en ændret fortolkning, finder administrationsdepartementets repræsentant, at der snarest bør etableres en systematisk bearbejdelse af statistiske oplysninger om antallet og udfaldet af klagesagerne ved de forskellige instanser.

I det følgende beskæftiger udvalget sig med en række emner, der ikke er peget på i kommissoriet, men som efter udvalgets opfattelse også i høj grad kan bidrage til at styrke retsbeskyttelsen på skatteområdet.

Skattelovråd.

I forbindelse med udvalgets redegørelse vedrørende behovet for en styrkelse af det lovfortolkende element i skatteadministrationen har man fundet det rimeligt at overveje, om etableringen af et permanent skattelovråd vil kunne bidrage til en forbedring af retssikkerheden inden for skatteområdet.

Tanken om oprettelse af et skattelovråd er bl.a. blevet fremsat af Advokatrådet og Foreningen af statsautoriserede Revisorer i en henvendelse af september 1979 til ministeren for skatter og afgifter. Endvidere fremsatte det konservative folkeparti den 28. november 1979 følgende forslag til folketingsbeslutning om oprettelse af et skattelovråd :

"Folketinget opfordrer regeringen til at nedsætte et bredt sammensat, permanent skattelovråd. Skattelovrådet skal have til opgave at udarbejde forslag til en koordinering, forenkling og modernisering af den bestående skattelovgivning. Tillige skal skattelovrådet tage initiativer til ønskelige ændringer i øvrigt i skattelovgivningen."

Til beslutningsforslaget var knyttet følgende bemærkninger:

"Det konservative folkeparti anser det for et alvorligt samfundsproblem, at skattelovgivningen i Danmark er utidssvarende og ufyldestgørende. De grundlæggende love og skatteprincipper er blevet til i århundredets begyndelse under helt andre samfundsmæssige forudsætninger.

Der har i de senere år foreligget helt urimeligt mange tvivlsspørgsmål og en deraf følgende alt for stor retsusikkerhed på skatteområdet. Usikkerheden har medført, at administrative afgørelser i meget vidt omfang påklages. Endvidere er der i de senere år afsagt en række principielle højesteretsdomme, der underkender en mangeårig administrativ praksis. Ofte hengår adskillige år, før der foreligger en klar og definitiv fortolkning af skattebestemmelser. Denne tilstand er ganske uacceptabel og utilfredsstillende både for borgerne, erhvervslivet og i virkeligheden også for skatteadministrationen.

Et skattelovråd bør som medlemmer blandt andre have repræsentanter for revisorer og advokater, der besidder stærk sagkundskab på skatteområdet.

Vort forslag til folketingsbeslutning er ganske på linie med indholdet af den henvendelse, Foreningen af statsautoriserede Revisorer og Advokatrådet i september 1979 rettede til den daværende minister for skatter og afgifter".

Beslutningsforslaget, der blev genfremsat den 14. oktober 198o, vandt ikke tilslutning i folketinget.

Der henvises for så vidt angår beslutningsforslaget B 8 af 28. november 1979 til Folketingstidende 1979-8o (2. Samling), forhandlingerne sp. 1o67 og 4343, tillæg A sp. 4915.

Med henblik på belysning af spørgsmålet om anvendelsen af et sådant permanent sagkyndigt råd (skattelovråd) er der fra justitsministeriet indhentet oplysning om henholdsvis straffelovrådets og retsplejerådets kommissorier og sammensætningen.

Straffelovrådets kommissorium:

Rådet er nedsat ved justitsministeriets skrivelse af 3. oktober 196o og afløste straffelovskommissionen. Det påhviler rådet:

1) efter justitsministeriets anmodning at afgive indstilling om strafferetlige lovgivningsspørgsmål og principielle spørgsmål vedrørende fastsættelsen af administrative bestemmelser af strafferetlig karakter og den praktiske gennemførelse af kriminalpolitiske foranstaltninger og

2) efter justitsministeriets nærmere bestemmelse at medvirke i det internationale strafferetlige samarbejde, herunder navnlig det nordiske strafferetlige lovsamarbejde.

Rådet, der for tiden har 6 medlemmer, er sammensat af videnskabsmænd, advokater, dommere og embedsmænd, der er udpeget til hvervet af justitsministeren i kraft af deres ekspertise og personlige erfaring.

Retsplejerådets kommissorium:

Retsplejerådet er nedsat af justitsministeriet i 1961. Rådet har til opgave:

1) efter justitsministeriets anmodning at afgive indstilling om ændringer i retsplejeloven med henblik på en reform af denne lovgivning og

2) at virke som rådgivende organ for justitsministeriet med hensyn til retsplejebestemmelser i særlovgivningen og i internationale overenskomster samt vedrørende principielle spørgsmål om fastsættelsen af administrative bestemmelser af retsplejemæssig betydning.

Rådet er sammensat ud fra lignende principper som straffelovrådet.

Udvalgets overvejelser.

Udvalget har som udgangspunkt søgt at foretage en vurdering af, om skatteområdet på tilsvarende måde som straffelov-området og retsplejeområdet er af en sådan beskaffenhed, at det med rimelighed kan forventes, at et skattelovråd arbejdsmæssigt vil være i stand til at dække hele skatte-området. Udvalget har i den anledning ment at kunne konstatere, at skatteområdet på flere afgørende punkter både omfangsmæssigt og på anden måde adskiller sig i væsentlig grad fra straffelovområdet og retsplejeområdet.

a. Med hensyn til områdets omfang er der således grund til at fremhæve, at skattelovgivningen ikke mindst gennem de sidste lo - 15 år er undergået så hyppige og væsentlige ændringer, at det helt adskiller sig fra den mere stabile retsplejelovgivning og straffelovgivning. Man må således regne med, at der også efter oprettelse af et skattelovråd vil være en hel del opgaver, som det vil være mest hensigtsmæssigt at overlade til særligt nedsatte udvalg.

b. Gennem de seneste år har der været mange eksempler på, at skattelovsændringer er blevet gennemført særdeles hurtigt i forbindelse med bl.a. politiske forlig. Det lovforberedende arbejde foregår i disse situationer i stor hast i skattedepartementet, og det vil af tidsmæssige årsager næppe være muligt at forelægge lovforslag eller problemstillinger, der opstår i forbindelse med lovforberedelsen, for et eventuelt skattelovråd.

c . Endvidere er der det væsentlige særkende ved skatteområdet i forhold til retspleje- og straffelovområdet, at skattereglerne i et større og større omfang bestemmes af konjunkturpolitiske, økonomiske og indkomstpolitiske overvejelser, der jævnligt vil gå på tværs af ønsker om lettere forståelige og bedre sammenhængende skatteregler.

De under a. til c. nævnte særlige forhold inden for skatteområdet viser, at det ikke uden videre kan påregnes, at et skattelovråd vil have mulighed for at opnå tilsvarende gode resultater, som straffelovrådet og retsplejerådet har haft i deres arbejde.

Inden for skatteområdet har der navnlig i de seneste år vist sig et stort behov for koordinering, forenkling og modernisering af en bestående lovgivning, og der er grund til at antage, at et sådant permanent råd bedre vil være i stand til at koordinere reformarbejdet og anskue de forskellige problemstillinger i en bredere sammenhæng end særligt nedsatte udvalg med specielle opgaver. Det må endvidere antages, at et sådant skattelovråd vil kunne bidrage til, at opgaver af den nævnte art får en mere fremtrædende plads, forudsat at rådet sikres de fornødne ressourcer , idet bl.a. ressourcemæssige problemer i dag gør det vanskeligt for de centrale skatteorganer at give sådanne vigtige opgaver den ønskelige prioritering.

I den forbindelse kan man endvidere fremhæve, at der frembyder sig flere fordele også af praktisk art ved, at et permanent skattelovråd etableres. Det er sandsynligt, at en hel del problemstillinger inden for skatteområdet vil kunne bearbejdes hurtigt i et skattelovråd i stedet for at blive overladt til behandling i et særligt nedsat sagkyndigt udvalg. Erfaringsmæssigt tager konstitutionen af de specielt sagkyndige udvalg nogen tid, og arbejdsformen i det specielle udvalg skal først indarbejdes.

Alt i alt finder udvalget at kunne gå ind for, at der etableres et permanent sagkyndigt udvalg på skatteområdet med de opgaver og den sammensætning, der er skitseret i det følgende.

Hvis et sådant organ (skattelovråd) på en konstruktiv måde skal kunne bidrage til forbedringer m.v. inden for skatteområdet, bør dets arbejdsopgaver formuleres på en sådan måde, at rådet friholdes fra mere politisk prægede overvejelser. Det må antages, at rådet bedst vil kunne opnå og bevare den fornødne autoritet, hvis det alene beskæftiger sig med problemløsninger inden for det skattetekniske område i bred forstand, herunder også forvaltningsretlige og retssikkerhedsmæssige problemstillinger. Ordningen bør, ligesom det gælder for retsplejerådet og straffelovrådet indrettes således, at rådet sammensættes af og får sine opgaver fra ministeren. Det forhindrer imidlertid ikke, at rådet mere formelt overfor ministeren for skatter og afgifter kan foreslå, at bestemte emner tages op til behandling i rådet.

Udvalget finder, at de foran skitserede opgaver taler for, at rådet får en forholdsvis snæver sammensætning. Medlemmerne af rådet bør udpeges ud fra den enkeltes skattemæssige ekspertise samt øvrige personlige egenskaber, således at det ikke bliver forskellige interessegrupper, der får repræsentation i rådet.

Det må derfor anses for hensigtsmæssigt, at udvalgets medlemmer udpeges blandt videnskabsmænd på skatteområdet, andre eksperter udefra samt embedsmænd. Der bør være faktisk og økonomisk mulighed for, at udvalget efter eget behov kan trække eksperthjælp udefra, det være sig fra skatteadministrationen eller anden side. Der må sikres udvalget den fornødne sekretariatsbistand. Det vil antagelig være hensigtsmæssigt at henlægge sekretariatsopgaven til ministeriet for skatter og afgifter.

Administrationsdepartementets repræsentant (Gjesingfelt) finder anledning til at præcisere, at det foreslåede permanente, sagkyndige udvalgs muligheder for at bidrage til en forbedring af retssikkerheden, forudsætter, at udvalgets overvejelser finder sted på grundlag af en systematisk tilrettelagt overvågning af skatteforvaltningens praksis fra de centrale skattemyndigheders side, og at udvalgets forslag kommer til at indgå i et løbende, opfølgende arbejde i skattedepartementet, herunder udarbejdelse af forslag til forenkling og modernisering af skattelovgivningen, således

som det tidligere er foreslået bl.a. i Philip-udvalgets betænkning (nr. 828/1977).

Bindende forhåndsbesked.

Udvalget har drøftet, om retssikkerheden inden for skatteområdet vil kunne styrkes ved at indføre en ordning, hvorefter skatteborgerne i visse typer af sager kan få en "bindende forhåndsbesked" fra skattemyndighederne. Reglerne i det danske skattesystem er efterhånden blevet så komplicerede og uoverskuelige, at det i en del situationer kan volde vanskeligheder at nå frem til entydige fortolkninger. Der har derfor vist sig et stadig stigende behov for at spørge skattemyndighederne til råds, inden mere omfattende dispositioner foretages.

For at vurdere behovet for regler om bindende forhåndsbesked beskrives i det følgende de muligheder, skatteborgerne efter de gældende regler har for at få forhåndsvejledning vedrørende konkrete skatteretlige spørgsmål.

Sådanne forespørgsler besvares af de kommunale skattemyndigheder, amtsskatteinspektoraterne og statsskattedirektoratet. Arbejdet hermed har været stigende i de senere år og har efterhånden fået et betydeligt omfang.

I hvert af årene 1979 og 198o indkom der således til statsskattedirektoratet omkring 6.000 skriftlige forespørgsler og ca. 25.ooo telefoniske. Ca. halvdelen af de skriftlige forespørgsler blev indsendt af skattemyndigheder, advokater og revisorer.

I statsskattedirektoratet er for tiden ca. 4o medarbejdere med akademisk uddannelse i væsentlig grad beskæftiget med denne opgave.

Langt den overvejende del af sagerne afgøres af statsskattedirektoratet, idet alene principielle sager eller sager af stor økonomisk betydning forelægges ligningsrådet. Forespørgsler, der må antages at vedrøre en bestemt skatteyder, besvares som hovedregel kun, såfremt skatteyderens navn og adresse oplyses. Det skyldes bl.a., at det er nødvendigt, at den lokale ligningsmyndighed underrettes om indholdet af udtalelsen.

Generelt formulerede forespørgsler vedrørende forståelsen af offentliggjorte vejledninger og afgørelser samt forståelsen af lovbestemmelser besvares i almindelighed, uden at der er behov for at få kendskab til skatteyderens identitet.

Efter en konkret bedømmelse af forholdene i det enkelte tilfælde forlanges det dog, at forespørgeren har en påviselig skattemæssig interesse i det omhandlede spørgsmål. F.eks. afvises spørgsmål til brug ved opgaveløsning eller udarbejdelse af artikler. Det samme gælder spørgsmål, der har karakter af konsultation i forbindelse med skattetænkning, oftest derved, at alternative muligheder ønskes skattemæssigt belyst, idet man ønsker at finde den skattemæssigt mest fordelagtige løsning i forbindelse med påtænkt disposition.

I amtsskatteinspektoraterne blev der i 198o behandlet ca. 2.600 skriftlige forespørgsler vedrørende skattemæssige forhold. Desuden besvares et betydeligt antal telefoniske forespørgsler. Fra kommunerne foreligger ikke statistiske oplysninger om, i hvilket omfang skatteborgerne og de professionelle rådgivere benytter muligheden for at få forhåndsvejledning, men alt tyder på, at opgaven også her lægger beslag på betydelige ressourcer.

Er der tvivl om en besvarelse, sendes spørgsmålet til afgørelse i statsskattedirektoratet, eller man indhenter vejledning dér.

Den forespørgselsordning, der således gennem årene er oparbejdet, synes i vidt omfang at opfylde et behov hos skatteyderne på dette område. Selvom den vejledning, der gives efter den gældende ordning, ikke formelt er bindende, vil en forhåndsudtalelse fra statsskattedirektoratet kun rent undtagelsesvis blive tilsidesat ved ligningen, hvis forudsætningerne er uændrede.

Alligevel kan man ikke se bort fra, at der kan være en del tilfælde, hvor den økonomiske disposition, der ønskes skattemæssig vejledning om, er af så vidtrækkende betydning, at det kan være helt afgørende for skatteyderen, at den forhåndsbesked han får, ikke kan tilsidesættes af nogen administrativ

myndighed. Udvalget finder derfor, at der er gode grunde til at søge indført en ordning med egentlig bindende forhåndsbesked.

En lignende ordning findes i forvejen i reglerne om beskatningen ved dødsfald, hvor der kan kræves bindende forhåndsbesked, f.eks. om et aktiv anses for anskaffet i spekulationshensigt eller som led i næring.

Det er samtidig udvalgets opfattelse, at den beskrevne gældende ordning opfylder et væsentligt behov for hurtig og formløs vejledning og derfor bør opretholdes, uanset om der indføres en særlig mulighed for at få forhåndsbesked, der har egentlig bindende karakter.

Til brug for udvalgets overvejelser om en ordning med bindende forhåndsbesked har man indhentet oplysninger om den i Sverige gældende ordning. Der henvises til bilag 3, der indeholder en beskrivelse af det svenske system. Man har endvidere fået oplyst, at det i Norge overvejes, om der bør indføres en ordning med bindende forhåndsbesked, men at overvejelserne endnu er på et forberedende stadium, jfr. i øvrigt bilag 4.

Udvalget har overvejet, hvorledes en ordning med bindende forhåndsbesked mest hensigtsmæssigt kan indpasses i det danske skattesystem, og hvorledes ordningen i øvrigt bør udformes.

Virkningen af en bindende forhåndsbesked må være, at den skal lægges til grund, når det konkrete tilfælde, der er givet besked om, skal bedømmes ved ligningen og således være bindende for de lignende myndigheder. Derimod bør det stå frit for skatteyderen, om han vil selvangive i overensstemmelse med den modtagne forhåndsbesked. I modsat fald skal ligningsmyndighederne tilsidesætte selvangivelsen, og der er så mulighed for at klage derover. I sådanne tilfælde vil det være nærliggende, at klagen straks kan rettes til landsskatteretten. En klage til ligningskommission eller skatteråd vil jo i disse tilfælde være formålsløs, da disse myndigheder er

bundet af den givne forhåndsbesked. Forhåndsbeskeden vil altid være afgivet på grundlag af den aktuelle retstilstand, og skattemyndighedernes binding må derfor forudsætte, at de til grund for besvarelsen liggende lovregler ikke ændres, før dispositionen foretages. Den bindende virkning for skattemyndighederne bør ikke opretholdes, hvor der er betydningsfulde afvigelser mellem det af forespørgeren beskrevne tilfælde og den disposition, der faktisk foretages af skatteyderen.

Det vil antagelig stemme bedst med hele ordningens karakter, at den kun anvendes, hvor forespørgslen angår en påtænkt disposition.

Efter udvalgets opfattelse bør der ligesom under den svenske ordning være adgang til at afvise spørgsmål, hvor der ikke findes at være tilstrækkelig skattemæssig interesse i at få bindende forhåndsbesvarelse. Ved udformningen af ordningen må der således gives mulighed for, at både spørgsmål af mere hypotetisk art og spørgsmål, hvis afklaring har mindre økonomisk betydning, kan afvises.

Ligeledes bør der være mulighed for at afvise at besvare spørgsmål, der ikke - efter at anmodning herom er fremsat over for forespørgeren - udformes så præcist, at der kan gives en entydig besvarelse.

For at opnå en ensartet praksis må det anses for mest hensigtsmæssigt, at ordningen administreres centralt i statsskattedirektoratet og ligningsrådet, hvor man, som det fremgår af beskrivelsen foran har en betydelig erfaring og kapacitet på området. Det vil nok være rigtigst, at forespørgsler af principiel karakter eller meget betydelig økonomisk rækkevidde forelægges ligningsrådet.

Hvis skatteyderen foretager den disposition, det drejer sig om, men ikke retter sig efter det modtagne svar, når han indgiver selvangivelse, vil han som foran omtalt have mulighed for at klage over afgørelsen. Det bringer imidlertid skcitteyderen i en usikker situation, og der bør derfor være adgang til at indbringe besvarelsen for landsskatteretten.

Hvor den fornødne retlige interesse er til stede, bør landsskatterettens afgørelse formentlig kunne indbringes for domstolene. Domstolsbehandling af disse sager må imidlertid efter omstændighederne antages at blive sjældent forekommende, fordi der til skatteborgernes ønske om at få en bindende forhåndsbesked om en påtænkt disposition ofte vil være knyttet den forudsætning, at afklaringen af spørgsmålet foreligger forholdsvis hurtigt.

Uanset om der tilføres statsskattedirektoratet og landsskatteretten de fornødne ressourcer, vil der medgå nogen tid til besvarelsen af en forespørgsel. Det må derfor antages, at der i praksis kun vil være interesse i at benytte ordningen, når forespørgslen vedrører omfattende økonomiske dispositioner.

Den foran givne beskrivelse af ordningen har en skitsemæssig karakter. Det har under udvalgets behandling af ordningen stået klart, at der, såfremt ordningen ønskes indført, vil være behov for en grundigere gennemgang, herunder behandling af de administrative aspekter m.v. Dette arbejdes karakter og omfang tilsiger efter udvalgets mening, at ordningens nærmere udformning sker i et samarbejde mellem repræsentanter for skatteadministrationen og repræsentanter for advokater og revisorer.

Klagebehandlingstiden.

Skattestyrelseslovens gennemførelse har efterhånden medført en væsentlig nedgang i antallet af klager såvel til skatteråd som til landsskatteretten med den følge, at der er sket en nedsættelse af ekspeditionstiden for klagerne i de to instanser.

Med hensyn til antallet af klager til skatterådene har der været tale om en nedgang i forhold til tiden før skattestyrelsesloven fra 35 - 4o.ooo til ca. 14.ooo årligt.

For så vidt angår landsskatteretten fremgår nedgangen i klageantallet af følgende oversigt.

Indgåede sager	I alt	Heraf efter de nye regler i skattestyrelsesloven
1977	9.132	
1978	8.739	
1979	11.9o7	l.78o
1980	4.865	3.427
1981	4.472	4.3o6

Der foreligger ikke dyberegående undersøgelser over ekspeditionstiden for klagesagerne. Man kan dog ud fra forholdet mellem sagsbeholdninger og antallet af afsluttede sager foretage en - meget skønsmæssig - beregning af den gennemsnitlige ekspeditionstid. Denne udgør for skatterådsklagernes vedkommende efter skattestyrelseslovens gennemførelse knapt 1/2 år og for klager til landsskatteretten 8-lo måneder. For sidstnævnte gruppes vedkommende har der været tale om et meget væsentligt fald i ekspeditionstiden.

Det må imidlertid tages i betragtning, at den anførte positive udvikling med hensyn til klageantal og ekspeditionstid i de to instanser, som formentlig væsentligste årsag har indførelsen af andenbehandlingen ved ligningskommissionerne, d.v.s. indførelsen af endnu en klageinstans i skattesystemet. Den tid, der medgår ved ligningskommissionens klagebehandling, må derfor også tages i betragtning ved en sammenligning med situationen før skattestyrelsesloven.

Selv om der alt i alt er sket en relativ forbedring i forhold til tidligere, kan indførelsen af ordningen med tre klageinstanser føre til, at det tager temmelig lang tid, når sagen ønskes ført gennem alle tre instanser.

Det må herved endvidere tages i betragtning, at de nævnte tal for ekspeditonstiden for klager til skatteråd og landsskatteretten er gennemsnit, der dækker over store afvigelser, og at der derfor vil være sager, der er betydeligt længere under behandling i de to instanser.

Der kunne således nok være anledning til at overveje, hvorledes behandlingstiden yderligere kan nedbringes. Særligt for sager af principiel art vil det kunne være af betydning

at få klarlagt den endelige administrative fortolkning så hurtigt som muligt med henblik på at give skatteyderen eller skattemyndighederne mulighed for at indbringe spørgsmålet for domstolene til endelig afgørelse. Der tænkes her navnlig på sager, hvor der i forbindelse med ny lovgivning kan være tvivl om lovens rækkevidde eller fortolkning, sager der kan indebære en praksisændring og sager, hvori der kan være tvivl om praktiseringen af anvisninger eller cirkulærer fra ligningsrådet eller statsskattedirektoratet.

Under hensyn hertil kunne det overvejes, om der ikke, som foreslået i betænkning nr. 828/1977 (Philip-udvalgets rapport), kunne indføres en adgang til for skatterådene at henvise sager til landsskatterettens afgørelse under hensyn til sagernes principielle betydning eller særlige karakter.

Anvendelsen af en sådan henvisningsadgang kunne eventuelt betinges af et samtykke fra skatteyderen.

En forbedring kan inden for de givne rammer opnås, ved at klagebehandlingen tilrettelægges med øje for, at de principielle sager fremskyndes mest muligt. Der tænkes herved specielt på sager, hvis afgørelse har betydning for et større antal skatteydere med samme problemstilling. En udtagelse af klagesager af denne art til forlods behandling i landsskatteretten må naturligt forudsætte anmodning herom fra statsskattedirektoratet.

På tilsvarende måde kan en ordning med udtagelse af klagesager til forlods behandling i skatterådene gennemføres som led i statsskattedirektoratets tilsyn med skatteligningen.

Opsættende virkning af klage over en skatteansættelse (henstand).

Det er blevet kritiseret, at en skatteyder, der klager over en forhøjelse af den selvangivne indkomst, skal betale den pålignede skat til sædvanlige forfaldstider. Det har således været foreslået, at klage over indkomstansættelsen automatisk skal medføre henstand med betalingen af den skat, der vedrører den påklagede forhøjelse.

I udvalget har man i anledning af den fremførte kritik gennemgået lovreglerne og praksis omkring henstand med skattebetalingen i sager, hvor klage over en skatteansættelse er indgivet til en rekursmyndighed, herunder domstolene. Udvalget har herved tilsluttet sig den opfattelse, at henstand med skattebetalingen i disse situationer, udfra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel, vil kunne afbøde uheldige virkninger ved lang klagebehandlingstid.

Gældende ret om en klages suspensive virkning inden for for forvaltningsretten i almindelighed.

I gældende dansk ret findes ingen generel lovbestemmelse med opsættende virkning af klager i den administrative rekurs, og i særlovgivningen findes kun relativt få regler.

Den almindelige ulovbestemte regel er imidlertid, at klage ikke har opsættende virkning, medmindre fuldbyrdelsen af den påklagede afgørelse vil medføre skade eller tab, som ikke eller kun vanskeligt kan genoprettes, Poul Andersen: Dansk forvaltningsret, 5. udgave, side 533, og i Ugeskrift for Retsvæsen 1968 B. 152.

Dette udgangspunkt stemmer med reglen i grundlovens § 63, stk. 1, 2. pkt., hvorefter den, der vil rejse spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser, ikke ved at indbringe sagen for domstolene kan unddrage sig foreløbig at efterkomme øvrighedens begæring.

En række lovbestemmelser tager udtrykkeligt stilling til spørgsmålet om en administrativ klages opsættende virkning. En del navnlig nyere love indeholder bestemmelser om, at en klage kan få opsættende virkning. En gruppe af disse love tillægger uden videre klage opsættende virkning. En anden gruppe indeholder en nærmere præcisering af de tilfælde, hvor klagen automatisk giver opsættende virkning. Endelig findes der områder, hvor der udtrykkeligt gives myndighederne - normalt den myndighed, hvortil der klages - adgang til at tillægge en klage opsættende virkning.

Disse bestemmelser er ikke udtømmende. I praksis træffes der formentlig afgørelse om opsættende virkning i væsentlig videre omfang end efter den almindelige ulovbestemte regel og særreglerne. I al fald hvor det drejer sig om bebyrdende forvaltningsakter, vil den udstedende myndighed meget ofte kunne udsætte forvaltningsaktens fuldbyrdelse, indtil klagesagen er afgjort, og dette sker formentlig i relativt vidt omfang.

Lovreglerne om henstand inden for skatteområdet.

I statsskattelovens § 38 er det i andet afsnit fastsat, at "Ingen skatteansat kan ved at klage over skatteansættelsen eller, såfremt der sker udpantning for skatten, ved indsigelse for fogeden unddrage sig fra forpligtelsen til i rette tid at indbetale den alt forfaldne del af skatten, medmindre der forinden foreligger en af en kompetent myndighed truffet afgørelse for, enten at en ændring bør finde sted, eller at ansættelsen er sket med urette eller er ugyldig".

Bestemmelsen findes første gang i § 39 i lov om indkomst- og formueforhold til staten af 15. maj 19o3 og gentages i § 38 i statsskatteloven af 8. juni 1912 og i § 38 i statsskatteloven af lo. april 1922.

Der har gennem årene udviklet sig en praksis, hvorefter der gives henstand i skattesager.

Praksis vedrørende henstand inden for skatteområdet.

Oprindelig blev der i praksis ikke stillet store krav for at indrømme henstand. Imidlertid skete der i begyndelsen af 195o'erne en vis stramning, idet man gik over til at lægge vægt på sagens indhold og klagerens mulighed for at få helt eller delvis medhold ved den højere instans.

Fandt den bevilgende myndighed efter en sådan bedømmelse, at henstand kunne meddeles, gjorde man i vidt omfang denne betinget af, at der blev stillet betryggende sikkerhed, i hvert fald, såfremt henstandsbeløbet oversteg ca. 3.ooo kr. Sikker-

hedsstillelse blev også forlangt, selv om klageren var i besiddelse af en stor formue. Ved påklage af formueansættelser har man ligeledes meddelt henstand omend med større forsigtighed og som regel mod sikkerhedsstillelse.

I modsætning til den beskrevne tidligere praksis foretages der imidlertid efter nuværende praksis ingen vurdering af udfaldet af klagesagen, men der tages udelukkende hensyn til skatteyderens økonomi, idet der skal foreligge en "vis økonomisk trang", for at der kan meddeles henstand. Ved vurderingen heraf tages der udstrakt hensyn til den pågældendes likviditet, således at man ikke påfører skatteyderen store økonomiske tab ved realisation af formueværdier, hvor formålet kan tilgodeses gennem en sikkerhedsstillelse, fortrinsvis i form af bankgaranti.

Anmodning om henstand skal af skatteyderen rettes til det lokale amtsskatteinspektorat, hvis afgørelse kan påklages til statsskattedirektoratet og som sidste instans skattedepartementet. Afgørelsen henhører således ikke under de organer, der behandler klagen over skatteansættelsen.

I tilfælde, hvor den henstandsbevilgende myndighed - typisk amtsskatteinspektoratet - enten ikke har fundet grundlag for at bevilge henstand, eller skatteyderen ikke har kunnet stille betryggende sikkerhed i forbindelse med en bevilget henstand, iværksættes inddrivelse af beløbet, hvis det ikke betales til forfaldstid, jfr. lov nr. 278 af 26. maj 1975 om fremgangsmåden ved inddrivelse af skatter og afgifter m.v., og statsskattedirektoratets cirkulære af 15. marts 1978. Der er ikke hjemmel for den kommunale pantefoged til ved inddrivelsen at tage hensyn til, at der er indgivet klage over den ansættelse, som har givet anledning til inddrivelsen. Imidlertid er det ikke ualmindeligt, at inddrivelsesmyndigheden ved bedømmelsen af, hvilke skridt der skal tages i anvendelse, tager noget hensyn til den omstændighed, at der verserer en klagesag. I disse situationer vil inddrivelsesmyndigheden efter de uformelle oplysninger, der foreligger for udvalget, lægge en vis vægt på indholdet af den foreliggende klage.

Statistiske oplysninger om bevilget henstand.

På grundlag af oplysninger indhentet fra 3 af de i alt 25 amtsskatteinspektorater kan det skønnes, at der årligt behandles knapt 2.000 ansøgninger om henstand i forbindelse med klage. Der bevilges henstand efter de gældende regler i omkring 80 pct. af tilfældene.

Konklusion.

Den gældende henstandspraksis har efter udvalgets opfattelse nogle mindre rimelige konsekvenser.

Som henstandsordningen praktiseres og har været praktiseret i en lang årrække i forbindelse med verserende klagesager er den til hjælp for den klager, der kan påvise en vis økonomisk trang, men dog kan opfylde kravet om at stille den fornødne sikkerhed, medens den klager, der ikke kan opfylde kravet om sikkerhedsstillelse, er forhindret i at udnytte henstandsbevillingen, også i de tilfælde, hvor udfaldet af klagesagen må anses for ret usikkert. Samtidig bringer det inddrivelsesmyndigheden i den meget vanskelige situation at skulle gennemføre tvangsinddrivelse hos sådanne skatteydere, hvis betalingsevne ofte er beskeden, og hvor inddrivelsen derfor kan få meget ugunstige virkninger. Det virker også uheldigt, at kravet om sikkerhedsstillelse i alle tilfælde påfører klageren udgifter til fremskaffelse af bankgaranti eller anden sikkerhed, hvilket kan være en stor økonomisk belastning for den pågældende.

Udvalget kan gå ind for, at en liberalisering af henstandsreglerne i forbindelse med klagesager sker på den måde, at ansøgninger om henstand under en klagesag imødekommes uden betingelser, herunder krav om sikkerhedsstillelse. Det vil være det enkleste at administrere.

Der er næppe grund til at befrygte, at en sådan ordning vil medføre, at et større antal skatteydere klager over skatteansættelsen blot for at få henstand. Efter de gældende regler er henstand betinget af en morarente på 1 pct. pr. måned, og denne rente er ikke fradragsberettiget. Under disse om-

stændigheder vil det normalt ikke være fordelagtigt at opnå kredit ved hjælp af henstand med skatten.

Forældelse og tilbageregulering.

De gældende regler om forældelse af skattekrav og om de tidsmæssige betingelser for skatteyderes adgang til at få nedsat skatteansættelser for tidligere indkomstår går kort ud på følgende:

Forældelse af skattekrav.

Skattekrav forældes efter lov nr. 274 af 22. december 19o8 om forældelse af visse fordringer på 5 år. I et begrænset omfang gælder forældelsesreglerne i Danske Lov 5-14-4 ved siden af 19o8-loven, men den praktiske betydning deraf er lille.

Til disse egentlige forældelsesregler knytter sig en række fristbestemmelser, som har forældelsesvirkning.

Virkningen af forældelsesfristen efter 19o8-loven er, at krav på skatter og afgifter, som ikke inden fem år fra deres opståen måtte være anerkendt af skatteyderen respektive den afgiftspligtige eller gjort gældende af det offentlige, fortabes, jfr. § 2, 2. pkt. 19o8-lovens bestemmelser anses for ufravigelige, således at forhåndsaftaler om, at de ikke skal finde anvendelse, vil være uforbindende.

19o8-loven taler om "statens eller kommunens krav på skatter og afgifter af offentligretlig natur", men det er uomtvistelig, at forældelsesfristen løber, selv om kravet ikke bliver gjort op ved sin opståen. Forældelse kan således også indtræde for skatter m.v., der ikke er pålignede eller beregnede, medmindre myndighederne har befundet sig i utilregnelig uvidenhed om deres krav.

Forældelsesfristen for skattekrav m.v. begynder at løbe fra det øjeblik, da kravet er forfaldent til betaling.

Hvor påligning ikke er sket, antages fristen at løbe fra den dag, der ville have været forfaldsdag, hvis skattekravet var blevet rejst ved ligningen for det pågældende indkomstår.

Efter 19o8-lovens § 2, 2. punktum, afbrydes forældelsesfristen, når "fordringshaveren inden fristens udløb enten

1) erhverver skyldnerens erkendelse af gælden eller

2) foretager retslige skridt mod ham og forfølger disse til erhvervelse af forlig, dom eller anden retsafgørelse".

Reglen i Danske Lov 5-14-4 går ud på, at gældsbreve, som er ældre end 2o år, er døde og magtesløse, medmindre de inden da er anerkendt af skyldneren påny. Bestemmelsen er ikke begrænset til at angå gældsbreve i moderne betydning, men angår alle formuefordringer, altså også krav på skatter og afgifter. Bestemmelsen har navnlig praktisk betydning i tilfælde, hvor den korte 5-årige frist har været langvarigt suspenderet som følge af myndighedernes uvidenhed om kravet eller om den skattepligtiges opholdssted, jfr. 19o8-lovens § 3.

Skattemyndighedernesadgang til at foretage ansættelser, som beror på et skøn, er begrænset efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 15, stk. 3, til 3 år efter udløbet af det år, ansættelsen vedrører.

Fristen tager hensyn til den bevisnød, som må antages at opstå såvel for myndighederne som for skatteyderen, når der er hengået en vis tid, efter at selvangivelsen er indgivet og ligningen gennemført. Til skattestyrelseslovens § 15, stk. 3, føjer sig det såkaldte "skønscirkulære", statsskattedirektoratets cirkulære nr. 17/1979, der begrænser myndighedernes adgang til at foretage en række nærmere beskrevne kategorier af forhøjelser til den del af ligningsperioden, som ligger inden udsendelsen af 1. slutopgørelse. Denne interne forskrift har i praksis samme virkning som en egentlig forældelsesregel.

Tidsmæssige betingelser for skatteyderens adgang til at få nedsat indkomstansættelser for tidligere indkomstår.

Skattestyrelsesloven foreskriver en administrativ instansfølge, som skatteyderen normalt er bundet til, hvis han ønsker sin skatteansættelse efterprøvet. Adgangen til efterprøvelse er begrænset af visse frister.

Fristen for genoptagelse af ligningskommissionens ansættelser er 4 uger fra underretningen til skatteyderen, jfr. skattestyrelseslovens § 4, og fristen for påklage af ansættelsen til skatterådet er den samme, jfr. skattestyrelseslovens § 9, stk. 1.

Klage over skatterådenes, skyldrådenes, amtsligningsrådenes og ligningsrådets ansættelser (vurderinger) skal indbringes for landsskatteretten inden 8 uger, jfr. skattestyrelseslovens § 23. Endelig er fristen for anlæg af retssager efter skattestyrelseslovens § 29 som hovedregel fastsat til 6 måneder efter afsigelse af landsskatterettens kendelse.

Udover de foran beskrevne almindelige rekursregler findes der i skattestyrelseslovens § 3o, stk. 1, en bestemmelse, hvorefter sager om skattespørgsmål, såfremt betingelserne; for at klage til landsskatteretten ikke er til stede, kan indbringes for domstolene inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Når der træffes en afgørelse ved landsskatteretten eller domstolene til gunst for skatteyderen, er der altså mulighed for andre skatteydere for at få en lignende sag indbragt for domstolene, hvis det kan ske inden udløbet af den nævnte frist. Det ville imidlertid være umådelig upraktisk, om alle de skatteydere, som en endelig afgørelse fra landsskatteretten eller domstolene har betydning for, fordi de har fået deres selvangivelse forhøjet på grund af et tilsvarende forhold, skulle tvinges til at anlægge retssag.

I stedet har der udviklet sig den praksis, at man i sådanne tilfælde rent administrativt ændrer ansættelserne 3 år tilbage i overensstemmelse med kendelsens eller dommens resultat.

De pågældende skatteydere må normalt selv rette henvendelse til skattemyndighederne om reguleringen. Hvor langt tilbage, der kan reguleres, afhænger ikke af, hvilket indkomstår den afgørende ændring sker for. Træffes afgørelsen f.eks. i april 198o, kan der ske regulering for indkomstårene 1977, 1978 og 1979.

Efter praksis kan der i visse tilfælde blive tale om regulering mere end 3 år tilbage, f.eks. hvis der ved ligningen er begået fejl, som må anses for erstatningspådragende efter dansk rets almindelige regler. Man er også gået med til at regulere 5 år tilbage i tilfælde, hvor de urigtige ansættelser skyldes svig fra trediemand.

Det er fremført, at det virker stødende på retsopfattelsen, at der består en så stor forskel mellem de frister, der gælder for skattemyndighederne og for skatteyderne.

Som et led i udvalgets bestræbelser på at fremsætte forslag, der kan afbøde uheldige virkninger ved lang klagebehandling, finder udvalget grund til at anbefale, at der snarest tilvejebringes hjemmel til at tillade efterregulering af skatteansættelser til gunst for skatteydere 5 år tilbage.

Udvalget er opmærksom på, at en adgang for skatteydere til at opnå efterregulering længere tilbage end 3 år vil betyde en vis forøgelse af arbejdet i skatteadministrationen.

Udvalgets forslag omfatter ikke en ændring af adgangen til at få foretaget regulering for så vidt angår ansættelser, som beror på et skøn. På dette område har skatteyderne og skattemyndighederne allerede efter de gældende regler samme tidsmæssige adgang til efterregulering.

Udvalget er opmærksom på, at der udover det problem, som der her er peget på, knytter sig en del andre problemer til forældelsesreglerne. Udvalget er bekendt med, at disse spørgsmål vil blive taget op i den under Statsskatteforvaltningens Fællesudvalg nedsatte arbejdsgruppe.

Afsluttende bemærkning.

Afslutningsvis finder udvalget anledning til at fremhæve, at der som tidligere anført er grund til at antage, at følelsen af retsusikkerhed på skatteområdet i første række har forbindelse med, at reglerne på mange områder efterhånden er blevet meget komplicerede. Udvalget finder, at de bedste muligheder for at styrke retssikkerheden på skatteområdet ligger i at søge afsat mere tid og kræfter til en grundig og dybtgående forberedelse af lovforslagene, ligesom det ville være gavnligt, såfremt der kunne afsættes ressourcer alene med henblik på at foretage en forenkling og tydeliggørelse af de nuværende skatteregler.

BILAG

BILAG 1

Retssager afsluttet i 1979 og 1980

1

Salg af nedlagt landbrugsejendom, spekulation.

V.L.-dom af 4/11-1977
7. afd. 3125/1976
H.R.-dom af 7/2 1979
II. 273/1977
Ministeriet medhold.

A købte i 1969 en nedlagt landbrugsejendom, som han solgte i 1972.

Landsskatteretten anså ejendommen for anskaffet i spekulationshensigt.

Spekulationshensigt ikke antaget af Vestre Landsret.

Højesteret gav ministeriet medhold i, at spekulationshensigt måtte antages. (Dissens 3-2).

2

Salg af 2 ubebyggede sommerhusgrunde, spekulation.

Ø.L.-dom af 21/2 1979
8. afd. 361/1977
Ministeriet medhold,

A købte i 197o en ejendom bestående af 1 bebygget sommerhusgrund og 2 ubebyggede grunde. A solgte i 1972 umiddelbart efter 2-årsfristens udløb den ene af de 2 ubebyggede grunde, i 1973 den anden.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Østre Landsret gav ministeriet medhold i, at spekulationshensigt måtte antages.

3

Salg af ubebygget byggegrund, spekulation.

V.L.-dom af 9/4 1979
8. afd. 1464/1978
A medhold.

A købte i 1969 en byggegrund og solgte denne i 1973.

Spekulationshensigt antaget af skatterådet.

Sagen ikke påkendt af landsskatteretten, jfr. landsskatteretslovens § 13 a, stk. 2.

Spekulationshensigt ikke antaget af Vestre Landsret.

4

Salg af parcelhus, spekulation.

V.L.-dom af 16/12 1977
6. afd. 835/1977
H-R.-dom af 10/4 1979
II 305/1977
Ministeriet medhold.

A købte i 1967 en villa og solgte denne i 1971. Landsskatteretten anså villaen anskaffet i spekulationshensigt.

Spekulationshensigt ikke antaget af Vestre Landsret.

Højesteret gav ministeriet medhold i, at villaen måtte antages anskaffet i spekulationshensigt (Dissens 4-1).

5

Salg af erhvervsejendom med bolig, spekulation.

V.L.-dom af 1/5 1979
2. afd. 1976/1977
Ministeriet medhold.

A købte i 1972 en ejendom indeholdende forretningslokale og 1 lejlighed og solgte ejendommen i 1973.

Landsskatteretten anså ejendommen for anskaffet i spekulationshensigt.

Vestre Landsret gav ministeriet medhold i, at spekulationshensigt måtte antages.

6

Salg af parcelhus, næring/spekulation.

V.L.-dom af 9/5 1979
8. afd. 2575/1978

A medhold.

A, der var malermester, købte i 197o et parcelhus, som han solgte i 1973.

Fortjenesten ved salget blev af skatterådet anset for skattepligtig.

Landsskatteretten stadfæstede skatterådets afgørelse under hensyn til A's erhverv som bygningshåndværksmester og til, at han tidligere havde handlet med ejendomme.

A anlagde sag ved Vestre Landsret, idet han gjorde gældende, at ejendommen ikke var erhvervet som led i hans næring eller i spekulationshensigt.

Ministeriet for skatter og afgifter påstod frifindelse under anbringende af, at A hørte til den persongruppe, for hvem næringsreglen i statsskattelovens § 5 a gælder, og endvidere, at det efter omstændighederne ved købet af parcelhuset måtte statueres, at der havde foreligget spekulationshensigt. Ministeriet henviste herved til, at A havde ejet flere ejendomme, og at parcelhuset blev solgt efter få års forløb med en betydelig fortjeneste.

A havde i 1969 etableret sig som selvstændig malermester. Han havde aldrig deltaget i opførelsen af ejendommen med salg for øje eller været involveret i handler om andre ejendomme end en kolonihavegrund og 3 en-familiehuse, som han og familien selv havde beboet. I 1968 købtes det første hus, som solgtes i 197o på grund af familieforøgelse. Samme år købtes det i sagen omhandlede hus. Da det ikke svarede til familiens behov, købte A i 1972 en byggegrund, hvorpå han lod opføre et hus i 1973, der bedre svarede til familiens behov. De flyttede ind i dette hus i 1973 og solgte det i sagen omhandlede hus kort efter.

Vestre Landsret fandt, at A's køb og salg af parcelhuset ikke havde forbindelse med A's næringsvej. Endvidere anså

landsretten ikke huset for anskaffet i spekulationshensigt, idet landsretten fandt, at erhvervelsen af dette og de 2 andre en-familiehuse var sket som naturlige dispositioner til dækning af familiens boligbehov.

7

Salg af ubebygget sommerhusgrund, spekulation.

V.L.-dom af 10/5 1979
8. afd. 3719/1978

Ministeriet medhold.

A købte i 1966 en ubebygget sommerhusgrund, som han solgte igen i 1974.

Landsskatteretten anså sommerhusgrunden for anskaffet i spekulationshensigt.

Vestre Landsret gav ministeriet medhold i, at spekulationshensigt måtte antages.

8

Salg af ubeboet parcelhus spekulation/næring - tabsfradrag.

Ø.L.-dom af 12/5 1979
15. afd. 143/1978

A. medhold.

A, der hensad i uskiftet bo efter sin i 1973 afdøde ægtefælle, solgte i 1974 et parcelhus, der var påbegyndt opført af ægtefællen i 1973 og færdiggjort af A. Salget skete med tab, og A foretog i sin selvangivelse fradrag for tabet.

Skatterådet anerkendte ikke fradraget under henvisning til, at ejendommen måtte antages erhvervet og opført som bolig for familien.

Landsskatteretten stadfæstede skatterådets afgørelse.

A gjorde ved Østre Landsret gældende, at ægtefællen havde erhvervet ejendommen i spekulationshensigt, subsidiært at erhvervelsen var sket som led i ægtefællens næringsudøvelse og endelig, at A selv havde færdigbygget ejendommen i spekulationsøjemed, således at der i det

mindste måtte være fradrag i det omfang, denne investering havde været tabsgivende.

Ministeriet gjorde gældende, at ejendommen måtte antages erhvervet til bolig for familien, at A's ægtefælle ikke havde haft spekulationshensigt ved erhvervelsen, og at ejendommen ikke var af en sådan karakter, at der kunne gælde nogen formodning i så henseende. Endvidere at tabet ikke kunne henføres til ægtefællens næringsudøvelse, og at A ikke selv havde foretaget sig noget, der kunne begrunde anvendelse af spekulationsregler.

I sagen oplystes, at A's ægtefælle, der var cand. pharm., i nogle år drev virksomhed inden for kosmetikbranchen og på et tidspunkt tillige handlede lystbåde. I 1971 tog han næringsbrev som ejendomshandler, men gjorde ikke brug af dette næringsbrev. Ægtefællen havde i 1964 købt en byggegrund med henblik på opførelse af en fabrik. I 1965 købte han naboejendommen hertil, som blev anvendt til bolig for familien, indtil ægtefællen i 1973 overtog halvparten i et Yachtværft og familien flyttede ind i nogle beboelseslokaler på værftet.

Huset solgtes af A i 1975, efter at det havde været udlejet siden 1973. I 1967 og 1968 havde A's ægtefælle købt 2 ubebyggede sommerhusgrunde, som solgtes i henholdsvis 197o og 1972. I 1973 erhvervede ægtefællen den i sagen omhandlede ejendom og sammen med en anden nabogrunden hertil. Denne grund solgtes af A og medejeren i 1976. A blev efter ægtefællens død boende i lejligheden på værftet, indtil hun i 1974 købte hus.

A forklarede om købet af ejendommen i 1973, at dette var sket uden at være drøftet med hende, ligesom byggeriet var påbegyndt, uden at ægtefællen havde rådført sig med hende herom. Det havde været aftalt, at familien skulle bo i lejligheden på værftet et par år, indtil de kunne realisere deres ønske om at købe et bindingsværkshus. Det havde aldrig været på tale at flytte ind i det i sagen omhandlede parcelhus.

Østre Landsret fandt under henvisning til, at det måtte lægges til grund, at ejendommen var erhvervet af A's ægte-

fælle på egen hånd, og at byggeplanerne ikke var drøftet med A, at der på købstidspunktet ikke forelå noget presserende boligproblem for familien samt under henvisning til det oplyste om ægtefællens handel med faste ejendomme og om hans økonomiske aktivitet, at erhvervelsen af ejendommen var sket i spekulationshensigt. Landsretten gav derfor A medhold i, at tabet ved salget af ejendommen kunne fradrages ved indkomstopgørelsen.

9-11

Salg af ejerlejligheder, næring/spekulation.

Ø.L.-dom af 16/5 1979
4. afd. 158/1976
A medhold.

A, der var arkitekt, drev sammen med 2 søskende et interessentselskab I/S B, der i 1965 erhvervede 2 udlejningsejendomme, som i 1969 udstykkedes til ejerlejligheder.

Skatterådet forhøjede A's indkomst for 1971 og 1973, idet skatterådet anså A for almindelig indkomstskattepligtig af hans trediedel af fortjenesten ved salg af ejerlejligheder fra de 2 ejendomme. A's indkomst blev endvidere forhøjet med kursavancen ved afdragsvis indfrielse af nogle af ham i forbindelse med salgene modtagne sælgerpantebreve.

Landsskatteretten stadfæstede skatterådets afgørelse.

I/S B var etableret i 1955-56 med det formål at bevare eventuelt forøge formuen ved anbringelse heraf, hovedsagelig i faste ejendomme, undtagelsesvis i aktier i selskaber, der blandt sine aktiver havde faste ejendomme. I 1955 erhvervede I/S B for midler stillet til rådighed af interessenternes fader,.dels ved arveforskud, dels gennem optagelse af lån 1 et af denne behersket A/S, nogle udlejningsejendomme, hvoraf 4 var i dets besiddelse ved udgangen af 1971, samt i 1965 de 2 i sagen omhandlede ejendomme. I/S B var endvidere interesseressent for 2/lo i et ejendomsinteressentskab. Gennem et senere stiftet I/S af 197o erhvervede interessenterne en større udlejningsejendom. Alle de erhvervede ejendomme blev i 1969 udstykket i ejerlejligheder.

I 1957 blev der udarbejdet et udkast til interessentskabskontrakt for I/S B, der dog først blev underskrevet af de 3 interessenter i 1968. Kontraktens formålsparagraf var i alt væsentligt identisk med udkastet. I slutsedlerne vedrørende de 2 ejendomme var som køber anført faderen eller dennes ordre.

Ved en landsretsdom i 1976 statueredes, at det af interessenternes fader beherskede ejendomsselskab var indkomstskattepligtigt af avance på salg af ejerlejligheder ud fra et spekulationssynspunkt, men det afvistes, at salget var sket som led i selskabets næring.

A anlagde sag ved Østre Landsret med påstand om, at fortjenesten ved salget af ejerlejlighederne i de 2 ejendomme og kursavancen på sælgerpantebrevene ikke ansås for almindelig skattepligtig indkomst.

A forklarede, at når det i 1957 udarbejdede udkast til interessentskabskontrakt ikke blev underskrevet, skyldtes det, at udkastets bestemmelse om administration reelt indebar en umyndiggørelse af interessenterne. Der havde ikke på noget tidspunkt været uenighed om I/S B's formål, der hele tiden havde været at bevare selskabets faste ejendomme for at bibeholde indtægtskilden. Ved indførelse af loven om ejerlejligheder i 1966 tog man ikke straks skridt til at opdele selskabets ejendomme i ejerlejligheder. Da man i 1969 og 197o søgte om tilladelse til opdeling i ejerlejligheder, var det blevet almindeligt at foretage opdeling, hvilket også ville give en bedre likviditet ved salg. Beslutningen om salg blev først truffet, da opdelingerne blev søgt. Oprettelsen af I/S af 197o var sket, for at man kunne erhverve en større ejendom, der allerede var opdelt i ejerlejligheder, og således ikke kunne indgå i I/S B.

A gjorde gældende, at ejendommene var erhvervet i anlægsøjemed, i overensstemmelse med udkastet til interessentskabskontrakten og den senere kontrakt. Endvidere at den senere oprettelse af I/S af 197o, der havde til formål at drive handel med faste ejendomme, ikke kunne medføre nogen afsmitning på I/S B eller dettes interessenter. Endvidere at dommen for så vidt angår det af faderen beherskede ejendomsselskab ikke kunne have betydning for bedømmelsen af interessenternes forhold og da slet ikke tages til indtægt for, at der for deres vedkommende var tale om næringsdrift. Ejendommene udgjorde endvidere ikke en særlig gruppe af selskabets ejendomme, der kunne karakteriseres ved at være erhvervet i "fri" handel og ikke fra familiekredsen. Ejendommene var ej heller erhvervet i spekulationshensigt. A henviste herved bl.a. til, at interessenterne havde besiddet ejendommene i mere end 2 år, at finansieringen af de kontante udbetalinger var sket ved gaver, og at det først ved erhvervelsen blev vedtaget, at loven om ejerlejligheder også skulle omfatte den ældre boligmasse. Med hensyn til kursavancen på pantebrevene gjorde A gældende, at disse, som hidrørende fra anlægsaktiver, ikke kunne beskattes,

Ministeriet gjorde navnlig gældende, at de 3 interesseriter med oprettelsen af I/S af 197o i hvert fald i 1971 var næringsdrivende, hvilket skabte en formodning om, at alle salg, de foretog, var led i deres næringsvirksomhed, også salget af de 2 ejendomme, selv om disse var erhvervet, før næringsformålet var tilkendegivet så åbent som i 197o. De 2 ejendomme adskilte sig klart fra selskabets øvrige ejendomme ved ikke

at være erhvervet inden for familiekredsen. Ejendommene var endvidere erhvervet tæt hen imod ejeriejlighedslovens ikrafttræden, hvor muligheden for opdeling også af den eksisterende boligmasse måtte have spillet ind ved købet. Endelig henvistes til, at alle interessenternes ejendomme administreredes af faderens ejendomsadministration.

Ministeriet gjorde endvidere gældende, at det anførte talte med endnu større vægt til støtte for spekulationssynspunktet, hvortil kom, at udstykning af udlejningsejendomme måtte sidestilles med udstykning af jord. Med hensyn til kursavancen på pantebrevene anførte ministeriet, at disse var erhvervet i 1971 og senere, altså på et tidspunkt, hvor interessenterne var næringsdrivende gennem I/S af 197o, og at der ikke var grundlag for at foretage en opdeling mellem pantebreve, erhvervet som følge af erkendt næringsdrift ved fast ejendom eller som følge af salg af ejendomme, der oprindelig var erhvervet i spekulationsøjemed.

Østre Landsret fandt, at det efter det oplyste, herunder især om oprettelsen af og formålet med I/S B, omstændighederne ved erhvervelsen, tidspunktet for erhvervelsen, besiddelsestidens længde og ejendommenes karakter, måtte lægges til grund, at ejendommene var erhvervet i anlægsøjemed. Landsretten fandt endvidere, at den omstændighed, at A gennem sin deltagelse i I/S af 197o havde erhvervet nogle pantebreve, på hvilke kursavancerne var indkomstskattepligtige, var uden betydning for pantebreve hidrørende fra salg af de under I/S B hørende ejendomme. A's påstand toges herefter til følge.

Østre Landsrets dom af 16/5 1979, 4. afd. 157/1976 og

Østre Landsrets dom af 16/5 1979, 4. afd. 159/1976
vedrørte tilsvarende afgørelser for de 2 andre interessenter.

12

Salg af parcelhus,
næring.

Ø.L.-dom af 4/9 1978
8. afd. 78/1977
H.R.-dom af 22/5 1979
I 246/1978

Ministeriet medhold.

Ejendomsmægler A købte i 197o en ejendom, hvorpå han i 1971 som selvbygger opførte et parcelhus, indrettet med et kontor til ejendomsmæglervirksomheden i stueetagen. Huset solgtes i 1974.

Ligningskommissionen og skatterådet anså A for almindelig indkomstskattepligtig af avancen ved salget ud fra næringssynspunktet. A klagede til landsskatteretten, men da sagen i over 6 måneder havde været til behandling i landsskatteretten uden endelig afslutning, anlagde A sag ved Østre Landsret.

A, der var udlært som ekspedient og kontormedhjælper i en tømmerhandel, gennemførte i 1968 en uddannelse som statsautoriseret ejendomsmægler, medens han fortsat var ansat i tømmerhandelen. Med udgangen af 1973 fratrådte A stillingen i tømmerhandelen for udelukkende at beskæftige sig med ejendomsmæglervirksomheden. A havde i tiden fra 1966 til 1973 købt og solgt 5 ejendomme. Fortjenesten blev indtægtsført på selvangivelsen.

I 1972 købte A sammen med en tømrermester en landbrugsejendom, som bortforpagtedes.

I 1973 købte A en grund og lod opføre et hus, hvor der i kælderen var indrettet kontor for A's ejendomsmæglervirksomhed. FAmilien flyttede i 1974 til dette hus efter salget af den i sagen omhandlede ejendom.

A forklarede om salget af huset, at det på grund af familieforøgelse i 1972 viste sig uhensigtsmæssigt at drive ejendomsmæglervirksomhed fra husets stueetage. Huset var endvidere dårligt beliggende for en erhvervsvirksomhed af den pågældende karakter. A forklarede endvidere, at han efter at have taget sin eksamen 1 1968 betegnede sig som ejendomsmægler, men at han først for alvor havde besluttet at nedsætte sig som ejendomsmægler, da han fratrådte stillingen i tømmerhandelen.

A gjorde gældende, at han på tidspunktet for erhvervelsen af ejendommen hverken helt eller delvist drev næring som ejendomsmægler, og at de ejendomshandeler, som han deltog i indtil 197o/71, alle var begrundet i særlige omstændigheder. Det måtte være uden betydning i så henseende, at han kaldte sig ejendomsmægler. Statueredes, at han drev næring som ejendomsmægler, havde erhvervelsen af ejendommen imidlertid ikke nogen forbindelse med næringsvirksomheden. Formålet med købet var alene at skaffe en bolig, hvad huset da også blev anvendt til i flere år. Salget var rimeligt begrundet i ejendommens beliggenhed og indretning.

Ministeriet gjorde gældende, at A allerede længe før købet af ejendommen drev næring som ejendomsmægler. A's bruttoindtægt ved ejendomshandel var således allerede i 197o af samme størrelsesorden som hans løn i tømmerhandelen. Endvidere anførtes, at ejendommen var købt og solgt som led i A's næring, idet der bl.a. ikke var givet nogen rimelig begrundelse for, at A videresolgte ejendommen allerede i **1974** med stor fortjeneste. Endelig at der måtte, siges at have foreligget spekulationshensigt.

2 dommere fandt, at det måtte lægges til grund, at A på tidspunktet for erhvervelsen af ejendommen drev næring med **køb** og salg af fast ejendom, og at ejendommen var solgt som led i A's næring.

1 dommer fandt det ikke godtgjort, at A i 197o drev næring med køb og salg af faste ejendomme, idet A forud for købet i 197o i realiteten kun havde været impliceret i en ejendomshandel, der ikke kunne sættes i forbindelse med A's senere faguddannelse. Denne dommer anså heller ikke ejendommen for anskaffet i spekulationshensigt.

Østre Landsrets dom gav således ministeriet medhold.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

13

Salg af parcelhus, spekulation/næring.

Ø.L.-dom af 14/6 1979
11. afd. 263/1977

Ministeriet medhold.

Tømrermester A købte i 1967 en byggegrund, hvorpå han delvis som selvbygger opførte et hus til bolig for familien og damefrisørsalon til hustruen.

Huset solgtes i 1972.

Skatterådet anså A for almindelig indkomstskattepligtig af avancen ud fra spekulationssynspunktet.

Landsskatteretten stadfæstede skatterådets afgørelse.

A forklarede under den af ham ved Østre Landsret anlagte sag bl.a., at han, der var udlært som tømrer i 1958, i 1966 tog ophold i Grønland, indtil han i 1968, efter at have opnået skattefrihed for sine indtægter i Grønland, vendte tilbage til Danmark. Han erhvervede grunden i 1967, en handel, der kun kom i stand på grund af hans personlige kendskab til sælgeren. Han ville bygge et hus til bolig for sig selv, når han vendte hjem for igen at arbejde i faderens firma.

Da han vendte hjem i slutningen af 1968, flyttede han sammen med sin tidligere hustru« og det blev besluttet at indrette damefrisørsalon i huset. Byggeriet af huset stod på fra begyndelsen af 1969 til efteråret samme år. A blev beskattet af værdi af eget arbejde på huset.

Fra begyndelsen af 1969 arbejdede A som tømrersvend, og i foråret 197o etablerede han sig som tømrermester.

Allerede i 1968 havde han købt 5 grunde. Disse solgtes igen i 197o og 1971, kun en af disse var bebygget ved salget. I 1969 købtes endnu en grund. Fra 197o - 1974 købte og solgte han 8 ejendomme, som han selv havde bebygget.

Salget af det i sagen omhandlede hus skete dels fordi hustruen opgav at drive egen frisørsalon, dels fordi huset lå uhensigtsmæssigt i forhold til A's byggerier.

A gjorde gældende, at erhvervelsen og bebyggelsen af den pågældende ejendom ikke var sket som led i hans næring, idet han først etablerede selvstændig virksomhed i 197o. Der forelå ej heller spekulationshensigt, idet grunden blev erhvervet med henblik på bebyggelse til egen bolig. A anførte herved, at grunden alene blev erhvervet på grund af hans personlige kendskab til sælgeren. Han ejede på købstidspunktet ikke anden fast ejendom, og han blev som almindelig selv- eller medbygger beskattet af værdien af eget arbejde.

Antoges spekulationshensigt, måtte denne i hvert fald anses for opgivet, da han flyttede sammen med hustruen påny og indrettede huset med henblik på hendes erhverv. A henviste endvidere til baggrunden for salget af huset.

Ministeriet gjorde gældende, at A fra tidspunktet for købet af grundene i 1968 måtte betragtes som næringsdrivende med hensyn til køb, bebyggelse og salg af fast ejendom. Til støtte for spekulationssynspunktet gjorde ministeriet gældende, at såvel købet af grundene i 1968 og den i sagen omhandlede grund skete, da A endnu var beskæftiget i Grønland og havde en betydelig opsparing, som det var naturligt for ham at investere i grunde med henblik på videresalg. At et rum i huset blev indrettet til frisørsalon, kunne ikke svække formodningen for spekulation.

Østre Landsret anså på baggrund af A's øvrige ejendomshandeler i 1968 og 1969 og A's særlige økonomiske situation på købstidspunkter ejendommen for erhvervet i spekulationshensigt.

14

Salg af udlejningsejendom og	V.L.-dom af 21/6 1979
et sommerhus,	7. afd. 1964/1978
næring.	Ministeriet medhold.

Murermester A købte i 1962 en udlejningsejendom, som han solgte i 1974. I 1968 erhvervede han en sommerhusgrund, som han bebyggede og solgte i 1975.

Skatterådet anså ejendommene for erhvervet og solgt som led i A[1] næring. A klagede til landsskatteretten, men da landsskatteretten ikke havde truffet afgørelse i sagen inden 6 måneder, anlagde A sag ved landsretten.

A forklarede, at murermestervirksomheden var en blandet forretning med reparations- og ombygningsarbejder, opførelse af parcelhuse i entreprise og opførelse af boligblokke for et boligselskab samt institutionsbyggeri. I 5 tilfælde havde han for at sikre de ansatte beskæftigelse måttet sætte eget byggeri i gang: 1 1955 et parcelhus, solgt i 1956, i 1963 ligeledes et parcelhus, solgt i 1966, i 1968 et sommerhus, solgt samme år, og i 1971 2 rækkehuse, solgt samme år. Fortjenesten indgik i alle tilfælde i murermestervirksomhedens almindelige regnskab. Herudover havde han i alt ca. lo gange i den tid, han havde drevet murermestervirksomhéd erhvervet grunde fra kommunale udstykninger, som solgtes på betingelse af, at han fik hovedentreprisen ved husenes opførelse. Den i sagen omhandlede udlejningsejendom var erhvervet for arvede midler. I de to følgende år, hvor hans helbred blev dårligere, investerede han betydelige beløb i ejendommen for at sikre et naturligt afkast ved ophør af selvstændig virksomhed, ligesom han på tidligere erhvervede grunde opførte 2 sommerhuse, heraf det i sagen omhandlede, til udlejning. Opbygningen af anlægsformuen bestod endvidere i, at han i 1968 og 1971 på hans egne grunde opførte 2 ejendomme med lejligheder til udlejning. Den ene ejendom var opdelt i ejerlejligheder. I 1973 købte han en sommerhusgrund, som bebyggedes og solgtes i 1976.

A gjorde gældende, at de 2 ejendomme havde tilhørt anlægsformuen, som var opbygget efter et klart mønster. Han havde ikke som et naturligt led i sit erhverv opført og solgt ejendomme, i de få

tilfælde, hvor det var sket, havde der foreligget helt specielle forhold. At udlejningsejendommen var købt for arvede midler og havde været i hans besiddelse i en lang periode, hvor den blev forbedret for betydelige midler, talte for, at den tilhørte anlægsformuen. Med hensyn til sommerhuset anførte A, at han ikke i øvrigt i sin murermestervirksomhed havde beskæftiget sig med opførelse af sommerhuse.

Ministeriet gjorde gældende, at den på baggrund af A's tidligere handeler med fast ejendom efter retspraksis gældende formodning for, at de 2 ejendomme var handlet som led i A's næring, ikke var afkræftet. Endvidere at der forelå spekulationshensigt.

Landsretten fandt på baggrund af A's virke som murermester ved opførelse og salg af ejendomme, herunder opførelse i hovedentreprise af huse på grunde, som A havde købt ved kommunale udstykninger, at erhvervelsen og moderniseringen henholdsvis opførelsen af de 2 ejendomme var sket som led i A's næring.

15

Salg af parcelhus og en ubebygget grund,

spekulation.

V.L.-dom af 11/7 1979
8. afd. 2o87/1978
Ministeriet medhold.

A købte i 1969 en byggegrund, hvorpå han opførte et parcelhus, som han solgte i 1972 uden selv at have benyttet det til beboelse. I 1969 købte A 4 og i 197o 3 sommerhusgrunde, hvoraf den ene solgtes i 1972.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

16

Salg af sommerhusgrund og af ombygget mejeri,

spekulation.

V.L.-dom af lo/8 1979
7. afd. 381/1978
Ministeriet medhold (1)
A medhold (2)

A købte i 1964 en sommerhusgrund, som han solgte i 1975. I 1969 købte A et tidligere mejeri, som han ombyggede til beboelse. Denne ejendom solgte A i 1972.

Amtsskatterådet anså såvel sommerhusgrund som mejeri for anskaffet i spekulationshensigt.

Sagen ikke påkendt af landsskatteretten, jfr. landsskatteretslovens § 13 a, stk. 2.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret for så vidt angår sommerhusgrunden. (1).

Spekulationshensigt ikke antaget for så vidt angår det tidligere mejeri (Dissens) (2).

17

Salg af sommerhus, spekulation.

V.L.-dom af 28/8 1979
1. afd. 977/1978

Ministeriet medhold.

A købte i 1971 en byggegrund, hvorpå han opførte et sommerhus. Ejendommen solgtes i 1973 umiddelbart efter 2-årsfristens udløb.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

18

Salg af landbrugsejendomme, spekulation.

V.L.-dom af 3o/8 1979
8. afd. 1o5o/1978 og **1051/1978**

Ministeriet medhold (1)
A + B medhold (2)

A + B købte i 1966 en landbrugsejendom og et ubebygget areal (1)

I årene 1972-74 frasolgtes parceller af landbrugsejendommen .

Det ubebyggede areal solgtes i 1972.

A + B købte i 1967 en mindre landbrugsejendom (2), der solgtes i 1969.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten for samtlige ejendomme.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret for så vidt angår de i 1966 erhvervede ejendomme (1), men ikke med hensyn til erhvervelsen i 1967 af den mindre landbrugsejendom (2).

19

Salg af kro, spekulation.

V.L.-dorn af 27/9 1979
8. afd. 41o4/1978

Ministeriet medhold.

A købte i 1973 en kro, som han solgte i 1975 inden 2-årsfristens udløb.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

20

Salg af parcelhus, spekulation.

Ø.L.-dom af 8/lo 1979
9. afd. 363/1977

A medhold.

A købte i 1969 en byggegrund, hvorpå han tildels som selvbygger opførte et parcelhus i 1969-7o. Huset solgtes i 1972.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt ikke antaget af Østre Landsret.

21

Salg af ubebygget grund, spekulation.

Ø.L.-dom af 29/lo 1979
15. afd. 194/1978

Ministeriet medhold.

A købte i 1973 en ubebygget grund, som han solgte i 1974.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

22

Salg af parcelhus, spekulation.

V.L.-dom af 16/11 1979
4. afd. 487/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 197o en byggegrund, hvorpå han tildels som selvbygger opførte et parcelhus i løbet af 1971. Huset solgtes i 1974.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

23

Salg af ubebygget grund, spekulation.

Ø.L.-dom af 2/11 1978
13. afd. 393/1977
H.R.-dom af 16/11 1979
I 3o2/1978

A medhold.

A købte i 1972 en ubebygget grund, som solgtes i 1973.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt ikke antaget af Østre Landsret.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

24

Salg af parcelhus, næring/spekulation.

V.L.-dom af 2o/3 1978
8. afd. 321/1977
H.R.-dom af 11/12 1979
II 98/1978

A medhold.

Tømrermester A købte i 1952 en byggegrund, hvorpå han delvis som selvbygger i 1952-53 opførte et parcelhus som bopæl for sine forældre. Huset solgtes i 1972, efter at faderen var død og moderen flyttet på plejehjem.

Landsskatteretten anså ligesom skatterådet ejendommen opført som led i A's næring under henvisning til, at A i begyndelsen af 195o'erne opførte og solgte 8 parcelhuse og havde drevet næring med opførelse og salg af etageejendomme m.v. Endvidere

henvistes til, at en mellem A og forældrene indgået aftale om bopælsret for disse ikke forhindrede ejendommens salg eller prioritering.

A gjorde for landsretten bl.a. gældende, at han vel på købstidspunktet som led i sit erhverv opførte og videresolgte parcellerne, men at formålet med opførelsen af huset var at sikre forældrene en varig bolig. Huset var indrettet efter forældrenes ønsker, og dets ringe størrelse og beskedne indretning medførte en nedsat salgsmulighed. Bopælsretsaftalens bestemmelser om salg og pantsætning blev alene medtaget med henblik på den situation, at han af økonomiske grunde blev nødt til at sælge huset. Boligretten udøvedes rent faktisk i 2o år og ophørte udelukkende på grund af faderens død. Der foretoges endvidere ingen ombygning eller modernisering i forbindelse med salget, hvilket ellers kunne have givet ham en større fortjeneste.

Ministeriet gjorde bl.a. gældende, at der måtte gælde en næsten uafkræftelig formodning for, at ejendommen var omfattet af A's næring, at ejendommens karakter og benyttelse måtte være uden betydning, og at huset i øvrigt ikke afveg væsentligt fra de på samme tidspunkt og inden for samme område for egen regning opførte og solgte parcelhuse. At huset fra starten var bestemt til videresalg på et eller andet tidspunkt bestyrkedes af friboligaftalen med forældrene, hvorefter A selv kunne bestemme salgs- og prioriteringstidspunktet. Forældrene var ret gamle ved indflytningen, og det måtte være uden betydning, at der faktisk gik 2o år, før huset blev solgt. Husets ringe størrelse og indretning var uden betydning, hvilket viste sig ved, at det blev solgt hurtigt og til den af A forlangte pris.

Landsretten lagde til grund, at huset var opført med det formål at tilvejebringe en passende bolig for A's forældre i et efter sagens natur ubestemt, men dog meget muligt langt åremål og anså, uanset at opførelsen skete på et tidspunkt, da A for egen regning opførte og solgte parcelhuse, og uanset forbeholdet i friboligaftalen, ikke erhvervelsen af ejdndommen og opførelsen af huset for sket i nærings- eller spekulationsøjemed.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom, idet højesteret fandt A's forklaring om formålet med erhvervelsen af ejendommen og dennes bebyggelse således bestyrket, at ejendommens salg ikke kunne anses sket som led i A's næringsvej.

25

Salg af sommerhus opført på lejet grund, spekulation.

V.L.-dom af 18/11 1977
5. afd. 1491/1976
H.R.-dom af 7/3 198o
II 296/1977

Ministeriet medhold.

A lejede i 1968 nogle sommerhusgrunde og opførte sommerhuse på 2 af disse i 1969. Det ene af sommer-

husene solgtes i 1971, efter at A i samme år havde købt grunden.

Landsskatteretten anså opførelsen af sommerhuset for at være sket i spekulationshensigt.

Spekulationshensigt ikke antaget af Vestre Landsret (Dissens).

Højesteret gav ministeriet medhold i, at sommerhuset måtte antages opført i spekulationshensigt.

26

Salg af byggegrund, spekulation.

V.L.-dom af 24/3 198o
5. afd. 13o4/1978

Ministeriet medhold.

A købte i 1972 en byggegrund og solgte denne i 1973.

Landsskatteretten anså byggegrunden for anskaffet i spekulationshensigt.

Vestre Landsret gav ministeriet medhold i, at spekulationshensigt måtte antages.

27

Salg af sommerhusejendom, spekulation.

V.L.-dom af 31/3 198o
5. afd. 3549/1979

A. medhold.

A købte i 197o en ubebygget sommerhusgrund, hvorpå han i 1971/72 lod opføre et sommerhus. Ejendommen solgtes i 1975.

Spekulationshensigt antaget af skatterådet.

Sagen ikke påkendt af landsskatteretten, jfr. landsskatteretslovens § 13 a, stk. 2.

Spekulationshensigt ikke antaget af Vestre Landsret.

28

Salg af sommerhusejendom, spekulation.

Ø.L.-dom af lo/4 198o
4. afd. 469/1978

A medhold.

A købte i 1969 en sommerhusejendom bestående af 2 matr. nr.

A fik tilladelse til udstykning og solgte i 1973 det matr. nr., hvorpå sommerhuset var opført.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt ikke antaget af Østre Landsret (Dissens).

29

Salg af tidligere udlejningsejendom ombygget og omregistreret til eenfamiliehus, spekulation.

V.L.-dom af 7/5 198o
5. afd. 691/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1973 en mindre udlejningsejendom, som han moderniserede og fik omregistreret til et eenfamiliehus. Ejendommen solgtes i 1974.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

30-31

Salg af sommerhus.

spekulation.

V.L.-dom af lo/7 198o
7. afd. 4491/1979

Ministeriet medhold.

A købte sammen med B i 1972 en sommerhusgrund, der i samme år blev bebygget med et sommerhus. Sommerhuset solgtes i 1975.

Landsskatteretten anså A's avance ved salget for almindelig indkomstskattepligtig udfra spekulationssynspunktet.

Spekulationshensigt antaget af landsretten.

Vestre Landsrets dom af lo/7 198o, 7. afd. 3937/1979 vedrørte tilsvarende afgørelse for B.

32

Salg af landbrugsejendom, spekulation.

V.L.-dom af 29/7 198o
7. afd. 1174/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1975 en landbrugsejendom, som han solgte i 1976.

Skatterådet anså ejendommen for anskaffet i spekulationshensigt.

Sagen ikke påkendt af landsskatteretten, jfr, landsskatteretslovens § 13 a, stk. 2.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

33

Salg af parcelhus, næring/spekulation.

V.L.-dom af 8/8 198o
3. afd. 2275/1979

A medhold.

Murermester A købte i 1971 en byggegrund, hvorpå han samme år opførte et parcelhus, som A og hustruen flyttede ind i. Huset solgtes i 1974.

Landsskatteretten anså, ligesom skatterådet, ejendommen for solgt som led i A's næringsvej.

A havde påbegyndt selvstændig virksomhed som murermester i 1969. Udover den i sagen omhandlede ejendom havde A fra 1969 - 1974 i 3 tilfælde købt grunde, som videresolgtes i bebygget stand med indkomstbeskatning til følge. A havde endvidere købt en grund, der solgtes i 1976 uden anden bebyggelse end en hussokkel og en grund, hvorpå han opførte en industrihal, der ligeledes solgtes i 1976. A opførte i 1974 et parcelhus til eget brug, som var større end det i sagen omhandlede hus og endvidere havde mere kontorareal end dette. Familien flyttede hertil efter salget i 1974.

A gjorde for landsretten gældende, at huset var opført som bolig for ham og hans familie, og at det alene solgtes for at få en bedre bolig og bedre kontorforhold til den ekspanderende virksomhed.

Ministeriet gjorde gældende, at A i 1969 - 1974 i ikke uvæsentligt omfang som led i sit erhverv havde opført og solgt huse, og at der derfor måtte være en formodning for, at også bebyggelsen og salget af den pågældende ejendom omfattedes af hans erhverv. At huset havde været benyttet som bolig kunne efter den strenge praksis på området ikke bringe dispositionerne udenfor næringsforholdet. Ministeriet gjorde subsidiært gældende, at der havde foreligget spekulationshensigt.

Landsretten lagde til grund, at ejendommen var anskaffet til bolig for A og hustruen og indrettet efter ægteparrets særlige behov, herunder med et lille kontor, og at salget fandt sted, fordi A havde behov for og råd til en større bolig med bedre kontorforhold. Landsretten fandt herefter, uanset A's øvrige handeler, ikke grundlag for at anse A for indkomstskattepligtig af avancen, hverken efter et nærings-synspunkt eller efter et spekulationssynspunkt.

34

Salg af parcelhus, næring/spekulation.

V.L.-dom af 25/8 198o
5. afd. 854/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1972 en byggegrund og lod på grunden opføre et parcelhus, som han derefter beboede. Huset solgtes i 1974.

Skatterådet anså A for almindelige indkomstskattepligtig af fortjenesten ved salget.

Sagen blev ikke påkendt af landsskatteretten inden 6 måneder, og A anlagde sag ved Vestre Landsret.

A, der på dette tidspunkt var ansat i et møbelfirma, havde i 197o-72 købt, beboet og solgt 2 parcelhuse. Fortjenesten ved salget af det sidste var af A selvangivet som almindelig indkomst. A erhvervede i 1972 den i sagen omhandlede ejendom og stiftede samme år et byggeselskab, som købte 6 grunde. 3 af disse blev solgt i bebygget stand i 1973, 2 andre grunde solgtes ubebyggede i 1974 og 1975, medens den sidste grund bebyggedes i 1974. I 1973 var A indtrådt som medejer af det ejendomsmæglerfirma, som i 1972 medvirkede ved salget af det andet af de førnævnte parcelhuse. I 1973 købte A en grund fra en kommunal udstykning med henblik på bebyggelse til eget brug. I løbet af 1974 kom byggeselskabet i økonomiske vanskeligheder og A, der personligt hæftede for selskabets gæld, tilbageskødede grunden til kommunen og solgte den i sagen omhandlede ejendom. A købte samtidig af byggeselskabet den ejendom, der var blevet bebygget i 1974, og flyttede ind umiddelbart efter købet. Samme år havde han solgt sin andel i ejendomsmæglerfirmaet og var tiltrådt en stilling i et type-husfirma.

A gjorde gældende, at handlerne med parcelhuse i 197o-72 var begrundet i arbejdsmæssige og helbredsmæssige forhold. Salget af det første var sket, fordi han fik et andet arbejdsområde i møbelfirmaet. Salget af det andet skete, fordi hans astma forværredes som følge af husets beliggenhed tæt ved en sø. Fortjenesten ved salget var selvangivet som almindelig ind-komst, fordi han ikke ønskede at føre en skattesag for et så ligge beløb. A gjorde endvidere gældende, at byggeselskabet var blevet startet efter købet af den i sagen omhandlede ejen-dom, og at bebyggelsen af denne var holdt helt adskilt fra hans øvrige aktiviteter. Der kunne ikke antages en afsmitning

fra byggeselskabet. Erhvervelsen var heller ikke sket som led i ejendomsmæglervirksomheden, der først påbegyndtes et år senere. Der forelå heller ikke spekulation, salget var sket på grund af byggeselskabets økonomi, og fordi han hæftede personligt for gælden. Salget var endvidere sket efter 2-årsfristens udløb.

Ministeriet gjorde gældende, at A ved at selvangive fortjenesten ved salget i 1972 af parcelhuset som almindelig indkomst havde tilkendegivet en begyndende næringsvirksomhed eller spekulation. Samarbejdet med etjendomsmæglerfirmaet måtte antages at være begyndt allerede ved dette salg. Endvidere måtte byggeselskabet have en afsmittende virkning på hans personlige forhold. Købet af grunden i 1973 viste, at A i hvert fald på dette tidspunkt havde i sinde at videresælge den i sagen omhandlede ejendom, og byggeselskabets økonomiske vanskeligheder kunne ikke tillægges betydning, idet A straks efter salget købte en betydeligt dyrere ejendom.

Landsretten fandt, at avancen ved salget måtte anses for almindelig indkomstskattepligtig under hensyn til, at A samtidig med erhvervelsen af den pågældende ejendom begyndte sin virksomhed i byggeselskabet og efterfølgende havde drevet virksomhed med køb og salg af fast ejendom. Landsretten gav A medhold i en subsidiær påstand om, at sagen måtte hjemvises til ligningsmyndighederne til fornyet prøvelse af avancens størrelse.

35

Salg af fredskovsareal, spekulation.

V.L.-dom af 18/9 198o
2. afd. 38o7/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1967 et fredskovsareal på lo 1/2 ha, som han solgte i 1974.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

36

Salg af landbrugsejendom, spekulation.

Ø.L.-dom af 25/9 198o
11. afd. 3o8/1978

Ministeriet medhold.

A købte i 1972 en landbrugsejendom, som han solgte i 1974 inden udløbet af 2-årsfristen.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Østre Landsret.

37

Salg af byggegrunde, spekulation.

Ø.L.-dom af 18/1 1978.
5. afd. 491/1975
H.R.-dom af 6/lo 198o
II 78/1978

Ministeriet medhold.

Revisor A købte i 1964 i lige sameje med en tømrermester lo ubebyggede grunde. Samtlige grunde solgtes i perioden 1966-1972, heraf de sidste 4 i 1972. I 197o købte et I/S, der bestod af A og 2 andre interessenter, en industrigrund, der solgtes igen i 1972.

Ligningskommissionen anså A for almindelig indkGmstskatte-pligtig af fortjenesten ved samtlige de i 1972 af A solgte grunde.

Da A's klage til skatterådet afvistes som for sent indgivet, og en ansøgning om tilladelse til indbringelse for landsskatte-retten ikke blev imødekommet, anlagde A sag ved Østre Landsret.

Spekulationshensigt antaget af landsretten for samtlige grunde.

A indbragte alene spørgsmålet om industrigrunden for Højesteret.

Spekulationshensigt antaget af Højesteret.

38

Salg af 2 landbrugsejendomme, spekulation.

Ø.L.-dom af 2o/lo 198o
9. afd. 236/1977

Ministeriet medhold.

A købte i 1966 2 landbrugsejendomme. Hovedparten af den ene af ejendommene solgtes i 1971, resten af ejendommen samt den anden ejendom solgtes i 1972.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Østre Landsret.

39

Salg af ubebygget grund, spekulation.

V.L.-dom af 26/11 1979
2. afd. 799/1978
H.R.-dom af 23/lo 198o
I 369/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 197o en ubebygget grund, som han solgte i 1973.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt ikke antaget af Vestre Landsret (Dissens).

Højesteret gav ministeriet medhold i, at grunden måtte anses anskaffet i spekulationshensigt.(Dissens 3-2).

40

Ekspropriation af et areal, spekulation.

V.L.-dom af 14/3 1979
2. afd. 5oo/1978
H.R.-dom 4/11 198o
II 12o/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1966 en landbrugsejendom på ca. 18 tdr. land.

I 1973 eksproprieredes et areal på ca. 3 ha fra ejendommen.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

41

Salg af parcelhus, næring.

Ø.L.-dom af 6/11 198o
13. afd. 55/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1972 en byggegrund, hvorpå han samme år lod opføre et parcelhus, som han derefter beboede. Huset solgtes i 1975.

Skatterådet anså A for indkomstskattepligtig af avancen ved salget og af kursgevinsten ved afdrag på sælgerpantebrev.

Da landsskatterettens afgørelse trak ud, anlagde A sag ved Østre Landsret med påstand om nedsættelse af den almindelige indkomst samt med påstand om, at ministeriet og kommunen dømtes til at betale ham erstatning for de ham ved den forkerte ligning påførte udgifter.

A, der var uddannet tømrer og ansat i et entreprenørfirma i Albertslund, fik i 1972 tilbud om en stilling som formand på firmaets fabrik nær Holbæk, uden at der dog aftaltes nogen bestemt dato for tiltrædelsen. A solgte sit hidtidige hus i Tåstrup og købte den i sagen omhandlede ejendom, der lå i nærheden af fabriken. Købet og salget af huset i Tåstrup var af landsskatteretten ikke anset som sket som led i A's næring eller som spekulation. På grund af entreprenørfirmaets økonomiske vanskeligheder blev det ikke til noget med stillingen på fabriken. A påbegyndte i 1974 selvstændig entreprenørvirksomhed i Glostrup og solgte huset i 1975. Samme år omdannedes hans virksomhed til et anpartsselskab. Udover de nævnte ejendomme havde A fra 1969 - 1975 købt 3 grunde, som han lod bebygge og videresolgte samt 1 grund, der solgtes ubebygget. Fortjenesten ved disse salg blev indkomstbeskattet. Siden oprettelsen af anpartsselskabet havde A været direktør for dette og, for 3 andre anpartsselskaber, der beskæftigede sig med køb og salg af fast ejendom og pantebreve. Herudover drev A personlig virksomhed som ejendomsmægler.

A gjorde gældende, at købet af ejendommen udelukkende skete for at skaffe en bolig nær hans fremtidige arbejdssted, et synspunkt, som var godkendt af landsskatteretten for så vidt angår salget af huset i Tåstrup. Han havde beboet huset mere end 2 år og kun solgt det, fordi forudsætningen for dets erhvervelse svigtede. Huset var således ikke erhvervet i spekulationshensigt og ej heller videresolgt som led i A's næring, han var ikke selv entreprenør ved husets opførelse, og han havde kun i et enkelt tilfælde forud for erhvervelsen opført huse med videresalg for øje. Hans bopælsskift havde ikke været hyppigere end normalt. Til støtte for den subsidiære påstand anførte A, at kommunen havde udvist et culpøst forhold ved mod bedre vidende at foretage en forkert ligning. Ministeriet måtte tillige være ansvarlig herfor i medfør af D.L. 3-19-2.

Ministeriet gjorde gældende, at aftalen om stilling på fabriken havde været så ubestemt, at den ikke havde kunnet give A begrundet anledning til at skifte bopæl. A's køb og salg af ejendomme i 1971-75 måtte bestyrke antagelsen om spekulation, ligesom der måtte bestå en næsten uafkræftelig formodning for, at disse køb og videresalg, også med hensyn til den pågældende ejendom, var sket som led i A's næring som bygningshåndværker og anførte til støtte herfor, at denne virksomhed var udført inden for et snævert geografisk område, ligesom der havde bestået kontinuitet mellem de forskellige dispositioner. Ministeriet bestred, at der var udvist culpøst forhold fra kommunens side og anførte, at der ikke består et tjenesteforhold mellem ministeriet og kommunen af den i D.L. 3-19-2 omhandlede karakter.

Landsretten gav ministeriet medhold ud fra samme synspunkter, som var gjort gældende af ministeriet.

42

Salg af parcelhus, spekulation.

V.L.-dom af 5/1 1979
1. afd. 1814/1977
H.R.-dom af 6/11 **198o**
I 64/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1969 en ubebygget grund, hvorpå han i 197o-71 opførte et eenfamiliehus. Huset solgtes i 1972 efter at A havde beboet det i ca. 1 år.

Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret.

Spekulationshensigt antaget af Højesteret.

43

Salg af landbrugsejendom, spekulation.

Ø.L.-dom af 29/5 1979
7. afd. 219/1977
H.R.-dom af 19/11 198o
I 2o3/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1972 en landbrugsejendom på ca. 23 ha. Ejendommen solgtes samme år. Kendelse ikke afsagt af landsskatteretten.

Østre Landsret gav ministeriet medhold i, at ejendommen måtte være anskaffet i spekulationshensigt.

Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

44

Salg af parcelhus, spekulation, afvisning af indsigelse mod skattevæsenets opgørelse af fortjenesten, der tidligere var tiltrådt (2).

V.L.-dom af lo/12 1979
8. afd. 1875/1978
H.R.-dom af 27/11 198o
I 3o/198o

Ministeriet medhold (1)

Ministeriet medhold (2).

A købte i 197o et parcelhus, som han solgte i 1972, efter 2-årsfristens udløb. Landsskatteretten anså ejendommen for erhvervet i spekulationshensigt.

Spekulationshensigt antaget af Vestre Landsret (Dissens).

Spekulationshensigt antaget af Højesteret.

A nedlagde ved landsretten subsidiært påstand om, at den af skattemyndighederne opgjorte fortjeneste blev nedsat, mest subsidiært, at den skattepligtige indkomst blev gjort til genstand for fornyet prøvelse ved ligningsmyndighederne. A anførte til støtte herfor, at landsskatteretslovens § 13 a ikke kunne være til hinder for prøvelse og ny behandling af fortjenesten, idet landsskatteretten havde behandlet spørgsmålet vedrørende denne fortjeneste.

Ministeriet gjorde gældende, at retten ikke kunne behandle spørgsmål om opgørelsen af fortjenesten, da der ikke ved landsskatterettens afgørelse var sket en sådan påkendelse, som efter § 13 a måtte være en forudsætning for, at spørgsmålet kunne indbringes for domstolene.

Landsretten lagde til grund, at det af landsskatterettens kendelse fremgik, at A ikke for landsskatteretten anfægtede størrelsen af den af skattemyndighederne opgjorte fortjeneste, og at dette spørgsmål ikke var genstand for behandling ved landsskatteretten og fandt, at den efter § 13 a ikke kunne tage stilling til skattespørgsmål vedrørende fortjenestens størrelse, og at der ej heller var hjemmel til at hjemvise spørgsmålet til behandling hos skattemyndighederne.

Højesteret fandt, at A måtte være afskåret fra at anfægte skattevæsenets talmæssige opgørelse af fortjenesten, da A's revisor efter udtrykkelig forespørgsel under sagens behandling for landsskatteretten havde tiltrådt opgørelsen. (Dissens 3-2).

45

Ejendomssalg, spekulation.

LSR.I. 1971 nr. 4-2619/2.
Hævet af A

Sommerhusgrunde - salg af en del efter 8 år - spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Retssag hævet af A.

46

Ejendomssalg, næring.

LSR.I. 1972 nr. 6-1778/64.
Hævet af A.

Murermester A købte i april 1969 en grund med henblik på opførelsen af en funktionærbolig til en mangeårig medarbejder i virksomheden. I oktober 1969 købte han et hus til funktionæren, men han beholdt grunden, idet det fortsat var hans hensigt at opføre en funktionærbolig herpå. I 1972 blev der støbt sokkel, men grunden blev herefter solgt i 1972 med en fortjeneste på 15.515 kr. Skatterådet anså fortjenesten for skattepligtig almindelig indkomsi for A.

Bl.a. under hensyn til at A havde beholdt grunden efter købet af funktionærboligen og forinden salget havde indledt byggearbejde på denne, hvilket havde forøget dens værdi, anså landsskatteretten købet og salget af den omhandlede ejendom for omfattet af A's næringsvirksomhed.

Retssagen blev hævet af A.

47

Ejendomssalg, næring. 7977-6-1.
Hævet af A.

A klagede til landsskatteretten over skatterådets ansættelse af hans skattepligtige indkomst for indkomstårene 1973 og 1974. Klagen angik bl.a. en forhøjelse for indkomståret 1974 på 154.667 kr., svarende til A's fortjeneste ved salg af en nedlagt landbrugsejendom i Treide.

A havde i perioden 197o-1973 drevet næring som bygmester. Virksomheden bestod i køb af 5 grunde, hvorpå han i videresalgshensigt opførte énfamilieshuse.

A overtog den omhandlede ejendom pr. 1. august 1972. Den blev afhændet pr. 1. april 1974.

Skatterådet anså køb og salg for sket som led i A's næring.

A forklarede, at han købte ejendommen, dels for at anvende den som bolig, dels for at flytte sin bygmestervirksomhed dertil. Der var værkstedsfaciliteter i laden, hvilket var af betydning, idet han i lang tid havde overtrådt byggevedtægterne ved at drive værksted fra sin hidtidige bolig i Børkop.

I slutningen af 1973 opgav han bygmestervirksomheden for at overtage faderens vognmandsforretning i Børkop. Faderen var blevet alvorligt syg.

Da Børkop kommune var den største kunde, var han nødt til at flytte til denne kommune.

Efter det oplyste, herunder at A ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1974 havde fratrukket et tab på 8.816 kr. ved salg af en anden ejendom, var landsskatteretten enig med skatterådet i, at dispositionerne vedrørende den omhandlede nedlagte landbrugsejendom måtte anses for omfattet af A's næring som bygmester.

Retssag hævet af A.

48

Ejendomssalg, spekulation. LSR. I. 197o nr. 2-2ooo/59.
Hævet af A.

A købte i 1962 en nedlagt landbrugsejendom, hvorfra der senere blev frastykket grunde. En grund blev solgt i 197o. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

A hævede den af ham anlagte retssag.

49

Ejendomssalg, næring/spekulation. LSR.I. 1973 nr. 2-97o/42
Hævet af A.

Skatterådet anså A for alm. indkomstskattepligtig af fortjenester, som han opnåede ved salg dels af en ejendom i 1972, dels af en anden ejendom i 1973,

Landsskatteretten gav A medhold vedrørende den i 1972 solgte ejendom, mens landsskatteretten var enig med skatterådet i, at A var alm. indkomstskattepligtig af den ved ejendomssalget i 1973 opnåede avance. Sidstnævnte avance angik en2i 1964 erhvervet landbrugsejendom med et jordtilliggende på 73.222 m . I årene 1964 - 197o blev ejendommen restaureret, og i 197o udstyt kede han 56.636 m til sommerhusgrunde. A anførte over for landsskatteretter at hans hensigt med ejendommen var at benytte denne som sommerbolig, og at afhændelsen var nødvendiggjort af en skilsmisse med deraf følgende kapitalbehov. Landsskatteretten lagde vægt på, at A havde anset sig selv for alm. indkomstskattepligtig af fortjenesterne ved salget af de udstykkede grunde, og da hele denne ejendom måtte anses for købt med samme formål, og da retten efter de foreliggende oplysninger om A's aktivitet på de faste ejendommes område fandt, at avancen med rette var henført til A's skattepligtige indkomst, blev ansættelsen for indkomståret 1973 stadfæstet. Det var oplyst, at A indtil i960 havde solgt fra 1-2 huse om året, ligesom han fra og med 1970 havde solgt ejendomme med indkomstskattepligtige fortjenester.

A hævede den af ham anlagte retssag.

50

Ejendomssalg, spekulation. LSR.I. 1971 nr. 4-2260/21.
Hævet af A.

Køb i 1962 af areal på 3-4 ha - salg i 1971 af tre udstykkede sommerhusgrunde - spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.
Retssag hævet af A.-

51

Salg af landbrugsejendom, spekulation. 1978-6-609.
Hævet af ministeriet.

Landbrugsejendom købt i 1963. Solgt i 1972,eller efter 9 år. Spekulationshensigt ikke antaget af landsskatteretten.
Retssag hævet af ministeriet.

52

Ejendomssalg, spekulation. 1977-4-864.
Ministeriet bekræftende til genmæle.

Enfamilieshus købt til bolig for A - solgt efter ca. to et halvt år - spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.
Efter domsforhandlingen tog ministeriet bekræftende til genmæle.

53 1977-2-11o3

Ejendomssalg, spekulation. Ministeriet bekræftende til genmæle.

A, der var speciallæge, købte i 1973 et enfamilieshus. Solgt i 1974 eller mindre end 2 år efter erhvervelsen. Spekulationshensigt antaget af landsskatteretten.

Under den af A anlagte retssag tog ministeriet bekræftende til genmæle.

54 1978-5-298

Ejendomssalg, spekulation. Hævet af, A.

A indgik i 197o en kontrakt om leje af en sommerhusgrund. Samtidig fik han køberet til grunden. Køberetten blev udnyttet i februar 1973. Grunden blev solgt i 1974 eller mindre end 2 år efter købet. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

A hævede den af ham anlagte retssag.

55

Kursnedskrivning, pantebreve. Ejendomssalg, spekulation. LSR.I. 1971 nr.5-2165/62. Hævet af A.

A modtog i 1969, 197o og 1971 sælgerpantebreve i forbindelse med salg af grunde. Rentefoden lå på mellem 8% og 12%. Det blev afdraget over 8 år eller længere. De i 197o og 1971 erhvervede pantebreve nedskrev han til henholdsvis til kurs 7o og til kurs 6o med virkning for sin skattepligtige indkomst.

Amtsskatterådet godkendte kun nedskrivning på mellem 1o% og 2o%, ligesom der blev lagt til grund, at A, der var assurandør for et forsikringsselskab, tillige måtte anses for at drive næring med køb og salg af fast ejendom, hvorfor han tillige blev anset for indkomstskattepligtig af avancer ved afdrag på pantebreve. Han havde gennem en årrække ejet nogle ejendomme og været medinteressent i en virksomhed, der udlejede ejendomme og foretog ejendomshandler. Endelig anså amtsskatterådet A for almindelig indkomstskattepligtig ud fra næringssynspunktet af en avance ved salg af et sommerhus. Sommerhuset blev benyttet af familien i både 1969 og 197o.

Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre den af amtsskatterådet godkendte kursnedskrivning på pantebreve, og retten var enig i, at A måtte anses for næringsdrivende indenfor ejendomsbranchen, hvorfor han var almindelig indkomstskattepligtig af kursgevinster ved afdrag på de omhandlede pantebreve. Endelig var retten enig med amtsskatterådet i, at A var almindelig indkomstskattepligtig af avancen ved salget af sommerhuset.

A hævede den mod ministeriet anlagte retssag.

56

Ejendomssalg, spekulation.

LSR.I.1973 nr. 1-911/3
Hævet af A.

A købte i 1971 en grund på 826 m^2 samt et mindre træhus, hovedsagelig beregnet til opbevaring af redskaber. Ejendommen blev solgt i 1973 (ejertid 2 år og 8 dage). Ejendommen skulle bruges som fristed, eventuelt skulle der på længere sigt opføres en helårsbolig til eget brug. Spekulationshensigt blev antaget af lsr.

A hævede den af ham mod ministeriet anlagte retssag.

57

Ejendomssalg, næring,

LSR.1.1972 *nr.* 2-166o/33
Hævet af 1

kursavance, pantebreve.

Statsaut. ejendomsmægler A købte i 1966 en grund, hvorpå han lod opføre at typehus, som tjente til bolig for ham og hans familie, indtil det blev solgt i 1972. Den herved opnåede avance på 88.856 kr. anså skatterådet for erhvervet som led i A's næring som ejendomsmægler, hvorfor rådet anså A for alm. indkomstskattepligtig af fortjenesten samt af en kursavance på llo kr. ved afdrag på et ved salget modtaget pantebrev.

A forklarede bl.a., at han i starten af sin virksomhed som ejendomsmægler købte nogle grunde, hvoraf den ene blev bebygget til eget brug. Efter 1 1/2 år blev ejendommen solgt i 1967. Avancen blev medregnet som alm. indkomst af A. I 1966 havde han fået salget af en udstykket landbrugsejendom i kommission, og i denne udstykning valgte han en grund, hvorpå han opførte det omhandlede hus til eget brug. I forbindelse med køb af en anden byggegrund i 1969 forespurgte A ligningsdirektoratet med hensyn til de skattemæssige konsekvenser af salg af den omhandlede ejendom. Direktoratet svarede, at salget måtte anses at ske som led i A's næring. I 1972 lykkedes at A at erhverve en attraktiv ejendom, hvorefter den omhandlede ejendom blev solgt. Endvidere solgte A i 1973 den ovenfor nævnte grund, der var erhvervet i 1969 A var anset for alm. indkomstskattepligtig af den derved opnåede fortjeneste

Det var endvidere oplyst, at A udover almindeligt kommissionssalg tillige i vidt omfang købte *op,* solgte ejendomme eller deltog i byggerier.

A gjorde bl.a. gældende, at købet alene var begrundet i ønsket om at skaffe familien en passende bolig, og at det måtte anses for diskriminerende, at han ikke som andre borgere kunne købe en ejendom til egen beboelse for sener ved salg at få en skattefri fortjeneste eller i det mindste en ubeskattet inflationsgevinst.

Lsr. anså købet og salget af den omhandlede ejendom for at falde ind under A's omfattende næringsvirksomhed inden for ejendomsbranchen, og A blev følgelig anset for indkomstskattepligtig af den konstaterede fortjeneste ved salget af ejendommen samt af den konstaterede kursavance ved afdrag på det ved salget modtagne pantebrev.

A hævede den mod ministeriet anlagte retssag.

58

Ejendomssalg, spekulation. 1978-5-1222
Hævet af A.

Bygmester A købte i juli 1972 en landbrugsejendom. Ejendommen blev solgt i oktober 1974. Spekulationshensigt blev antaget af lsr.

A hævede den af ham anlagte retssag.

59

Ejendomssalg, spekulation. 1978-4-634
Hævet af A.

Læge A købte ved skøde af 5. juli 1972 en landbrugsejendom. Han solgte ejendommen ved slutseddel af 4. oktober 1974. Spekulationshensigt blev antaget af lsr.

A hævede den af ham anlagte retssag.

60

Ejendomssalg, spekulation. 1977-3-1182

Hævet af A.

Gårdejer A købte i december 1971 en landbrugsejendom, som han solgte i 1974. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

A hævede den af ham anlagte retssag.

61

Ejendomssalg, spekulation. 1977-l-14o4
Hævet af A.

Ubebygget sommerhusgrund købt i 1971. Solgt i 1974 eller efter 3 år. Spekulationshensigt antaget af lsr.

A hævede den af ham anlagte retssag.

62

Ejendomssalg, spekulation. LSR.I.1971 nr. 5-2284/27
Hævet af A.

Køb af 2 ubebyggede sommerhusgrunde i henholdsvis 1961 og 1969. Grundene solgt i 1971. Spekulationshensigt antaget af lsr.

Retssagen blev hævet af A.

63

Ejendomssalg, spekulation. 1978-2-787
Hævet af A.

Lagerforvalter A købte i 1971 en byggegrund, som han videresolgte i 1975. Spekulationshensigt blev antaget af lsr.

A hævede den af ham anlagte retssag.

64

Ejendomssalg, spekulation. 1978-6-267
Hævet af A.

Landbrugsejendom købt af fabrikant A i 1967. Solgt med en avance på 101.297 kr. i 1973. Spekulationshensigt antaget af lsr.

A hævede den af ham anlagte retssag.

65

Ejendomssalg, spekulation. 1978-1-164
Ministeriet bekræftende til genmæle.

A købte i september 1972 en ejerlejlighed, som han solgte i november 1974. A havde selv beboet lejligheden. Spekulationshensigt blev antaget af lsr.

Under den af A anlagte retssag tog ministeriet bekræftende til genmæle.

66

Ejendomssalg, sommerhus, næring.

1979-1-544
Hævet af A.

Arkitekt A købte i marts 1972 en sommerhusgrund, hvorpå han opførte et sommerhus. Ejendommen blev solgt i januar 1976 med en avance på godt 61.000 kr., som skatterådet anså A for almindelig indkomstskattepligtig af ud fra næringssynspunktet.

Skatterådet anførte, at A på tidspunktet for erhvervelsen af grunden og opførelsen af sommerhuset drev selvstændig arkitektvirksomhed, herunder med køb af grunde med bebyggelse og påfølgende salg for egen regning. Skatterådet anså herefter erhvervelsen, bebyggelsen og det senere salg af den omhandlede ejendom for at være sket i en sådan tilknytning til den omtalte selvstændige virksomhed, at avancen måtte anses for almindelig indkomstskattepligtig.

A anførte, at ejendommen i hele ejerperioden var blevet benyttet af familien som tiltænkt, d.v.s. som fritidshus for ham og hans familie. Ejendommen var aldrig anvendt til udlejning, og årsagen til salget var alene bodelingen i anledning af hans skilsmisse.

Uanset det anførte fandt landsskatteretten imidlertid, at A's tilknytning til ejendomsbranchen gjorde det antageligt, at også den omhandlede ejendom var erhvervet som et muligt handelsobjekt. Landsskatteretten anså herefter A for almindelig indkomstskattepligtig af den opnåede avance.

A hævede den af ham anlagte retssag.

67

Ejendomssalg, spekulation.

LSR. I 1970 nr. 5 - 225o/23
LSR. I 1972 nr. 5 - 173/23

Ministeriet bekræftende til genmæle vedrørende hovedspørgsmålet.

A købte sammen med sin fader en udlejningsejendom i 1965. Ejendommen blev opdelt i ejerlejligheder (8), hvoraf en blev solgt i 197o og en i 1972. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

Under den af A anlagte retssag blev der indgået forlig, således at ministeriet anerkendte, at A ikke var almindelig indkomstskattepligtig af de opnåede salgsfortjenester, men således, at spørgsmålet om størrelsen af avancerne hjemvistes til ligningsmyndighedernes fornyede skønsmæssige afgørelse om kursen på de ved salgene modtagne pantebreve.

68

Ejendomssalg, næring.

1978-2-86o

A bekræftende til genmæle.

Skatterådet anså tømrermester A for almindelig indkomstskattepligtig ud fra næringssynspunktet af en i forbindelse med salg af et sommerhus opnået fortjeneste på 48.628 kr.

A påbegyndte den 1.februar 1971 virksomhed som tømrermester med opførelse af huse til videresalg. A forklarede, at da hans virksomhed - gik godt, købte han i april 1972 den i sagen omhandlede grund, der blev bebygget i 1973, hvorefter, den blev benyttet af familien til sommerbolig, indtil den blev solgt den 1.marts 1975. A havde opført huset til dels i sin fritid, og

som begrundelse for salget anførte A, at der i løbet af sommeren 1974 påbegyndte en meget mærkbar økonomisk afmatning. Han havde ikke kunnet få afsat et nyopført hus, og han stod med store udgifter til byggede ejendomme. Han måtte optage et banklån på 3o.ooo kr. for at skaffe likvide midler.

A anførte over for landsskatteretten, at køb af grund og opførelse af sommerhus var sket til brug for familien, og at det alene var efterfølgende omstændigheder, der motiverede det stedfundne salg.

Efter det oplyste fandt landsskatteretten, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at anse A for indkomstskattepligtig af avancen udfra spekulationssynspunktet, og da retten endvidere fandt, at omstændighederne ved A's køb og salg af sommerhusejendommen ikke omfattedes af hans næringsvej som tømrermester, og da de stedlige ligningsmyndigheder efter det under sagens behandling fremkomne indstillede, at der blev givet A medhold, nedsatte landsskatteretten den påklagede ansættelse til det selvangivne beløb.

Under den af ministeriet anlagte retssag tog A bekræftende til genmæle over for ministeriets påstand om, at han var almindelig indkomstskattepligtig af den ved salget af sommerhusejendommen opnåede avance.

69

Ejendomssalg, spekulation. LSR. I. 1973 nr. 5-1477/7

Hævet af A.

Arkitekt A købte i 1971 halvdelen af en landbrugsejendom, som han atter afhændede i 1973 med en avance på ca. 95o.ooo kr. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

A hævede den af ham anlagte retssag.

70

Ejendomssalg, næring. 1978-5-935.

Hævet af A.

Murermester A, der officielt nedsatte sig som murermester i oktober 1972, købte i 197o 2 byggegrunde, grund nr. 1 og grund nr. 2. I 1972 købte han en ejendom i samme kommune, som han udstykkede i 2 parceller, grund nr. 3 og grund nr. 4.

A opførte et hus på grund nr. 1, som han selv tog i brug i august 1972. Grund nr. 2 solgte han med fortjeneste, og han opførte for køberen et enfamiliehus på grunden. Fortjenesten ved dette byggeri og fortjenesten ved salget af grund nr. 2 er anset for indvundet som led i A's næring. A opførte derefter et hus på grund nr. 3, som han benyttede som bolig for sig og sin familie, idet han i 1974 afhændede ejendommen på grund nr. 1, hvorved der fremkom den i sagen omhandlede fortjeneste. A opførte tillige et hus på grund nr. 4, som han solgte til tredjemand i 1975.

A forklarede, at han ikke kunne skaffe sig en lejlighed, og at han derfor opførte et enfamiliehus til eget brug på grund nr. 1. Han flyttede så hurtigt fra denne ejendom, idet hustruen ikke trivedes dér på egnen. På grund nr. 4 opførtes et større og bedre hus, hvor der var god plads til hustruens virksomhed som fodplejer.

Skatterådet henviste til, at A var uddannet som murer, at han havde etableret sig som murermester, at han inden for en ret kort periode havde købt, bebygget og solgt flere ejendomme, og at den omhandlede ejendom lå i samme kommune som ejendommen på grund nr. 3, hvortil A flyttede.

Landsskatteretten fandt ligesom skatterådet, at A havde erhvervet, bebygget og solgt den omhandlede ejendom som et led i næringen, og den opnåede avance var følgelig almindelig indkomstskattepligtig for A.

A hævede den af ham anlagte retssag.

71

Ejendomssalg, spekulation. 1978-4-387
Hævet af A.

Bankbestyrer A købte i april 1972 en byggegrund, som han videresolgte i ubebygget stand i december 1975.

Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

A hævede den af ham anlagte retssag.

72

Ejendomssalg, spekulation. 1978-6-1135
Hævet af A.

A købte den 11. maj 1972 en beboelsesejendom, der kunne anvendes til såvel bolig som erhverv for ham selv. Da han ikke måtte drive erhvervet fra ejendommen, solgte han denne i august 1973. Landsskatteretten antog, at lovsformodningen om spekulation ikke var afkræftet.

A hævede den af ham anlagte retssag.

73

Ejendomssalg, spekulation. 1979-3-8o
Hævet af A.

A købte den 3o. januar 1975 en ejendom, som han beboede indtil den 8. januar 1977. Ejendommen solgte han i december 1976. Landsskatteretten fandt, at A ikke havde afkræftet lovsformodningen om spekulation.

A hævede den af ham anlagte retssag.

74

Ejendomssalg, spekulation.

ØL-retsbog 18. december 198o.
XVI. afdeling 173/1979
Ministeriet bekræftende til genmæle.

Ejendomsmægler A købte i 1971 et enfamilieshus, som han beboede indtil ejendommen blev solgt i 1974. Skatterådet anså A for indkomstskattepligtig af fortjenesten ud fra næringssynspunktet.

Landsskatteretten nærede betænkelighed ved at anse ejendommen for erhvervet som et led i A's næring, men landsskatteretten antog, at der havde foreligget spekulationshensigt ved erhvervelsen.

Ministeriet tog bekræftende til genmæle under den af A anlagte retssag.

75

Ejendomssalg, spekulation.

1978-1-459.

Ministeriet bekræftende til genmæle.

A købte i juli 1971 en ubebygget sommerhusgrund, der ligeledes i ubebygget stand blev solgt i april 1975. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

Under den af A anlagte retssag tog ministeriet bekræftende til genmæle over for A's påstand om, at han ikke var almindelig indkomstskattepligtig af den opnåede salgsfortjeneste.

76

Ejendomssalg, næring.

LSR. I 1972 nr. 1-1966/3
Hævet af A.

Fabrikant A omdannede pr. 1. januar 1972 det ham hidtil som personlig virksomhed drevne byggefirma til et aktieselskab, hvori han blev hovedaktionær. I juni 1972 blev A's hustrus ejendom, som siden opførelsen i 1968 havde tjent som bolig for A og hans familie, overdraget til det nystiftede selskab til den bogførte værdi, ca. 170.000 kr. Samtidig overtog selskabet den indestående prioritetsgæld på ca. 177.000 kr. Aktieselskabet videresolgte ejendommen pr. 1. august 1972 for 3oo.ooo kr.

Skatterådet var under hensyn til A's tilknytning til byggebranchen på det tidspunkt, hvor ejendommen blev erhvervet samt til, at A tidligere havde solgt privatbolig med skattefri fortjeneste, af den formening, at en eventuel fortjeneste ved salg af ejendommen ville være at henregne til A's skattepligtige indkomst. Skatterådet skønnede, at handelsværdien for ejendommen kunne fastsættes til 259.859 kr. på salgstidspunktet, hvorefter den opgjorte avance på 90.000 kr. var tillagt A's skattepligtige almindelige indkomst.

Landsskatteretten fandt, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at antage, at næringssynspunktet kunne anses for uanvendeligt ved den stedfundne overdragelse af ejendommen til selskabet, hvori A var hovedaktionær, og det var derfor med rette, at den indvundne avance, som der ikke var grundlag for at ændre, var medregnet ved opgørelsen af A's skattepligtige almindelige indkomst.

A hævede den af ham anlagte retssag.

77

Ejendomssalg, spekulation. 1978 - 4 - 1089
Hævet af A.

A købte ved skøde af 3. januar 1972 en ubebygget sommerhusgrund efter en forudgående mundtlig købsaftale af 16. november 1971. Ejendommen blev efter bebyggelse solgt ved skøde af 16. februar 1974.

Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

A hævede den af ham anlagte retssag.

78

Ejendomssalg, spekulation. 1977-3-1221
Hævet af A.

A købte i 1963 halvdelen af en ubebygget grund og i 1968 den anden halvdel af samme grund med henblik på opførelse af en forretningsbygning herpå. Planen blev opgivet, og der blev i stedet opført to rækkehuse, som solgtes i 1972.

A købte endvidere i 1963 en grund, hvorpå der opførtes en funktionærbolig. Ejendommen blev solgt i 1972.

Landsskatteretten antog, at begge ejendomme var købt med henblik på opnåelse af fortjeneste ved videresalg, og det var derfor med rette, at de opnåede fortjenester var blevet beskattet som almindelig indkomst.

A hævede den af ham anlagte retssag.

79

Ejendomssalg, spekulation. 1978-l-45o
Hævet af A.

A købte i 1969 en sommerhusgrund, som han i ubebygget stand solgte i 1973.

A købte i august 1972 en lille ældre villa med henblik på nedrivning og opførelse af et nyt hus til eget brug. Han beboede ikke ejendommen, ligesom nybyggeriet blev udskudt. Ejendommen blev solgt i december 1974.

Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten vedrørende begge ejendomme.

A hævede den af ham anlagte retssag.

80

Ejendomssalg, spekulation. 1979-6-72o
Hævet af A.

A købte i 1972 en byggegrund, hvorpå han selv opførte et parcelhus, som han herefter beboede. Ejendommen blev solgt i 1974 (mindre end to år efter købet af grunden).

Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten, idet A ikke havde afkræftet lovsformodningen for spekulation.

A hævede den af ham anlagte retssag.

81

Ejendomssalg, næring. LSR. I 1972 nr. 4-2o52/2
Hævet af A.

Ingeniør A solgte i 1971 en treetages ejendom og to rækkehuse. Endvidere solgte han i 1972 et tredie rækkehus. Skatterådet anså A for almindelig indkomstskattepligtig af de opnåede salgsfortjenester, idet rådet anså A's køb og salg af de omhandlede ejendomme for henhørende under hans næringsvirksomhed.

For landsskatteretten forklarede A, at han, der var uddannet murer og ingeniør, i 1951 indtrådte i sin faders murer- og entreprenørforretning, hvor hans broder allerede var ansat. Ved faderens død i 1956 overtog c.e to brødre virksomheden og videreførte den i interessentskabsform, indtil den i 1964 blev omdannet til et aktieselskab. Dette trådte i likvidation i 197o. Ved siden af aktieselskabet drev A og hans broder fortsat i interessentskabsform bl.a. de omhandlede ejendomme, indtil A ved interessentskabets opløsning i 1968 overtog broderens andele.

Interessentskabet havde i 1963 købt en ubebygget grund, hvorpå forannævnte aktieselskab som hovedentreprenør opførte nævnte treetages ejendom.

De tre rækkehuse var beliggende på et grundareal, som A's fader købte i 1949, hvorefter det blev benyttet som oplagsplads for entreprenørvirksomheden. Ved anskaffelsen af en bedre beliggende oplagsplads i i960, blev arealet bebygget med 8 rækkehuse, hvoraf ét blev benyttet som kontor for interessentskabet, medens resten blev udlejet.

A forklarede endvidere, at salget af ejendommene skyldtes, at han personligt måtte udrede ialt ca. 800.000 kr. i forbindelse med likviditetskrisen i selskabet.

A gjorde gældende, at aktieselskabet alene havde beskæftiget sig med at udføre entrepriser for fremmede og ikke selv havde opført bebyggelse til videresalg, at interessentskabet havde bebygget de omhandlede ejendomme som anlægsopgaver for at placere disponible midler, at han havde besiddet ejendommene i et længere åremål og alene havde solgt som følge af tvangssituationen, og at den ene af ejendommene havde været anvendt som oplagsplads for faderens virksomhed og senere tjent som kontor for interessentskabet.

Landsskatteretten fandt ikke'tilstrækkeligt grundlag for at antage, at A's dispositioner med hensyn til de omhandlede ejendomme kunne udskilles fra den af ham udøvede næringsvirksomhed. Ansættelserne blev herefter stadfæstet.

82

Ejendomssalg, spekulation. LSR. I 1973 nr. 6-431/63
Ministeriet bekræftende til genmæle.

A købte i 1968 en landbrugsejendom med et samlet areal på ca. 13 ha. Efter en ejertid på ca. 4 år blev der udstykket parceller fra ejendommen. Der opnåedes avancer ved frasalg af grunde i 1972 og 1973.

Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

Efter domsforhandlingen i den af A anlagte retssag tog ministeriet bekræftende til genmæle, således at avancerne ved salg af grundene ikke blev beskattet som almindelig indkomst.

83

Ejendomssalg, spekulation. 1978-1-537.
Hævet af A.

A købte den 1. september 1972 en sommerhusgrund, som han solgte i ubebygget stand den 19. november 1973. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten. (Salg inden for 2 år).

A hævede den af ham anlagte retssag.

84

Ejendomssalg, spekulation/næring. 1977-2-72o.
Hævet af A.

A købte i 1971 en ubebygget grund, hvorpå han opførte et sommerhus. Ved en tilbygning i 1974 var han udlært tømrersvend. Sommerhuset blev solgt i 1975 med en avance, som skatterådet anså for almindelig skattepligtig indkomst for A.

Landsskatteretten afviste klagen, da fristen for påklage til retten var overskredet, og da retten ikke fandt grundlag for at se bort fra fristoverskridelsen.

A hævede den af ham anlagte retssag.

85

Ejendomssalg, spekulation. LSR. I. 1979 nr. S.231.
Ministeriet bekræftende til genmæle.

A købte i 1971 en ubebygget sommerhusgrund, som han solgte i ubebygget stand i 1976.

Skatterådet anså grunden for erhvervet i spekulationshensigt.

Da landsskatteretten ikke havde truffet afgørelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde A retssag mod nninisteriet.

Ministeriet tog bekræftende til genmæle overfor A's påstand om, at han ikke var almindelig indkomstskattepligtig af den opnåede salgsfortjeneste.

86

Ejendomssalg, spekulation.

LSR. I. 1979 nr. S.227.
Hævet af A.

A købte i 1964 to byggegrunde, hvoraf den ene blev solgt i 1976. Spekulationshensigt blev antaget af landsskatteretten.

A hævede den af ham anlagte retssag.

87

Studierejse, frisør.

VL-dom af 12. januar 1979
3. afdeling 153o/1977
A medhold

Damefrisør A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet ikke havde godkendt hendes fradrag på 2.378 kr. for udgifter til en rejse til Wien i anledning af verdensmesterskaberne i frisørkunst, idet de nævnte udgifter ikke var anset for fradragsberettigede driftsudgifter.

Verdensmesterskaberne fandt sted fra den 15. til den 17. september 1974 (begge dage incl.), og A deltog i en for frisører arrangeret chartertur med afrejse den 14. og hjemkomst den 19. september samme år. Hun deltog ikke i de turistmæssige arrangementer, der var mulighed for.

A oplyste, at hun ikke var med i konkurrencerne, men at hun rejste til Wien for at overvære de i forbindelse med mesterskaberne arrangerede demonstrationer af klippeteknik m.v., samt for at se nye maskiner og præparater på de udstillinger, som de førende firmaer i branchen havde indrettet. Hver demonstration varede normalt 6 timer, og der kunne stilles spørgsmål og være mulighed for efter endt behandling at komme til at rede modellerne.

A gjorde gældende, at hun, hvis salon var meget modepræget, havde fundet det nødvendigt at overvære mesterskaberne og de i forbindelse hermed afholdte demonstrationer m.v., hvor de sidste nyheder blev vist, idet disse nyheder ikke kunne erfares lige så hurtigt og lige så godt herhjemme. Da det endvidere havde reklamemæssig værdi at have været med i Wien, påstod hun udgifterne godkendt som fradragsberettigede i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsskatteretten fandt, at rejseudgifterne ikke var fradragsberettigede, idet rejsen ikke kunne anses for at have en sådan forbindelse med A's indkomsterhvervelse, at udgifterne herved kunne fradrages som driftsudgifter.

Kendelsen er offentliggjort, landsskatterettens meddelelser 1977, nr. 68.

A havde for indkomståret 1974 fratrukket 4.832 kr. for afholdte demonstrations- og kursusudgifter. Heraf havde skattemyndighederne godkendt 2.454 kr., der bl.a. vedrørte kurser i København og Kiel.

fremlagde en erklæring fra sin organisation om betydningen af deltagelse og overværelse af nationale og internationale frisørstævner.

forklarede bl.a., at hun efter hjemkomsten fra Wien holdt et par trænings-ftener med sine medhjælpere for at indøve det nye, hun havde lært, og hen-es kunder viste ved spørgsmål interesse derfor. Efter mesterskaberne i Wien avde hun købt varmelamper og krøllejern, som hun havde set demonstreret på dstillingerne.

linisteriet henviste bl.a. til, at der ikke i hidtidig praksis var givet ret il fradrag i et tilfælde som det omhandlede, og at A ikke havde haft lejlig ed til selv at arbejde med modellerne, således som hun havde haft det på ursus i København.

'o dommere fandt, at A var rejst til Wien for ved overværelse af demonstra-ioner af klippeteknik og ved demonstrationer af præparater m.v. at få kend-ikab til de sidste nyheder i det modeprægede fag, som var hendes erhverv, g det måtte lægges til grund, at hun havde deltaget i arrangementerne i det imfang, hvorom hun havde forklaret. Der fandtes herefter at bestå en sådan 'orbindelse mellem rejsen og hendes indkomsterhvervelse, at udgiften var 'radragsberettiget.

n dommer fandt, at der efter det oplyste var en sådan forskel på karakteren f de i forbindelse med mesterskaberne stedfundne aktiviteter og de øvrige urser, som A havde deltaget i, at der ikke var godtgjort en sådan forbindel-e mellem hendes indkomsterhvervelse og de omhandlede udgifter, at der burde ndrømmes hende fradrag herfor.

fter stemmeflertallet fik A således medhold.

88

Østre landsrets dom af 9. juni 1978. **4. afd.**
Højesterets dom af 19. januar 1979. **I. afd. 173/1978.**

A medhold.

Statsskattelovens § 6a.
Forretningsoverdragelse.
Fradrag indrømmet for ydelse til ny ejer i henhold til garantitilsagn.

A solgte pr. 1. november 1971 sin forretning til en hjemmehjælper H, der havde passet hans syge hustru. Samtidig forpligtede A sig til at dække en eventuel indtægtsnedgang for H, der herefter drev forretningen fra 1. november 1971 til 31. december 1972. H's overskud i 1972 androg 21.213 kr. efter at garantibeløbet, 23.737 kr., var indtægtsført.

Skatterådet anså ikke garantiydelsen for at stå i forbindelse med et normalt forretningsmæssigt forhold, men at der forelå en ikke fradragsberettiget ydelse af gavelignende karakter.

Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at ydelsen ikke kunne anses for en fradragsberettiget driftsudgift (indkomståret 1973), jfr. statsskattelovens § 6a.

For ØL påstod A garantibeløbet godkendt som en fradragsberettiget driftsomkostning, idet han havde følt sig retligt forpligtet til at betale garantibeløbet.

M anførte, at selv om aftalen om varelageret muligvis var oprettet pro forma, måtte den lægges til grund ved sagens afgørelse.

To dommere fandt, at der forelå en pro forma aftale, og at hun reelt havde været ansat som lønnet medhjælp hos A. De ville hjemvise til fornyet behandling.

En dommer fandt, at der forelå et forretningsophør og salg af varelager pr. 1. november 1971, og at der herefter ikke forelå en af statsskattelovens § 6a omfattet driftsomkostning.

HR lagde til grund, at A's tilgodehavende hidrørende fra salget af varelageret var medregnet ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst for indkomståret 1971. Det fandtes godtgjort, at A havde påtaget sig en rimelig forpligtelse til at holde H skadesløs for eventuelt indkomst- og formuetab. Det beløb, hvormed A's tilgodehavende hos H måtte nedskrives af hensyn til opfyldelse af garantiforpligtelsen, fandtes at stå i en sådan forbindelse med hans erhvervsvirksomhed, at udgiften var fradragsberettiget, uanset at han ikke længere havde løbende indtægter af virksomheden. Fradraget blev godkendt for indkomståret 1972, idet forpligtelsens omfang blev fastslået i dette år.

89

Låneudgifter, renter.

Østre landsrets dom af 25. januar 1979.
16. afdeling. 26o/1978.
A medhold.

A lånte i 1964 17.187 kr. af sin fader, der boede i udlandet. Der blev ikke oprettet noget lånedokument og ikke truffet nærmere aftale om, hvornår lånet skulle tilbagebetales, men ifølge nogle af A og hans fader udfærdigede halv- og helårlige opgørelser blev der tilskrevet renter 5% årlig af restgælden hvert halve år. Lånet blev nedbragt med uregelmæssige afdrag og ved godskrivning af udgifter afholdt for faderen. Ifølge et notat blev restgælden på 5%-lånet med renter betalt i oktober 1969, men ifølge opgørelsen var der ydet direktøren et yderligere lån på ialt 18.45o kr. til 9% rente og senere endvidere et lån på 4.5oo kr. På opgørelsen fra 1969 og følgende år var renten for hele gælden anført og tilskrevet med 8% årligt. I 1971 blev der ydet yderligere lån på ialt 60.000 kr. og i 1972 på 22.000 kr.

Skatterådet godkendte ikke fradrag for indkomstårene 197o og 1971 for ikke betalte renter af lånene, idet skatterådet henviste til det nære familieforhold til långiveren.

Skatterådets ansættelse for indkomstårene 197o og 1971 blev stadfæstet af landsskatteretten, idet retten ikke anså det for godtgjort, at der havde været en juridisk forpligtelse til tilbagebetaling og forrentning, lige så lidt som det var godtgjort, at der havde været en aftale om rentesatsen og renteberegningen iøvrigt samt om forfaldstiden.

Kendelsen er offentliggjort, landsskatterettens meddelelser 1976 nr. 162.

I slutningen af 1973 overdrog A et pantebrev i fast ejendom til faderen til kursværdi 21.ooo kr., hvoraf størstedelen blev godskrevet A som betaling af renter for 1972 og 1973. Flere gange i de følgende år kvitterede A's fader for renter, bl.a. var 8.000 kr. betalt ved ydelse af en gave, mens 35.000 kr. var ydet ved et lån på 35.000 kr.

Skatterådet nægtede A fradrag for indkomstårene 1974, 1975 og 1976 for renteudgifter på lånemellemværendet.

Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse til retten, blev spørgsmålet indbragt for ØL, hvor A påstod ministeriet tilpligtet at anerkende, at han var berettiget til fradrag for renteudgifter for indkomstårene 1974, 1975 og 1976 på henholdsvis 16.741 kr., 8.711 kr. og lo.986 kr.

For ØL forklarede A bl.a., at han havde ønsket en fast aftale om tilbagebetalingen, men at hans fader havde sagt, at han skulle betale lånet tilbage, når han kunne. Han havde betalt 9.000 kr. tilbage allerede i 1965. Han havde anvendt lånene fra sin fader til opførelse af et sommerhus og til afholdelse af istandsættelsesomkostninger vedrørende et af ham erhvervet helårshus. Der var ført nøje regnskab over lånene ligefra låneforholdets begyndelse i 1964, og da faderen var bosat i udlandet, havde han afholdt udgifter for ham her i landet, hvilket udlæg var fratrukket i lånemellemværendet. Da der opstod problemer med skattevæsenet, oprettedes i 1977 et formelt dokument, der bekræftede låneforholdene og vilkårene. Dokumentet var i det store og hele en skriftlig bekræftelse af de aftaler, der allerede bestod.

ØL fandt ikke grundlag for at tilsidesætte A's og hans faders forklaringer, hvorefter der forelå lån, som A var forpligtet til at tilbagebetale, og som også tilsigtedes afviklet. Det blev. herved taget i betragtning, at lånene var ydet til anskaffelse af sommerhus og bolig, at der, uanset at der ikke var oprettet lånedokument, var ført nøje regnskab over gældens størrelse og de påløbne renter, at lånet fra 1964 var afviklet, og at **direktør A** også senere faktisk havde betalt renter. Såvel overdragelsen af et pantebrev til handelsværdien som modregning med tilgodehavender for udlæg måtte anses som reelle betalinger. Selvom rentebetalingerne for de i sagen omhandlede år til dels var afregnet ved modregning med årlige gavebeløb på 8.000 kr. og ydelse af nyt lån, kunne der ikke antages at forelægge en fast modregningsaftale eller en forhåndsaftale om eftergivelse af rentebetalingerne. De nævnte forhold fandtes derfor ikke at kunne betage A den almindelige ret til i medfør af statsskattelovens § 6d at fradrage renter af gæld i sin skattepligtige indkomst. A's påstand blev herefter taget til følge.

90

Afskrivningsgrundlaget for skibe ikke ændret som følge af devaluering.

Ø.L.dom af 23/2 1979.
4. afd. nr. 94/1976.
Ministeriet medhold.

A traf i 1961 aftale med et hollandsk værft om bygning af et fragtskib. Skibet skulle betales i hollandsk mønt. Til delvis finansiering af skibet blev der optaget lån i 4 hollandske skibskreditinstitutter. A solgte skibet i 1969.

A og B indgik i 1964 en aftale med et tysk værft om bygning af en motorfærge. Tyske banker finansierede delvist skibet.

De to skibe var leveret og lånene optaget ved devalueringen af den danske krone i efteråret 1967. Som følge af devalueringen af den danske krone i 1967 og revalueringen af D-marken i 1969 led A og B tab.

A forhøjede i regnskaberne skibenes saldoværdi og foretog sædvanlige afskrivninger på de forhøjede beløb.

Amtsskatterådet kunne ikke godkende, at tabene blev tillagt afskrivningsgrundlaget, og rådet henviste til en af Ø.L. under den 16/2 1971 afsagt dom om et tilsvarende spørgsmål.

A gjorde bl.a. gældende, at afskrivningslovens regler om afskrivning tilsigter at give fradrag for alle udgifter til anskaffelse af et driftsmiddel, og at en forøgelse af gælden på driftsmidlerne som følge af ændrede valutakurser måtte betragtes som en del af anskaffelsesudgifterne. Det var endvidere utvivlsomt, at lånene faktisk var blevet anvendt til bygning af de pågældende skibe.

Landsskatteretten fandt, at tabene ikke kunne henføres til afskrivningsgrundlaget for skibene, dels fordi det ikke drejde sig om gæld direkte til de pågældende leverandører, og dels fordi gælden ikke kunne betragtes som en kortfristet kredit.

Efter ordlyden og forarbejderne til afskrivningsloven fandt Ø.L., at det forhold, at genanskaffelsesværdien f.eks. på grund af prisstigninger øgedes, uaen betydning. Der sås ikke at være hjemmel til at opskrive saldoværdien på grund af den som følge af devalueringen og revalueringen forøgede gæld.

91

Underholdsydelse til familie i udlandet.

øL-dom af 12.marts 1979, VIII. afd. 243/1978. A medhold.

A, der var pakistansk statsborger, fik opholds- og arbejdstilladelse her i landet i 1970. I 1972 fik hans hustru tilsvarende tilladelser. Ved kontrakt af 1. maj 1973 forpligtede A sig til at yde sin moder, der boede i Vestpakistan , en årlig underholdsydelse på 12.000 kr. for hendes livstid, og A' hustru forpligtede sig ved en kontrakt af 30. marts 1973 til at yde sin moder, der ligeledes boede i Vestpakistan, en månedlig underholdsydelse på 600 kr. for hendes livstid. Begge kontrakter var attesteret af lokale notarer i Vestpakistan.

Skatterådet godkendte ikke det af A ved indkomstopgørelsen foretagne fradrag for indkomståret 1973 på 11.450 kr. for underholdsydelser til hans moder og svigermoder, idet rådet fandt det tvivlsomt, om de overførte ydelser var kommet de berettigede i hænde. A dokumenterede, at han og hans hustru gennem bank havde overført 5.000 kr. til hans broder og 6.000 kr. til hans svoger, i alt 11.064 kr. incl. omkostninger. Som begrundelse for beløbenes overførsel til disse personer oplyste A, at henholdsvis hans broder og hans svoger varetog henholdsvis hans moders og hans svigermoders interesser, da begge de berettigede var analfabeter, og da der var lokal kotyme for, at et mandligt medlem af familien varetog interesser af denne karakter. De to mød-

re erklærede i beedigede erklæringer af 28. februar 1975, der var afgivet over for notaren, at de havde modtaget deres tilgodehavender i henhold til kontrakterne, og at beløbene var blevet udbetalt dem af deres sønner, der varetog deres interesser, bl.a. fordi de begge var analfabeter.

Landsskatteretten fandt, at der, da ydelserne ikke direkte var tilsendt de berettigede ifølge kontrakterne, herskede tvivl om, hvorvidt disse ydelser var kommet de berettigede i hænde, og da de af A meddelte oplysninger ikke kunne tjene som bevis for, at ydelserne var udredet til de rette vedkommende, blev der ikke godkendt fradrag i henhold til bestemmelsen i ligningslovens § 14, stk. 2.

Ved landsretten forklarede A, at han og hans hustru havde forsørgerpligt over for deres familier, at de var de eneste i familierne, der havde egentligt arbejde, og at ligningsmyndighederne fra og med indkomståret 1974 godkendte fradrag for betalte ydelser.

Ministeriet anførte bl.a., at da der i modsætning til de følgende år ikke i 1973 var sendt de i kontrakterne nøjagtigt stipulerede beløb, måtte det antages, at A og hans hustru ikke havde følt sig bundet af kontrakterne.

Landsretten fandt det godtgjort, at de omhandlede beløb var kommet de forsørgelsesberettigede i hænde. Herefter, og idet kontrakterne efter deres indhold m.v. fandtes at opfylde betingelserne i ligningslovens § 14, stk. 2, blev A's påstand taget til følge.

92

Statsskattelovens § 4. Økonomisk fordel ved udnyttelse af køberet ikke anset for indkomstskattepligtig.

ØL-dom af 15. marts 1979. XI. afd. 362/1977. A medhold.

A købte i 1972 en ejendom i henhold til en i 1964 aftalt køberet. Skatterådet mente, at A herved opnåede en skattepligtig indtægt på 144.000 kr., hvorfor rådet forhøjede A's selvangivne indkomst med 144.000 kr.

I slutningen af 1963 blev en ældre dame indlagt på et hospital, hvor A's hustru arbejdede som sygehjælper. I begyndelsen af 1964 indledtes forhandling om, at A's hustru skulle passe den ældre dame i dennes hjem, og at A skulle købe denne ejendom. På foranledning af den ældre dames ægtefælle blev der foretaget en vurdering af to murermestre, som ansatte ejendommens værdi pr. 1. januar 1964 til 120.000 kr. A og dennes hustru solgte herefter deres egen ejendom, og A's hustru fratrådte på sygehuset den 15. januar 1964. Den 1. februar s.å. flyttede de ind i 1. sals-lejligheden i den ejendom, hvor den ældre dame og hendes ægtefælle havde bolig.

Der var ikke underskrevet nogen aftale ved A's indflytning i ejendommen, men ved en den 2. marts 1964 underskrevet og den 4. marts 1964 tinglyst "aftale om køberet" fik A ret til at købe ejendommen til en pris af 120.000 kr. med fradrag af 500 kr. pr. år, der forløb fra aftalens indgåelse, til overtagelse fandt sted.

Køberetten kunne først udnyttes ved sælgerægteparrets død eller fraflytning. Der blev samtidig truffet aftale om, at A's hustru, så længe den ældre dame og hendes ægtefælle blev boende, skulle yde disse huslig medhjælp mod et månedligt kontant vederlag. Det var en betingelse for køberettens eksistens, at denne aftale opfyldtes, indtil overtagelsestidspunktet indtrådte.

Den længstlevende af sælgerne (manden) afgik ved døden i 1972, 97 år gammel. Hans hustru var afgået ved døden nogle år forinden, 86 år gammel.

A købte herefter i juni 1972 i overensstemmelse med aftalen om køberet den omhandlede ejendom for 116.000 kr.

A's revisor anførte over for landsskatteretten, at den i køberetten aftalte pris for ejendommen svarede til værdien i handel og vandel på aftaletidspunktet, og da det for A's hustrus arbejde ydede vederlag ligeledes svarede til normal aflønning, var der ved køberettens oprettelse ikke tilført A nogen økonomisk fordel, ligesom køberettens udnyttelse ved sælgerens død i 1972 ikke kunne medføre skattepligtig indkomst for A, uanset at ejendomsværdien i tiden fra køberetsaftalens indgåelse til dens udnyttelse var steget.

Under sagens behandling for landsskatteretten udtalte statsskattedirektoratet, at ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet skønnedes at have andraget 260.000 kr.

Efter de tilvejebragte oplysninger om baggrunden for køberetsaftalens indgåelse, herunder det nævnte særlige vilkår i den indgåede aftale, kunne landsskatteretten tiltræde, at A var anset indkomstskattepligtig af et beløb på 144.000 kr. ved udnyttelsen af den omhandlede køberet. Ansættelsen blev derfor stadfæstet.

Under den af A anlagte retssag erkendte ministeriet, at den økonomiske fordel, som opnås ved udnyttelse af en køberet, i almindelighed ikke kan indkomstbeskattes. Påstanden om frifindelse støttedes på, at køberetten i det foreliggende tilfælde havde en sådan forbindelse med aftalen om huslig medhjælp, at den ved rettens udnyttelse opnåede økonomiske fordel var indkomstskattepligtig som arbejdsvederlag eller som en den kåbeberettigede ydet gave.

Landsretten udtalte, at før aftalen om køberet blev indgået, var A flyttet ind i ejendommen med henblik på at overtage den for handelsværdien, således som denne var blevet fastsat ved en vurdering, som ejeren havde ladet foretage. Flytningen fandt sted fra et af A tilhørende parcelhus, som han afhændede for at kunne præstere den af ejeren krævede kontante udbetaling. Ændringen til en køberet i stedet for et køb skete efter det oplyste alene som følge af det forslag herom, som fremkom fra ejerens søn efter A's indflytning. Vederlaget for den af A's hustru ydede bistand måtte af A og hans ægtefælle opfattes som en dækkende betaling. Betingelserne for at indkomstbeskatte den ved køberettens udnyttelse i 1972 opnåede økonomiske fordel som arbejdsvederlag i medfør af statsskattelovens § 4, litra a, eller som gave i medfør af § 4, litra £, fandtes herefter ikke at være til stede, hvorfor A's påstand blev taget til følge.

93

Avanceopgørelse ved aktiesalg.
Medarbejderaktier.

ØL-dom af 30. marts 1979
XVII. afd. 31/1978.
Ministeriet medhold.

Kontorchef A solgte i 1971 en post aktier, nominelt 11.600 kr., i det selskab, hvor han var ansat. Aktierne var købt i 1970 og 1971. Ved salget konstaterede han et tab på 633 kr., som han fratrak ved sin indkomstopgørelse.

Da A i 1971 forinden salget af ovennævnte aktier havde erhvervet medarbejderaktier, nominelt 9.200 kr., i selskabet, mente skatterådet, at avance eller tab ved salg af aktierne i 1971 skulle opgøres efter reglerne i § 7 i lov om særlig indkomstskat m.v., og da der herved fremkom en fortjeneste på 4.024 kr., blev den selvangivne indkomst forhøjet med ialt 4.657 kr.

A anførte, at de af ham erhvervede medarbejderaktier, der havde samme rettigheder som andre aktier i selskabet, i henhold til en skrivelse fra skattedepartementet til selskabet var båndlagt i en bank i 5 år fra den 6. maj 1971 at regne, således at han ikke i dette tidsrum kunne disponere over dem ved salg, pantsætning eller på anden måde, ligesom A henviste til bestemmelsen i ligningslovens § 7ei, hvorfor han fandt, at hans beholdning af medarbejderaktier ikke burde tages i betragtning ved salget af de øvrige aktier.

Da bestemmelserne i ligningslovens § 7a. alene vedrørte erhvervelse af medarbejderaktier, da resultatet af A's aktiesalg ved ansættelsen var opgjort efter reglerne i § 7 i lov om særlig indkomstskat m.v., da der ikke fandtes andre lovregler vedrørende de skatteretlige følger af aktiesalg, og da der ikke var gjort undtagelse fra disse regler i tilfælde, hvor aktiesælgere måtte være i besiddelse af og beholde båndlagte medarbejderaktier, fandt landsskatteretten, at den påklagede ansættelse var korrekt foretaget.

Ved landsretten fremførte A endvidere, at ligningslovens § *1a,* stk. 1, 2. punktum, ved den af ham hævdede fortolkning blot udskød det tidspunkt, hvorpå fortjenesten af et salg af medarbejderaktier skal beskattes, men ikke medfører noget provenutab for staten eller konsekvenser for andre dele af skatteområdet.

Landsretten udtalte, at der efter ordlyden af ligningslovens § 7a. og denne lovbestemmelses formål og tilblivelse måtte gives ministeriet medhold i, at bestemmelsen alene regulerer spørgsmålet om beskatning i forbindelse med erhvervelse af medarbejderaktier, og at der ikke er grundlag for at antage, at den indebærer en undtagelse fra den almindelige skatteopgørelsesregel i § 7 i lov om særlig indkomstskat m.v. med den virkning, at A's medarbejderaktier ikke skulle tages i betragtning ved den skattemæssige opgørelse af salget af hans øvrige aktier i selskabet, selv om salget havde fundet sted i båndlæggelsesperioden. Ministeriet fik herefter medhold.

s

94

Østre landsrets dom af 18. oktober 1977. 7. afd.14/1976.
Højesterets dom af 6.april 1979. I. afd. 298/1977.

A medhold.

Renter af byggemodningsgæld.

A købte i 1967/68 en ubebygget grund i et udstykningsområde omfattende 261 parceller. Ifølge en på parcellerne tinglyst deklaration af 21.december 1966 havde parcelejerene pligt til at være medlem af grundejerforeningen for udstykningsområdet. Det fremgik af deklarationen, at udgifterne ti[1] byggemodningen påhvilede parcelejerne. I deklarationen anførtes bl.a., at sælgeren og/eller grundejerforeningen var berettiget til at lade lyse 1.prioritet·ejerpantebreve i de udstykkede parceller på det anpartsmæssige beløb, det finansierende pengeinstitut måtte kræve til sikkerhed for lån ydet til finansiering af byggemodningen.

I henhold til vedtægterne optog grundejerforeningen i .1969 et byggemodningslån i en bank i form af e,i kassekredit. Afviklingen af kreditten skulle ske ved indbetaling fra grundejerforeningen af de vedtægtsmæssige modningsbidrag fra parcelejerne. Der blev herefter til banken indleveret sikkerhed i form af ejerpantebreve på 17.ooo kr. **vedrørende** de enkelte parceller. Efterhånden som grundene blev bebygget, blev ejerpantebrevene indfriet i forbindelse med den endelige prioritering, således at der af den enkelte ejer blev indsat et beløb på 17.000 kr. med tillæg af et rentebeløb på en separat spærret konto i banken. Beløbet skulle henstå, indtil grundejerforeningens modningsprojekt var fuldført og regnskab forelå. Derefter skulle beløbet overføres til foreningens samlede mpdningskredit i banken **til** nedbringelse af gælden.

I forbindelse med den endelige prioritering indløste A pantebrevet i 1972, og han indbetalte i alt 18.7oo kr. på en spærret konto. Ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1972 fratrak A som renteudgift en forholdsmæssig anpart af de i 1972 forfaldne renter på den af grundejerforeningen oprettede kassekreditkonto.

Ligningskommissionen og skatterådet godkendte ikke rentefradraget.

Derimod fandt landsskatteretten, at A var berettiget til at fradrage en forholdsmæssig anpart af renterne eller 933 kr.

Ministeriet indbragte spørgsmålet for landsretten.M gjorde gældende, at de 933 kr. ikke var renter af nogen A påhvilende gæld, idet der hverken over for banken eller over for grundejerforeningen bestod en aktuel gældsforpligtelse for A med hensyn til byggemodningslånet. Det var alene grundejerforeningen, der hæftede direkte over for banken. A's forpligtelse efter vedtægterne var alene en subsidiær hæftelse som kautionist, og en kautionist kan kun fradrage renter, hvis hæftelsen bliver aktuel, og det blev den ikke her. A's refusionspligt over for foreningen kunne ikke begrunde rentefradraget.

A anførte, at der forelå renter af en aktuel gæld, som påhvilede ham over for banken eller - hvis dette ikke kunne antages - over for grundejerforeningen. Grundejerne havde en servitutmæssig pligt til at betale byggemodningen, og reelt var det dem, der havde optaget lånet og tilbagebetalt dette med afdrag og renter. Af praktiske grunde måtte lånet imidlertid optages gennem foreningen, der alene var indskudt som et administrerende organ mellem grundejerne og banken. Grundejerne var ikke kautionister, men de havde en ubetinget forpligtelse til at betale hele ydelsen. Der havde i hvert fald været en aktuel gældsforpligtelse direkte over for banken fra slutningen af 1972, da banken fik ret til at trække modningsbidraget direkte fra A's spærrede konto.

Landsretten fandt, at A ikke havde påtaget sig en direkte forpligtelse over for banken, og der forelå derfor ikke en aktuel gæld, der kunne begrunde rentefradrag over for banken. I forholdet til grundejerforeningen indebar vedtægterne en pligt for A til gennem et årligt bidrag på 3.000 kr. at dække en forholdsmæssig anpart af grundejerforeningens udgifter til afdrag og renter på byggemodningslånet. I tilfælde af udeblivelse af bidraget ville foreningen have været berettiget til at kræve hele den på hans grund hvilende grundmodningsudgift betalt. Under disse omstændigheder fandt retten, at den A vedrørende anpart af lånet havde påhvilet ham som en aktuel gæld over for foreningen **med** forpligtelse til at forrente den med den af banken over for foreningen krævede rentesats.

For Højesteret blev det oplyst, at der i grundejerforeningens årsregnskab var optaget et særskilt driftsregnskab for byggemodning. A's rentefradrag var beregnet som 1/261 heraf.

Ti dommere stemte for at stadfæste landsrettens dom(i **henhold til grundene!**

En dommer fandt derimod, at A hverken over for banken eller grundejerforeningen havde påtaget sig nogen gældsforpligtelse i anledning af det i banken optagne lån, men at der efter vedtægterne alene påhvilede ham en pligt til at betale 3.000 kr. årligt til foreningen til delvis finansiering af byggemodningen. Den omstændighed, at ydelsen indbefattede et beløb til dækning af renter af lånet, fandtes ikke at kunne føre til, at denne del af ydelsen kunne anses som rente af en A påhvilende gæld.

Efter stemmeflertallet fik A herefter medhold.

95

Hovedaktionærs tilgodehavende i A/S i forbindelse med omdannelse af personligt firma til aktieselskab anset som et anfordringstilgodehavende, der ikke kunne kursnedskrives i forbindelse med opgørelsen af særlig indkomst.

ØL dom af 10.april 1979 XV afd. 103/1977. Ministeriet medhold.

Tandlæge A overdrog i 1972 sin praksis til et samtidigt stiftet aktieselskab, der fik en aktiekapital på 40.000 kr. Som vederlag modtog A 1.000 kr. kontant og 39.000 kr. i aktier, mens restkøbesummen, 464.357 kr., blev stående som tilgodehavende i aktieselskabet. Vilkårene med hensyn til forrentning og afdrag for dette tilgodehavende blev ikke nærmere skriftligt fikseret. Ved opgørelsen af sin særlige indkomst og formue for indkomståret 1972 selvangav A denne fordring til en værdi, der fremkom som resttilgodehavendet med fradrag af 30 % af det beløb, 389.426 kr., som fordringen var nedbragt til ult. 1972.

Bl.a. fordi der ikke var oprettet gældsbrev, kunne skatterådet ikke godkende nogen kursnedskrivning på fordringen.

Over for landsskatteretten gjorde A gældende, at selskabet rent faktisk havde forrentet hans tilgodehavende med 7 % p.a., og at der var afdraget regelmæssigt på fordringen, således at selskabets gæld i april 1976 var nedbragt til ca. 70.000 kr.

Landsskatteretten fandt at måtte karakterisere det omhandlede tilgodehavende som et til selskabet udstedt lån på anfordring, der var ydet uden oprettelse af gældsbrev med nærmere fastsættelse af renter og afdragsvilkår, hvorfor retten ikke fandt grundlag for at indrømme kursnedslag vedrørende tilgodehavendet.

For Landsretten anførte A, at det ved stiftelsen af aktieselskabet i realiteten lå fast, at vilkårene for hans tilgodehavende var en forrentning på mellem 7 og 8 % og en afdragsperiode på mellem 5 og 10 år, svarende til den faktiske efterfølgende ordning. Den reelle værdi af en sådan fordring kunne under ingen omstændigheder ansættes til pari, hvorimod en kursfastsættelse som foretaget af ham måtte anses for rimelig.

Ministeriet gjorde gældende, at A ikke havde godtgjort, at der var tale om en fordring med faste afdrags- og rentevilkår. Der måtte stilles særlig strenge krav til beviset, når der, som det var tilfældet i nærværende sag, bestod faktisk identitet mellem A og aktieselskabet. Fordringen havde alene haft karakter af et anfordringstilgodehavende.

Landsretten udtalte, at det foreliggende regnskabsmateriale vel udviste, at fordringen var blevet forrentet og afdraget over en årrække, men det godtgjorde samtidig, at i hvert fald afdragene ikke var sket efter faste retningslinier, men på skiftende tidspunkter med varierende beløb. Efter bevisførelsen kunne det alene fastslås, at der i forbindelse med stiftelsen af selskabet havde været talt om, at A nok måtte affinde sig med, at det ville vare nogle år, før han fik sine penge hjem. I mangel af gældsbrev eller

andet klart aftalegrundlag, hvorved de nærmere betingelser for gældsmellemværendet var blevet fastlagt, kunne det imidlertid ikke føre videre end til at betragte tilgodehavendet som en fordring, der forfaldt på anfordring. Mår hertil kom, at A i kraft af sin aktiebesiddelse i realiteten var såvel kreditor som debitor og derfor til enhver tid kunne lade sig selskabets disponible midler udbetale til indfrielse af resttilgodehavendet, fandtes der ikke grundlag for den af A påståede kursnedskrivning, hvorfor ministeriet ville være at frifinde.

96

Dobbelt husførelse.

VL-dom af 20. april 1979.
III. afd. 594/1978.
A delvist medhold.

Kapelmester A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet ikke havde indrømmet ham fradrag for dobbelt husførelse for indkomstårene 1973 og 1974, i hvilke år han sammen med en veninde havde ledet dennes moders vaskeri i Sønderjylland. Under opholdet dér boede han på hotel. A, der var gift, havde bopæl i Odense, hvor hustruen opholdt sig. Han havde indtil 1973 fået godkendt fradrag for dobbelt husførelse, når han spillede i ind- og udland.

Opholdet i Sønderjylland skulle have været kortvarigt, men trak ud, idet han ville forsøge at redde et større beløb, som hans veninde havde udlånt til sin moder, hvilket beløb var investeret i moderens vaskeri. A havde i de omhandlede år kun haft indtægt fra sit arbejde i vaskeriet - ikke ved musikervirksomhed.

Landsskatteretten fandt, at A's ophold i Sønderjylland ikke kunne anses for at være midlertidigt, hvorfor fradrag for dobbelt husførelse ikke blev godkendt.

Under den af A anlagte retssag gjorde ministeriet gældende, at A ikke opfyldte betingelserne i ligningslovens § 9 sammenholdt med ligningsrådets vejledende anvisninger for fradrag for dobbelt husførelse. Dels havde hans ophold i Sønderjylland ikke været erhvervsmæssigt begrundet, men mest hjælpemæssigt præget, hvilket fremgik af den ringe løn, han havde oppebåret, dels kunne hans ophold ikke betegnes som midlertidigt, når det havde strakt sig over to år.

Landsretten lagde til grund, at A's ophold i Sønderjylland var tænkt at skulle være ganske kortvarigt. Der måtte ses bort fra, at opholdet kom til at strække sig ud over årene 1973 og 1974. Afgørelsen måtte ske ud fra en vurdering af forholdene, som de var ved udgangen af hvert af årene. Da der herefter ikke var grundlag for at fastslå, at A inden udgangen af 1974 havde besluttet sig til at tage varigt ophold i Sønderjylland, måtte opholdene i 1973 og 1974 anses som midlertidige i relation til betingelserne for fradrag for dobbelt husførelse. Der var endvidere ikke grundlag for ikke at betegne A's ophold i Sønderjylland som erhvervsmæssigt begrundet. A blev derfor anset for berettiget til fradrag for dobbelt husførelse, og at A måtte anerkende, at ligningsmyndighederne var berettigede til at foretage en fornyet prøvelse af A's skattepligtige indkomst til fastsættelse af, med hvilket beløb der kunne indrømmes ham fradrag for dobbelt husførelse.

97

Statsskattelovens § 6, stk.l, litra a.
Ingeniørs tab i forbindelse med kaution for lån optaget af det firma, hvori han var ansat, ikke anset for en fradragsberettiget driftsomkostning.

VL dom af 24.april 1979
IV. afd 2409/1978.

Ministeriet medhold.

Skatterådet godkendte ikke et af A ved indkomstopgørelsen foretaget fradrag på 6.925 kr. for tab ved kaution, idet der efter rådets opfattelse var tale om et ikke fradragsberettiget formuetab.

A, der var ansat i et ingeniørfirma, kautionerede i maj 1974 tillige med 6 kolleger for et kortfristet lån, som arbejdsgiveren optog i en sparekasse. Da låntageren ikke overholdt sine forpligtelser, blev klagerens kautionsforpligtelse aktuel i 1975.

A gjorde gældende, at låneoptagelsen og den derved skete kapitaltilførsel var en nødvendighed for ingeniørfirmaets fortsatte eksistens, ligesom kautionsforpligtelsen var en betingelse fra långiverens side for at yde det nødvendige lån.

Landsskatteretten fandt, at A's kautionstab måtte anses som et ikke fradragsberettiget formuetab, idet den omhandlede indeståelse ikke kunne anses for at have relation til kl.s indtægtserhvervelse i et enkelt år, men at den måtte anses som vedrørende sikringen af hans indtægtskilde.

A, der som nævnt indgik kautionsaftalen i maj 1974, forklarede for landsretten, at han opsagde sin stilling den 1. juli 1974 til fratræden den 1. august s.å. Opsigelsen skyldtes, at han havde fået arbejde nærmere sin bopæl. Når han kautionerede, var det for at sikre sin stilling, idet der på daværende tidspunkt (maj 1974) var stor arbejdsløshed blandt ingeniører. På kautionstidspunktet kunne han ikke vide, at han så hurtigt ville finde et andet arbejde, der ikke medførte store transportudgifter.

Denlångivende sparekasse udtalte i en erklæring, at firmaets indehaver havde oplyst, at han formentlig måtte afskedige sine medarbejdere, såfremt han ikke fik tilført kapital til virksomheden. Virksomhedens indehaver standsede sine betalinger i midten af januar 1975.

Landsretten fandt, at det omhandlede tab var lidt som følge af A's forsøg på gennem kaution at sikre ingeniørfirmaets beståen og dermed hans egen mulighed for fortsat at oppebære sin lønindtægt fra dette, og at kautionstabet herefter måtte anses som et formuen vedrørende tab, som derfor ikke kunne anses fradragsberettiget som driftsomkostning i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

98

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Ingeniørs tab i forbindelse med kaution for lån optaget af det firma, hvori han var ansat, ikke anset for en fradragsberettiget driftsomkostning.

om ^I 24.apri
TV fd. 2410/1978.
IV afd. 2410/1978.
Ministeriet medhold.

Sagen er analog med den sag, der blev afgjort ved Vestre landsrets dom af 24. april 1979 **(j.nr.** 24o9/1978).

A forklarede, at når han kautionerede, var det for med henblik på at bevare sin stilling i firmaet at hjælpe dette over en økonomisk krise, som han selv mente kun ville blive kortvarig.

Ministeriet fik medhold med samme begrundelse som i den analoge sag.

99

Tab, datterselskab.

VL-dom af 7. maj 1979.
IV. afd. 798/1978.
Ministeriet medhold.

Skatterådet godkendte ikke det af A ved indkomstopgørelsen for skatteåret 1972/73 foretagne fradrag på 360.202 kr. vedrørende tilskud til et hollandsk selskab. Det var oplyst, at A ved begyndelsen af 1971 ejede 26% af aktiekapitalen i det hollandske selskab, og at den øvrige aktiekapital ejedes af hollændere. En væsentlig del af det hollandske selskabs produkter blev fabrikeret af A, som fakturerede sine leverancer efter ganske samme principper som til andre kunder. I 1971 blev det hollandske selskab både insolvent og illikvidt som følge af enkelte tabsgivende ordrer, og A måtte som den største kreditor imødese et betydeligt tab ved det hollandske selskabs eventuelle likvidation. Der blev derfor truffet beslutning om en sanering af det hollandske selskab derved, at A nedskrev sin fordring med 360.202 kr. mod til gengæld vederlagsfrit at få overdraget aktier i det hollandske selskab, hvorved A blev hovedaktionær. Bestemmende for dispositionen var tillige, at A ønskede at bevare indflydelsen på det hollandske marked, og at det det hollandske selskab påførte tab tildels skyldtes kalkulationsfejl begået af beregnerafdelingen i A, hvorfor man for så vidt anså sig for at være erstatningspligtig for tabet.

Landsskatteretten fandt at måtte lægge til grund, at A's disposition havde tjent til at styrke A's retlige og kapitalmæssige stilling såvel med hensyn til sikring af det nødlidende tilgodehavende hos det hollandske selskab til bevarelse af indflydelsen på det hollandske marked, ligesom det ikke kunne anses for et naturligt led i A's virksomhed at støtte tilknyttede selskaber med tilskud. Retten var herefter enig med skatterådet i, at ingen del af det omhandlede beløb var fradragsberettiget ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Af de i landsskatterettens kendelse anførte grunde tiltrådte landsretten, at ingen del af det beløb, som A havde krediteret det hollandske selskab kunne anses for en fradragsberettiget driftsudgift i medfør af statsskattelovens § 6, stk. la. Det kunne endvidere ikke anses for godtgjort, at det krediterede beløb var ydet det hollandske selskab som erstatning, og ministeriet blev herefter frifundet.

100

Afskrivning, bygninger, kursgevinst.

Udeblivelsesdom af 16.maj 1979 af retten i Ringsted, sag lol/79. Ministeriet medhold.

Fabrikant A, der i 1974 havde købt en erhvervsejendom, klagede til landsskatteretten over, at skatterådet havde beskåret den af ham for indkomståret 1974 foretagne bygningsafskrivning.

Det var oplyst, at det betingede skøde af *22.*maj 1974 indeholdt bestemmelse om, at 389.463 kr. af den aftalte købesum skulle berigtiges ved, at køberen optog størst muligt realkreditlån, og at der efter udbetaling af nettoprovenuet heraf skulle udstedes sælgerpantebrev for resten. Ifølge et endeligt skøde af 31.oktober 1974 blev restkøbesummen imidlertid berigtiget gennem nettoprovenuet af et optaget kreditforeningslån på 118.622 kr., medens det herefter resterende beløb, 27o.84l kr., blev berigtiget kontant af A's bankforbindelse til kurs 6o eller 162.5o4 kr.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst beregnede A afskrivningsgrundlaget ud fra den fastsatte købesum, medens skatterådet ved den påklagede ansættelse forlods reducerede denne med den nævnte kursgevinst.

Landsskatteretten statuerede, at den stedfundne berigtigelse af sælgerpantebrevet ved kontant betaling af et beløb svarende til kurs 6o af pantebrevets pålydende måtte anses for at bero på en efter salgsaftalen som angivet i det betingede skøde truffet disposition af selvstændigt indhold i forhold til salgsaftalen, således at denne sidste var bestemmende for afskrivningsgrundlagets størrelse. Skatterådets ansættelse blev nedsat i overensstemmelse hermed.

Landsskatterettens kendelse er offentliggjort, LSR medd. 1979 nr.7(1978-1-726) .

Under den af ministeriet anlagte retssag, der blev forberedt ved retten i Ringsted, gjorde ministeriet gældende, at landsskatterettens afgørelse var i strid med gældende regler og hidtidig praksis. Denne kunne efter ministeriets opfattelse sammenfattes derhen, at såfremt de dispositioner, hvorved køberen opnår en kursavance, er foretaget i så nær forbindelse med ejendomshandelen, at den indvundne avance må betegnes som en reduktion af bygningens købesum, skal anskaffelsessummen og dermed afskrivningsgrundlaget for ejendommen nedsættes.

Da A skønt lovligt stævnet var udeblevet under sagen, blev der givet dom efter ministeriets påstand, der stemte med den mundtlige fremstilling.

101

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra A. Murermesters tilskud til 'äktielejlighedsselskab, oprettet af ham selv ikke anset 'for en driftsomkostning.

VL-dom af 18.jan.1978 II.afd.2298/1977
HR-dom af 18.juni 1979 II.afd.51/1978
Ministeriet medhold.

Klagen til landsskatteretten angik bl.a. det forhold, at skatterådet ikke havde godkendt de af murermester A ved indkomstopgørelserne for indkomstårene 1971, 1972 og 1973 foretagne fradrag for husleje- og varmetab, henholdsvis 33.519 kr., 35.453 kr. og 32.447 kr.

A stiftede et aktieselskab, hvori han fra starten selv ejede hele aktiekapitalen. Selskabet havde til formål at opføre en beboelsesejendom med 48 lejligheder, der skulle udstykkes i aktielejligheder. Salget af lejlighederne foregik imidlertid ikke så hurtigt, som A havde forventet, og da salgs- og lejeindtægterne ikke kunne dække selskabets løbende driftsudgifter, var der en risiko for, at det ville blive erklæret konkurs. Det ønskede han imidlertid ikke, bl.a. på grund af sin forretnings renommé Han valgte derfor personligt at leje de ikke solgte lejligheder, således at selskabet blev holdt skadesløs. I forbindelse hermed blev det bl.a. aftalt, at A skulle frigøre lejlighederne i tilfælde af salg. Senere opdelte selskabet ejendommen i ejerlejligheder, der er solgt som sådanne.

Efter det oplyste om baggrunden for A's leje af de ikke solgte lejligheder fandt landsskatteretten, at det omhandlede husleje-og varmetab måtte anses for ikke fradragsberettigede udgifter i forbindelse med en støtteordning fra selskabet med det formål at sikre A's egne kapitalinteresser. Under hensyn hertil var landsskatteretten enig med skatterådet i, at A's tab i forbindelse med forsøget på salg af de ledige lejligheder ikke kunne anses for et driftstab for ham.

Ved landsretten blev det oplyst, at den oprindelige aktiekapital på 3o.ooo kr. udvidedes med beboeraktier på 723.2oo kr., hvoraf der dog kun blev tegnet aktier til en værdi af 376.8oo kr. A's personlige krav på selskabet i forbindelse med ejendommens opførelse var sikret ved et pantebrev på 1.261.6oo kr.

A gjorde gældende, at de omhandlede beløb var driftsudgifter for ham personligt, idet udgifterne ikke - som anført af landsskatteretten - var afholdt for at sikre hans kapitalindskud i selskabet, som var tilstrækkeligt sikret, men var afholdt for at undgå, at beboeraktionærernes indskud gik tabt. Hans renomné ville blive skadet alvorligt, når det blev kendt, at den ejendom, som han havde opført og afhændet til aktieselskabet, kort efter var gået konkurs med store tab for beboerne til følge, men uden noget tab for ham selv, bortset fra den beskedne aktiekapital på 3o.ooo kr., hvilket han endda havde kunnet opnå dækning for. Virkningen af konkurs ville uden enhver tvivl blive, at hans finansieringsmuligheder hos pengeinstitutterne ville blive væsentligt forringet.

Ministeriet, som ikke bestred, at A's kapitalinteresse var sikret tilstrækkeligt, gjorde gældende, at de afholdte udgifter ikke var fradragsberettigede driftsudgifter, da de var afholdt til sikring af indkomstgrundlaget og ikke den løbende indkomst, da man ikke ville kunne forvente et direkte indkomsttab som følge

af, at tilskuddene til aktieselskabet ikke var blevet givet, og da dispositionen lå udenfor sædvanlige driftsøkonomiske dispositioner.

Landsretten fandt, at det ubestridt måtte lægges til grund, at såvel opførelsen som den skete form for afhændelse af beboelsesejendommen var et sædvanligt led i A's byggevirksomhed. Efter det oplyste måtte det videre antages, at formålet med at leje de i sagen nævnte lejligheder og dermed at yde tilskud til aktieselskabets drift var at undgå aktieselskabets konkurs. Det måtte tillige lægges til grund, at det af hensyn til A's indtægter ved byggevirksomheden i de 3 indkomstår havde været af væsentlig interesse for ham at undgå en sådan i kunders og pengeinstitutters øjne urimelig konkurs for aktieselskabet, der reelt var oprettet og styret af ham som led i byggevirksomheden. Under disse omstændigheder fandtes A's udgifter at kunne godkendes som fradragsberettigede driftsudgifter.

For højesteret oplyste A bl.a. at såfremt han havde valgt at lade ejendomsselskabet træde i likvidation, kunne han ikke være fortsat som vurderingsmand i kreditforeningen. Han havde været vurderingsmand siden 1954. Hans indtægt som vurderingsmand fra 197o til 1977 udgjorde mellem 2oo.ooo kr. og 25o.ooo kr. årligt. Murermesterforretningen var herefter en mindre del af hans aktivitet. Efter opførelsen af den omhandlede ejendom udførte han alene reparations- og ombygningsarbejder.

Højesteret fandt, at der ikke var en sådan forbindelse mellem den i sagen omhandlede støtte til aktieselskabet og A's indkomst som murermester og vurderingsmand, at udgifterne kunne fradrages i hans indkomst som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1.litra A. Ministeriet fik herefter medhold.

102

Afvisning, da retssag var indbragt mere end 6 måneder efter landsskatterettens kendelse.

VL-dom af 25.juni 1979
5.afd.372o/1978

Ministeriet medhold.

Skatterådet godkendte ikke et af selskabet ved indkomstopgørelsen foretaget fradrag for tab på aktier og for tab ved et udlån.

Ved kendelse af 25.februar 1977 stadfæstede landsskatteretten den påklagede ansættelse af grunde, der er nærmere anført i kendelsen.

Ved stævning af 19.maj 1978 anlagde A retssag mod ministeriet. Det anførtes i stævningen, at A først havde modtaget kendelsen fra landsskatteretten den 22. november 1977. Fristen for at indbringe kendelsen for domstolene udløb den 25. august 1977.

I svarskriftet påstod ministeriet principalt sagen afvist på grund af overskridelse af den i landsskatteretslovens § 13 A, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder for anlæg af retssag. Det blev anført i svarskriftet, at kendelsen på afsigelsesdagen var tilsendt A's revisor, der repræsenterede A for landsskatteretten.

Kammeradvokaten indstillede til ministeriet, at afvisningspåstanden skulle fastholdes under hensyn til, at der forelå en betydelig fristoverskridelse.og at A ikke i en replik havde forsøgt at fremføre undskyldende momenter for den sene indbringelse af landsskatterettens kendelse.

Da sagen var anlagt efter udløbet af den i landsskatteretslovens § 13 A, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder, afviste landsretten sagen i overensstemmelse med ministeriets påstand.

103

Statsskattelovens § 4a. Ejendomsmæglers køb af pantebreve anset for sket som led i næring, og kursavancer anset for indkomstskattepligtige.

0L-dom af 5. juli 1979
V. afd. 125/1978.
Ministeriet medhold.

A fratrådte i 1958 som funktionær i et selskab. Herefter påbegyndte han selvstændig virksomhed som ejendomsmægler efter i nogle år at have drevet sådan virksomhed i sin fritid. Samtidig stiftede han med sine søskende et interessentskab, hvori han var andelsberettiget med 1/4. Interessentskabet, der omfattede nogle faste ejendomme, der var udlagt A og hans søskende som arv, drev virksomhed med ejendomsudlejning, og det erhvervede i de følgende år yderligere en fast ejendom samt en pantebrevsbeholdning. A, der i 1958 ejede et pantebrev på nom. 2o.ooo kr. hidrørende fra salg af et hus, og som placerede et i forbindelse med hans fratræden som funktionær udbetalt beløb på 35.ooo kr. i pantebreve, erhvervede i de følgende år en betydelig pantebrevsbeholdning. Med udgangen af 1972 ophørte A med at drive virksomhed som ejendomsmægler. A er født i 19o8.

Skatterådet anså A for almindelig indkomstskattepligtig for indkomstårene 1973, 1974 og 1975 af kursavancer på pantebrevsafdrag i interessentskabet og på pantebreve, som var købt, medens han drev virksomhed som ejendomsmægler.

A klagede til landsskatteretten, og da retten ikke inden 6 måneder havde taget stilling til hans klage, indbragte han spørgsmålet for Østre landsret.

A forklarede, at hans pantebrevsbeholdning var på nom. ca. 1,3 mill, kr., da han ophørte med sin ejendomsmæglervirksomhed. Opbygningen af beholdningen skete med henblik på selvpensionering. Han havde i stort set samme omfang og med samme formål købt kasseobligationer. Han anførte, at han som ejendomsmægler hovedsagelig formidlede salg af parcelhuse og grunde. Han købte selv i alt 14 grunde med henblik på videresalg, men de herved erhvervede pantebreve optog han i sit skatteregnskab til kurs loo. Indtægten fra disse handler var helt underordnet i forhold til salærindtægterne fra ejendomsmæglervirksomheden. Han havde aldrig averteretmed køb og salg af pantebreve, men det skete af og til, at han, når en handel, som han havde formidlet, var afsluttet, meddelte sælgeren, at han, hvis sælgeren var interesseret i at afhænde et modtaget sælgerpantebrev, var parat til at give ham et bud herpå. Han havde aldrig foretaget salg af pantebreve fra sin beholdning. Kursavancerne fremkom ved, at debitor helt eller delvis indfriede gælden uden dekort. Han anførte, at han ikke var professionel udlåner eller financier og ikke erhvervsmæssigt havde handlet med pantebreve eller værdipapirer i øvrigt og ikke havde modtaget pantebreve til dækning af salærkrav. Endelig anførte han, at pantebrevsbeholdningen i hvert fald fra ophøret af ejendomsmæglervirksomheden var overgået til at være anlægsformue.

Landsretten udtalte, at da A som led i sin ejendomsmæglervirksomhed i betydeligt omfang havde købt sælgerpantebreve af kunder, hvis ejendomme han havde i kommission, da han derudover havde erhvervet pantebreve gennem en långivning, der måtte betegnes som erhvervsmæssig , samt ved handel med egne ejendomme,

og da langt den overvejende del af hans pantebrevsbeholdnirig måtte anses erhvervet på de anførte måder, uden at det var muligt at udskille nogen del, der var erhvervet på anden måde, fandtes hans erhvervelse af de i sagen omhandlede pantebreve at have en sådan tilknytning til hans erhvervsudøvelse, at kursavancerne måtte anses for skattepligtige efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra a. Retten fandt det uden betydning, at kursavancerne først var kommet til udbetaling, efter at han var ophørt med at drive erhverv som ejendomsmægler. Da interessentskabets pantebrevsbeholdning havde samme karakter som A[1] private beholdning, anså retten ham tillige for skattepligtig af sin andel af kursavancerne af interessentskabets pantebrevsbeholdning. Ministeriet blev herefter frifundet.

104

Afskrivning nægtet på sommerhus pa lejet grund.

VL-dom af 31.juli 1979
V. afd.375/1978
Ministeriet medhold.

A købte i 1972 et kolonihavehus på lejet grund for 7.000 kr. Grunden indgik i et større areal, som kolonihaveforbundet i 1951 havde lejet af kommunen. Lejemålet kunne tidligst opsiges med 6 måneders varsel pr. 1.november 1976. Da der således resterede en lejeperiode på 5 år, anså A sig berettiget til et fradrag for afskrivning på sommerhuset på 2o% af 7.000 kr. eller 1. 4oo kr.,hvilket fradrag skatterådet ikke godkendte.

Over for landsskatteretten gjorde A gældende, at lejemålet ikke kunne forventes fornyet, og at huset ved lejemålets ophør ikke havde nogen værdi, da det var opført i 3 etaper og ikke kunne flyttes. Det fremgik af sagen, at A ved indkomstopgørelsen ikke havde medregnet nogen lejeindtægt eller foretaget fradrag for udgifter vedrørende huset, der i overensstemmelse med reglerne i ligningsdirektoratets cirkulære af 17. december 1972 ikke var vurderet til ejendomsværdi.

Da det var med rette, at A under hensyn til husets værdi havde ladet indtægter og udgifter vedrørende huset hvile i sig selv, således at driftsresultatet ikke påvirkede hans skattepligtige indkomst, og da eventuel bygningsafskrivning måtte sidestilles med en driftsudgift vedrørende huset, var landsskatteretten enig med skatterådet i, at der ikke kunne indrømmes fradrag for afskrivning på kolonihavehuset.

Kendelsen er offentliggjort, LSR medd.1977 nr.61.

For landsretten blev det oplyst, at lejeperioden blev forlænget til den 1.april 1982, og at A havde videresolgt kolonihavehuset i 1978 for 24.000 kr. efter at have foretaget forbedringer på huset og grunden for 17.000 kr. Efter sin konstruktion kunne sommerhuset ikke flyttes og genanvendes, hvis det i tilfælde af lejemålets udløb skulle fjernes.

A henviste til, at huse, der tjener til beboelse, og som er beliggende på lejet grund, kan afskrives med hjemmel i statsskattelovens § 6a, jfr. §4, stk. 1b. Dette fremgik også forudsætningsvis af den ændring, der er sket af afskrivningslovens § 29 C, stk. 2.

Landsretten udtalte, at den ved statsskattelovens § 6a, hjemlede fradragsret for driftsomkostninger, herunder afskrivninger, efter bestemmelsens sproglige affattelse må forudsætte,

at fradraget vedrører en af lovens § 4 omfattet skattepligtig indkomst. Den omstændighed, at kolonihavehuset ikke var blevet vurderet til ejendomsværdi, medførte, at det fritoges for ejendomsbeskatning, men udelukkede ikke, at dets lejeværdi ved indkomstopgørelsen medregnedes med et skønsmæssigt fastsat beløb, jfr. § 4, stk. 1b. Da A efter det foreliggende imidlertid iøvrigt havde holdt huset uden for sin skattemæssige indkomstopgørelse, fandtes han ikke at være berettiget til særskilt at foretage sådan skattemæssig afskrivning, som efter de dagældende regler kunne foretages på et fritidshus på lejet grund. Ministeriet fik herefter medhold.

105

Pensionsbeskatningslovens § 32, stk. 2. Pensionsordning i relation til betingelserne for afgiftsfritagelse anses for ophørt ved begæringens indgivelse.

ØL-dom af 16.august 1979
16.afd.281/1978

A medhold.

Undtaget fra afgiftspligt efter pensionsbeskatningsloven er ifølge lovens § 32, stk. 2, pensionsordninger, der er oprettet før lovens ikrafttræden den 1. januar 1972, i det omfang udtrædelsesgodtgørelsen hidrører fra indbetalinger, der forfaldt før den 1. januar 1972, hvis arbejdstageren ikke har været fuldt skattepligtig på noget tidspunkt under ordningens beståen.

A havde fra 1968 til 1974 fast bopæl i Grønland. Indtil slutningen af 1972 gjorde han tjeneste i en stilling, med hvilken der var forbundet en pensionsordning i Ingeniørsammenslutningens Pensionskasse. Fra den 1. januar 1973 blev han ansat i en anden stilling, hvortil der ikke var knyttet nogen pensionsordning. Han ophørte herefter indbetalingerne til pensionskassen, men blev stående som passivt medlem. Den 1.april 1974 tog han fast bopæl i Syddanmark. I forbindelse hermed blev der på begæring udbetalt en udtrsedelsesgodtgørelse til A. Der blev fradraget afgift efter pensionsbeskatningsloven med 25% af den del af godtgørelsen, der hidrørte fra bidrag, som forfaldt før den 1. januar 1972. Det herefter A tilkommende beløb blev udbetalt ham den 7. maj 1974. Begæringen om udbetaling var dateret 31. marts s.å.

En ansøgning fra A om tilbagebetaling af den før den 1. januar 1972 forfaldne del af afgiften blev ikke imødekommet. Skatterådet udtalte, at afgiftspligt indtræder på det tidspunkt, hvor afgiftstilsvaret beregnes og restbeløbet er disponibelt for den, der er berettiget til udbetalingen, jfr. § 38.

Overfor landsskatteretten gjorde A gældende, at han havde begæret sin udtrædelsesgodtgørelse udbetalt, før han blev skattepligtig i Danmark, og at pensionsordningen måtte betragtes som ophørt samtidig med begæringens indgivelse, hvorefter betingelserne for fritagelse for afgift for så vidt angår bidrag for tiden før den 1. januar 1972 var til stede i medfør af § 32, stk. 2. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at A's pensionsordning var ophørt, før hans skattepligt indtrådte den 1.april 1974, og fritagelsesbetingelserne i § 32, stk. 2, var derfor ikke opfyldt.

Ved landsretten gjorde A gældende, at hans pensionsordning ophørte i marts 1974 ved indgivelsen af begæringen af udtrædelsesgodtgørelse, medens ministeriet gjorde gældende, principalt at

ordningen ikke kunne anses for ophørt før på udbetalingsdagen den 7.maj 1974, subsidiært - for det tilfælde, at pensionsordningen ansås for ophørt allerede ved begæringens indgivelse - at det ikke var godtgjort, at begæringen var indgivet før den 1. april 1974. Der var enighed mellem parterne om, at datoen på A's begæring til pensionskassen, den 31.marts. ikke var rigtig.

A forklarede, at han bestemt mente, at han henvendte sig i pensionskassen i tiden mellem den 7. og den 12.marts.

Landsretten fandt ikke fornødne holdepunkter for at fortolke pensionsbeskatningslovens § 32, stk. 2, således, at pensionsordningen i relation til betingelserne for afgiftsfritagelse måtte anses for at bestå til det tidspunkt, da udtrædelsesgodtgørelsen var beregnet af pensionskassen eller anvist til arbejdstageren. Afgørelsen af parternes tvist måtte herefter bero på en bevismæssig bedømmelse af, om begæringen, der urigtigt var dateret den 31. marts 1974, var afgivet før eller efter denne dato.

To af rettens dommere fandt, at det var godtgjort, at begæringen var kommet pensionskassen i hænde som af ham forklaret, og at pensionsordningen således var ophørt den 31. marts 1974. En dommer fandt, at grundlaget for landsskatterettens afgørelse ikke kunne anfægtes, og at A ikke havde godtgjort, at han var udtrådt af pensionsordningen før den 1.april 1974.

Efter stemmeflertallet fik A således medhold.

106

Befordringsfradrag og kørselsregnskab. Skønsmæssig ansættelse berettiget. Hjemvisning til fornyet behandling.

ØL-dom af 27. september 1979
13. afdeling 276/1978
A delvis medhold.

Musikpædagog A fratrak ved indkomstopgørelsen for indkomstårene 1973 og 1974 hhv. 11.000 kr. og 8.945 kr. for udgifter til taxakørsel, hvilke fradrag skatterådet skønsmæssigt beskar til hhv. 5.200 kr. og 3.100 kr. Skatterådet godkendte endvidere ikke fuldt ud et af A for indkomståret 1974 foretaget fradrag for erhvervsmæssig kørsel i egen bil fra den 15. oktober til den 31. december 1974 på 4.329 kr., svarende til 81,8% af de samlede udgifter, men efter skøn et fradrag på 25%, eller 1.323 kr.

Det oplystes, at A ikke havde dokumentation for sine udgifter til taxakørsel i 1973, og da A's bilag for udgifter til taxakørsel i 1974 ikke kunne anses for fyldestgørende, var det efter lsr's opfattelse med rette, at fradraget for disse udgifter var ansat skønsmæssigt. Endvidere fandt lsr., at A's kørselsregnskab i egen bil i de sidste måneder af 1974 ikke kunne tjene som fyldestgørende dokumentation for omfanget af A's kørsel i hhv. privat og erhvervsmæssigt øjemed. Lsr. fandt ikke grundlag for at ændre de af skatterådet udøvede skøn.

Landsretten fandt under hensyn til den manglende dokumentation for taxakørsel i 1973, at fradraget for A's udgifter hertil med rette var ansat skønsmæssigt, og landsretten fandt ikke grundlag for at ændre skønnet.

Med hensyn til indkomståret 1974 tiltrådte landsretten tillige, at A's fradrag for taxakørsel og for kørsel i egen bil var ansat skønsmæssigt. Efter A's forklaring om hans taxakørsel med hensyn til transport af musikinstrumenter fandtes denne kørsel imidlertid i sin helhed at have været nødvendig fra hans bopæl til de forskellige arbejdssteder og tilbage igen. Ved den skønsmæssige ansættelse af dette fradrag fandtes et ubetinget krav om angivelse i hvert en-

celt tilfælde af kørselsstrækningen ikke at kunne tillægges afgørende betydling. På baggrund af A's specificerede opgørelse syntes fradraget for taxakørsel at være sat usædvanligt lavt. Efter det af A førte - omend måske til en ris grad kritisable - kørselsregnskab vedrørende anvendelsen af egen bil, måtte et fradrag på kun 25% af de samlede kørselsudgifter som erhvervsmæssigt betingede betegnes som for lavt. Herefter fandtes ministeriets subsidiære påstand om en fornyet skønsmæssig ansættelse af A's skattepligtige indkomst for indkomståret 1974 at burde tages til følge.

107

Køb af obligationer for 13.ooo.ooo kr. ved Danmarks indtræden i EF pg solgt knap et år derefter anset for sket i spekulationshensigt.

ØL-dom af 22.februar 1978
5.afd.38o/1976
HR-dom af 11.oktober 1979
2.afd.68/1978

A medhold.

Fabrikant A købte i peripden august 1972 - juni 1973 obligationer til en samlet kursværdi på ialt godt 13 l/A mill. kr.

Han solgte dem i perioden juli 1973 - september 1973 med et tab på godt 2 mill kr., som han fratrak ved opgørelsen af sin skattepligtige almindelige indkomst for indkomståret 1973. Skatterådet godkendte ikke dette fradrag, idet rådet ikke anså obligationerne for erhvervet i spekulationshensigt, men for at fpretage en midlertidig anbringelse af disponibel kapital med henblik på den bedst mulige forrentning af denne. Rådet henviste til, at A i 1971 og 1972 havde ppnået gevinster på ca. 169.000 kr. pg 48.000 kr. ved obligationshandler, og at han havde selvangivet disse som formuedispositioner.

Landsskatteretten fandt det ikke tilstrækkeligt godtgjort, at de omhandlede obligatipner var erhvervet af A i spekulationshensigt, hvorfor det konstaterede tab ikke var fradragsberettiget. (Hovedparten af de nedenfor nævnte oplysninger forelå også for landsskatteretten).

A forklarede, at han indtil 1946 drev vekselerervirksomhed, pg at han siden 195o havde drevet en butikskæde med salg af bl.a. kaffe. Endvidere havde han drevet impprt og rederivirksomhed. Hans formue ultimo september 1972 og 1973 androg henholdsvis ca. 4,3 mill kr. og ca. 7 mill. kr. Ultimo september 1973 havde han en beholdning af obligationer til en kursværdi på ca. 3 mill. kr. , hvoraf størstedelen blev solgt i august-september 1972. Den herved opnåede mindre kursgevinst påvirkede ikke hans skattepligtige almindelige indkomst.

Med hensyn til købet af den omhandlede obligationspost på godt 13 mill. kr. fra august 1972 til juni 1973 forklarede A, at de primært blev håndpantsat til et vekselererfirma der i første omgang finansierede købene, og blev pantsat til et forsikringsselskab til sikkerhed for dette selskabs kaution for en række valutalån, som han optog løbende indtil begyndelsen af 1973. A forklarede, at han købte så mange obligationer, som han kunne låne penge til i forventning om en kursstigning ved Danmarks forventede indtræden i EF. Danmarks tiltræden var ikke ganske sikker, hvilket imidlertid understregede spekulationsmomentet ved hans opkøb af obligationer. Han indlod sig i spekulationsforretningen for lånte midler på et tidspunkt, hvor hans øvrige kapital var bundet. Han havde i juli 1972 kontraheret med et hollandsk værft om bygning af

en coaster. Størstedelen af betalingen blev afkrævet ham i okto-ber-november 1973 i forbindelse med den aftalte levering af skibet. Han valgte at tage midlerne hertil ud af driften af sin virksomhed. Han havde tidligere bygget 4 skibe, som han også havde finansie-ret med kapital fra sit firma. Betalingen på ca. 7 mill.kr. for skibet havde ingen sammenhæng med de 13 mill. kr. , som han havde brugt til obligationskøbene. Han havde afviklet sin tidligere obligationsbeholdning, der var en midlertidig anbringelse af dis-ponibel kapital og havde ved opkøbenes begyndelse i august 1972 således skattemæssigt skiftet status til spekulant.

Ministeriet anførte, at A ikke havde løftet den ham påhvi-lende bevisbyrde for, at der forelå spekulation. Der var tale om en delvis omplacering af den obligationsbeholdning, som han i for-vejen ejede, og der forelå endvidere en midlertidig placering af penge til dækning af lånebehovet i virksomheden, hvorved han opnå-ede en rentegevinst i forhold til de forholdsvis lavt forrentede valutalån.

Landsretten fandt ikke, at det kunne tillægges betydning, at A havde drevet vekselererforretning indtil 1946. Retten fandt ikke fornødent grundlag for at bedømme A's samlede kapital og øko-nomiske aktivitet. Når hensås til, at A i 1972-73 ikke blot skulle udrede betalingen for den i Holland byggede coaster, men yderligere havde et betydeligt fabriksbyggeri i gang i Roskilde,samt da A ikke havde tilvejebragt dokumentation for, at de nødvendige beløb kunne tages ud af den egentlige omsætning i hans virksomheder, fand-tes han ikke at have godtgjort, at obligationskøbene udelukkende var foretaget i spekulations©jemed. En almindelig gunstig place-ring af midlertidig kapital og lånemulighed i obligationer lå i hvert fald inden for sædvanlig formueadministration. Spekulations-øjemed kunne ikke støttes på de fra ansvarlig bankhold afgivne ud-talelser om den forventede kursudvikling for danske obligationer ved indtræden i fællesmarkedet. Ministeriet fik således medhold ved landsretten.

Højesteret lagde til grund, at obligationskøbene ganske over-vejende var finansieret ved optagelse af lån. Disse var ydet af vekselererfirmaet,og de blev indfriet ved hjælp af en række valuta-lån, som forsikringsselskabet kautionerede for mod at få obliga-tionerne i håndpant. Selvom valutalånene blev optaget til inve-sterings- og importformål som led i fabrikantens forretningsvirk-somhed, og selv om provenuet ved salget af obligationerne i efter-året 1973 delvis måtte være anvendt i overensstemmelse hermed, fandtes hans køb af de omhandlede obligationer efter en samlet vur-dering af omstændighederne ved erhvervelsen, herunder tidspunktet for denne og navnlig købets omfang i forhold til hans formue, at være sket i spekulationsøjemed. Tabet var derfor fradragsberetti-get ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, jfr. statsskattelovens § 5 litra A.

108

Gave, interessefællesskab.

VL-dom af 15. oktober 1979,
VII. afd. 4070/1978.
A medhold.

Skoleinspektør A stiftede i 1972 sammen med bl.a. sin ægtefælle et selskab, som havde til formål at opføre, købe og sælge huse, men aktiviteten var i 1972 og 1973 af begrænset omfang. I 1973 og 1974 udtrådte nogle medstiftere, og de over-

drog deres aktieposter til en entreprenør. Skoleinspektøren blev direktør i selskabet, hvis bestyrelse herefter bestod af de 3 aktionærer. I 1974 og de følgende år udvidedes aktiviteten væsentligt med en betydelig indtjening til følge. Selskabet lod samtlige byggerier opføre af det af entreprenøren drevne byggefirma.

I henhold til et tilbud opførte entreprenøren i 1975 et enfamilieshus til brug for A's ægtefælle, der var skolesekretær og uddannet på et advokatkontor. Hun udførte selskabets kontorarbejde.

Skatterådet forhøjede A's indkomst for indkomståret 1975 med 150.000 kr., udgørende "skønnet yderligere anskaffelsespris for ejendommen, der anses for skattepligtig indkomst, idet man har anset den yderligere anskaffelsespris for en udligning af ikke opgjorte tjenesteydelser mellem Dem og bygmesteren samt selskabet".

Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse indenfor 6 månedersfristen, indbragte A sagen for landsretten.

A anførte, at der ikke ved den for opførelsen af huset aftalte pris var givet ham en gave af entreprenøren eller ydet ham nogen anden formuefordel som følge af hans og entreprenørens samarbejde.

Entreprenøren forklarede, at byggeri for selskabet siden 1973 havde udgjort 30-40% af omsætningen i hans virksomhed. Det var muligt, at tilbuddet til skoleinspektøren var billigt, men da det var baseret på handelsmæssig erfaring og ikke beregninger, kunne dette ikke bedømmes, før byggeriet var endeligt afsluttet. Han omgik ikke inspektøren privat, og hverken denne eller selskabet havde på noget tidspunkt ydet ham begunstigelser, ligesom han bestemt afviste, at der i den for opførelsen af huset aftalte pris lå en gave fra ham.

Selskabets statsaut. rev. oplyste, at A i 1976 havde underrettet ham om, at entreprenøren havde haft tab på et byggeri og derfor ønskede en forhøjelse af den mellem dem aftalte entreprisesum. A virkede opbragt herover og var ikke umiddelbart indstillet på at forhøje entreprisen, ligesom han satte spørgsmålstegn ved det fortsatte samarbejde med entreprenøren. Revisoren afviste, at der ved den for opførelsen af huset aftalte pris var sket udligning af tjenester parterne imellem.

Ministeriet anførte, at selve den omstændighed, at A og entreprenøren var ligestillede og i betydeligt omfang samarbejdende aktionærer i et selskab som det omhandlede, var tilstrækkelig til at antage, at de havde befundet sig i et gavemiljø. De havde i betydelig omfang haft sammenfaldende interesser, og dette havde haft indflydelse på det aftalte vederlag for opførelsen af huset.

Landsretten udtalte, at samarbejdet mellem A og entreprenøren i og udenfor selskabet efter det oplyste måtte antages i alt overvejende grad at have været af forretningsmæssig karakter, og der fandtes ikke at være grundlag for at statuere, at de pågældende havde befundet sig i et "gavemiljø". Omend den fastsatte pris på det opførte hus havde været gunstig for A og dennes ægtefælle - uden at den dog med fornøden sikkerhed kunne betegnes som stående i misforhold til den modtagne ydelse - kunne det herefter samt efter det i sagen i øvrigt oplyste ikke fastslås, at der havde været en sådan sammenhæng mellem prisfastsættelsen for den nævnte ejendom og "ikke opgjorte tjenesteydelser" mellem A, entreprenøren og selskabet, at en skattepligtig vederlagsfri formuefordel for A havde foreligget. A's påstand blev herefter taget til følge.

109

Ordet "påkendt" i landsskatteretslovens § no , , ,

A påstod sig berettiget til det selvangivne fradrag, idet ansatte i det private erhverv havde adgang til tegning af kapitalpension jævnsides med pensionsordning med løbende udbetalinger. Subsidiært påstod han sig berettiget til fradrag for 1/3 af de indbetalte pensionsbidrag, i hvilken forbindelse han henviste til og dokumenterede, at el-selskabet havde refunderet kommunen 1/3 af den til ham udbetalte gage.

Landsskatteretten fandt, at cirkulærets bestemmelser ikke var opfyldt, og at en overenskomst om kapitalpension for klageren med den af ham påståede virkning efter pensionsbeskatningsloven derfor ikke kunne oprettes.

Under den af A anlagte retssag anførte ministeriet, at pensionsbeskatningslovens § 12 ikke hjemler adgang til at indgå aftaler om opsparing i pensionsøjemed mellem en kommune som arbejdsgiver og en ansat, for hvem de i lovgivningen eller i overenskomst med den pågældendes faglige organisation fastsatte løn- og pensionsvilkår ikke indeholder bestemmelser om denne pensionsform. Subsidiært henviste ministeriet til, at bestemmelsen ikke omfatter aftaler om opsparing i pensionsøjemed i tilfælde, hvor bidraget tilvejebringes ved en reduktion af den ansattes løn, hvis det må antages, at kommunen ikke vil kræve aftalens bestemmelser om bidragspligt m.v. overholdt, men alene vil påtage sig at formidle indbetaling til pengeinstituttet af beløb, som arbejdstageren ønsker indsat på kontoen.

Det oplystes, at de skete indbetalinger blev foretaget af kommunen efter en overenskomst med ingeniøren, og at denne overenskomst ikke havde været forelagt for Kommunernes lønningsnævn. Der var enighed om, at der ikke i lovgivningen om kommunalt ansattes løn- og pensionsforhold eller i nogen med A's faglige organisation indgået overenskomst indeholdes bestemmelser om denne pensionsform.

A anførte, at forannævnte cirkulære, der var udsendt efter den af ham indgåede overenskomst, gav udtryk for en fortolkning, som ikke havde hjemmel i loven eller i dennes forarbejder. Aftalen var ikke i strid med lov om kommunernes styrelse, og der var intet, der talte for, at den ikke ville kunne godkendes af Kommunernes lønningsnævn.

Landsretten udtalte, at det måtte lægges til grund, at samtlige de i pensionsbeskatningslovens afsnit I og II omtalte pensionsordninger efter indholdet af de pågældende lovbestemmelser var anvendelige på tjenestemænd i staten og kommunerne og på andre offentlige ansatte, og at det af ligningsmyndighederne var anerkendt, at de også alle med undtagelse af den i lovens § 12 nævnte kapital-opsparingsordning godkendes som fradragsberettigede ordninger for de pågældende.

Landsretten fandt det ikke godtgjort, at den i lovens § 12 omhandlede ordning alene efter det af ministeriet om lovens forhistorie og forarbejder oplyste ikke skulle kunne finde tilsvarende anvendelse på offentligt ansatte, hvortil kom, at der ikke sås at kunne anføres en reel begrundelse herfor. Da de pågældendes lønordninger imidlertid normalt vil være bestemt ved lov eller ved aftaler i henhold til lov på en sådan måde, at der ikke er mulighed for en lønkonvertering, der må være en forudsætning for den praktiske gennemførelse af ordningen for offentligt, ansatte, ville spørgs-

målet i reglen ikke give noget praktisk problem. I den foreliggende sag havde A imidlertid med rette eller urette opnået en sådan individuel ordning med sin arbejdsgiver, at der var skabt mulighed for anvendelse af pensionsbeskatningslovens § 12, hvorfor der ikke sås at være hjemmel til at nægte A det påståede fradrag. Landsretten gav herefter A medhold i den nedlagte påstand.

For Højesteret frafaldt ministeriet det for landsretten fremførte anbringende om, at kommunen måtte antages ikke at ville have krævet aftalens bestemmelser overholdt. Ministeriet henviste til tilblivelsen og formålet med pensionsbeskatningsloven samt til de af kommunestyrelsesloven følgende begrænsninger i kommunens kompetence.

Kommunernes lønningsnævn udtalte i en skrivelse, at det var "nævnets opfattelse, at den indgåede aftale ikke ville være blevet godkendt af nævnet, hvis den var blevet forelagt."

Højesteret udtalte, at da den mellem A og kommunen indgåede aftale ikke havde hjemmel i nogen af Kommunernes lønningsnævn godkendt overenskomst, og da aftalen ikke var godkendt - og efter det for Højesteret oplyste ikke ville være blevet godkendt - af nævnet, fulgte det af § 5, stk. 2, jfr. stk. 1. i bekendtgørelse nr. 22o af 4. juni 1969, jfr. § 67, stk. 1 og 4, i lov om kommunernes styrelse, at kommunen ikke gyldigt kunne indgå en sådan aftale. A havde herefter ikke på aftalen kunnet støtte ret til at holde den del af lønnen, som kommunen havde indbetalt til banken, uden for sin skattepligtige indkomst. Ministeriet fik herefter medhold.

111

Fradrag for underskud på hundekennel nægtet.

ØL-dom af 25.oktober 1979
13.afdeling 391/1977
Ministeriet medhold.

A og dennes ægtefælle startede i 1972 en hundekennel. Denne er fra 1973 kun drevet af A, der herudover fra den 1. august 1972 havde haft lønarbejde ved et sygehus.

Ved udgangen af 1973 omfattede kennelen 4 hunde og 1 hvalp, mens der ved udgangen af 1974 var 4 hunde og 4 hvalpe.

Ved opgørelsen af driftsresultatet for kennelen for 1973 og 1974 var der bl. a. som udgift til medhjælp i kennelen fratrukket hhv. 11.249 kr. og 12.535 kr for løn til forskellige unge piger, ligesom der blev fratrukket udgifter til el, telefon og erhvervsmæssig andel af bildrift. Skatterådet godkendte ikke de for indkomstårene 1973 og 1974 foretagne fradrag på 14.98o kr. og 22.171 kr. fer underskud ved hundekennelen.

Lsr. fandt, at hundekennelen ikke kunne anses for drevet med rentabel drift for øje, og de påklagede ansættelser blev derfor stadfæstet.

Under retssagen forklarede A, at hun i 1972 blev ansat på et sygehus med halvdagsarbejde til skiftende tider. Hun boede sammen med sin mand på en ham tilhørende landejendom. Hun havde i mange år interesseret sig for hunde og

hundeavl og startede nu en hundekennel med avl af New Foundlandhunde. Hun investerede i en stor hundegård med tilstødende mindre gårde. Det var hendes agt at få kennelen til at køre rundt med lidt overskud, men hun havde uheld med en hofteledslidelse hos nogle af hundene og uheld med manglende drægtighed hos en tæve, ligesom 2 andre kun havde én hvalp i hvert kuld. Hendes planer blev kuldkastet på grund af separationsforhandlinger med manden, og hun måtte forlade ejendommen samt fra 1977 afvikle sin virksomhed med hundeavlen.

Ministeriet gjorde gældende, at kennelen ikke havde været erhvervsmæssigt drevet med henblik på at erhverve eller sikre en indkomst ved at opnå et overskud. Virksomheden, der havde været af ringe omfang, måtte anses som en hobby uden udsigt til at opnå en rentabel drift.

Retten fandt efter det oplyste, derunder det om virksomhedens art og omfang foreliggende og de opnåede driftsresultater, at A's kennel ikke havde været drevet på erhvervsmæssig måde og med sigte på at opnå en indkomst, og ministeriet blev derfor frifundet.

112

Salg af ejendom som led i virksomhedssalg, tabsfradrag, lov om særlig indkomstskat, spekulation.

V.L.-dom af 26/lo 1979
2. afd. 2513/1978
A medhold.

A solgte i 1974 kort efter, at hun var blevet enke, et af ægtefællen drevet vaskeri i en byttehandel med en anden ejendom, som A videresolgte 1 1/2 måned efter.

A betragtede salget af denne ejendom, der skete med tab, som et led i afviklingen af vaskeriet og fradrog tabet i forbindelse med opgørelsen af det tab, der var lidt ved salget af vaskeriet og som var fradragsberettiget, jfr. lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 1, jfr. § 9, stk. 3.

Landsskatteretten godkendte ligesom skatterådet ikke tabsfradraget under henvisning til, at ejendommen ikke kunne antages erhvervet i spekulationshensigt.

A gjorde for landsretten i første række gældende, at erhvervelsen og det kort efter foretagne salg af ejendommen var led i realisationen af vaskeriet. Vaskeriet havde været vanskeligt at sælge, og byttehandelen blev indgået, fordi A havde skønnet, at tabet ved at beholde vaskeriet længere kunne blive større end tabet ved at overtage ejendommen og afhænde den.

A gjorde i anden række gældende, at ejendommen var erhvervet i spekulationshensigt.

Ministeriet gjorde gældende, at salget af vaskeriet og det senere salg af den i forbindelse hermed erhvervede ejendom måtte vurderes som to helt selvstændige retshandeler og endvidere, at der, da A ikke ved erhvervelsen havde tillagt det væsentlig betydning, om ejendommen kunne videresælges med fortjeneste, ikke forelå spekulationshensigt.

Landsretten lagde i overensstemmelse med A's forklaring til grund, at overtagelsen og det senere salg af ejendommen skete som led i afviklingen af vaskeriet med henblik på at begrænse tabet herved mest muligt. Retten fandt det under disse omstændigheder naturligt at anse et eventuelt tab i forbindelse med afhændelsen af ejendommen som del af et tab ved afhændelsen af vanskeriet og dermed fradragsberettiget.

Landsretten gav ministeriet medhold for så vidt angår en subsidiær påstand om fornyet prøvelse hos skattemyndighederne af A's skattepligtige indkomst med henblik på fastsættelse af værdien af de i forbindelse med salget udstedte sælgerpantebreve.

113

Tab på kautionsforpligtelse anerkendt som fradragsberettiget.

VL-dom af 26. oktober 1979, 2. afdeling 976/1978 A medhold.

Skatterådet forhøjede A's selvangivne indkomst for indkomstårene 1973, 1974 og 1975 med hhv. 3.363 kr., 6.151 kr. og 5o.ooo kr. De to førstnævnte beløb omfattede ikke-godkendt fradrag for udgifter i forbindelse med en kautionsforpligtelse, mens det sidstnævnte beløb var et ikke-godkendt fradrag for tab i forbindelse med en kautionsforpligtelse.

A påklagede ansættelserne til lsr., men da retten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde A sag mod ministeriet.

A erhvervede i februar 1972 et "anpartsbevis", der skulle give ham forholdsmæssig ejendomsret og andel i et hotelkompleks i Spanien. Der blev ikke foretaget noget indskud, men A påtog sig en kaution på max. 5o.ooo kr. for et af et aktieselskab optaget udenlandsk lån. Da dette blev nødlidende, blev kautionen effektiv, og A måtte i 1975 indfri sin kautionsforpligtelse på 5o.ooo kr.

Det var ubestridt under sagen, at A ikke drev erhverv med pengeudlån eller lignende.

Efter sagens behandling ved ligningsmyndighederne fremkom der nye oplysninger i forbindelse med en straffesag mod eneaktionæren i forannævnte selskab. Sidstnævnte forklarede under sagen, at A,ligesom andre investorer vedrørende det omhandlede projekt med køb af hotel og bungalows i Spanien,indbetalte deres anpart ved at stille garanti for et schweizisk lån, svarende til anpartens størrelse, og at anpartsbeviset blev udstedt, når han havde modtaget meddelelse om, at dokumentation for garantistillelse var tilstillet långiveren. Anpartshaverne skulle under alle omstændigheder indfri lånet, men tanken var, at deres andel af udbyttet ved hotellets drift kunne bruges hertil. Da hotellet af sælgeren var taget tilbage, tilbød han anpartshaverne frivillige forlig på det af dem indbetalte beløb, idet han følte sig moralsk forpligtet til at skadesløsholde investorerne. Tanken blev dog aldrig realiseret.

A anførte, at han vel formelt havde påtaget sig en kautionsforpligtelse, men reelt gennem den påtagne forpligtelse havde foretaget indskud i hotel-

virksomheden i Spanien, idet forpligtelsen indebar, at beløbet på et eller andet tidspunkt skulle betales uden mulighed for ham for at gøre regres gældende mod forannævnte selskab eller dets direktør.

Ministeriet anførte, at sikkerhedsstillelsen og udstedelsen af anpartsbeviset intet havde med hinanden at gøre. Anpartshaverne blev ved modtagelsen af anpartsbeviset medejere af en bestemt fast ejendom, og ingen af dem betalte i forbindelse hermed kontante indskud. Det fremgik ejheller, som det ville have været naturligt, af anpartsbeviserne eller dokumenterne vedrørende sikkerhedsstillelsen, at der var en sammenhæng mellem disse. At A ikke i forbindelse med sikkerhdsstillelsen var blevet egentlig anpartshaver harmonerede også med, at han i selvangivelsen for 1972 ikke havde medtaget anparten som aktiv.

Efter bevisførelsen lagde landsretten til grund, at den af A påtagne forpligtelse ,uanset betegnelsen sikkerhedsstillelse eller hæftelse,havde været en forpligtelse til under alle omstændigheder - men fortrinsvis af et forventet driftsoverskud - at udrede et beløb på 50.000 kr. som betaling for det anpartsbevis, ved hvilket A erhvervede "forholdsmæssig ejendomsret og andel i driftsresultatet" af hotel m.v. Som sagen var forelagt, tog landsretten herefter A's påstand til følge.

Anke til højesteret hævet af ministeriet, da A gjorde indsigelse imod, at ministeriet fremsatte nye anbringender for højesteret.

114

Østre landsrets dom af 1. marts 1979' 15.afd.514/1977.
Højesterets dom af 23.november 1979 I.afd. 81/1979.
Ministeriet medhold.

Ligningslovens § 9 b.
Repræsentants kørsel mellem bopæl og salgskontor anset for privat kørsel.

A havde i det af ham førte kilometerregnskab for årene 1972'og 1973 ikke henregnet kørslen mellem sit hjem i Brøndby Strand og arbejdsgiverens kontor i Bagsværd til privat kørsel.

Skatterådet anså ikke A's. kilometerregnskab for egnet til at danne et tilstrækkeligt sikkert grundlag for opdelingen af den samlede kørsel mellem erhvervskørsel og privat kørsel. Endvidere fandt rådet, at A's kørsel mellem hjemmet og arbejdsgiverens kontor skulle henføres til den private kørsel som kørsel mellem bopæl og fast arbejdssted.

A oplyste under sagens behandling for landsskatteretten, at han havde besøgt arbejdsgiverens kontor 123 gange i 1972 og 115 i 1973. Ifølge en erklæring fra arbejdsgiveren var det nødvendigt, at A kom på kontoret, hvor han havde møder med direktør og prokurister angående tilrettelæggelse af salget, ligesom han udførte rådgivning for virksomheden. Endvidere konsulterede han salgskartoteket.

Landsskatteretten fandt, at A's kørsel mellem bopælen og arbejdsgiverens kontor måtte betragtes som kørsel mellem bopæl og fast arbejdssted, og det var herefter med rette, at denne kørsel var henregnet til A's privat-kørsel. Derimod fandt retten, at A's regnskater måtte anses som fyldestgørende dokumentation for omfanget af den private kørsel, hvilket medførte en nedsættelse af den ved ansættelserne medregnede værdi af privat kørsel i det af arbejdsgiveren til A's rådighed stillede automobil.

Ved landsretten var der enighed mellem parterne om, at repræsentant A's arbejdsgivers salgskontor i Bagsværd var hans hovedarbejdssted, og at afgørelsen af, hvorvidt kørslen mellem hans bopæl og kontoret i skattemæssig henseende måtte betragtes som privat kørsel, måtte bero på, om hovedarbejdsstedet i betragtning af A's væsentligst udgående arbejde burde betragtes som et af flere skiftende arbejdssteder. Der var endvidere enighed om, at spørgsmålet måtte afgøres på grundlag af den af statsskattedirektoratet den 16. juni 1978 til kommunerne, skatterådene og amtsskatteinspektoraterne udsendte vejledning om skattereglerne for befordringsudgifter og befordringsgodtgørelser.

Ministeriet kunne tiltræde, at A's arbejde for den væsentligste dels vedkommende var udført udenfor arbejdsgiverens arbejdssted eller bopæl, og at A ikke havde pligt til dagligt at møde på hovedarbejdsstedet (punkt A og B i vejledningen), hvorimod ministeriet bestred, at den tredie betingelse (punkt C) - at han faktisk også kun i meget begrænset omfang mødte på hovedarbejdsstedet - var opfyldt. Ministeriet bestred derfor, at salgskontoret kunne anses for et af flere skiftende arbejdssteder. Ministeriet henviste til det oplyste antal tilfælde, hvor repræsentanten faktisk gav møde på kontoret.

Landsretten fandt, at salgskontoret ikke i skattemæssig forstand kunne betragtes som et af flere skiftende og samtidige arbejdssteder. Retten henså til det oplyste om fremmødernes antal og formålene hermed.

Ved Højesteret gjorde afdøde A's organisation gældende, at afdødes kørsel mellem hjem og arbejdssted efter karakteren af afdødes arbejde havde været nødvendig af hensyn til indkomstens erhvervelse, jfr. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Heller ikke ud fra reglen i ligningslovens § 9 b kunne denne kørsel anses for privat kørsel, idet den var nødvendiggjort ved flere samtidige arbejdssteder. Det blev bestridt, at firmaets salgskontor kunne anses for afdødes hovedarbejdssted. Afdødes arbejde på salgskontoret havde både i tid og i antal af mødedage været begrænset.

Ministeriet anførte, at A's besøg på kontoret efter det oplyste havde været absolut nødvendige, og at de ikke var sket i meget begrænset omfang, men ca. hver anden dag

Det oplystes, at A ikke havde kontor i virksomhedens lokaler i Bagsværd og ingen faste installationer som f.eks. skrivebord. Der var intet fast tidspunkt aftalt for A's besøg. Han kom, når det var praktisk.

Fire dommere udtalte, at det af sammenhængen mellem ligningslovens § 9 b og 9 c fremgår, at udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads som hovedregel kun kan fradrages efter reglerne i § 9 c, og at det må følge heraf, at benyttelse af arbejdsgiverens køretøj til sådan kørsel i samme udstrækning er skattepligtig indkomst for lønmodtagere. Der fandtes ikke grundlag for at tilsidesætte den af statsskattedirektoratet givne vejledning om forståelsen af reglerne i ligningslovens § 9 b, og A måtte også efter det for Højesteret fremkomne antages i ikke ringe omfang at have givet møde på selskabets salgskontor, der måtte anses for hans hovedarbejdssted. Herefter fandtes der ikke tilstrækkeligt grundlag for at fravige de almindelige regler, hvorefter kørsel mellem hjem og hovedarbejdssted anses for privat kørsel.

En dommer, der var enig med flertallet i, at sagen burde afgøres på grundlag af ligningslovens § 9 b og punkt 2 i statsskattedirektoratets vejledning af 16. juni 1978 fandt efter de oplyste omstændigheder, at det måtte anses for godtgjort, at A kun i meget begrænset omfang havde mødt på hovedarbejdsstedet.

Der var herefter stemmeflertal for at give ministeriet medhold.

115

Periodeafgrænsning. Tilbagebetaling i 1973 af merværdiafgiftsbeløb hidrørende fra 1968-1973 nenført til beskatning i disse år.

ØL-dom af 3o.november 1979, 16.afdeling 288/1978
A i princippet medhold

Mejeriejer A opgjorde i årene 1968 - 1973 over for toldvæsenet sin udgående moms på grundlag af sit varesalg indbefattet momsafgift. Ved et af toldvæsenet i december 1973 aflagt kontrolbesøg konstateredes den begåede fejl (den i salgspriserne medregnede momsafgift skulle ikke medtages ved beregningen af momsafgiften over for toldvæsenet, jfr. § 7 i lov om alm. omsætningsafgift). I henhold til en af toldvæsenet foretaget beregning tilbagebetaltes der A et beløb på 39.032 kr.

Skatterådet anså A for indkomstskattepligtig for indkomståret 1973 af det udbetalte beløb. A gjorde over for lsr. gældende, at det tilbagebetalte momsbeløb skulle henføres til beskatning i de respektive år.

Lsr. fandt imidlertid ikke grundlag for at tilbageføre tilbagebetalingen til de respektive indkomstår.

Under den af A anlagte retssag erkendte A, at det var hans fejl, at han havde beregnet moms af den momsafgift, der var medregnet i salgsbeløbet. Det oplystes over for landsretten, at en fordeling af skattebeløbet på de respektive indkomstår, herunder det "skattefri" år 1969, ville medføre betaling af yderligere skat på i alt 14.829 kr., mens en beskatning af hele beløbet i 1973 ville medføre yderligere skat på 22.881 kr.

Ministeriet anførte, at refusionsbeløb bør henføres til det år, i hvilket fejlen er opdaget og afregning sket, idet dette ville være i overensstemmelse med en fast og langvarig landsskatteretspraksis, teorien og retspraksis.

Landsretten udtalte, at det i 1973 tilbagebetalte afgiftsbeløb vedrørte 6 år, på hvilke det ved toldvæsenets opgørelse var nøjagtigt fordelt. En henførelse af hele refusionsbeløbet til 1973, i hvilket år fejlen i A's opgøre se af afgiften blev opdaget og kravet kendt, ville medføre en væsentlig eks trabeskatning af A. Det fandtes ikke at burde tillægges betydning, at det skyldtes A's egen fejl, at han i over 5 år havde betalt for meget i merværdiafgift, og ingen særlige administrative hensyn sås at tale imod, at afgif ten henførtes til de år, den faktisk vedrørte, og i hvilke A havde haft krav på tilbagebetaling. I overensstemmelse med ministeriets subsidiære påstand, som A tilsluttede sig, blev det i dommen fastsat, at ligningsmyndighederne var berettiget til at undergive A's selvangivne indkomst for indkomstårene 1968 - 1973 en fornyet ligningsmæssig behandling under hensyntagen til de for meget afregnede merværdiafgiftsbeløb.

116

Særlig indkomst, brandforsikringssum.

VL-dom af 12. december 1979, VI. afd. 292/1979.

A medhold.

Maskinforhandler A købte i 1965 en ejendom. Ejendommens maskinhus og stuehus brændte i henholdsvis 1968 og 1972, og i brandforsikring fik han udbetalt henholdsvis 13.ooo kr. og 2oo.ooo kr. Han genopførte bygningerne for henholdsvis 18.5o2 kr. og 2o8.768 kr.

Efter at han i 1975 havde afhændet ejendommen, opstod der mellem ham og skattemyndighederne tvist om, hvorledes den ved afhændelsen opståede fortjeneste skulle beregnes med henblik på eventuel beskatning efter lov om særlig indkomstskat.

Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse til retten, anlagde A sag mod ministeriet.

A påstod principalt sin skattepligtige særlige indkomst for indkomståret 1975 ansat til 0, subsidiært til 176.29o kr.

Ministeriet påstod frifindelse over for den principale påstand, men tog bekræftende til genmæle over for den subsidiære påstand.

Efter A's opfattelse skulle beregningen af den regulerede anskaffelsessum i henhold til lov om særlig indkomstskat, som affattet ved lov nr. 418 af 18. december 1968, foretages således, at ejendomsværdien ved den 13. almindelige vurdering i 1965, der danner udgangspunktet for beregningen, reduceres med et beløb, svarende til den værdi, hvormed de brændte bygninger indgik i ejendomsværdien, og forhøjes med de anførte genopførelsessummer. Herefter bliver den regulerede anskaffelsessum af en sådan størrelse, at der ikke fremkommer nogen fortjeneste til beskatning som særlig indkomst.

Ministeriet gjorde gældende, at genopførelsessummerne - og dermed den regulerede anskaffelsessum, skal reduceres med de udbetalte brandforsikringsbeløb.

Der var enighed mellem parterne om, at tvisten skulle afgøres efter ovennævnte lov.

Landsretten udtalte, at de regler om beskatning af fortjeneste, indvundet ved modtagelse af en forsikringssum i anledning af skade på fast ejendom, som var gældende umiddelbart før det i sagen relevante tidsrum (1968-1972 inklusive), indebar, at sådan

fortjeneste blev beskattet som særlig indkomst. Beskatningen skete som hovedregel i det indkomstår, i hvilket fortjenesten var konstateret, men den skatteyder, der anvendte forsikringsbeløbet til genopførelse af ejendommen, blev først - og da indirekte - beskattet af fortjenesten gennem reducering af den regulerede anskaffelsessum, hvis (når) han senere afhændede den genopførte ejendom. Denne retstilstand blev ændret ved ovennævnte lov, der efter lovens formulering og indhold, jfr. navnlig § 2 B og ophævelsen af den hidtil gældende § 7 B, og motiverne til loven måtte forstås på den måde, at loven fuldstændig ophævede beskatningen af de omhandlede forsikringsbeløb. Denne forståelse af loven støttedes også af motiverne til den i 1972 vedtagne ændring af loven og finansministerens udtalelser i folketinget under behandlingen af forslaget til ændringsloven. Den af ministeriet hævdede fortolkning medførte indirekte en beskatning af de omhandlede forsikringsbeløb, som i øvrigt ikke ville være kommet til beskatning, hvis skatteyderen anvendte forsikringssummen til andet formål end genopførelse.

Da det herefter ikke kunne anses berettiget, at skattemyndighederne ved opgørelsen af A's særlige indkomst havde formindsket den regulerede anskaffelsessum med de udbetalte forsikringsbeløb, blev A's principale påstand taget til følge.

117

§ 11, stk. 2 i lov om børnetilskud og andre familieydelser. Ikke anset for fradragsberettiget i medfør af ligningslovens § lo.

ØL-dom af 18.december 1979
lo.afdeling 138/1979
Ministeriet medhold,

[, der for indkomståret 1975 indtægtsførte en invalidepension på 17.3ol kr., ratrak samtidig 4.947 kr. for underholdsbidrag til børn af et tidligere ægteskab. Klagen til lsr. angik det sidstnævnte beløb, som skatterådet ikke ansså for fradragsberettiget.

)et blev antaget af lsr., at A påberåbte sig, at beløbet var fradragsberettiget i henhold til ligningslovens § lo, idet pligten til at yde underholdsbiirag var pålagt ham i forbindelse med skilsmisse eller separation.

ifølge § 11, stk. 2, i loven om børnetilskud og andre familieydelser ydes ier den, som i medfør af lov om børns retsstilling er pålagt at betale underloldsbidrag, og som modtager folke- eller invalidepension, særligt børnetilskud i henhold til § 4 til hel eller delvis dækning af pågældendes forpligtelse.

fdelser af denne art er med hjemmel i ligningslovens § 7 P indkomstskattefri,)g som sagen var oplyst, måtte det lægges til grund, at beløbet på 4.947 kr. rar tillagt A som en ikke-skattepligtig social ydelse udover den indkomstskatepligtige invalidepension.

)et var endvidere oplyst, at underholdsbidragene på i alt 4.947 kr. var udrelet af det offentlige på A's vegne til modtageren.

[et tilfælde som det foreliggende, hvor en for A skattefri indtægt ved det offentliges mellemkomst anvendtes til opfyldelse af hans bidragspligt, var Lsr. enig med skatterådet i, at A ikke kunne anses at have udredet underholdsbidrag i den forstand, der var forudsat i ligningslovens § lo, og ansættelsen blev derfor stadfæstet.

A gjorde under retssagen gældende, at det omhandlede beløb tilkom ham som børnetilskud efter § 11, stk. 2, 2.punktum,i lov om børnetilskud, og at han hæftede over for de bidragsberettigede. Uanset at beløbet efter ligningslovens § 7 p ikke skulle medregnes i hans skattepligtige indkomst, var han som følge af ordlyden i bestemmelsen i ligningslovens § lo berettiget til at fradrage beløbet i sin skattepligtige indkomst.

Ministeriet anførte, at der ikke i det foreliggende tilfælde var tale om et bidragsbeløb, som var udredet af A i ligningslovens forstand. Hertil kom, at der ikke forelå bidrag, men en særlig ydelse fra det offentlige, son havde a løst A's bidragspligt.

Idet landsretten ikke fandt, at det omhandlede beløb var udredet af A, således som dette udtryk i ligningslovens § lo fandtes at måtte forstås, blev ministeriets frifindelsespåstand taget til følge.

118

Ligningslovens § 9B.
Flere samtidige arbejdssteder.

VL-dom af 19. december 1979, V. afd. 1152/1978.

A medhold.

Ingeniør A var ansat i et rådgivende ingeniørfirma. Hans arbejde bestod i det væsentlige i at føre tilsyn med en række byggepladser i Østjylland. Han udarbejdede sit kørselsregnskab på den måde, at han dagligt udfærdigede en kørselsrapport med angivelse af det samlede antal kørte km den pågældende dag, og således at kørslen heri enten blev fordelt på firmaets forskellige sagsnumre eller blev anført som privat kørsel. I de tilfælde, hvor han kørte direkte mellem sin bopæl og firmaets kontor, der var beliggende 15-17 km fra bopælen, uden at tilse nogen byggeplads undervejs, anførte han i kørselsrapporten denne del af kørslen som privat kørsel, hvorimod han iøvrigt, når han i tilslutning til kørsel til eller fra bopælen tilså en byggeplads, anførte hele sin kørsel som erhvervskørsel for firmaet.

Ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1973 fratrak A, der af sin arbejdsgiver havde modtaget en kørselsgodtgørelse på 13.348 kr., 16.187 kr. for udgift til erhvervsmæssig kørsel. Da det imidlertid over for skattemyndighederne blev oplyst, at han i 1973 bl.a. førte tilsyn med en omfattende byggemodning på en byggeplads, beliggende nær bopælen, og han ifølge sin kørselsbog havde besøgt denne byggeplads 96 gange i 1973 og herved havde anført en samlet kørsel på 3.36o km, beskar skatterådet fradraget for udgift til erhvervsmæssig kørsel med 2.145 kr., beregnet på grundlag af en skønnet privat kørsel på ialt 7.660 km.

Landsskatteretten udtalte, at da A's kørsel forbundet med tilsyn på den byggeplads, der var beliggende i umiddelbar nærhed af hans bopæl, kun kunne antages at have påført ham merudgifter til transport i et ganske underordnet omfang, var der ikke grundlag for at anse denne kørsel for omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 9B om befordringsudgifter, der er nødvendiggjort ved skiftende arbejdssted. Retten fandt ikke grundlag for at ændre skønnet over omfanget af den private kørsel på 7.660 km, jfr. landsskatteretslovens § lo, stk. 2.

A forklarede under den af ham anlagte retssag, at han dagligt besøgte byggepladser i 1973, sjældent under 4 og ofte op til 7. Han kom kun på kontoret 1-2 gange ugentligt. Den i landsskatteretten nævnte byggeplads, der lå i umiddelbar nærhed af hans bopæl, var beliggende 2,8 km fra bopælen og ikke ca. 1 km, som oplyst over for landsskatteretten. Ifølge sine kørselsrapporter havde han på 35 af de 96 dage, hvor han havde besøgt denne byggeplads, tillige indfundet sig på firmaets kontor, idet han dog oftest yderligere havde besøgt flere andre byggepladser.

Landsretten udtalte, at det efter bevisførelsen måtte lægges til grund, at A i 1973 dagligt havde kørt til forskellige byggepladser, der alle havde været beliggende mere end 2 km fra hans bopæl. Da arbejdsgiverens kontor endvidere efter det oplyste, i henhold til de i statsskattedirektoratets vejledning af juni 1978 opstillede betingelser i den her omhandlede henseende måtte anses som et af flere skiftende arbejdssteder, fandtes A, der ved opgørelsen af sine befordringsudgifter havde anført sin kørsel direkte mellem kontoret og bopælen som privat kørsel, herefter i medfør af ligningslovens § 9B at have været berettiget til ved sin indkomstopgørelse for 1973 i hvert fald at foretage fradrag for sine befordringsudgifter som sket. A fik herefter medhold.

119

Brandskadeerstatning, spekulation.

Ø.L.-dom af 10/1 1979
5. afd. 71/1977
H.R.-dom af 20/12 1979
I 23/1979

Ministeriet medhold.

A købte i 1964 en landbrugsejendom. I 1969 solgte A hovedparten af ejendommens jordtilliggende til et udstyknings- og håndværkerkonsortium og selvangav fortjenesten som almindelig indkomst. I 1971 brændte ejendommens bygninger. Den udbetalte brandforsikring var utilstrækkelig til en opførelse af gården i dens oprindelige skikkelse og A solgte restarealet til det nævnte konsortium.

Amtsskatterådet forhøjede A's skattepligtige indkomst med forsikringsbeløbet, idet ejendommen ansås erhvervet i spekulationshensigt, hvorfor brandskadeerstatningen i lighed med en avance ved salg blev anset for almindelig skattepligtig indkomst, da ejendommens bygninger ikke blev genopført efter branden.

A klagede til landsskatteretten, der nedsatte ansættelsen, idet landsskatteretten, uanset om ejendommen måtte være erhvervet i spekulationshensigt, fandt, at denne hensigt ikke kunne anses for realiseret gennem modtagelse af brandskadeerstatning. Endvidere måtte statsskattelovens § 5 b om indkomstskattefrihed for udbetalte brandforsikringer anses for at være til hinder for beskatning i et tilfælde som det pågældende.

Ministeriet gjorde ved Østre Landsret gældende, at A havde erhvervet ejendommen i spekulationshensigt, og at brandforsikringssummen i lighed med avancen ved et salg måtte betragtes som almindelig indkomst. Bestemmelsen i statsskattelovens § 5 b, hvor ordet brandforsikringer er nævnt, måtte forstås med den begrænsning, der ligger i lovens § 5 a, hvorefter der sker beskatning af avance af fast ejendom, der er erhvervet i spekulationsøjemed. Brandskadeerstatning måtte sidestilles med ekspropriationserstatning, der beskattes som almindelig indkomst, hvis ejendommen er erhvervet i spekulationshensigt.

A gjorde gældende, at der ikke havde foreligget spekulationshensigt og endvidere, at der ikke kunne sluttes analogt fra ekspropriationserstatninger og da i hvert fald ikke i denne sag, idet ekspropriationserstatning ikke var underkastet beskatning fra 1968 til ikrafttræden af lov nr. 276 af 7. juni 1972 om ændring af særlig indkomstskat.

Landsretten gav A medhold i, at der ikke havde foreligget spekulationshensigt, og der blev allerede af denne grund givet dom i overensstemmelse med A's påstand.

Højesteret anså enstemmigt ejendommen for anskaffet i spekulationshensigt.

Med hensyn til brandskadeerstatningen udtalte 6 dommere, at bestemmelsen i statsskattelovens § 5, stk. 1, litra b, om skattefrihed for brandforsikringer, efter sammenhængen mellem § 5, stk. 1, litra a og b, og § 4, ikke vedrører aktiver, ved hvis salg en eventuel fortjeneste bliver beskattet som indkomst. Den gennem brandforsikringssummen uden genopførelse af bygningen realiserede fortjeneste måtte derfor ligestilles med avance opnået ved salg. 1 dommer fandt det efter statsskattelovens affattelse og forarbejder ikke klart, hvilken rækkevidde, der kan tillægges § 5, stk. 1, litra a, sammenholdt med lovens § 4, i forhold til reglen om brandforsikringer i § 5, stk. 1, litra b. Denne dommer fandt derfor og under hensyn til de forelagte oplysninger om landsskatterettens praksis vedrørende beskatning af brandforsikringer ikke, at der over for ordlyden i § 5, stk. 1, litra b, var fornødent grundlag for at beskatte den ved udbetalingen af brandforsikringen muligt opnåede fortjeneste.

120

Arveafgiftslovens § 16, stk. 1.
Arvings gæld - arveudlæg i pantebrev afgiftsberigtiget efter kurs p

0.1. dom af 24.november 1978
VII. afd. 3o/1976.

Hr.dom af 2o.december 1979
I.afd. 15/1979.

A medhold.

A, der var universalarving efter B, købte i 1971 en ejendom af B for 185.ooo kr., der bl.a. berigtigedes ved udstedelse af tre pantebreve, b afgik ved døden kort tid efter. I boopgørelsen blev pantebrevene medregnet til kurs 75.

Skatterådet mente, at pantebrevene skulle medregnes i boopgørelsen til parikurs under hensyn til, at arvingen var debitor ifølge pantebrevene.

Landsskatteretten udtalte, at de omhandlede pantesikrede fordringer blev bragt til ophør ved arvefaldet, og retten fandt derfor ikke, at der var grundlag for at anvende det sædvanlige salgsværdiprincip ved værdiansættelsen af pantebrevene, der derimod måtte foretages til et beløb svarende til arvingens statusfremgang ved gældsforpligtelsernes bortfald. Værdiansættelsen blev følgelig stadfæstet.

Landsretten udtalte, at skattemyndighedernes afgørelse byggede på de retningslinier, der havde været fulgt i mere end loo år. Arveafgiftslovens § 16, stk. 1, var ikke berørt af de ændringer af arveafgiftsloven, som skete i 1969 i forbindelse med kildeskattelovgivningens gennemførelse, og motiverne til kildeskatteloven og til loven om ændring af arveafgiftsloven gav ikke holdepunkter for, at det havde været hensigten, at den med støtte i afgiftslovens § 16, stk. 1, hidtil fulgte afgiftspraksis skulle ændres. Landsretten frifandt herefter ministeriet.

Fem af syv højesteretsdommere udtalte bl.a., at der intet var i forarbejderne (til loven om ændring af arveafgiftsloven), der viste, at lovgivningsmagten skulle have forudsat, at de hidtil i praksis fulgte retningslinier for beregning af arveafgift af arvings gæld skulle opretholdes. Det fandtes uforeneligt med ordlyden af arveafgiftslovens § 17, stk. 2, sidste punktum, at lægge en anden værdi end værdien i handel og vandel til grund for arveafgiftsberegningen. Da der hverken i lovens tekst eller forarbejder var taget forbehold med hensyn til arvings gæld,fandtes lovens klare ordlyd ikke at kunne fraviges ved beregningen af arveafgift af pantebreve som de foreliggende.

Et mindretal på to højesteretsdommere fandt, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at antage, at det ved den nye bestemnelse i arveafgiftslovens § 17, stk. 2, havde været hensigten at gennemføre ændringer i den langvarige og faste praksis.

Efter stemmeflertallet tilpligtedes ministeriet herefter at anerkende, at de tre pantebreve skulle ansættes til kurs 75 ved beregning af arveafgift.

Der er udarbejdet et særskilt uddybet referat af denne sag.

121

Ligningslovens § 14, stk. 2.
Løbende ydelser.

VL-dom af 27.december 1979
V.afd. 1328/1978.
Ministeriet medhold.

Fabrikant A købte i november 1972 en villa, som hans svigerforældre flyttede ind i den 1. december 1972, idet han ved at lade dem bo vederlagsfrit tilsigtede at yde dem et vist underhold. I regnskabet for 1972 indtægtsførte A en lejeværdi på 625 kr., beregnet efter procentreglerne,for en periode på 1 1/2 måned. Ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1973 indtægtsførte han en lejeindtægt vedrørende villaen på 12.ooo kr., medens han udgiftsførte en aftægtsydelse på 12.ooo kr.

Den påklagede ansættelse beroede på, at skatterådet ikke godkendte den del af fradraget, ll.ooo kr. svarende til 11 måneder å l.ooo kr., der vedrørte perioden fra den 1. januar til den 3o. november 1973.

A's revisor fremlagde overfor landsskatteretten en af A og hans svigerforældre underskreven erklæring, hvorefter A forpligtede sig til hvert år at udbetale svigerforældrene 12.ooo kr. til deres underhold. Beløbet skulle udbetales med l.ooo kr. pr. måned, første gang den 1. december 1973. Erklæringen var ikke dateret, men A's advokat havde overfor skatterådet oplyst, at det var en skrivefejl, når der i kontrakten stod 1973, idet der skulle have stået 1. december 1972, hvilken dato udredelsen af ydelsen også var påbegyndt. Revisoren anførte, at underholdskontrakten afløste en forudgående mundtlig aftale, der lige såvel som en skriftlig aftale måtte kunne danne grundlag for fradrag ved A's indkomstopgørelse for indkomståret 1973.

Skatterådet henholdt sig til erklæringens ordlyd, og godkendte alene et fradrag på l.ooo kr. vedrørende december 1973.

Landsskatteretten fandt det ikke med tilstrækkelig sikkerhed godtgjort, at der med virkning fra den 1. december 1972 havde foreligget en bindende aftale, hvorved A forpligtede sig til at udrede den nævnte underholdsydelse, og da den af advokaten anførte forklaring om skrivefejl ikke havde kunnet dokumenteres eller sandsynliggøres på fyldestgørende måde, måtte landsskatteretten være enig med skatterådet i, at fradrag kun kunne indrømmes efter den foreliggende erklærings indhold, d.v.s. fra den 1. december 1973.

Under den af A anlagte retssag blev det oplyst, at kontrakten først blev konciperet i 1975, og advokaten forklarede, at dette kunne være grunden til, at han tog fejl af årstallene. A forklarede, at han havde læst kontrakten, men ikke tænkt over, at der stod 1. december 1973 som den dato, fra hvilken understøttelse blev ydet. A gjorde gældende, at han forud for svigerforældrenes indflytning havde påtaget sig en juridisk bindende forpligtelse til uden tidsbegrænsning at lade dem bo vederlagsfrit i villaen, og at en mundtlig aftalt forpligtelse var lige så bindende som en skriftlig.

Uanset at det efter bevisførelsen vel måtte lægges til grund, at A alene havde købt huset til bolig for sine svigerforældre, at han siden deres indflytning havde ydet dem fri bolig, og at underholdskontrakten ved en fejl i forbindelse med affattelsen angav den 1. december 1973 som begyndelsesdato for underholdsforpligtelsen i stedet for den 1. december 1972, fandtes det ikke godtgjort, at A før oprettelsen af den skriftlige underholdskontrakt i foråret 1975 havde påtaget sig en bindende forpligtelse, som omhandlet i ligningslovens § 14, stk. 2.

122

Statsskattelovens § 4. Påstået afdrag på et tilgodehavende hos A's moder i et gældsforhold uden pantebrev anset for indkomstskattepligtig lønindtægt for A.

VL-dom af 18. maj 1979. III. afd. 595/1978. Sagen forligt for HR i 1980.

A's moder, der boede i Odense, var medinteressent i et vasketeria i Haderslev. På grund af uoverensstemmelser med medinteressenten, der ledede vaskeriet fra 1968 til december 1972, påtog A sig sammen med en ven at hjælpe moderen ved at bestyre vasketeriaet. Moderen havde investeret ca. 170.000

kr. heri, hvoraf 100.000 kr. hidrørte fra et lån, som A havde ydet hende. Der var ikke oprettet gældsbrev på A's tilgodehavende, der ikke forrentedes.

Ved indkomstopgørelsen for 1973 medregnede A 7.400 kr. som løn fra moderen for at bestyre vasketeriaet. Skatterådet anså det medregnede beløb for løn for den af A ydede arbejdsindsats.

Ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1974 medregnede A ikke nogen løn fra moderen, men hun gav oplysning om et afdrag på 12.000 kr. på tilgodehavendet samt en kontant gave fra moderen på 8.000 kr. Ved indkomstansættelsen for indkomståret 1974 forhøjede skatterådet med 12.000 kr., idet dette beløb ligeledes blev anset for løn til A for hendes arbejdsindsats i dette år.

Over for landsskatteretten anførte A, at foran nævnte beløb, 7.400 kr. og 12.000 kr., ikke kunne betragtes som løn, idet hun havde lovet moderen at bestyre vasketeriaet vederlagsfrit.

Fra den skattekreds, hvori A's moder var skatteansat, blev det oplyst, at moderen ved indkomstopgørelserne for indkomstårene 1973 og 1974 havde fratrukket henholdsvis 7.400 kr. og 12.000 kr. som løn til A, hvilket blev godkendt ved ansættelserne. Landsskatteretten fandt herefter, at de nævnte beløb, 7.400 kr. og 12.000 kr.,måtte anses for løn for A's arbejdsindsats, og A blev derfor anset for indkomstskattepligtig af disse beløb.

Også for landsretten gjorde A gældende, at de 7.400 kr. og 12.000 kr. var ikke-indkomstskattepligtige afdrag på tilgodehavendet hos moderen. Ministeriet henviste til, at A ikke havde godtgjort, at de omhandlede beløb var afdrag på lånet og ikke løn, tværtimod var beløbene fratrukket i virksomhedens regnskaber, og hverken A eller moderen havde afskrevet noget beløb på tilgodehavendet. Også i det følgende år havde såvel A som hendes ven, der hjalp i vasketeriaet ifølge moderens regnskaber, der tillige dannede grundlaget for det indbyrdes økonomiske forhold mellem moderen og den daværende medinteressent, hver fået 12.000 kr. som løn for deres indsats i virksomheden.

Landsretten fandt efter de i sagen foreliggende omstændigheder, hvor A på eget initiativ havde opgivet sit indtægtsgivende erhverv som musiker, at det havde formodningen imod sig, at A's arbejde i vasketeriaet skulle være ulønnet. For så vidt angår indkomståret 1973, i hvilket A selv i overensstemmelse med moderens selvangivelse og regnskab havde indtægtsført et beløb på 7.400 kr., fandtes det herefter ubetænkeligt at lægge til grund, at dette beløb var udbetalt A som vederlag for hendes medhjælp i vasketeriaet. Under hensyn til, at der også for indkomståret 1974 var udgiftsført lønbeløb til A i moderens selvangivelse og vasketeriaets regnskab, der var udarbejdet af en revisor på grundlag af kassekladden og oplysninger fra A og hendes ven, fandtes også beløbet, 12.000 kr., der i dette år blev udbetalt A, at måtte anses som løn. Ministeriet fik herefter medhold i det hele.

Under sagens behandling for højesteret anerkendte A landsrettens dom vedrørende indkomståret 1973, medens hun bestred rigtigheden af dommen vedrørende indkomståret 1974. Hun gjorde bl.a. gældende, at de 12.000 kr. i såvel hendes som moderens selvangivelse var angivet som afdrag på gælden, der ultimo 1974 var optaget til 88.000 kr.

Efter en gennemgang af flere regnskaber for vasketeriaet fandt ministeriet, at det var tvivlsomt, hvorvidt de 12.000 kr. var blevet fratrukket som lønudgift i driftsregnskabet. Da ministeriet fandt det tvivlsomt, om højesteret herefter ville stadfæste landsrettens dom vedrørende indkomståret 1974, forligtes sagen således, at A anerkendte landsrettens dom vedrørende indkomståret 1973, medens ministeriet frafaldt forhøjelsen på 12.000 kr. for indkomståret 1974.

123

Pantebreve givet som gave til debitor tilladt ansat til værdien i handel og vandel ved retsforlig på grundlag af HR dom af 2o/12 1979 i Giarbini-sagen.

ØL dom af 16/1 1979. lo. afd. nr. 75/1976. Højesterets retsbog den 14. januar 198o

Sagen forligt i HR den 14/1 198o, men A i realiteten medhold, da hjemvisning til fornyet behandling af afgiftsmyndighederne.

124

Varelagernedskrivning, oplagt korn.

ØL-dom af 23. januar 198o V. afd. 250/1979. A medhold.

Skatterådet anså ikke A for berettiget til et fradrag for nedskrivning på oplagt korn, 3o% af 31.396 kr. eller 9.418 kr.

A havde omkring 195o overtaget sin faders landbrugsejendom på ca. 21 ha. Han indtrådte i faderens faste forbindelse med et korn- og foderstoffirma. En del af høsten fra 1973 blev oplagt hos kornhandleren mod en nærmere aftalt lagerleje. A oplyste, at kornet var bestemt til senere salg, og at han på et hvilket som helst tidspunkt havde kunnet afhente den i kornfirmaet oplagte kornmængde eller eventuelt lade det sælge gennem firmaet. Han havde gennem firmaets direktør fået oplyst, at firmaet ikke ved sin indkomstopgørelse foretog nedskrivning af det korn, forskellige kornavlere havde oplagt i firmaet, idet det oplagte korn ikke tilhørte firmaet, men de enkelte kornavlere.

Landsskatteretten fandt, at det af A i kornfirmaet oplagte korn i henhold til varelagerlovens § 1, stk. 5, måtte anses at tilhøre ham, og A var derfor berettiget til at nedskrive herpå. Ansættelsen blev herefter nedsat med forhøjelsesbeløbet, 9.418 kr.

Under den af ministeriet anlagte retssag forklarede A, at samarbejdet med kornfirmaet i de senere år var praktiseret således, at al hans korn blev kørt direkte fra tærskning til firmaet, som vejede, rensede og tørrede det, hvorefter det blev oplagret i firmaet. Han fik en opgørelse over det kvantum korn, som oplagredes. Han kunne når som helst afhente eller sælge et kvantum korn af den sort og kvalitet, som han ifølge opgørelsen fra firmaet havde oplagret. Ofte solgte han deraf til firmaet

ved aftale i det enkelte tilfælde. Firmaet var ikke uden særlig aftale berettiget til at disponere over hans korn. Han kunne ikke i firmaets siloer eller lagre udpege det korn, han havde indleveret til oplagring.

Direktøren for korn- og foderstoffirmaet forklarede i overensstemmelse hermed, og at firmaet kun foretog nedskrivning i henhold til varelagerloven på korn, som firmaet havde købt, derimod ikke på oplagret korn, som tilhørte andre, derunder det af landmænd indleverede.

Ministeriet anførte, at den enkelte landmand ikke var berettiget til at foretage varelagernedskrivning, når kornet var oplagret således, at det ikke var udsondret på en sådan måde, at det ville kunne udtages af lagerfirmaets eventuelle konkursbo, hvilket ikke var tilfældet med det i sagen omhandlede korn.

A anførte, at lovreglens baggrund var, at den, som havde prisrisikoen, kunne foretage nedskrivning, og det var ham og ikke lagerfirmaet, der havde risikoen, ligesom kun han havde ejerbeføjelserne.

Landsretten fandt efter det oplyste ikke i reglerne om skattemæssig opgørelse af varelagre hjemmel for at nægte A adgang til at foretage nedskrivning som sket, hvorfor A blev frifundet.

125

Afskrivning på inventar i sommerhus.

Udeblivelsesdom af 3o.januar 198o i retten i Århus. Ministeriet medhold.

A var i 1976 ejer af halvdelen af et sommerhus, som udelukkende blev benyttet til erhvervsmæssigt udleje. A havde foretaget fradrag for afskrivninger på inventar, blandt andet køleskab og komfur, hvis anskaffelsessum ialt var anslået af ejerne til 15.000 kr. Skatterådet nedsatte på grund af mangelfuld dokumentation afskrivningsgrundlaget for inventar efter skøn til 6.000 kr. Herudover godkendte skatterådet efter afskrivningslovens bestemmelser vedrørende installationer, afskrivning på køleskab og komfur med 5%.

Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte det af skatterådet med rette udøvede skøn over afskrivningsgrundlagets størrelse vedrørende inventaret. Endvidere fandt landsskatteretten, at køleskab og komfur i udlejningssommerhuset i afskrivningsmæssig henseende var at anse for installationer, og at der kunne foretages afskrivninger herpå som sket ved ansættelsen med 5%. Ansættelsen blev herefter stadfæstet.

Kendelsen er offentliggjort, landsskatterettens medd. 1979 nr. 112.

Under den af ministeriet anlagte retssag påstod ministeriet A tilpligtet at anerkende, at han for indkomståret 1976 var uberettiget til at foretage fradrag for afskrivninger på de omhandlede installationer.

Da A ikke ønskede en retssag om spørgsmålet, meddelte han kammeradvokaten, at han ville være indforstået med, at der blev afsagt udeblivelsesdom, mod at sagsomkostninger blev frafaldet.

Der blev herefter afgivet dom efter ministeriets påstand.

126

Løbende ydelser.

ØL-dom af 15. marts 1979.
XIII. afdeling 374/1977.
H-dom af 8. februar 1980.
I. afd. 92/1979.
A medhold.

A købte i efteråret 1972 en ejerlejlighed, som han samtidig udlejede til sin svigermoder for en årsleje på 12.000 kr., uopsigeligt for dennes livstid. Han indtægtsførte den kontraktsmæssige leje, som var godkendt af huslejenævnet.

Sk.rådetforhøjede den selvangivne indkomst med 13.000 kr. , idet rådet ansatte lejeværdien for ejerlejligheden til 25.000 kr.

A hævdede over for landsskatteretten, at han ved lejemålets indgåelse mundtligt over for sin svigermoder havde forpligtet sig til som underholdsydelse for hendes livstid at afholde differencen mellem det aftalte lejebeløb og de faktiske udgifter ved besiddelsen af den omhandlede ejerlejlighed, hvorfor han anså sig for berettiget til fradrag for denne difference i medfør af bestemmelsen i ligningslovens § 14, stk. 2. A's tilsagn blev bekræftet ved en skriftlig erklæring fra svigermoderen.

Landsskatteretten fandt det imidlertid ikke tilstrækkeligt godtgjort, at der for indkomståret 1973 havde foreligget en forpligtelse af en sådan ubetinget karakter, at den kunne anses for retligt gennemtvingelig, uafhængig af A's og svigermoderens forhold, at A kunne påberåbe sig bestemmelsen i ligningslovens § 14, stk. 2. Landsskatteretten måtte herefter anse A for indkomstskattepligtig af lejeværdien, fastsat efter et skøn over, hvad der kunne opnås i leje ved udlejning til fremmede. Landsskatteretten ansatte udlejningsværdien for 1973 til 18.000 kr., hvorfor den påklagede ansættelse blev nedsat med 7.000 kr.

For landsretten anførte A, at han havde været retligt forpligtet til selv at bære forskellen mellem en eventuel højere markedsleje og den med hans svigermoder aftalte leje, således at differencebeløbet måtte betragtes som en løbende ydelse efter ligningslovens § 14, stk. 2. Dernæst gjorde han gældende, at den fastsatte leje på 12.000 kr. ikke var så unormalt lav og afvigende fra det gældende lejeniveau, at skattemyndighederne skulle være berettigede til at tilsidesætte den og forhøje hans indtægt med et skønsmæssigt fastsat beløb. Subsidiært påstod han, at den af landsskatteretten skønnede lejeværdi på 18.000 kr. var for høj.

Ministeriet gjorde gældende, at det ikke var godtgjort, at der forelå en retlig forpligtelse af en sådan karakter, at ligningslovens § 14, stk. 2, kunne finde anvendelse. Der var endvidere ikke grundlag for at ændre landsskatterettens skøn over lejeværdien.

Landsretten fandt efter lejekontraktens udformning og det om dens baggrund og parternes forhold oplyste, at A havde givet sin svigermoder et endeligt bindende tilsagn om at yde hende delvis fri bolig for hendes livstid, således at hans heraf følgende ydelse var omfattet af ligningslovens § 14, stk. 2.

Af de af landsretten anførte grunde tiltrådte højesteret, at der forelå et af ligningslovens § 14, stk. 2, omfattet tilsagn, således at den påståede beskatning ikke var berettiget.

127

Løbende ydelser.

ØL-dom af 11. februar 198o, IX. afd. 175/1978. Ministeriet medhold.

A, som korn her til landet fra Jordan i 1968, fratrak ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1973 7.2oo kr., som han angav at have betalt til sin i Jordan boende fader. Som dokumentation for sin berettigelse til at fratrække beløbet foreviste han for skattemyndighederne en på engelsk og arabisk affattet erklæring.

For indkomståret 1974 fratrak A 9.000 kr., som han angav at have betalt til sin fader. Som dokumentation for den del af fradraget, der vedrørte tiden efter den 1. april 1974, fra hvilket tidspunkt det månedlige bidrag blev forhøjet fra 600 kr. til 800 kr., henviste A til en ny erklæring på engelsk og arabisk. Der var dog ikke nogen håndskreven påtegning,svarende til A's maskinskrevne underskrift, og der var ingen fingeraftryk påført erklæringen.

Skatterådet godkendte ikke de selvangivne fradrag for løbende ydelser, idet man anså kontrakterne for mangelfulde, bl.a. anførte skatterådet, at modtagerens og yderens underskrifter syntes identiske, medens ligningskommissionen bl.a. anførte, at der ikke forelå bevis for, at pengene var sendt hjem til faderen.

Landsskatteretten udtalte, at man ved et af retten foretaget gennemsyn af kontrakterne havde bemærket, at der manglede datering ved bidragsyderens og modtagerens underskrifter, samt at det var uklart, hvem der havde underskrevet som vitterligheds-vidne. Retten fandt, at der var skabt en sådan tvivl om, hvorvidt de i 1973 og 1974 afsendte beløb var betalt til opfyldelse af en retlig bindende forpligtelse til at yde A's fader en livsvarig årlig ydelse, at retten ikke fandt grundlag for at anerkende de omhandlede fradrag i medfør af ligningslovens § 14, stk. 2.

Under sagens behandling for landsskatteretten havde, statsskattedirektoratet udtalt om de krav, der kræves opfyldt med hensyn til forsørgelseskontrakter, som indgås af gæstearbejdere med pårørende i hjemlandet, at aftalen må være oprettet i skriftlig form og underskrevet af den, der ønsker at påtage sig forpligtelsen, ligesom de berettigede eller en af dem ved en skriftlig påtegning på erklæringen må have givet udtryk for, at de er gjort bekendt med deres ret ifølge erklæringen. I en supplerende skrivelse udtalte direktoratet, at den berettigedes navnepåtegning (underskrift) vil være tilstrækkelig til at anse det for godtgjort, at vedkommende er gjort bekendt med sin ret ifølge aftalen. Det forudsættes dog herved, at den berettigede i alle tilfælde underskriver aftalen samtidig med eller senere end den forpligtede.

Under den af A mod ministeriet anlagte sag henviste ministeriet til, at de fremlagte erklæringer på en lang række punkter led af uklarheder og mangler og ikke opfyldte kravene efter

ligningslovens § 14, stk. 2, og den i de citerede skrivelser anførte praksis, der havde udviklet sig i tilknytning til lovbestemmelsen.

A gjorde gældende, at han faktisk havde udredet de pågældende ydelser, og at han havde påtaget sig en endelig bindende forpligtelse overfor faderen.

Landsretten udtalte, at A ikke ved de fremlagte erklæringer eller ved det iøvrigt foreliggende fandtes at have godtgjort, at han overfor sin fader havde påtaget sig en retligt bindende forpligtelse til at udrede en løbende underholdsydelse. Retten lagde herved bl.a. vægt på, at der i mangel af oversættelse af erklæringernes arabiske tekst ikke forelå fornøden dokumentation for, at erklæringerne var underskrevet af faderen, og at A's egen underskrift manglede på den ene erklæring og først var påført den anden erklæring, efter at A havde fået denne sendt fra Jordan. Ministeriet blev herefter frifundet.

128

Legat - statsskattelovens § 4c og lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 16.

VL-dom af 18. februar 198o, VIII. afd. 1491/1979. Ministeriet medhold.

Forfatter A modtog i 1973 og 1974 legatportioner på henholdsvis 2.ooo kr. og 5.000 kr. fra samme legat.

Skatterådet antog, at legaterne havde haft en sådan tilknytning til A's erhverv som forfatter, at hendes indsats måtte karakteriseres som en arbejdspræstation, for hvilken vederlaget var almindelig indkomstskattepligtigt, og skatterådet forhøjede følgelig de selvangivne indkomster med nævnte beløb.

Det blev oplyst overfor landsskatteretten, at A i en årrække havde arbejdet på et særligt kartotek over bøger, og at det var for denne indsats, hun modtog de omhandlede legatbeløb, der var tildelt uden ansøgning og uden betingelser. Hun modtog kun legaterne i de to år.

A påstod legaterne beskattet som særlig indkomst i medfør af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 16.

Med bemærkning, at de omhandlede legater ikke kunne anses for ydet for en arbejdspræstation, fandt landsskatteretten efter de foreliggende oplysninger, at det legatbeløb, som A modtog i 1973, måtte anses for omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 16, medens det legatbeløb, som A modtog i 1974, på baggrund af tildelingen i 1973 ikke kunne anses for ydet en gang for alle, hvorfor det faldt udenfor nævnte bestemmelse. Ansættelsen for indkomståret 1973 blev derfor nedsat til det selvangivne beløb, medens ansættelsen for indkomståret 1974 blev stadfæstet.

Ved landsretten påstod A ministeriet tilpligtet at anerkende, at det af hende i 1974 modtagne legat på 5.000 kr. skulle beskattes som særlig indkomst. Hun anførte, at legatet i 1974 var ydet en gang for alle, idet legatbestyrelsen ikke ved tildelingen i 1973 forpligtede sig til at tildele hende noget legat i 1974 og ej heller tog stilling til, hvem legatet skulle tildeles i 1974. Den omstændighed, at legatet var tildelt hende i to på hinanden følgende år kunne ikke i sig selv medføre, at legatet ikke kunne anses for ydet en gang for alle. Endvidere havde legatet udelukkende karakter af en anerkendelse af hendes fortjenester og kunne ikke anses som vederlag for en arbejdsydelse.

Ministeriet anførte, at legatbeløbet ikke var omfattet af den nævnte bestemmelse, der som en undtagelsesbestemmelse måtte fortolkes snævert. Legatet var ikke ydet en gang for alle, da det var tildelt A i to på hinanden følgende år for samme indsats, og legatet havde ikke udelukkende karakter af en anerkendelse af A's fortjenester, men måtte anses ydet som vederlag for et ganske bestemt arbejde.

Ifølge legatets fundats skulle dets indtægter bl.a. anvendes til fordel for velgørende eller kulturelle institutioner og til andre almennyttige formål.

En advokat, der var medlem af legatets bestyrelse og havde den praktiske administration af legatet, udtalte, at tildelingerne skete ved halvårlige møder, og bortset fra nogle få løbende legater, forpligtede legatet sig aldrig til nye tildelinger og tog heller ikke internt forhåndsbeslutninger for næste møde.

To dommere bemærkede, at efter det foreliggende var den af A i 1974 tildelte legatportion ydet hende for samme indsats som den, for hvilken hun i 1973 havde modtaget en legatportion. I hvert fald under disse omstændigheder fandtes det i 1974 tildelte beløb ikke at kunne anses for ydet A en gang for alle og dermed omfattet af bestemmelsen i § 2, nr. 16, i lov om særlig indkomstskat m.v., der fremtræder som en undtagelsesbestemmelse fra bestemmelsen i statsskattelovens § 4c om bl.a. gavers beskatning som almindelig indkomst.

En dommer bemærkede, at legatbestyrelsen ikke ved tildelingen af legatet for 1973 forpligtede sig til pånу at tildele hende en legatportion i 1974 og heller ikke tog intern beslutning om en sådan tildeling. Den omstændighed, at legatet var tildelt A i to på hinanden følgende år for samme indsats, fandtes ikke i sig selv at kunne medføre, at legatbeløbet for 1974 ikke kunne anses for ydet en gang for alle. Legatbeløbet, der ikke var ydet i anledning af et enkelt værk, men som anerkendelse af A's almindelige arbejde for ordblinde, herunder hendes arbejde gennem en årrække med det omhandlede kartotek, fandtes ikke at kunne betragtes som et vederlag for en arbejdspræstation, men fandtes i overensstemmelse med det af landsskatteretten antagne udelukkende at have karakter af en anerkendelse af A's fortjenester.

Denne dommer fandt herefter, at legatet var omfattet af § 2, nr. 16, i lov om særlig indkomstskat m.v.

Efter stemmeflertallet blev ministeriet frifundet.

129

Statsskattelovens § 6e.
Fradrag for byggelånsrenter.

VL-dom af 3. marts 1980,
V. afd. 115/1979.
Ministeriet medhold.

A indgik i 1972 en aftale med en ejendomshandler om opførelsen af et parcelhus på en grund, der tilhørte ejendomshandleren. I forbindelse med byggeriet, blev der af sælgeren optaget et byggelån, som A i henhold til aftalen skulle afholde udgifterne til, dog således, at endelig afregning først skulle ske efter endt prioritering af ejendommen. A overtog grunden og huset ved skøde af lo. september 1974 for 255.7oo kr. og betalte herudover bl.a. de påløbne byggelånsrenter med ialt 28.918 kr. , hvilke renter A anså for fradragsberettigede - fordelt, med 13.986 kr. til indkomståret 1973 og 14.932 kr. til indkomståret 1974.

Skatterådet anså ikke A for berettiget til de omhandlede fradrag under hensyn til, at finansieringen af byggeriet havde påhvilet ejendomshandleren, hvorfor A's betaling af byggelånsrenter ikke var omfattet af bestemmelserne i statsskattelovens § 6e, men var et ikke fradragsberettiget tillæg til ejendommens købesum.

Da parcelhuset var opført af ejendomshandleren, der som bygherre havde optaget byggelånet, måtte landsskatteretten være enig med skatterådet i, at de indtil købet af ejendommen af A betalte byggelånsrenter måtte anses for et tillæg til ejendommens købesum, således at A ikke var berettiget til fradrag heraf.

Under den af A anlagte retssag henviste A til den mellem ham og ejendomshandleren indgåede skriftlige aftale af 17. marts 1972. Ifølge aftalen skulle ejendomshandleren erhverve et areal, som skulle udstykkes i 4 grunde, hvorpå der skulle opføres 4 rækkehuse. A skulle erhverve det ene hus, således at prisen herfor skulle være de af ejendomshandleren afholdte dokumenterede udgifter af enhver art til husets opførelse, og prioriteringen skulle helt og holdent ske for A's regning. A skulle udføre tegninger m.v. til de 4 rækkehuse, og han skulle føre tilsyn med byggeriet. Finansieringen af byggeriet skulle helt og holdent ske gennem ejendomshandleren, således at endelig afregning først skete ved prioriteringens afslutning.

Den byggelångivende bank udtalte under sagen, at byggelånet på grund af vanskeligheder med udstykningen blev oprettet i ejendomshandlerens navn, men at banken var orienteret om, at huset blev bygget til A.

Ejendomshandleren forklarede bl.a., at det fra bankens side var erklæret, at det var nødvendigt, at han stod som debitor for lånet, og at han ikke i sine selvangivelser havde fratrukket renter af A's byggelån, ligesom han ikke havde ført A's grund og hus i sit regnskab overhovedet.

A anførte til støtte for sin påstand, at han ved aftalen med ejendomshandleren havde påtaget sig en endelig og uigenkaldelig forpligtelse til at afholde samtlige udgifter ved byggeriet på sin grund, herunder også byggelånsrenterne, og han gjorde gældende, at en sådan aftale måtte hjemle ham fradragsret for renterne efter statsskattelovens § 6e. løvrigt gjorde A gældende, at han også reelt måtte anses for låntager i forhold til banken, og han henviste herved til, at han selvstændigt forestod byggeriet på sin grund, at det alene skyldtes praktiske hensyn og bankens krav, at ejendomshandleren kom til at stå som låntager for byggeriet, at der førtes en særlig konto for hans byggeri, at han deltog i forhandlingerne med banken om byggelånet og på egen hånd havde opnået forhøjelse af dette, og at finansieringen efter aftalen skulle ske gennem ejendomshandleren men fuldt ud for hans regning.

Ministeriet anførte, at der efter de mellem A og ejendomshandleren trufne aftaler som udtrykt i overenskomsten af 17. marts 1972 og det senere skøde forelå køb af et færdigt hus, hvis købesum var fastsat til kostprisen for såvel grund som bygninger med alle påløbne omkostninger, herunder byggelånsrenterne. Sagsøgerens berigtigelse af disse, der først havde fundet sted efter byggeriets afslutning ved hans indfrielse af byggelånets restgæld, måtte derfor betragtes som betaling af en købesum, i hvilken byggelånsrenterne indgik, men ikke som opfyldelse af en A påhvilende renteforpligtelse. Overfor banken stod alene ejendomshandleren som debitor, og A havde ingen pligt til at refundere A renterne før ved den endelige afregning efter byggeriets afslutning.

To af landsrettens tre dommere udtalte, at A's hus efter aftalen af 17. marts 1972 skulle opføres af ejendomshandleren for en købesum, svarende til de af ejendomshandleren afholdte dokumenterede udgifter af enhver art til husets opførelse med endelig afregning ved prioriteringens afslutning. De med banken indgåede aftaler om byggelånet og de i skødet indeholdte bestemmelser om købesummens berigtigelse stemte hermed. Der måtte under disse omstændigheder gives ministeriet medhold i, at de påløbne byggelånsrenter, som først var blevet betalt ved A's indfrielse af byggelånet efter byggeriets afslutning, måtte betragtes som en del af købesummen for huset og ikke som renter af en ham overfor banken eller ejendomshandleren påhvilende aktuel gældsforpligtelse. At han i forståelse med ejendomshandleren under byggeriets gang havde haft afgørende indflydelse på dette og dets finansiering, fandtes ikke at kunne føre til et andet resultat.

En dommer bemærkede, at efter indholdet af aftalen mellem A og ejendomshandleren skulle prioriteringen af A's hus helt og holdent ske for A's regning. A havde herefter været forpligtet til at friholde ejendomshandleren for alle udgifter i forbindelse med byggeriet, herunder ejendomshandlerens udgifter til renter. A fandtes herved at have påtaget sig en gældsforpligtelse, der indebar en forpligtelse til at betale renter, og de renter, der var betalt i henhold til denne forpligtelse, fandtes at være fradragsberettigede i medfør af statsskattelovens § 6e.

Efter stemmeflertallet blev ministeriets frifindelsespåstand taget til følge.

130

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Advokat- og revisorudgifter.

VL-dom af 14. marts 198o, II. afd. 43o9/1978, A medhold.

A indgik i oktober 1971 en kontrakt med B om forpagtning af et campingcenter. Ifølge forpagtningskontrakten indestod C som selvskyldnerkautionist over for bortforpagteren for opfyldelsen af A's forpligtelser ifølge kontrakten.

Den 17. januar 1973 standsede A sine betalinger, og i den følgende tid gennemførtes med bistand fra en advokat en frivillig gældsordning for A. I forbindelse med gældsordningen blev der udbetalt et salær til advokaten på 5.331 kr. og et salær til en revisor på 2.13o kr., dels for udarbejdelse af årsregnskab for 1972, dels for møder i forbindelse med betalingsordningen.

For indkomståret 1973 indtægtsførtes der i A's regnskab et beløb på 51.3o5 kr., svarende til den efter gældsordningens gennemførelse udækkede del af de simple fordringer.

I august 1975 blev der indgået et frivilligt udenretligt forlig mellem B og selvskyldnerkautionisten (C). C's udgifter til egen advokat under retssagen beløb sig til 5.635 kr., hvilket beløb A herefter påbegyndte at afdrage til C.

De tre forannævnte beløb, advokatbistand i forbindelse med gældsordningen, 5.331 kr., revisorbistand, 2.13o kr., og salær til C's advokat under retssagen mod B, 5.635 kr. , fratrak A som driftsudgifter ved sin indkomstopgørelse for indkomståret 1973.

Skatterådet anså ikke de omhandlede udgifter for fradragsberettigede for A.

Landsskatteretten fandt, at de to førstnævnte beløb, ialt 7.461 kr., havde en så nær relation til A's indkomstopgørelse, at beløbet var fradragsberettiget, og da retten endvidere fandt, at det sidstnævnte beløb, 5.635 kr., vedrørende retssagen havde karakter af et accessorium til den fradragsberettigede forpagtningsudgift,var også dette beløb fradragsberettiget. Ansættelsen blev herefter nedsat med ialt 13.096 kr.

Ministeriet påstod for landsretten A tilpligtet at anerkende, at fornævnte udgifter, ialt 13.o96 kr., ikke var fradragsberettigede. Ministeriet gjorde gældende, at udgifterne til advokat- og revisorassistance i forbindelse med gældsordningen ikke var fradragsberettigede, da der begrebsmæssigt ikke kunne være tale om driftsudgifter i en virksomhed, der endeligt havde standset sin erhvervsmæssige aktivitet. Den samlede udgift til revisorbistand måtte i mangel af anden dokumentation end revisorens eget udsagn fordeles med halvdelen for assistance ved gældsordningen og halvdelen for udarbejdelse af årsregnskab for 1972. Denne sidste del burde som et naturligt led i indkomstopgørelsen for det pågældende år være bragt til fradrag i indkomsten for 1972. Udgiften til salær til C's advokat var ikke fradragsberettiget efter ministeriets opfattelse, dels fordi der også her var tale om en udgift i en virksomhed, der på tidspunktet for udgiftens afholdelse endeligt havde standset enhver erhvervsmæssig aktivitet, dels fordi A som hovedmand ikke havde nogen retlig forpligtelse til at godtgøre kautionisten dennes procesomkostninger under en retssag mod kreditor, og endelig fordi der i det hele savnedes hjemmel til for en skatteyder at fratrække udgifter til advokatbistand for en tredje mand.

Landsretten fandt, at A's udgifter til juridisk og revisionsmæssig bistand i forbindelse med gældsordningen havde en så nær tilknytning til de indtægter, der - i form af nedskrevne fordringer - blev et resultat af gældsordningen, at disse udgifter måtte anses for fradragsberettigede i det pågældende indkomstår. Udgiften til revisor for udarbejdelsen af årsregnskabet for 1972 var først forfalden i januar 1973, hvor arbejdet var udført, og denne udgift var derfor fradragsberettiget i indkomsten for 1973. Endelig fandtes der at måtte gives A medhold i, at han var retligt forpligtet til at godtgøre C de ham påførte udgifter til advokatbistand i forbindelse med den af B anlagte retssag. Da denne procesomkostning endvidere fandtes at have en så nær tilknytning til den fradragsberettigede forpagtningsafgift, at der burde indrømmes A fradragsret herfor, blev A i det hele frifundet.

131

Statsskattelovens § 6 e, rentefradrag.

VL-dom af 21. marts 198o.
7. afdeling 24o4/1979
A medhold.

Skatterådet godkendte ikke de af A ved indkomstopgørelserne for indkomstårene 1974 og 1975 foretagne fradrag for renteudgifter på henholdsvis 6.000 kr. og 6.23o kr. til en mindreårig hjemmeboende datter.

A havde i forbindelse med køb af en landejendom i 197o lånt loo.ooo kr. af sin svigerfader, og han udstedte et pantebrev for gælden, som skulle forrentes med 6% p.a. og afdrages med 2.5oo kr. pr. termin fra den 11. december

1975. Ultimo 1973 overdrog svigerfaderen pantebrevet som gave til A's datter der på dette tidspunkt endnu ikke var fyldt 3 år. De af A fratrukne renter var indtægtsført i datterens selvangivelser. Pantebrevsydelserne var oprindelig noteret som mellemregning i A's og datterens selvangivelser, men A havde senere foranlediget datterens tilgodehavende indsat på en særskilt bankbog på hendes navn.

Efter det oplyste, og henset til, at der ikke i forbindelse med gavedispositionen var truffet bestemmelse om, at pantebrevet skulle holdes uden for overformynderiets bestyrelse, ligesom amtet heller ikke havde godkendt A's dispositioner med hensyn til dette, fandt landsskatteretten ikke tilstrækkeligt grundlag for at sidestille den af A i henhold til det omhandlede pantebrev påhvilende gældsforpligtelse med sådanne gældsforpligtelser, hvoraf renter kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i medfør af statskattelovens § 6, litra e.

For landsretten blev det oplyst, at der i A's status pr. 1. januar 1975 under langfristet fremmed kapital var anført "mellemregning datter 3.826 kr." og i status pr. 1. januar 1976 var ligeledes under langfristet fremmed kapital anført "mellemregning datter 10.056 kr.". Det oplystes, at der den 24. marts 1976 var indsat 10.056 kr. på en nyoprettet indlånskonto med 12 måneders opsigelse i en bank.

A oplyste, at hans svigerforældre i december 1973 overdrog pantebrevet til hans datter som gave. Overdragelsen blev ordnet af en advokat, der foretog gaveanmeldelsen, men de skattemæssige konsekvenser blev ikke drøftet, ligesom advokaten ikke oplyste noget om, at pantebrevet skulle anbringes i overformynderiet. I de første år, efter at pantebrevet var overdraget til datteren, ordnede hans revisor rentebetalingerne til datteren ved hjælp af en mellemregningskonto, men derefter - meget muligt fordi skattevæsenet havde rejst spørgsmål om rentefradragsretten - blev renterne indsat på en bankbog, oprettet i datterens navn. Årsagen til, at renterne ikke var blevet betalt rettidigt, havde været pengemangel.

A anførte, at renterne vedrørte et reelt gældsforhold. Han henviste til, at det under hensyn til, at han havde haft evne til at betale, og at forfaldstiden var afgørende for fradragsretten, var uden betydning, at betalingen af renterne i de første år blev foretaget via en mellemregningskonto og først senere blev indsat på en bankkonto. Han henviste endvidere til, at det for bedømmelsen af hans rentefradragsret var uden betydning, om der eventuelt var sket en tilsidesættelse af reglerne om udøvelse af værgemål.

Ministeriet anførte, at A's rolle både som pantedebitor og som værge for pantekreditor under de foreliggende omstændigheder, hvor værgebekendtgørelsens regler ikke var overholdt, medførte, at der ikke forelå den klarhed og tydelighed med hensyn til gældsforholdet og pligten til at betale rente, som var nødvendig, for at fradragsretten kunne anerkendes. Ministeriet henviste endvidere til, at renterne i de første år ikke var betalt, rren alene optrådte i en mellemregningskonto i A's regnskab, og at indbetalingerne på sparekassekontoen var uden tidsmæssig sammenhæng med renternes forfaldstid.

Efter bevisførelsen fandt landsretten at måtte lægge til grund, at der påhvilede A en retlig forpligtelse over for datteren i overensstemmelse med pantebrevets indhold, og A havde derfor været retligt forpligtet til at betale de omhandlede renter. Herefter,samt efter det i sagen iøvrigt oplyste, fandtes A, uanset at reglerne om værgens beføjelser og pligter muligt var tilsidesat, og uanset at betalingerne af renterne i de første år skete via en mellemregningskonto hos A, at have været berettiget til at fradrage de omhandlede renter. A fik således medhold.

132

Tab på aktier erhvervet ved konvertering af gæld ved selskabs påfølgende sammenbrud.

ØL-dom af 24.marts 198o
9. afdeling 2o/1978
Ministeriet medhold.

Pr. 1. januar 1964 stiftedes aktieselskabet R (et rejsebureau) med en aktiekapital på 250.000 kr., der bl.a. tegnedes af B med 22o.ooo kr. og A med lo.000 kr. Rejsebureauet var tidligere blevet drevet som personligt firma af B's ægtefælle. B indgik ægteskab med A i 1964.

I 1966 solgte A sin aktiepost på lo.000 kr. til sin søn, og i april 1978 solgte en anden aktionær sin aktiepost på lo.000 kr. til A. Begge overdragelser skete til parikurs. Ultimo 1967 androg selskabets gæld til B 1.866.ooo kr. På en generalforsamling den 8. oktober 1968 blev aktiekapitalen udvidet med 25o.ooo kr. stemmeløse aktier, der blev tegnet af B ved konvertering af 250.000 kr. af hendes fordring. Samtidig eftergav B selskabet 36o.ooo kr. af sin fordring.

I 1967 konstateredes et driftsunderskud på 316.146 kr. Efter at selskabet også i den følgende tid gav stadig voksende underskud, og efter at selgkabets investering i et andet selskab var tabt, blev det i december 1970 besluttet at likvidere selskabet R. Likvidationsbehandlingen sluttede den 31. august 1972 uden dividende til de simple kreditorer og dermed også uden udlodning til aktionærerne.

I sin selvangivelse for indkomståret 1972 anførte A tabet på hans og hustruens aktier som negativ særlig indkomst med aktiernes samlede pålydende, 48o.ooo kr., idet han angav, at samtlige aktier var anskaffet til parikurs.

Skatterådet kunne ikke anerkende aktieposten på 25o.ooo kr. som anskaffet til parikurs. Da aktiernes skattekurs på det pågældende tidspunkt var 5, og denne kurs efter skatterådets opfattelse måtte betragtes som et passende udtryk for aktiernes reelle værdi på det pågældende tidspunkt, blev A for så vidt angik aktieposten på 25o.ooo kr. alene anset for berettiget til fradrag for et tab på 12.5oo kr., således at den selvangivne indkomst blev forhøjet med differencen på 237.5oo kr.

Over for landsskatteretten påstod A principalt kurs loo lagt til grund som anskaffelseskurs også for de i 1968 tegnede aktier, da handelen var indgået mellem uafhængige parter, subsidiært påstod han anskaffelseskursen ansat til 8o,49, der var beregnet på grundlag af forholdet mellem selskabets aktiver og passiver ved udgangen af 1967.

Landsskatteretten fandt, at den ved købet af aktieposten på lo.000 kr. i 1968 aftalte kurs på loo ikke kunne lægges til grund, idet den pågældende handel, der blev foretaget mellem A og en mangeårig medarbejder og aktionær, ikke efter rettens opfattelse kunne betragtes som en handel mellem uafhængige parter. Retten fandt heller ikke grundlag for at godkende den subsidiære påstand. Anskaffelsessummen for den omhandlede aktiepost måtte derfor som sket ved ansættelsen fastsættes efter et skøn over aktiepostens værdi pa det pågældende tidspunkt, og landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre det udøvede skøn.

Det var under behandlingen i landsskatteretten oplyst, at aktiernes skattekurs ultimo 1964 androg loo,mod 5o ved udgangen af 1965 og 25 ved udgangen af 1966, hvorefter den faldt til 5 ved udgangen af årene 1967 - 1971 mel.

For landsretten gjorde A gældende, at de ved konverteringen i 1968 tegnede aktier til pålydende 25o.ooo kr. ikke var aktiepostens værdi på konverteringstidspunktet, men værdien af den fordring, der blev konverteret. Udgangspunktet måtte være, at fordringens værdi skulle sættes til pari, idet han samme år i en fri handel købte en aktiepost i selskabet til parikurs. Fordringens værdi var i hvert fald langt højere end aktiernes skattekurs (5). Det var ikke afgørende, hvad der ville være indkommet til dækning af fordringen, hvis selskabet var trådt i likvidation på konverteringstidspunktet. Det var derimod afgørende, at der i 1968 var en rimelig grund til at tro, at selskabet ville kunne betale B's fordring på selskabet.

Ministeriet anførte, at A ikke havde dokumenteret at have lidt et større tab end 12.5oo kr. på de ved konverteringen tegnede aktier. Ligningsmyndighederne havde på. grund af interessefællesskabet mellem fordringshaveren og selskabet og den manglende mulighed for at konstatere en markedsværdi af fordringen eller aktierne været berettiget til ved tabsopgørelsen efter § 7 i lov om særlig indkomstskat m.v. at fastsætte aktiernes anskaffelsesværdi efter et skøn. Konverteringen og den samtidige eftergivelse af 36o.ooo kr. af fordringen skete for at undgå at skulle erklære selskabet, der i de sidste 3 år havde haft stigende underskud, konkurs. Ultimo 1969 satte A i sin selvangivelse fordringens værdi til 0. Selskabet var og blev uden mulighed for at betale B's fordring. A's køb af aktier (lo.ooo kr.) til parikurs var ikke sket i et åbent marked, men måtte anses som en vennetjeneste. Der var heller ikke holdepunkter for at antage, at skattemyndighederne havde truffet deres afgørelse på et forkert grundlag.

Landsretten lagde til grund, at landsskatteretten havde skønnet over, hvad der blev betalt for de i 1968 tegnede aktier, d.v.s. over værdien af den konverterede fordring. Retten fandt herefter ikke, at ligningsmyndighedernes skøn var truffet på et urigtigt **grundlag.** A fandtes endvidere ikke ved det om selskabets økonomiske forhold i 1968 og om A's køb af en mindre aktiepost til parikurs oplyste at have godtgjort, at ligningsmyndighedernes skøn havde ført til et åbenbart urimeligt resultat. Ministeriet blev herefter frifundet.

133

Særlig indkomstskat. Fordeling af fortjeneste på flere ejendomme.

VL-dom af 4. april 1979.
II afd. 2194/1978.
HR-dom af 28. marts 1980.
122/1979.
Ministeriet medhold.

A solgte i lige sameje med et dødsbo nogle klitarealer til B. A's andel af fortjenesten henførtes til særlig indkomstbeskatning. A solgte samtidig et ham tilhørende sommerhus, der lå ved klitarealet, til B for 1 mill.kr., heraf 100.000 kr. for inventar.

Skatterådet anså 500.000 kr. af salgssummen for sommerhuset som et yderligere salgsbeløb vedrørende A's andel af klitarealerne, hvorfor den selvangivne særlige indkomst blev forhøjet med 500.000 kr. plus lovmæssigt tillæg (2/3) eller med ialt 833.333 kr.

B, der foretog udstykning af de af ham erhvervede klitarealer i sommerhusgrunde, solgte i 1973 det nævnte sommerhus med et areal på ca. 2.600 m for 400.000 kr., heraf 100.000 kr. for inventar.

A gjorde over for landsskatteretten gældende, at salgssummen for sommerhuset med grund og inventar, 1 mill.kr., svarede til ejendommens værdi i handel og vandel på salgstidspunktet. Han anførte endvidere, at B havde videresolgt sommerhuset til en for lav pris, og at salgsværdien for sommerhuset var faldet i forbindelse med den af B foretagne udstykning af naboarealerne samt at det af B beholdte areal fra sommerhusejendommen, ca. 10.000 m , der var udlagt som fredet område, medførte, at naboarealerne, som B også var ejer af, kunne udstykkes i yderligere 4 grunde for en samlet salgssum på mellem 300.000 kr. og 400.000 kr.

Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at salgssummen for sommerhusejendommen i væsentligt omfang includerede et A alene tilkommende vederlag for hans halvpart af klitarealerne ud over den ham tilkommende halvdel af købesummen for disse arealer.

I overensstemmelse med en af statsskattedirektoratet afgiven vurdering ansatte landsskatteretten efter skøn handelsværdien for sommerhusejendommen på overdragelsestidspunktet til 500.000 kr., og ansættelsen blev derfor nedsat med 100.000 kr. plus 2/3 heraf eller med ialt 166.667 kr.

For landsretten blev det oplyst, at B efter forhandlinger havde afgivet et tilbud på 4 mill.kr. for fællesarealerne og 500.000 kr. for sommerhusejendommen. Forhandlingerne endte imidlertid med, at der udfærdigedes skøde fra A til B på sommerhusejendommen for 1 mill.kr., heraf 100.000 kr. for løsøre samt skøde fra A og boet til B på fællesarealerne for 3.875.000 kr. med halvdelen til A og halvdelen til boet.

Pr. 1. august 1969 og pr. 1. april 1973 ansattes ejendomsværdien for sommerhusejendommen til henholdsvis 135.000 kr., heraf grundværdi 35.000 kr., og 270.000 kr., heraf grundværdi 70.000 kr. Fællesarealerne blev ansat på førstnævnte tidspunkt til ialt 563.200 kr.

Landsretten udtalte, at efter det foreliggende, herunder særlig sommerhusejendommens vurdering ved den 15. alm. vurdering i 1973 til 270.000 kr. og B's videresalg af sommerhuset med en del af grunden samme år for 400.000 kr., fandtes det at måtte lægges til grund, at den skattefritagne salgspris for sommerhusejendommen ved handlerne i 1972 af A var sat urealistisk højt. Herefter, og idet der ikke fandtes grundlag for at antage, at skattemyndighederne skulle være afskåret fra i et tilfælde som det foreliggende med virkning for A at nedsætte salgsprisen til den skønnede reelle handelsværdi, blev ministeriet frifundet.

For højesteret anførte ministeriet bl.a., at den sædvanlige markedsmekanisme ikke havde virket til at holde den fastsatte pris for sommerhusejendommen på et niveau, der svarede til handelsværdien. B havde ingen særlig interesse i fordelingen af den samlede købesum.

10 af 11 dommere i højesteret udtalte bl.a., at køberen kun var interesseret i den samlede købesum, men ikke i fordelingen af denne på ejendommene, og at det for boet var af afgørende betydning at opnå A's medvirken til det af boet ønskede salg af arealerne i fælleseje. Den aftalte pris for sommerhusejendommen fandtes at stå i åbenbart misforhold til ejendommens værdi. Skattemyndighederne fandtes ikke at have været bundet af den aftalte fordeling af den samlede købesum, og der fandtes ikke grundlag for at tilsidesætte det af skattemyndighederne udøvede skøn.

1 dommer var enig i, at der forelå en overpris for sommerhusejendommen, men denne dommer fandt, at sagen burde hjemvises til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne.

Der var herefter stemmeflertal for at stadfæste landsrettens dom.

134

Landsskatteretslovens § 13 b.
Krav om tilbagebetaling af skat efter udløbet af den i§ 13 b nævnte frist på 3 år nægtet.

VL-dom af 29. juni 1979
7. afdeling 4386/1978
HR-dom af lo. april 1980
1. afdeling 241/1979
Ministeriet medhold.

Advokat A købte i 1963 en landbrugsejendom, som i årene 1963 - 1972 incl. gav underskud, som A fratrak ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst. Ligningsmyndighederne godkendte fradragene for årene 1963 - 1966 incl., men A's indkomstopgørelser for indkomstårene 1967 - 1972 incl. blev forhøjet med de fratrukne underskud, idet ejendommen ikke ansås for at være drevet erhvervsmæssigt. A indbragte forhøjelserne for 1967 og 1968 for landsskatteretten, som stadfæstede ansættelserne. A indbragte ikke dette spørgsmål for domstolene.

For årene 1973 til 1976 opgjorde A sin skattepligtige indkomst i overensstemmelse med landsskatterettens kendelse vedrørende årene 1967 og 1963.

Statsskattedirektoratet udsendte den lo. november 1976 et "cirkulære om lystgårdspraksis". I cirkulæret henviste direktoratet til 2 højesteretsdomme fra 1975, som efter direktoratets opfattelse måtte tages som udtryk for, at en egentlig landbrugsejendom, som efter en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse drives forsvarligt under en for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, normalt må anses for at være drevet erhvervsmæssigt. Direktoratet meddelte bl.a., at i de tilfælde, hvor der ved ligningen for tidligere år var nægtet fradrag for landbrugsunderskud som følge af den hidtidige praksis, ville skatteyderen efter anmodning kunne få ansættelserne for indkomstårene 1973, 1974 og 1975 optaget til fornyet behandling.

A indbragte herefter i 1977 sine indkomstopgørelser fra 1973 til 1976 for skatterådet, som i samme år ændrede disse, således at underskuddene godkendtes som fradragsberettigede, og den af A for meget betalte skat blev tilbagebetalt. Derimod afslog statsskattedirektoratet A's anmodning om en tilsvarende ændring og tilbagebetaling for så vidt angik perioden fra 1967 til 1972.

Ved landsretten påstod A ministeriet dømt til at tilbagebetale det beløb, han havde betalt for meget i skat, fordi der fra 1967 til 1972 var blevet nægtet ham fradragsret for ejendommens driftsunderskud.

Ministeriet påstod principalt frifindelse, subsidiært hjemvisning til fornyet behandling af ligningsmyndighederne.

A anførte, at frifindelse af ministeriet ville føre til det urimelige resultat, at han, når skovbrugsdriften begyndte at give overskud, ville blive indkomstbeskattet heraf uden at have haft fradragsret for den meget væsentlige del af produktionsomkostningerne, der faldt i begyndelsen af tilplantningsperioden. Den af skattemyndighederne fra 1967 til 1976 anvendte ligningspraksis vedrørende bylandmænd var juridisk uholdbar og måtte opgives efter at være blevet tilsidesat af domstolene. Under disse omstændigheder var statsskattedirektoratets lystgårdscirkulære fra 1976 ikke udtryk for en sædvanlig praksisændring, men en konstatering af, at den juridiske korrekte praksis, der var fulgt til og med 1966, i perioden fra 1967 var blevet ændret på en uholdbar måde. Da tilbagesøgningskravet var støttet såvel på ministeriets fejl som på ministeriets anerkendelse, var kravet hverken forældet som følge af landsskatteretslovens § 13 b eller skattestyrelselovens § 3o.

Ministeriet anførte, at der ved forannævnte cirkulære blev foreskrevet en praksisændring i den fremtidige ligning af bylandmænd. Samtidig bemyndigede statsskattedirektoratet - af velvilje og uden at være forpligtet hertil, men som en analog anvendelse af landsskatteretslovens § 13 b - skatterådene til at foretage korrektion af selvangivelser tilbage til 1973.Det af A under sagen rejste krav var omfattet af bestemmelsen i landsskatteretslovens § 13 b, og da A ikke havde anlagt sag inden udløbet af det 3. år efter det påklagede skatteårs udløb, d.v.s. inden udgangen af 1975, var A's krav forældet. Såfremt der skulle ske korrektion for mere end 3 år, måtte det påvises, at ligningsmyndighederne havde begået fejl eller administreret lovstridigt.

Landsretten fandt, at der måtte gives ministeriet medhold i, at der kun under ganske særlige omstændigheder er grundlag for at rejse krav om tilbagebetaling af skat efter udløbet af den i landsskatteretslovens § 13 b nævnte frist på 3 år. Da det ikke var utvivlsomt, hvorvidt A's driftsunderskud var fradragsberettiget i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og da skattevæsenet ikke ved i 1977 at foretage tilbagebetaling af skat med virkning fra den 1. januar 1973 havde erkendt, at A havde krav på tilbagebetaling af skat for ældre skatteår, fandtes der ikke i sagen at foreligge sådanne omstændigheder, at krav kunne rejses efter udløbet af forannævnte frist. Landsretten frifandt herefter ministeriet.

Højesteret udtalte, at den i landsskatteretslovens § 13 b fastsatte frist for indbringelse af A's krav for domstolene var overskredet. Selvom fristen under ganske særlige omstændigheder måtte kunne fraviges, blev det tiltrådt, at det af A anførte vedrørende ændringer i skattemyndighedernes praksis forud for og efter afsigelsen af de i dommen omtalte højesteretsdomme ikke gav grundlag herfor. Højesteret stadfæstede herefter landsrettens dom.

135

Forældelse, periodespørgsmål.

ØL-dom af 17. april 1980
13. afdeling 246/1978
A medhold.

Efter bemyndigelse fra statsskattedirektoratet ændrede skatterådet skatteansættelserne for A for skatteårene 1955/56 - 1969/70 incl. samt for indkomstårene 1969 og 1971. Ved kendelsen tilbageførte man tantiemer, som A havde oppebåret, til de respektive indtjeningsår. Tantiemerne havde ellers været beskattet i de indkomstår, i hvilke de var blevet udbetalt.

Ved landsretten påstod A ministeriet tilpligtet at anerkende, at de foretagne reguleringer af hans skattepligtige indkomst for indkomståret 1969 samt for skatteårene 1955/56 - 1969/70 ophævedes, idet skattekravene var forældede.

A modtog efter sin ansættelse i henhold til kontrakt af 26. april 1946 årligt, uden at det var hjemlet i kontrakten, efter regnskabsårets udgang den 31. december et beløb som gratiale, senere benævnt tantieme. Han opførte disse beløb i sine selvangivelser vedrørende udbetalingsåret. I sin selvangivelse for indkomståret 1969 oplyste A, at beløbet omfattede tantieme for året 1968, udbetalt i marts 1969. I 1969 havde A's arbejdsgiver efter aftale med personalet ændret udbetalingspraksis, således at A i dette år udover den i 1968 optjente tantieme havde fået udbetalt et a'conto beløb af den forventede tantieme vedrørende 1969. Resttantiemen vedrørende 1969, der blev udbetalt i 1970, ønskede A også henført til 1969, fordi den var indtjent i dette indkomstår. Ligningsmyndighederne mente imidlertid, at beløbet skulle henføres til udbetalingsåret.

Over for landsskatteretten fremlagde A en erklæring fra arbejdsgiveren om, at firmaet i mere end de 26 år, hvor A havde været ansat i firmaet, havde ydet sine medarbejdere tantieme efter faste beregningsregler. Landsskatteretten gav A medhold i, at tantiemen skulle henføres til 1969. Efter kendelsen tilbageførte skatterådet som nævnt tidligere tantiemer til.de vedkommende indtjeningsår.

For landsretten gjorde A gældende, at skattekravene alle var forældede efter 1908-loven, idet der først blev foretaget retsligt skridt over 5 år efter det seneste kravs forfaldstid. Skattemyndighederne havde hele tiden været i stand til ved sædvanlig agtpågivenhed at gøre de pågældende krav gældende. Der forelå således ikke utilregnelig uvidenhed om kravene, jfr. forældelseslovens § 3. Han havde i sine selvangivelser givet de relevante oplysninger, og skattemyndighederne kunne ved henvendelse til hans arbejdsgiver have fået oplyst, at denne i sine regnskaber havde ført de pågældende beløb til udgift i de år, i hvilke de var indtjent, hvilket kun kunne ske, hvis han havde et retsligt krav på at få dem udbetalt.

Ministeriet anførte, at der ikke havde foreligget spørgsmål om retsvildfarelse. Skattemyndighederne havde ikke haft kendskab til de faktiske forhold, men måtte få det indtryk, at det drejede sig om et krav af ubestemt karakter, hvis størrelse blev fastsat af arbejdsgiveren. De blev bestyrket i den opfattelse, da A i 1969 vedrørende skatteåret 1969/7o som begrundelse for den hidtil fulgte praksis henviste til, at hans tantieme ikke var kontraktligt fastsat. De relevante oplysninger om kravets karakter fremkom først med hans arbejdsgivers erklæring af 28. marts 1972, hvorefter firmaet i de 26 år havde ydet sine medarbejdere tantieme efter faste beregningsregler. Ministeriet anførte endvidere, at A's indgivelse af klage til landsskatteretten, havde afbrudt forældelsen, og at en ny 5-årig forældelse først begyndte at løbe fra landsskatterettens kendelse af 1. juli 1974 vedrørende skatteansættelsen for indkomståret 197o.

Landsretten udtalte, at da skattemyndighederne havde været i stand til, i alt fald på grundlag af de af arbejdsgiveren i 1972 givne oplysninger, at gøre deres krav gældende, jfr. 19o8-lovens § 3, og da retsligt skridt mod A først var sket i forbindelse med den den 2. juni 1978 af A anlagte retssag, fandtes A's påstand om forældelse at burde tages til følge, dog med undtagelse af skatteansættelsen for indkomståret 1969, som var direkte berørt af landsskatterettens kendelse af 1. april 1974. Der blev herefter givet A medhold.

136

Udvidelse af stambesætning.
Ved væsentlig udvidelse af besætningen kan udgifter til køb af dyr ikke fratrækkes, selvom der i samme år er solgt flere dyr end købt dyr, forudsat at antallet af købte dyr er mindre end den samlede udvidelse.

VL dom af 14. juni 1979.
VII. afd. 16o6/1977.
HR.dom af 18. april 198o.
I. afd. 258/1979.
Ministeriet medhold.

For indkomståret 1972 opgjorde gårdejer A bevægelsen i kreaturbesætningen således:

	1/1 72	Købt	Solgt	oprykkede og fødte		31/12 72
Over 2 år	4o	5	9	0		36
1-2 år	0			11		11
under 1 år	11			12	(født)	12
	51					59

Købsprisen for de 5 kreaturer, der var over 2 år gamle, udgjorde 13.250 kr., som A, der i sine regnskaber benyttede de af ligningsrådet fastsatte skalaværdier (normalpriser), i sin indkomstopgørelse for det pågældende år nedskrev til skalaværdien, 7.000 kr.

Skatterådet mente, at samtlige dyr i alle tre aldersklasser måtte tages i betragtning, og at der, da A's køb i 1972 af de 5 dyr i aldersgruppen over 2 år antalsmæssigt kunne rummes i årets samlede stigning i besætningen, derfor måtte nægtes nedskrivning på de indkøbte dyr. Forhøjelsen androg 13.250 kr. ÷ 7.000 kr. eller 6.250 kr.

Landsskatteretten fandt at måtte være enig med skatterådet i, at samtlige dyr i alle tre aldersklasser måtte tages i betragtning, og at der måtte nægtes nedskrivning på de indkøbte dyr, eller, hvis indkøbet havde været større end nettotilgangen i det enkelte år, nettotilgangen. Det bemærkedes herved, at retten ikke generelt fandt grundlag for en forskelsbehandling af udvidelses- og reduktionssituationerne.

Under den af A anlagte retssag anførte A, at han efter gældende regler havde været berettiget til at foretage nedskrivning i indkomsten for så vidt angår forskellen mellem anskaffelsessummen og skalaværdien for de 5 tilkøbte kreaturer i aldersgruppen over 2 år. Det fremgik klart, at de af ligningsdirektoratet for det pågældende år udsendte vejledninger, at når der ved tilkøb af et antal dyr blev foretaget en væsentlig og varig udvidelse af stambesætningen - der anses for en af statsskattelovens § 5a omfattet anlægskapital - kunne købesummen for de pågældende dyr ikke nedskrives til skalaværdi med virkning for den skattepligtige indkomst. Skete udvidelsen af stambesætningen gennem eget tillæg, var udgifterne derimod fradragsberettigede. Han tilkøbte i det pågældende år 5 dyr i aldersgruppen over 2 år og solgte indenfor samme aldersgruppe 9 dyr. Der var således ikke ved købet af de 5 dyr sket nogen væsentlig forøgelse af stambesætningen, hverken for så vidt angår denne aldersgruppe, der jo herefter tværtimod udviste en faktisk tilbagegang på 4 dyr, eller med hensyn til stambesætningen under et, idet den foretagne udvidelse rent faktisk udelukkende - samtidig med oprykning af 11 dyr fra aldersgruppen under et år til aldersgruppen 1-2 år - skete gennem tillæg af de i årets løb fødte 12 kalve.

Ministeriet gjorde gældende, at stambesætningen, der var en af statsskattelovens § 5a omfattet anlægskapital, udgjorde en samlet enhed. Der var hverken hjemmel til eller grundlag for at foretage en opdeling som af A hævdet. En sådan opdeling ville endvidere være umulig for skattemyndighederne at kontrollere og havde i det foreliggende tilfælde også voldt vanskeligheder for A selv. Den af ligningsmyndighederne foretagne inddeling i aldersgrupper var alene sket af hensyn til værdiansættelsen af dyrene. Det fulgte af de gældende regler, at enkelte salg af dyr, hidrørende fra stambesætningen - som i det foreliggende tilfælde salget af de 9 udskydningsmodne dyr - vedrørte indkomsten, ligesom enkelte køb - som en form for vedligeholdelsesudgift - belastede indkomstopgørelsen. Der var såvel ved fuldstændig realisation af stambesætningen som ved delvis realisation i forbindelse med driftsomlægning mulighed for at opnå en skattefri avance, der ikke tilkom andre erhverv, og som naturligt modsvaredes af, at der ikke tillige blev tilladt fradrag under opbygning eller ved væsentlig udvidelse af en stambesætning. Dette gjalt i princippet

såvel for udvidelse, der skete ved køb som ved eget tillæg, men grundet vanskelighederne ved at beregne de ved eget tillæg påløbne udgifter, blev det tilladt, at der skete fradrag for de fulde opfodringsudgifter, selvom disse oversteg skalaværdien. Dette var således alene en af praktiske grunde tilladt afvigelse fra princippet i statsskattelovens § 6 og ikke udtryk for nogen principiel forskellig holdning med hensyn til henholdsvis køb og eget tillæg.

Landsretten udtalte, at ifølge princippet i statsskattelovens § 6, stk. 2, kan udgifter, der er afholdt til en væsentlig og varig udvidelse af stambesætningen, ikke fradrages i den skattepligtige indkomst. I overensstemmelse med ministeriets procedure måtte det antages, at den fradragsret, der ifølge ligningsmyndighedernes vejledende anvisninger og fast langvarig administrativ praksis er blevet tilladt for udgifter til en sådan udvidelse ved eget tillæg, alene er en i praktiske hensyn begrundet undtagelse. Den omstændighed, at der med hensyn til formueansættelsen skete en opdeling af besætningen på forskellige aldersgrupper, gav ikke grundlag for at foretage den tilsvarende opdeling af besætningen af hensyn til indkomstopgørelsen - hvilken opdeling alene kunne tilsigte at opnå den af skattemyndighederne som en undtagelse tilladte fradragsret - men afgørelsen af, om der var sket en væsentlig udvidelse af stambesætningen, fandtes at måtte træffes for stambesætningen som helhed. Da A det pågældende år havde foretaget en væsentlig udvidelse af stambesætningen ved køb og ved tillæg af dyr af eget opdræt, og da antallet af købte dyr ikke oversteg udvidelsen af stambesætningen, fandtes der herefter ikke grundlag for at indrømme den af A påståede fradragsret. Landsretten bemærkede herved, at sådan fradragsret heller ikke fandtes at kunne støttes på ordlyden af de vejledende anvisninger for indkomtåret 1972.

Højesteret stadfæstede landsrettens afgørelse i henhold til de i dommen anførte grunde.

137

Skønsmæssig ansættelse.
s

VL-dom af 18.april 198o
IV afd.634/1979
A medhold

Amtsskatterådet forhøjede produkthandler A's selvangivne indkomst for indkomstårene 1972 og 1973 efter skøn med loo.ooo kr. for hvert af årene. Amtsskatterådet anså ikke A's regnskabsføring for betryggende , og der blev hovedsagelig lagt vægt på 3 forhold - at stikprøver i A's købsbilag afslørede falske adresser på sælgere af skrot, at der manglede købsbilag,der vedrørte nogle sælgere, som ikke ønskede, at der blev udfærdiget bilag, samt at der ikke kunne fremskaffes dokumentation for "køb i småpartier". Endvidere var A's bruttoavanceprocent betydeligt lavere end for andre produkthandlere.

Landsskatteretten var enig med amtsskatterådet i, at regnskabsmaterialet ikke kunne anses for egnet til at danne grundlag for nøjagtige opgørelser af hans skattepligtige indkomster, bl.a. fordi der manglede kontrolmuligheder med hensyn til de opgjorte udgifter

til varekøb, idet bilag herfor manglede for en væsentlig dels vedkommende, hvortil kom, at en del af bilagene angav falske adresser på de pågældende sælgere.

Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre det af amtsskatterådet udøvede skøn, der var tiltrådt af Statsskattedirektoratet.

Efter det under retssagen fremkomne om A's regnskabsføring fandt landsretten, at de i landsskatterettens kendelse som falske bilag betegnede bilag, uanset at A havde tilsidesat reglerne i bekendtgørelsen om handel med brugte genstande, indeholdt en efter omstændighederne tilstrækkelig dokumentation for, at varekøb havde fundet sted i det omfang, som fremgik af bilagene. Det var herved bl.a. taget i betragtning, at det ikke var oplyst, på hvilket grundlag skattemyndighederne havde fundet , at sælgerne ikke kunne identif igeres, medens A's revisor efter en forholdsvis summarisk gennemgang af bilagene havde kunnet finde frem til 5 eller 6 af sælgerne bdot ved opslag i vejvisere og telefonbøger.

Vedrørende A's køb af varer fra 3 nærmere angivne sælgere forelå der ikke sædvanlige regnskabsbilag, men beløbene var alle indført i varekøbsbogen, og de pågældende personer var blevet beskattet af tilsvarende indtægter. Herefter fandtes også berettigelsen af disse fradrag dokumenteret i fornødent omfang.

Landsretten gav for så vidt ministeriet medhold i, at A's fremgangsmåde ved bogføringen af de betydelige udgifter til køb af varer i småpartier i 1972 og 1973 ikke i sig selv gav fornøden sikkerhed for, at kun de faktisk afholdte udgifter var blevet bragt til fradrag. Der var imidlertid efter det oplyste ikke fastsat regler for, hvorledes dokumentation i forhold til skattemyndighederne skulle tilvejebringes for de varekøb for småbeløb, der dagligt foretages i produkthandlervirksomheder, og tilsidesættelse af regnskaberne på dette punkt fandtes derfor ikke at kunne ske blot ved henvisning til manglende dokumentation, men der måtte ved afgørelsen herom tillige tages hensyn til de iøvrigt foreliggende oplysninger. Endvidere havde A i en lang årrække forud for 1972 anvendt samme fremgangsmåde, uden at dette havde givet anledning til indsigelser fra skattemyndighederne, selv ikke i forbindelse med den gennemgang af A's selvangivelser, som fandt sted ved skatterådet og ligningsdirektoratet i 1959 og 1965.

Under disse omstændigheder fandtes skattemyndighederne ikke at have været berettiget til uden forudgående tilkendegivelse om, at man nu ikke længere ville godkende bogføringen, at nægte fradrag for de nævnte udgifter som sket. Ved den efterfølgende bedømmelse blev det tillige tillagt betydning, at skattemyndighederne efter det oplyste for årene fra og med 1977 havde godkendt den fra da af foreliggende dokumentation i form af de dagligt førte lister,og at en sammenligning med størrelsen af det i regnskaberne for 1972 og 1973 opgjorte privatforbrug med privatforbruget for 1977 og 1978 ikke gav grundlag for mistanke om, at varekøbene i 1972 og 1973 var bogført med større beløb end de faktisk afholdte udgifter. På grund af mangelfulde oplysninger om grundlaget for skattemyndighedernes sammenligning med avanceprocenter for nogle andre virksomheder, fandtes der ikke at kunne lægges vægt på størrelsen af A's bruttoavance. A's påstand om nedsættelse til de selvangivne beløb blev herefter taget til følge.

138

Statsskattelovens § 6 a.
Fradrag for udgifter til fødselsdagsfrokost nægtet.

VL-dom af 11. august 1978
1. afdeling 3o97/1976
HR-dom af 7. maj 198o
l.afdeling 223/1978
Ministeriet, medhold.

Savværksejerne A og B, der var tvillinger, afholdt i 1972 en frokostfest i anledning af deres 6o-års fødselsdag. Ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1972 fratrak hver af brødrene 3.162 kr., i alt 6.324 kr. , svarende til 69/86 af den totale festudgift, idet der havde deltaget 86 personer, hvoraf de 69 var forretningsforbindelser eller tilhørte personalet. Af private gæster deltog bl.a. brødrenes ægtefæller, en datter og en søster:

Skatterådet godkendte ikke de selvangivne fradrag for udgifter i forbindelse med festen, der blev afholdt på en restaurant.

Subsidiært påstod brødrene sig berettiget til at fradrage den del af udgifterne, der vedrørte 35 arbejderes deltagelse i festen. Efter det oplyste blev fødselsdagen yderligere fejret som privat festlighed om aftenen hos hver af brødrene.

Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at de nævnte udgifter havde haft en så direkte forbindelse med driften af brødrenes virksomhed, at udgifterne kunne anses for en fradragsberettiget driftsomkostning.

Under den af A og B anlagte retssag blev der fremlagt en liste over de 86 deltagere i frokosten. Det fremgik heraf, at der udover de i virksomheden ansatte 35 medarbejdere deltog A og B og disses ægtefæller, 4 familiemedlemmer, 7 private venner og bekendte, 6 personer, der efter bopæl var naboer til virksomheden, og 3o andre personer, der var angivet som forskellige forretningsforbindelser. Endvidere var fremlagt lister over deltagerne i de private fødselsdagsfester, som de hver for sig afholdt samme dags aften. Der deltog henholdsvis 11 og 16 personer, alle familiemedlemmer eller venner.

A og B forklarede, at frokosten var præget af forretningsforbindelserne, hvoraf flere holdt tale, mens der kun blev holdt tale af én af de ansatte. Talerne vedrørte væsentligst virksomheden og dennes trivsel, og kun ved afslutningen af talerne blev brødrene hyldet personligt.

A og B gjorde gældende, at udgiften efter fradrag af privat andel havde haft en så klar repræsentationsmæssig tilknytning til erhvervsvirksomheden, at den i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, måtte anses som en fradragsberettiget driftsomkostning. Frokosten måtte anses som en kombineret forretnings- og personalefest. Subsidiært nedlagde A og B påstand om, at i hvert fald udgifterne til bespisning af personalet måtte godkendes som fradragsberettigede personaleudgifter, idet anledningen for en lejlighedsvis bespisning af personalet måtte være uden betydning.

Ministeriet henviste til den righoldige praksis fra landsskatteretten. Efter denne praksis er der i tilfælde, hvor begivenheden alene har tilknytning til skatteyderens person som fødselsdage m.v., kun grundlag for fradrag, såfremt der udover skatteyderen og dennes nærmeste familie alene deltager forretningsforbindelser. Såfremt der herudover er den mindste deltagelse af private venner og bekendte, kan ingen del af udgifterne fratrækkes ved indkomstopgørelsen, men må henføres under privatforbruget. Der forelå

endvidere ingen praksis, hvorefter udgifter til bespisning af de ansatte har kunnet fratrækkes ved indkomstopgørelsen i tilfælde som det foreliggende.

Landsretten bemærkede, at der ikke efter det oplyste forelå nogen konkret erhvervsmæssig anledning til den omhandlede frokost. Herefter, og *når* hensås til, at der i frokosten deltog familie, private venner og bekendte, fandtes det, uanset at forretningsforbindelsernes deltagelse måtte antages at have været erhvervsmæssigt begrundet, ikke at kunne statueres, at frokosten havde haft en så klar og entydig karakter af repræsentation, at alle udgifterne burde betragtes som fradragsberettigede driftsomkostninger. Landsretten antog imidlertid, at virksomhedens udgifter til afholdelse af personalefester kunne fratrækkes uanset anledningen til festernes afholdelse. Den omstændighed, at festen for de ansatte ikke havde været afholdt særskilt, men som et led i fødselsdagsfesten for forretningsforbindelserne, fandt retten under de foreliggende omstændigheder, hvor udgifterne til bespisning af personalet klart og uden vanskeligheder havde kunnet adskilles fra de øvrige udgifter, ikke at burde medføre et andet resultat. A og B's subsidiære påstande blev herefter taget til følge.

Ministeriet indbragte sagen for højesteret, som udtalte, at frokosten blev afholdt i anledning af A og B's 6o-års fødselsdag, og at der i frokosten foruden forretningsforbindelser og de på savværket ansatte medarbejdere i et ikke ubetydeligt antal deltog slægtninge og venner. Arrangementet fandtes herefter at have haft et sådant personligt islæt, at det i overensstemmelse med skattemyndighedernes praksis måtte statueres, at ingen del af udgifterne herved var fradragsberettigede. Ministeriet fik herefter medhold.

139

Underskud ved bådudlejning godkendt.

VL-dom af 14. maj 198o, III. afd. 1o26/1977. A medhold.

Driftsleder A ejede i 1972 tre motorbåde, hvoraf en Albin 25 var anskaffet i januar 1972 for 56.613 kr., medens en Apollo 32 var anskaffet i september 1972 for 1o2.495 kr. En tredje båd, Apollo 32, var købt den 21. november 1972 for 81.743 kr.

I 1972 var den førsterhvervede båd udlejet i 5 uger, medens den næste båd var udlejet i 8-9 uger. Den sidstanskaffede båd havde ikke været udlejet i dette år. Den førsterhvervede båd blev afhændet i slutningen af 1972 med en fortjeneste på 1.187 kr.

A havde ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1972 opgjort udgifterne inklusive afskrivning ved driften af bådene til 69.864 kr. og lejeindtægten til 24.315 kr., hvorved der fremkom et underskud på 45.549 kr., som han fratrak ved indkomstopgørelsen.

Skatterådet godkendte ikke det selvangivne fradrag, idet skatterådet ikke anså driften for at være af erhvervsmæssig karakter, bl.a. under hensyn til den manglende rentabilitet samt at der forelå en bibeskæftigelse for A.

Over for landsskatteretten henviste A til, at han havde søgt at udleje bådene bedst muligt, såvel gennem Maritim Camping i Jyllinge som ved annoncering i tyske blade, og at han overhovedet ikke havde anvendt nogen af de pågældende både privat i 1972.

Landsskatteretten fandt efter det oplyste ikke sikkert grundlag for at antage, at den omhandlede udlejningsvirksomhed var tilrettelagt af A med rentabel drift for øje. Retten kunne derfor tiltræde, at det opståede underskud ikke var fradragsberettiget.

Ved landsretten påstod A ministeriet tilpligtet at anerkende, at hans skattepligtige indkomst skulle ansættes til det selvangivne beløb. Ministeriet påstod principalt frifindelse. Subsidiært påstod ministeriet A tilpligtet at anerkende, at det den 21. november 1972 indkøbte fartøj ikke kunne være genstand for skattemæssige afskrivninger i indkomståret 1972.

Driftsresultatet ved bådudlejningen fremkom således: Lejeindtægt, 24.315 kr., driftsudgifter, 12.634 kr., overskud før afskrivning, 11.681 kr., afskrivning, 57.23o kr., ialt ÷ 45.549 kr.

A anførte, at den af ham drevne virksomhed måtte betegnes som en normal og sædvanlig erhvervsmæssig virksomhed. Der var ikke hjemmel til at indrømme en skønsmæssigt fastsat afskrivning, og hans aktivitet kunne ikke betegnes som hobbyvirksomhed, idet han ikke selv drev sejlsport og aldrig benyttede bådene privat.

Ministeriet anførte, at udlejningsvirksomheden, der i 1972 havde været begrænset til udlejning af to både i 8-lo uger, ikke kunne siges at have haft et sådant omfang, at den kunne betegnes som en erhvervsvirksomhed i skattelovens forstand. A havde endvidere ikke, som det er sædvanligt i erhvervsvirksomheder, foretaget rentabilitetsberegninger, og hans renteudgifter var holdt ude af de fremlagte regnskaber, hvorfor det ud fra disse var umuligt at vurdere virksomhedens rentabilitet.

Til støtte for den subsidiære påstand gjorde ministeriet gældende, at den i november måned 1972 anskaffede båd ikke kunne anses for leveret til en igangværende virksomhed, idet udlejningsvirksomheden alene havde fundet sted om sommeren.

Efter det oplyste om omfanget af A's bådudlejningsvirksomhed fandt landsretten, at den måtte anses for en erhvervsmæssig virksomhed med heraf følgende adgang for A til i indkomståret 1972 at foretage afskrivninger efter afskrivningsloven. Herefter, og idet den omstændighed, at bådudlejningen var sæsonbetinget, ikke kunne medføre indskrænkninger i adgangen til at foretage afskrivninger på aktiver, der var anskaffet i indkomståret uden for sæsonen, fik A medhold.

140

Lov om særlig indkomstskat m.v.	ØL-dom af 29,maj 198o.
§ 2 A, stk.l. "	XVI afd. 55/1979
Parcelhusreglen.	Ministeriet medhold.

Efter at have erhvervet en byggegrund i Fjenneslev begyndte A, der da boede hos sine forældre i samme by, i 1971 som selvbygger at opføre et parcelhus på grunden. I 1973 solgte han parcelhuset til overtagelse for køberen den 27.oktober s.å.

Skatterådet fandt, at A skulle svare særlig indkomstskat for indkomståret 1973 af avancen ved salget og pålagde ham et tillæg på lo% af de beregnede skatter i medfør af skattekontrollovens § 2,stk.4.

Overfor landsskatteretten nedlagde A påstand om, at ansættelsen af særlig indkomst blev ophævet, idet han gjorde gældende, at han havde beboet den pågældende ejendom i mere end 2 år, idet han flyttede ind i ejendommen i begyndelsen af oktober 1971. Ifølge oplysning fra folkeregisteret fraflyttede han ejendommen den 27.oktober 1973.

Skatterådet begrundede ansættelsen af den særlige indkomst med, at A ikke kunne antages at opfylde betingelserne i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2 A,stk.l,for fritagelse for at medregne fortjenesten ved salg af fast ejendom . Det fremgår af denne bestemmelse, at fortjeneste ved afståelse af een- og tofamilieshuse og ejerlejligheder ikke skal medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst, hvis ejeren eller hans husstand har beboet huset eller lejligheden i mindst 2 år af det tidsrum, hvori han har ejet boligen.

A henviste til en erklæring fra den smedemester, der bl.a. indlagde centralvarme. Det blev heri oplyst, at A fik anlægget installeret den 27.august 1971, og at A fik leveret fyringsolie den 9.oktober og den 14.oktober 1971. Endvidere blev der installeret elektricitet i midten af oktober måned.

Det var endvidere oplyst, at der var betongulve i huset, og at tæpper hertil først blev leveret i december 1971, samt at A ikke havde meldt flytning til folkeregisteret før omkring årsskiftet 1971-72.

Landsskatteretten fandt det herefter ikke tilstrækkeligt godtgjort, at A havde beboet ejendommen i 2 år, hvilket statsskattedirektoratet havde tilsluttet sig med bemærkning om, at der efter direktoratets opfattelse ikke forelå sådanne ganske særlige omstændigheder, at der kunne dispenseres fra kravet til den tid , A havde beboet ejendommen. Det var derfor med rette, at A var anset for skattepligtig af fortjenesten ved salget opgjort efter reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v.

Ifølge den ovennævnte lovbestemmelse i skattekontrollovens § 2, stk.3, skal der i tilfælde, hvor behørig selvangivelse af særlig indkomst ikke foreligger rettidigt, foretages en forhøjelse af den særlige indkomstskat med 1% for hver dag, fristen for selvangivelsens rettidige indgivelse er overskredet, dog højst med lo% .

A havde ikke selvangivet nogen særlig indkomst, og han anførte, at han ikke var pligtig dertil, idet han mente, at han var omfattet af fritagelsesreglerne.

Det fremgik af sagen, at en ejendomsmægler for A i august 1973 havde forespurgt de stedlige ligningsmyndigheder om de skattemæssige konsekvenser ved salg af ejendommen, og at myndighederne havde svaret, at man anså A for skattepligtig af en særlig indkomst opgjort til et nærmere bestemt beløb.

Landsskatteretten fandt herefter, at kontrollovstillægget var pålagt med rette.

Ved landsretten påstod A principalt den særlige indkomst ansat til 0 og bortfald af skattekontrollovstillægget, subsidiært at tillægget bortfaldt og mere subsidiært at tillægget blev nedsat til 5.000 kr.

Ministeriet påstod frifindelse for så vidt angik A's principale og subsidiære påstand, medens der blev taget bekræftende til genmæle overfor A's mere subsidiære påstand.

Det oplystes, at A anmeldte flytning fra sine forældres adresse til den af ham opførte ejendom pr. 1.januar 1972, at A ikke på sin selvangivelse for 1971 angav at være ejer af en beboelsesejendom, og at der blev udstedt bygningsattest den 2.marts 1972.

Ministeriet fremlagde en skrivelse af lo.august 1973 fra en ejendomsmægler, hvori den pågældende havde spurgt om de skattemæssige konsekvenser for A,"da han ikke har haft ovennævnte ejendom i 2 år". I samme skrivelse oplystes, at. A havde bygget ejendommen for ca. 1 1/2 år siden.

A forklarede bl.a., at han blev gift den 5.juli 1971 og flyttede sammen med sin kone og deres barn , der var født i marts 1971, ind i huset midt i oktober måned 1971. De havde indtil da alle 3 boet i et værelse hos hans forældre. Han tænkte i oktober 1971 ikke på at melde flytning til folkeregisteret, da han blot flyttede fra den ene ende af byen til den anden. Han anførte, at det efter de under sagen afgivne vidneforklaringer var godtgjort, at han og hans husstand tog huset i brug til beboelse den 17.oktober 1971. Det var uden betydning, at huset da var ufærdigt og mindre egnet til beboelse.

Til støtte for sin subsidiære påstand anførte A, at det efter omstændighederne ikke kunne bebrejdes ham, at han ikke havde selvangivet nogen særlig indkomst. Han havde ikke kendskab til ejendomsmæglerens brevveksling med ligningsmyndighederne.

Ministeriet anførte, at det ikke var godtgjort, at huset den 17.oktober 1971 havde været beboet af A, idet der hertil måtte kræves objektivt konstaterbare kendsgerninger og ikke blot A's egen forklaring og forklaringer fra familie og venner. Alle skriftlige tilkendegivelser fra den tid viste, at indflytningen først skete omkring årsskiftet 1971-72. Dette gjaldt således folkeregisteranmeldelsen, flytteanmeldelsen til postvæsenet, selvangivelsen, bygningsattesten og ejendomsmæglerens brev i 1973. Hertil kom, at huset i oktober 1971 var så ufærdigt, at det ikke kunne tjene som egentlig beboelse.

Landsretten udtalte, at efter de forklaringer, som. A og hans familie og en bekendt havde afgivet om den for ca.8 år siden skete indflytning, havde A boet i huset fra den 17.oktober 1971. Af de foreliggende skriftlige tilkendegivelser fra 1971 til 1973, bl.a. fra A selv, fulgte derimod , at flytningen først fandt sted ved årsskiftet 1971-72. Under disse omstændigheder fandtes A ikke at have godtgjort, at han havde boet i huset i mindst 2 år, og han fandtes herefter pligtig at betale særlig indkomstskat af fortjenesten.

Da der ikke fandtes grundlag for at lade forhøjelsen af den særlige indkomstskat i henhold til skattekontrollovens § 2,stk.4,helt bortfalde, blev A's subsidiære påstand ikke taget til følge ; derimod blev A's mere subsidiære påstand, overfor hvilken der var taget bekræftende til genmæle, taget til følge.

141

Ligningslovens § 15, overførsel af underskud ved konkurs til ægtefællen.

01. dom af 21.sept.1978
XV. afd. 331/1976.
Hr. dom af 3o. maj 198o
II. afd. 255/1978.

A medhold.

Ved dekret af 15. august 197o blev en af fru A's ægtefælle drevet entreprenørvirksomhed taget under konkursbehandling. Herefter påbegyndte fru A fra en ejendom, som var hendes særeje, med bistand af bl.a. ægtefællen en ny virksomhed af samme art, der i de følgende år gav betydelige overskud.

For indkomståret 1970 opgjorde A's ægtefælle sin skattepligtige indkomst til ÷ 885.078 kr., som A fratrak ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst for indkomstårene 197o, 1971 og 1972 med henholdsvis 57.486 kr., 315.487 kr. og 512.lo4 kr.

Skatterådet godkendte ikke underskudsoverførslerne til indkomstårene 1971 og 1972, hvorefter hendes skattepligtige indkomst blev ansat til henholdsvis 315.487 kr. og 941.ol2 kr. Skatterådet, anførte, at underskudsfradragene ikke var berettigede, idet det måtte antages, at A's ægtefælle savnede såvel evne som vilje til at betale sin gæld til konkursboets kreditorer. Dette bestred A, der anførte, at der fra 1974 var afdraget ca. 22.000 kr. af gælden. At de samlede afdrag ikke var blevet større, var en følge af de meget betydelige skattekrav, der var forbundet med de påklagede ansættelser. Evnen til at betale gælden fremgik af den kendsgerning, at A's virksomhed allerede i 3971 og 1972 havde indtjent ca.l 1/2 gange underskuddet.

Landsskatteretten lagde til grund, at A's ægtefælle havde såvel vilje som evne til at betale sine kreditorer, således at A var berettiget til at overføre ægtefællens negative skattepligtige indkomst for indkomståret 197o til hendes skattepligtige indkomster for indkomstårene 1971 og 1972.

Ved landsretten påstod ministeriet A tilpligtet at anerkende, at der i hendes skattepligtige indkomst for årene 1971 og 1972 alene kunne ske overførsel af ægtefællens underskud i indkomståret 1970 for den del af underskuddet, der i konkursåret var fradragsberettiget, og alene i det omfang den til underskuddet svarende gæld var betalt af ægtefællen ved konkursen, og alene i det omfang fradrag herfor ikke var foretaget i hendes skattepligtige indkomst for 197o.

Landsretten fandt ikke grundlag for at antage, at A's ægtefælle havde savnet, såvel vilje som evne til at betale sine kreditorer, og landsretten henså herved udover de af landsskatteretten kendte oplysninger navnlig til den ikke ubetydelige gældsnedbringelse (ca. 93.000 kr, hvoraf ca. 70.000 kr. var ikke afregnet A-skat), ægtefællen havde formået at foretage i tiden efter landsskatterettens kendelse.

Højesteret udtalte, at den af ministeriet hævdede indskrænkende fortolkning af rækkevidden af ligningslovens § 15 i konkurstilfælde, som efter det for Højesteret oplyste var stemmende med skattemyndighedernes praksis i de senere år, hverken ses at have støtte i bestemmelsens ordlyd eller i lovens forarbejder. Der fandtes derfor ikke at være hjemmel til at nægte A ret til at fradrage ægtefællens underskud i de pågældende indkomstår. A blev således frifundet.

Der er udarbejdet særskilt uddybet referat af denne sag.

142

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, (trælast-dommen).

Vl. dom af 16. januar 1978
III. afd. 32o2-32o6/1976.
Hr. dom af 11. juni 198o
I. afd. 7o-76/1978.
A delvis medhold.
Ministeriet delvis medhold.

A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet ikke godkendte følgende fradrag, som selskabet havde foretaget ved indkomstopgørelsen:

Noteringsafgift til Københavns Fondsbørs.
Advokatudgifter vedrørende førelse af skattesager for medarbejdere.
Stempling af direktørkontrakter.
Revisorhonorar for diverse beregninger i forbindelse med ændret tantiemeberegning og gennemgang af udkast til vedtægter.
Trykning af nye vedtægter og forretningsorden for bestyrelsen.
Advokatomkostninger i forbindelse med ændring af direktørkontrakter.

Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde A retssag mod ministeriet med påstand om, at ovennævnte udgifter kunne fradrages i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsrettens afgørelse:
Udgift til noteringsafgift: 2 af 3 dommere fandt, at udgiften ikke var fradragsberettiget.
Udgift til advokatbistand til førelsen af medarbejderes skattesager; Udgiften var fradragsberettiget, da den havde tilknytning til A's lønningsudgifter.
Udgifter i forbindelse med oprettelse af nye direktørkontrakter: Udgifterne ikke fradragsberettigede, idet udgifterne ikke kunne henføres til noget bestemt indkomstår.
Udgifter i forbindelse med vedtægtsændringer: 2 af 3 dommere fandt, at der forelå fradragsberettigede driftsomkostninger. De havde ikke betydning for indkomstgrundlaget, og de var kun foretaget, fordi en ændring af selskabslovgivningen havde tvunget A dertil. Samlet gav landsretten således A medhold i, at følgende udgifter var fradragsbrettigede:

Advokatbistand til førelsen af medarbejderes skattesager, revisorbistand ved gennemgang af udkast til vedtægter samt trykning af nye vedtægter.

For Højesteret påstod A ministeriet tilpligtet at anerkende, at noteringsafgiften var fradragsberettiget. Omvendt påstod ministeriet selskabet tilpligtet at anerkende, at revisorudgiften vedrørende gennemgang af udkast til vedtægter samt udgiften til trykning af nye vedtægter ikke var fradragsberettigede.

5 dommere fandt, at optagelsen af selskabets aktier til notering på børsen var af en sådan betydning for selskabets status og almindelige omdømme og dermed for dets indtjeningsmuligheder, at de årlige udgifter til den i § 8 i loven om Københavns Fondsbørs hjemlede noteringsafgift måtte anses for en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Samme dommere udtalte, at de foretagne ændringer af selskabets vedtægter ubestridt kun var foranlediget af de ved aktieselskabsloven

af 1973 gennemførte ændringer, der efter lovens § 164, stk. 1, nr. 2, krævedes indarbejdet i vedtægterne for at bringe disse i overensstemmelse med lovens krav, og undladelse heraf ville efter bestemmelsens stk. 3 medføre selskabets opløsning. Under disse omstændigheder fandtes også udgifterne til vedtægtsændringerne at måtte anses som fradragsberettigede driftsudgifter.

Et mindretal på 2 dommere fandt, at forbindelsen mellem på den ene side de af børsnoteringen og vedtægtsændringerne affødte udgifter og på den anden side de løbende driftsindtægter for så fjern og indirekte, at de nævnte udgifter ikke kunne anses for driftsomkostninger.

Efter stemmeflertallet fik A således medhold i de spørgsmål, der var forelagt Højesteret.

Der er udarbejdet særskilt uddybet referat af denne sag.

143

Taxavognmands regnskab tilsidesat.

ØL-dom af 21.maj 1979
9.afd. 357/1977 og 461/1978
HR-dom af 27.juni 198o
2.afd.239/1979

Ministeriet kun delvis medhold, da hjemvisning til fornyet behandling.

A, der drev selvstændig virksomhed som taxavognmand, fratrak ved sin indkomstopgørelse, 26.438 kr. for driftsudgifter vedrørende det af ham i erhvervet anvendte automobil.

Skatterådet anså 60% heraf eller 15.862 kr. for at være private udgifter, der ikke var fradragsberettigede, og skatterådet forhøjede følgelig den selvangivne indkomst med sidstnævnte beløb. Skatterådet begrundede forhøjelsen med, at ca. 80% af A's kørsel var tomkørsel, hvilket var erkendt af A, ligesom skatterådet ikke anså hans regnskabsføring for betryggende.

Efter en gennemgang af A's regnskabsmateriale var landsskatteretten enig med skatterådet i, at dette materiale ikke kunne anses for egnet til at danne grundlag for en nøjagtig opgørelse af hans skattepligtige indkomst, idet A ikke havde ført afstemt kasseregnskab. Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre det **ved** ansættelsen udøvede skøn, jfr. landsskatteretslovens § lo, stk. 2.

Med samme begrundelse stadfæstede landsskatteretten i en senere afgjort sag skatterådets ansættelse af A's skattepligtige indkomst for indkomståret 1974.

Under den af A anlagte retssag, der angik begge indkomstår, anførte ministeriet, at A ikke havde ført et regnskab, der opfyldte de mindste-krav, der er anført i bekendtgørelse nr. 226 af 18.juni 1959. Der var ikke ført et kasseregnskab med daglige kasseafstemninger. Selv bortset herfra var der ikke sikkerhed for, at visse indtægter ikke var holdt uden for regnskabet, idet der f.eks. intet fremgik om kørsel til aftalt pris, drikkepenge og privatkørsel. Subsidiært påstod ministeriet (ligesom A) sagen hjemvist til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne.

A forklarede, at han ikke førte dagligt kasseregnskab, men at han førte en kørselsbog, hvori han for hver dag efter taxameterets udvisende noterede antallet af kørte ture og af "taxameterslag". Kørselsindtægten, der udgjorde 3 kr. pr. tur + 2o øre pr. slag, blev så ved årets udgang beregnet efter differencen mellem tallene for årets første og sidste dag, og det således fremkomne beløb justerede han efter et skøn. Han fratrak f.eks. for fejlture, for ture med passagerer, der undrog sig betaling o.lign. På den anden side tillagde han drikkepenge og for meget erlagt betaling. Disse justeringer skete på grundlag af lapper, som han skrev kort tid efter.

Henset til, at A ikke havde ført afstemt kasseregnskab og at han ikke havde bogført bl.a. drikkepenge og privatkørsel samt efter det iøvrigt oplys.te om A's regnskabsføring, fandt landsretten, at regnskabsførelsen havde været så mangelfuld, at skattemyndighederne havde været berettiget til at tilsidesætte regnskabsmaterialet og foretage ansættelserne skønsmæssigt. Da landsretten endvidere ikke fandt grundlag for at tilsidesætte det af skattemyndighederne udøvede skøn, fik ministeriet medhold.

Af de i landsretsdommen anførte grunde fandt højesteret, at skattemyndighederne havde været berettigede til at tilsidesætte A's regnskabsmateriale og ansætte hans indtægter skønsmæssigt. Idet alene en henvisning til omfanget af A's skønnede anpart i tomkørsel ved privatkørsel imidlertid ikke fandtes med rimelighed at kunne begrunde en forhøjelse af den omhandlede størrelse af A's indtægter, fandtes sagen i overensstemmelse med parternes subsidiære påstande, at burde hjemvises til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne.

144

Ikke-godkendt fradrag for nettorenteudgifter og for tab ved aktiesalg i forbindelse med deltagelsen i et af en advokat opbygget administrationssystem.	ØL-dom af 27. juni 198o 7. afdeling 397/1978 Ministeriet medhold.

Ligningsrådet anså de af selskabet ved deltagelse i det af en advokat opbyggede administrationssystem foretagne dispositioner for fiktive, hvorfor der ikke blev godkendt fradrag for nettorenteudgifter heraf, ligesom der heller ikke i forbindelse med deltagelse i dette administrationssystem blev godkendt fradrag for tab ved aktiesalg. Ligningsrådet anførte bl.a., at de pågældende låneforhold og aktieerhvervelser måtte betragtes som fiktive arrangementer, der ikke kunne anses for bindende for de skattelignende myndigheder, idet det ikke i sig selv var tilstrækkeligt til at opnå fradragsret for et beløb, at dette mellem aftaleparterne var benævnt som, og ifølge udskrift af kontokort beregnet som, renter. Det måtte tillige kræves, at den postering, der stod på kontokortet, refererede sig til en økonomisk eller forretningsmæssig realitet. Selskabets deltagelse i arrangementet savnede sådan realitet, idet transaktionerne med lån, aktiekøb, udlån o.s.v. måtte ses som rent regnskabsmæssige posteringer i et "lukket kredsløb" inden for administrationssystemet. Det måtte derfor lægges til grund, at der ikke var nogen reel gælds- og rentebyrde forbundet med de omhandlede lån, hvorfor der ikke fandtes grundlag for indrømmelse af fradragsret efter bestemmelsen i statsskattelovens § 6 e. Med samme motivering godkendte ligningsrådet ikke transaktionerne vedrørende køb og salg af aktier.

Landsskatteretten fandt ikke, at det af ligningsrådet anførte på tilstrækkelig måde dokumenterede, at der var tale om et fiktivt arrangement, men på den anden side fandt retten, at det anførte tjente til at belyse arrange-

mentets karakter. Landsskatteretten fandt, at det omhandlede kompleks af dispositioner med omfattende gælds- og udlånsforhold i det væsentlige alene hvilede på posteringer i et lukket system uden erhvervsmæssig og økonomisk realitet. Disse transaktioner kunne efter rettens opfattelse ikke anses for bindende for de skattelignende myndigheder, og det måtte herefter for så vidt have sit forblivende ved de påklagede ansættelser.

Da landsskatteretten imidlertid efter de af advokaten i sagen meddelte oplysninger om tab ved salg af aktier i aktieselskabet B i 1971, 14o.48o kr., fandt, at dette tab måtte betragtes som reelt, blev ansættelsen for skatteåret 1972/73 nedsat med dette beløb.

For landsretten henviste A til, at de ikke-anerkendte dispositioner vedrøren de indbetaling af aktiekapital, indlån og udlån, renteposteringer m.v., var reelle. Som konsekvens heraf måtte også fradragsret for udeholdte advokatsalærer anerkendes.Selskabet havde - anerkendt af ministeriet - foretaget forskellig retligt forpligtende økonomisk virksomhed. De øvrige dispositioner udgjorde grundlaget herfor og måtte derfor også anerkendes som forpligtende. Ahenviste endvidere til, at ministeriet f.eks. havde anerkendt det tab, der ved landsskatterettens kendelse blev godkendt som fradragsberettiget.

Ministeriet gjorde bl.a. gældende, at sagen alene adskilte sig fra de andre tilfælde, der var omfattet af advokatens administrationssystem, ved, at enkelte dispositioner i A reelt var forpligtende og af skattemyndighederne lagt til grund ved skatteansættelserne. De øvrige dispositioner var alene udtryk for posteringer og modposteringer i advokatkontorets bogholderi uden at være forbundet med en udveksling af penge eller pengerepræsentativer og uden reel betydning for selskabets økonomi.

Landsretten fandt det ikke godtgjort af A, at de dispositioner, som ministeriet ikke havde kunnet godkende, indeholdt en sådan erhvervsmæssig eller økonomisk realitet, at de kunne begrunde den påståede ændring af skatteansættelserne, og ministeriets frifindelsespåstand blev herefter taget til følge.

145

Befordring i egen bil mellem hjem og arbejdsplads, ligningslovens § 9 C.

VL-dom af 3o. juni 198o
V. afd. 1358/1978.

A medhold.

Advokat A benyttede egen bil i 1974 til befordring mellem sin bopæl og arbejdsplads. For udgift til denne befordring fratrak han 6.8o4 kr. + fast reduktionsbeløb, l.loo kr., eller 5.7o4 kr.

Skatterådet anså kun A for berettiget til et fradrag, der svarede til udgiften ved benyttelse af billigste,offentlige befordringsmiddel.

Det var oplyst, at A var ansat på et advokatkontor i Silkeborg, og at han var beskæftiget med mange inkassosager og derfor ofte gav møde i andre retskredse. A forklarede, at han kørte direkte fra sin bopæl til det pågældende dommerkontor, og dage, hvor han mødte på kontoret, havde han ofte overarbejde eller møder andre steder end i Silkeborg, hvorfor han kørte direkte fra det pågældende mødested til sin bopæl.

Landsskatteretten fandt, at A's fradrag for udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads måtte opgøres som sket ved den påklagede ansættelse, der følgelig blev stadfæstet.

Under den af A anlagte retssag oplyste A, at hans samlede daglige transporttid med offentlige befordringsmidler mellem hans hjem og arbejdsplads udgjorde 3 timer og 23 minutter, medens transporttiden for samme strækning med egen bil udgjorde 1 time og lo minutter. Hans ventetid, såfremt han skulle benytte offentlige transportmidler, udgjorde daglig 76 minutter.

A anførte, at der ved den foretagne skatteansættelse var sket et brud på lighedsgrundsætningen, dels var der forholdt anderledes med hans skatteansættelse end med en af hans kollegers, hvor de faktiske omstændigheder var fuldstændig ens, dels var hans fuldstændig ensartede transportforhold for 1974 og 1975 behandlet forskelligt. Det fremgik af sagen, at landsskatteretten ved kendelse af 8. januar 1979 nedsatte skatteansættelsen for A for indkomståret 1975 med 6.066 kr., idet retten kunne tiltræde en udtalelse fra de stedlige ligningsmyndigheder om, at A's anvendelse af eget automobil havde medført en væsentlig tidsbesparelse, og at A derfor var berettiget til fradrag efter taksterne for benyttelse af egen bil mellem hjem og arbejdsplads.

A anførte, at han efter den nu af skattemyndighederne fulgte praksis på grund af den væsentlige tidsbesparelse var berettiget til det omhandlede fradrag. Dette var fastslået ved den af statsskattedirektoratet i 1978 udsendte vejledning om skattereglerne for befordringsudgifter og befordringsgodtgørelse. I denne vejledning var det tillige anført, at den fandt anvendelse på verserende sager.

Ministeriet anførte til støtte for sin frifindelsespåstand, at A's skatteansættelse for 1974 var korrekt, da den var foretaget i overensstemmelse med den for dette indkomstår fulgte praksis, hvorefter det omhandlede fradrag kun blev tilladt, såfremt befordring med offentlige transportmidler nødvendiggjorde en ventetid på 9o minutter eller mere. Ministeriet bestred, at der var sket brud på lighedsgrundsætningen, idet A ikke havde godtgjort, at de faktiske forhold vedrørende sammenligningen var ens. Forskellen i landsskatterettens behandling af A's sager for 1974 og 1975 var udtryk for, at der var sket en ændring i skattemyndighedernes praksis, hvilket tillige fremgik af den påberåbte vejledning. Når der i vejledningen var anført, at de deri anførte regler tillige skulle finde anvendelse på verserende sager, sigtedes der dermed alene til sager under administrativ klagebehandling.

Landsretten udtalte, at A's transportforhold var ensartede for indkomstårene 1974 og 1975, og der skete i dette tidsrum ikke nogen ændring i lovgrundlaget for det omhandlede fradrag. Selv om landsskatterettens forskellige afgørelser for de 2 indkomstår måtte være udslag af en ændret praksis med hensyn til, hvornår offentlig befordring fandtes at kunne anvendes, måtte det herefter lægges til grund, at den i kendelsen for indkomståret 1975 anvendte begrundelse, hvorefter der var lagt vægt på A's væsentlige tidsbesparelse, hvilket stemte med de i vejledningen fra 1978 gengivne synspunkter, var udtryk for den nu også efter skattemyndighedernes opfattelse rimelige forståelse af lovbestemmelsen. Idet de for skattemyndighedernes anvendelse af vejledningens regler , fastsatte begrænsninger ikke kunne være bindende for domstolene i en for disse rettidigt indbragt sag, blev A's påstand herefter taget til følge.

146

Standardfradrag for handelsrejsende - ikke anvendeligt for salgschauffør med en vis repræsentation.

ØL-dom af 8. juli 198o
15. afdeling 436/1978
Ministeriet medhold.

A var ansat som salgschauffør på en salatfabrik. Hans indtægter bestod af en fast løn og provision. Som følge af sit distrikts størrelse var han som regel først hjemme ved 18-tiden. Fabrikken havde ikke specielle repræsentanter, og A sørgede selv for kontakt med eventuelle kunder.

Ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1975 fratrak A for udgifter under udearbejde 2oo dage å 3o kr., eller 6.000 kr., svarende til det for handelsrejsende i henhold til cirkulære fra statsskattedirektoratet af 8. september 1976 gældende fradrag for enkelte rejsedage til dækning af merudgifter til fortæring, telefon, porto og repræsentation i forbindelse med rejsedagene.

Skatterådet godkendte ikke ovennævnte fradrag, idet rådet ikke anså A for omfattet af bestemmelsen i nævnte cirkulære. Skatterådet henviste til, at A af arbejdsgiveren havde fået tildelt et bestemt rejsedistrikt, hvori der var en fast rute med faste kunder. For merudgifter til bl.a. fortæring godkendte rådet 9 kr. pr. rejsedag, svarende til den af ligningsrådet fastsatte sats for fradrag for udgifter til ekstra forplejning uden dokumentation under udearbejde, eller et fradrag på i alt 1.8oo kr. A gjorde over for landsskatteretten gældende, at han måtte sidestilles med en handelsrejsende, og han oplyste, at han havde haft udgifter til repræsentation i form af cigaretter, chokolade og wienerbrød m.m., som han havde budt på, når han afleverede varerne.

Efter det oplyste om A's arbejdsforhold fandt landsskatteretten ikke, at han kunne sidestilles med en handelsrejsende, og da A ikke havde dokumentation for størrelsen af de pågældende udgifter, fandt landsskatteretten ikke grundlag for at indrømme A større fradrag end det ved ansættelsen godkendte fradrag.

For landsretten forklarede A, at han var aflønnet med 125 kr. fast hver 14. dag og i 1975 fik en provision på 4% af sin omsætning. Han havde dengang i hvert fald 2oo kunder at besøge. Han fik ingen anvisning fra sin arbejdsgiver på, hvilke kunder han skulle besøge. Han skabte selv kontakterne til kunderne. Varebestillinger skete bl.a. ved hans besøg hos kunder eller ved telefoniske bestillinger til hans hjem. På sine ture ringede han hjem for at høre, om der var kommet bestillinger til det område, hvor han netop befandt sig, og han ringede også til kunder for at orientere sig om behovet for hans besøg. Den daglige telefonudgift androg fra 5-7 kr. Han afholdt repræsentationsudgifter til mindre traktementer til personalet ved virksomheder, han besøgte.

Arbejdsgiveren oplyste, at man ikke. betjente sig af repræsentanter. Hovedparten af varesalget skete direkte fra vognen uden forudgående ordreoptagelse. A anførte, at han rejste på ganske samme måde som andre handelsrejsende, i vidt omfang i salgsopsøgende øjemed, og han havde haft samme udgifter som andre handelsrejsende til smårepræsentation, fortæring og telefon. Hans ansættelsesbetegnelse måtte være uden betydning.

Ministeriet gjorde gældende, at den af A påberåbte regel om standardfradrag var en undtagelse fra hovedreglen i statsskattelovens § 6 a, og ligningsmyndighederne måtte derfor være berettigede til kun at anvende reglen for den

gruppe skatteydere, for hvem den utvivlsomt var bestemt. I modsætning til den handelsrejsende havde A som salgschauffør haft til opgave at medføre varer til salg på stedet og udbringe varer i henhold til forudgående bestillinger. A's arbejde havde desuden efter det fremkomne kun i begrænset omfang været at opsøge nye kunder. Fradragsreglen forudsatte, at den handelsrejsende havde et reelt behov for at afholde merudgifter, navnlig til repræsentation, og et sådant behov kunne ikke antages at have foreligget for A's vedkommende.

Landsretten udtalte, at efter det foreliggende fandtes der ikke grundlag for at tilsidesætte skatterådets skøn over, hvorvidt A efter sin virksomhed kunne betragtes som eller sidestilles med en handelsrejsende, for hvis vedkommende den af ham påberåbte skattefradragsbestemmelse kunne finde anvendelse. Det var herved navnlig taget i betragtning, at hans kundebesøg i væsentligt omfang havde tjent til udbringning af bestilte varer og levering af varer ved samtidig bestilling, cfr. kommissionslovens § 85 om en handelsrejsendes sædvanlige funktioner, og at leveringen i det væsentlige skete til en fast kundekreds. Ministeriet blev herefter frifundet.

147

Kørselsudgifter. Lønmodtagerfradrag. Fradrag for medhjælpende hustru.

ØL-dom af 15. juli 1980
9. afdeling 485/1978
9. afdeling 524/1979
Ministeriet medhold vedrørende kørselsudgifter og medhjælpende hustru.
A medhold vedrørende fast lønmodtagerfradrag.

Skatterådet godkendte ikke fuldt ud det af A ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1974 foretagne fradrag for automobiludgifter på lo.353 kr., svarende til 75% af de samlede udgifter, men alene et skønsmæssigt fradrag på 7.000 kr.

Over for landsskatteretten påstod A det selvangivne fradrag godkendt og påstod sig herudover berettiget til det faste lønmodtagerfradrag på 2.000 kr.

A var i 1974 beskæftiget dels i A/S B, dels i A/S C, og han modtog i forbindelse hermed kørselsgodtgørelser på i alt 6.543 kr. Herudover havde A haft erhvervsmæssig kørsel i forbindelse med en mindre, selvstændig virksomhed. Han havde ikke ført et egentligt kørselsregnskab. Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre det af skatterådet med rette udøvede skøn over fordelingen af de private og erhvervsmæssige kørselsudgifter. Landsskatteretten antog endvidere, at A gennem fradrag for driftsudgifterne vedrørende den private virksomhed samt det godkendte fradrag for kørselsudgift måtte have fået dækning for de med erhvervelsen af lønindtægten forbundne udgifter, og retten fandt derfor ikke, at A var berettiget til det faste lønmodtagerfradrag ved siden heraf.

I en senere indsendt klage til landsskatteretten klagede A endvidere pver, at skatterådet beskar de selvangivne fradrag for automobiludgifter for indkomstårene 1975 og 1976 med henholdsvis 8.993 kr. og 8.118 kr. til henholdsvis 2.25o kr. og 16.239 kr., svarende til henholdsvis 15% og 5o% af de samlede udgifter. A klagede endvidere over, at skatterådet ikke godkendte det selvangivne fradrag på 7.489 kr. for medhjælpende hustru for indkomståret 1976.

Også for disse to indkomstår fandt landsskatteretten, at der med rette var udøvet skøn over kørselsudgifternes fordeling, og retten fandt ikke grundlag for at ændre skønnet.

Vedrørende A's selvstændige virksomhed var det oplyst, at han oppebar honorarindtægter i forbindelse med salg af ejerlejligheder og indgåelse af lejemål. Hans hustru passede telefonen fra hjemmet, hvori A havde indrettet kontor. I et vist omfang fremviste hun lejligheder til salg eller leje, og hun førte kontrol med tomme salgsobjekter. Herudover indhentede hun diverse oplysninger og dokumenter, udfærdigede salgsopstillinger m.v. samt førte virksomhedens kasseregnskab. Hendes medhjælp strakte sig gennemsnitligt over 4 timer pr. dag på 7 dage i ugen, eller ca. 28 timer pr. uge.

Landsskatteretten fandt, at de i kildeskattelovens § 37 a opstillede betingelser for fradrag for medhjælpende hustru ikke var opfyldt.

Under retssagen oplyste A, at han siden 197o havde drevet en ejendomsmæglervirksomhed fra sit hjem. I de første år var virksomheden af mindre omfang, men overgik senere til at være en normal ejendomsmæglervirksomhed. I 1976 omsatte han 8o ejendomme. Virksomheden havde medført megen kørsel. Hans hustru, der som han havde handelsmedhjælperuddannelse, havde i alle årene hjulpet ham i den private virksomhed. I 1976 opgav hustruen en stor del af sit lønarbejde på postgirokontoret for at passe A's virksomhed. A anførte, at hvis han ikke havde fået bistand af hustruen, havde han i 1976 måttet ansætte fremmed medhjælp. Virksomhedens ekspansion medførte, at de sidst på året 1976 måtte anskaffe bil nr. 2.

A, der kunne tiltræde, at der med rette var skønnet over fordelingen af kørselsudgifterne, anførte, at ligningsmyndighederne ikke havde udøvet skønnet på en rimelig måde. Der var ikke fra ligningsmyndighedernes side anført noget afgørende til støtte for, at disse havde forladt det for indkomstårene 1972 og 1973 anvendte skøn, hvorefter privatkørslen androg 1/4 af den samlede kørsel. Der havde heller ikke været grundlag for at ændre skønnet, således at privatkørslen i 1974 blev ansat til halvdelen, i 1975 til 85% og i 1976 til halvdelen af den samlede kørsel. Han måtte for indkomstårene 1974 og 1975 være berettiget til det faste lønmodtagerfradrag på 2.ooo kr., jfr. højesterets dom af 11. november 1975 (U 1976-27) og statsskattedirektoratets cirkulære nr. 466 af 2. juni 1976, idet forholdene havde været ens i 1974 og 1975

Ministeriet bestred, at det udøvede skøn over størrelsen af de erhvervsmæssige kørselsudgifter kunne anses for åbenbart urimeligt. Honorarindtægten i ejendomsmæglervirksomheden skiftede meget år for år, hvorfor myndighederne ikke var bundet til at opretholde den i indkomstårene 1972 og 1973 skønnede fordeling. Endvidere var honorarindtægten i 1975 meget lav sammenlignet med indtægten i 1976. Endvidere kunne A ikke for indkomståret 1974 have krav på det faste lønmodtagerfradrag, idet han havde fået fradrag for sine kontorudgifter, jfr. kildeskattelovens § 24, stk. 1, nr. 1. Endelig havde A ikke dokumenteret, at betingelserne i kildeskattelovens § 37 a var til stede.

Landsretten lagde til grund, at A ikke havde ført kørselsregnskab for ejendomsmæglervirksomheden, og ligningsmyndighederne havde derfor været berettiget til at skønne over omfanget af A's private kørsel. Der var ikke grundlag for at ændre ligningsmyndighedernes skøn.

Landsretten fandt heller ikke grundlag for at tilsidesætte ligningsmyndighedernes afgørelse om, at A ikke i indkomståret 1976 opfyldte betingelserne for fradrag for medhjælpende hustru.

Derimod fandt landsretten, at A for indkomståret 1974 måtte være berettiget til i indkomsten at fratrække det faste lønmodtagerfradrag på 2.ooo kr., da grundlaget for ydelse af dette fradrag havde været det samme i 1974 som i 1975. A fik derfor medhold på dette punkt, mens ministeriet iøvrigt blev frifundet.

148

Statsskattelovens § 6 a. Telefon- kørsels- og rejseudgifter. Afskrivning på værktøj.

VL-dorn af 11. august 198o
2. afdeling 982/1979
Ministeriet medhold.

A, der var engelsk statsborger, tiltrådte i 1972 en stilling som golftræner i Danmark. I 1975 var han ansat som træner i en golfklub, i hvis ejendom han boede og opbevarede varelager, udstyr og værktøj. I juni 1975 nedbrændte ejendommen, hvorved A mistede sine ejendele, og han modtog herefter fra forsikringsselskabet en erstatning, hvoraf 12.000 kr. var en forligsmcsssigt fastsat erstatning for værtøj m.v.

Skatterådet forhøjede A's selvangivne indkomst med bl.a. nævnte erstatningsbeløb. Herudover godkendte man bl.a. ikke den selvangivne private andel af telefon-, kørsels- og rejseudgifter.

Nogle af forhøjelserne blev ikke påklaget til landsskatteretten, og på et par af de påklagede punkter fik A helt eller delvis medhold ved landsskatteretten, mens retten iøvrigt ikke fandt grundlag for at tilsidesætte det af skatterådet udøvede skøn.

Ved landsretten påstod A den ansatte indkomst nedsat med 7.000 kr. vedrørende erstatningen for brændt værktøj, med 4.257 kr. vedrørende rejseudgifterne, med 1.859 kr. vedrørende telefonudgifterne og med 7.996 kr. vedrørende biludgifterne.

Vedrørende det brændte værktøj forklarede A, at han havde en betydelig del med, da han kom fra Tyskland i 1972. Han havde i 1975 efter branden sammen med en værktøjsmager vurderet det værktøj, han havde med fra Tyskland, til ca. 7.000 kr. af de 12.000 kr. De resterende 5.000 kr. var af privat karakter. I 1975 havde han telefonsamtaler med udlandet for 1.288 kr., hvoraf 437 kr. vedrørte private samtaler. Langt de fleste indenlandske telefonsamtaler var ikke af privat art, da han, der var ugift og udlænding, havde kunder i hele landet.

Landsretten tiltrådte, da det brændte værktøj ikke havde været aktiveret ved formueopgørelserne for årene 1972 - 1974 incl., at ligningsmyndighederne havde pålagt A bevisbyrden for, at han i 1972 havde værktøj,som af ham anført, med fra Tyskland til Danmark. Landsretten fandt, at A ikke havde løftet denne bevisbyrde.

Herefter, og da der ikke var grundlag for at tilsidesætte det af ligningsmyndighederne udøvede skøn over den fradragsberettigede del af udgifterne til rejser, telefon og bilkørsel, blev ministeriet frifundet.

149

Regnskab tilsidesat.

ØL-dom af 28. august 1980
XIII afd. 96/1978 og 95/1978
Ministeriet medhold.

A og B klagede til landsskatteretten over, at skatterådet havde forhøjet deres selvangivne indkomster med lo.000 kr. , idet skatterådet ikke havde anset regnskabsføringen vedrørende den af A og B drevne maskincentral for betryggende.

Efter et i landsskatteretten foretaget gennemsyn af regnskabsmaterialet for nævnte virksomhed var retten enig med skatterådet i, at dette materiale i mangel af tilstrækkelig hyppig og effektiv afstemningsmæssig kontrol med bogføringen ikke kunne anses for egnet som grundlag for en nøjagtig indkomstopgørelse. De påklagede ansættelser var derfor med rette foretaget skønsmæssigt. Da retten endvidere ikke fandt grundlag for at ændre det af skatterådet udøvede skøn, blev ansættelserne stadfæstet, jfr. landsskatteretslovens § lo, stk. 2.

Ved landsretten påstod A og B deres indkomstansættelser nedsat med lo.ooo kr., subsidiært sagen hjemvist til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne.

Af kassebogen for maskincentralen, som A og B drev fra en landbrugsejendom, der tilhørte den enes moder, fremgik, at ind- og udbetalinger skete dels kontant, dels over en foliokonto i en bank. Det sås ikke af bogføringen, at der var foretaget afstemning af kassebeholdningen med kasseregnskabet. For at opnå saldering af kontantindtægter og udgifter i 3 måneder i 1973 var der opført mindre differencer ultimo disse måneder. På bagsiden af hvert kasseblad var trykt et skema til notering af kassebeholdningens bestanddele af checks, pengesedler og mønter. Disse skemaer var ikke udfyldt.

A og B oplyste, at der blev foretaget optælling af kassebeholdningen og afstemning med kasseregnskabet ved hver måneds afslutning. Det var sket, at den ene eller anden ved veksling havde udlagt mindre beløb på under loo kr. af egne midler for virksomheden. Den, der havde haft et udlæg, skulle lægge en seddel i kassen med angivelse af beløbet. Den negative kassebeholdning på 4o,82 kr. den 11. maj 1973 måtte være opstået, fordi der ved en forglemmelse ikke var blevet lagt en seddel i kassen.

Landsretten udtalte, at efter det foreliggende fandtes A og B's regnskabsførelse, særlig henset til den manglende løbende optælling af kassebeholdningen og afstemning af denne med kasseregnskabet, at have været behæftet med sådanne mangler, at der med rette havde kunnet rejses tvivl om regnskabets pålidelighed. Som følge heraf fandtes skattemyndighederne at have haft tilstrækkeligt grundlag for at se bort fra regnskabet og foretage ansættelserne skønsmæssigt. Idet det udøvede skøn, hvorefter den selvangivne indkomst - der ikke levnede plads til et antageligt privatforbrug - forhøjedes med lo.ooo kr. for såvel A som for B, ikke med tilstrækkelig sikkerhed fandtes at kunne tilsidesættes, blev ministeriet frifundet.

150

Lov om investeringsfond § 2.

ØL-dom af 28. august 198o
IV afdeling 58/1979
A medhold.

Skatterådet godkendte ikke de af grosserer A ved indkomstopgørelsen for indkomstårene 1974 og 1975 foretagne fradrag på henholdsvis 25.ooo kr. og 28.ooo kr. for henlæggelse til investeringsfond, idet skatterådet ikke anså A for at drive selvstændig virksomhed og derfor ikke for at være berettiget til at foretage sådanne henlæggelser, jfr. § 2 i investeringsfondsloven. Efter skatterådets opfattelse var det afgørende for, om der kan foretages henlæggelse til investeringsfond,

om virksomheden drives for den pågældendes regning og risiko, og dette var ikke tilfældet med A's virksomhed.

Det var oplyst, at A i 1973 indgik en agenturaftale med et dansk firma om forhandling af firmaets produkter i Danmark, Sverige og Norge, og at han senere traf aftale med et finsk selskab om tillige at virke som agent for dette i Danmark.

For landsskatteretten oplyste A, at det finske firma udbetalte ham provision, procentvis beregnet af effektueret salg og således, at det provisionsberettigede beløb blev nedsat med kundefordringer, der ikke blev betalt. Der var gensidigt opsigelsesvarsel på 12 måneder. Han havde ingen beskyttelse ved sygdom, og han fik ikke udbetalt feriepenge. Alle beslutninger om, hvilke kunder han ville handle med, og i hvilke messer der skulle deltages, blev truffet af ham selv, ligesom han afholdt alle udgifter.

Vedrørende kontrakten med det danske firma oplyste A, at der ikke ved indgåelse af ordre blev taget forbehold overfor kunden om ordrens godkendelse af det danske firma. Endvidere henviste A til, at han arbejdede fra egne lokaler. Hans virksomhed måtte anses for omfattet af kommissionslovens regler om handelsagentur. Der blev ikke anvendt fremmed medhjælp.

Efter det oplyste om arten og omfanget af A's indtægter ved de omhandlede agenturer fandt landsskatteretten ikke, at A havde drevet selvstændig erhvervsvirksomhed i den nævnte lovbestemmelses forstand, og A var derfor ikke berettiget til ved indkomstopgørelsen at foretage fradrag for henlæggelse til investeringsfond.

Ved landsretten forklarede A, at han ikke betragtede sig som ansat af sine to hvervgivere, og han modtog hverken løn eller feriepenge, ligesom han ikke modtog instruktioner. Blev varerne ikke betalt, mistede han sin provision ved salget, men han hæftede ikke selv for betalingen. Som agent var han fritaget for at have næringsbrev. Det var ikke afgørende, om agenten handler for egen regning og risiko med hensyn til varen. Det kunne alene have interesse, om han handler for egen regning og risiko med hensyn til sit eget produkt, og dette var klart tilfældet for hans vedkommende, idet han selv afholdt alle omkostninger og alene modtog provision i det omfang, dette bar frugt.

Ministeriet anførte, at A ikke drev selvstændig erhvervsvirksomhed, men at han var ansat som provisionslønnet handelsrejsende. Det måtte tillægges betydning, at levering af varerne og betalingen for disse foregik direkte mellem den egentlige sælger og køber, og at A ikke hæftede for kundernes betaling, således at han ikke handlede for egen regning og risiko. Endvidere hørte A ikke til den gruppe af skatteydere, der havde behov for at investere.

Landsretten udtalte, at der efter det oplyste ikke bestod et sådant kontraktligt forhold mellem A og hans agenturgivere, at han ikke kunne betragtes som selvstændig forretningsdrivende handelsagent i kommissionslovens forstand, jfr. lovens § 65. Uanset at virksomheden ikke omfattede finansieringen af selve vareomsætningen, blev virksomheden drevet for A's egen regning og risiko. Der fandtes ikke holdepunkter for at forstå den i investeringsfondslovens § 2 anførte betingelse om, at skatteyderen skal drive selvstændig virksomhed, snævrere end den forståelse, der er angivet i kommissionsloven, og som også er i overensstemmelse med almindeligt sprogbrug. Da det efter lovens formulering dernæst ikke kræves, at der foreligger et påviseligt investeringsbehov, blev A's påstand taget til følge.

151

Lov om indskud på etableringskonto, § 1, stk. 3.

VL-doin af 17. september 198o
VI afdeling 18o6/1979
Ministeriet medhold.

Sagen angik et ikke godkendt fradrag på 35.000 kr. for indskud på etableringskonto. Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde A sag ved landsretten. Han påstod ministeriet tilpligtet at anerkende, at hans indskud på 35.000 kr. på etableringskonto for indkomståret 1976 var fradragsberettiget samt tilpligtet at frigive beløbet uden efterbeskatning.

Ministeriet påstod frifindelse under henvisning til, at der efter § 1, stk. 3, i lov om indskud på etableringskonto ikke var hjemmel til at indrømme det pågældende fradrag, idet indskuddet var foretaget for et indkomstår, hvori selvstændig erhvervsvirksomhed var etableret.

Det fremgik af sagen, at A den 5. februar 1976 etablerede selvstændig erhvervsvirksomhed. Samtidig med etableringen og til brug for denne fik han på begæring frigivet et beløb på 35.000 kr., som nan i indskudsåret 1. februar 1975 - 31. januar 1976 havde indskudt på en etableringskonto. I indskudsåret 1. februar 1976 - 31. januar 1977 satte han påny et beløb på 35.000 kr. på etableringskonto, ligesom han det følgende indskudsår indsatte et beløb af samme størrelse.

Ved skrivelse til amtsskatteinspektoratet begærede han disse to indskud frigivet, idet han anførte, at han den *22.* juni 1978 havde etableret sig med en ny selvstændig erhvervsvirksomhed.

Amtsskatteinspektoratet meddelte, at indskuddet for indskudsåret 1. februar 1977 - 31. januar 1973 kunne frigives. Med hensyn til indskuddet i indskudsåret 1976/77 anførtes " . . . . . Indskudet vedrørende indskudsåret 1976/77 kan ikke frigives, men vil blive foranlediget efterbeskattet i henhold til etableringskontolovens § 1, stk 3, idet De har etableret selvstændig erhvervsvirksomhed i 1976."

A anførte til støtte for sin påstand, at § 1, stk. 3, i lov om indskud på etableringskonto ikke er til hinder for, at han i sin skattepligtige indkomst kan fradrage indskud på etableringskonto for etableringsåret 1976. På det tidspunkt, da indskuddet blev foretaget i januar 1977, havde han nemlig ikke noget beløb indestående på etableringskonto, idet det indskud, han havde foretaget for indkomståret 1975, var frigivet fuldt ud. Bestemmelsen i § 1, stk. 3 må fortolkes således, at indskud kan foretages og fradrag opnås for indskud i etableringsåret, når den skattepligtige blot fuldt ud har fået frigivet de indskud på etableringskonto, som han havde foretaget før etableringen.

Ministeriet gjorde gældende, at § 1, stk. 3, i lov om indskud på etableringskonto udtrykkelig angiver, at fradrag ikke kan opnås i det indkomstår, hvor eta'blering finder sted. Relativsætningen, "hvori beløb indskudt før etableringen endnu ikke er frigivet fuldt ud", henviser alene til ordene "følgende indkomstår".

Landsretten udtalte, at således som sagen var forelagt af A, angik tvisten alene spørgsmålet om, hvorvidt den afsluttende relativsætning i § 1, stk. 3, i lov om indskud på etableringskonto "hvori beløb indskudt før etableringen endnu ikke er frigivet fuldt ud", som hævdet af A henviser såvel til "det indkomstår, hvori etablering har fundet sted", som til ordene "følgende indkomstår" - eller om sætningen i overensstemmelse med det af ministeriet anførte alene henviser til ordene "følgende indkomstår".

Da der hverken i lovbestemmelsens sproglige affattelse eller i dens forarbejder fandtes grundlag for den af A hævdede fortolkning af bestemmelsen, og da han således uanset det af ham anførte havde været uberettiget til at foretage fradrag for indskud på etableringskonto for indkomståret 1976, tog landsretten ministeriets påstand om frifindelse til følge.

152

Aktier, basiskurs pr. 1.1.1962.

ØL-dom af 18. september 198o, 15. afdeling 429/1978 og 43o/1978

Ministeriet medhold.

Aktieselskaberne A og B solgte i 1971 nogle aktier, der var erhvervet før den 1. januar 1962. Tvisten mellem A og B og skattemyndighederne drejede sig for de principale påstandes vedkommende alene om kriteriet for værdiansættelsen pr. 1. januar 1962, idet A og B gjorde gældende, at basiskursen pr. nævnte dato skal fastsættes efter indre værdi, det vil sige, at kursen skal modsvare aktiens andel i det pågældende selskabs samlede formue, medens skattemyndighederne mente, at basiskursen skal fastsættes efter den såkaldte fjerdedelsregel, det vil sige en i skatteretlig praksis anvendt beregningsmetode, dækkende ikke blot den indre værdi, men også den kapitaliserede indtjening og det kapitaliserede udbytte.

Det var oplyst, at X Fond kontrollerede A og ejede aktierne i B. A og B ejede samtlige aktier i C, der havde en aktiekapital på 5 mill. kr. A solgte nogle af sine aktier til fonden, dels i 1966, dels i 1971. Ved det sidstnævnte salg blev der solgt nom. 700.000 kr. aktier for 1,4 mill. kr.

B, der ejede næsten hele aktiekapitalen på 2 mill. kr.i D, solgte i marts 1971 nom. 1 mill. kr. til fonden for 3 mill. kr.

Hverken aktierne i C eller D havde været børsnoterede, og aktierne havde bortset fra nogle enkelte tilfælde aldrig skullet værdiansættes i skattemæssig henseende. Efter afhændelsen i 1966 af en aktiepost i C blev der ikke fra ligningsmyndighedernes side rejst indsigelse imod, at A beregnede 1962-værdien som den indre værdi.

Efter salget i 1971 beregnede A basiskursen pr. 1. januar 1962 for de solgte aktier efter samme kriterium, hvorved der opstod et tab på 476.000 kr., hvilket tab skatterådet ikke godkendte, idet man i stedet for deri indre værdi anvendte fjerdedelsreglen.

Vedrørende B's salg af aktier forelå der efter B's opgørelse et tab på 1.822.000 kr., medens der efter skatterådets beregning forelå en fortjeneste på 1.3oo.ooo kr. Forhøjelsen androg 3.122.ooo kr.

A og B indbragte skatteansættelserne for landsskatteretten, der udtalte, at statens ligningsdirektorat (nu statsskattedirektoratet) ikke fastsætter skattekurs for selskaber, hvis ak-

tier fuldt ud ejes af et moderselskab, og under hensyn til, at aktieselskaber ikke er formueskattepligtige, havde der ikke tidligere været fastsat en skattepligtig kursværdi for de omhandlede aktier pr. 1. januar 1962. Landsskatteretten fandt endvidere, at der ved den i lov om særlig indkomstskat § 7, stk. 3, nævnte formueskattepligtige værdi for aktier pr. 1. januar 1962 naturligt må forstås værdien af aktierne beregnet efter den pr. 1. januar 1962 gældende kursfastsættelsesmetode, der var den af skatterådet ved ansættelsen anvendte fjerdedelsregel. Om ligningslovens § 19, hvortil der var henvist til fra A og B's side, udtalte retten, at bestemmelsen alene er en formodningsregel med hensyn til foreliggende formueskattepligt for en aktionær, der besidder mindst 2/3 af aktierne i et aktieselskab.

Under den af A og B anlagte retssag ville A og B ikke bestride, at der foreligger en vis skatteretlig praksis for at værdiansætte unoterede aktier efter fjerdedelsreglens retningslinier. Man henviste imidlertid til, at reglen ikke er lovfæstet, og at den pågældende skatteretlige praksis ikke dækkede specielt det problem, som nu var indbragt for domstolene. I den afgørende bestemmelse (lov om særlig indkomstskat m.v. § 7, stk. 3) benyttes ordene "den formueskattepligtige værdi pr. 1. januar 1962". A og B anførte, at teksten volder tvivl, idet de aktier, som sagerne angik, ikke dengang tilhørte noget formueskattepligtig retssubjekt, men det stred ikke mod ordlyden at anvende indre værdi - kriteriet, og væsentlige hensyn talte for i de konkrete tilfælde at foretrække den indre værdi frem for fjerdedelskursen. Da det beror på en helhedsovervejelse, hvori koncernen man år for år vælger at placere driftsresultaterne, ville en kursfastsættelse, der beregnedes efter fjerdedelsreglen og dermed for en væsentlig del tog sit udgangspunkt i vinding og tab for det enkelte koncernselskab, få karakter af tilfældighed. Den indre værdi, der er udtryk for, hvad hvert selskab ejer, var efter A og B's opfattelse et langt bedre kriterium. Aktierne måtte som følge af dårlige driftsresultater antages at være mindre værd på salgstidspunkterne end i 1962, og de havde under ingen omstændigheder været mere værd. A og B påberåbte sig endvidere en vejledende udtalelse, der i sin tid blev afgivet i ligningsdirektoratet.

Ministeriet anførte, at når der i § 7, stk. 3, i lov om særlig indkomstskat m.v. er henvist til "den formueskattepligtige værdi pr. 1. januar 1962", må det være reglerne for personlig formueskat, der sigtes til. I så henseende er det ikke den indre værdi, der har været lagt til grund som afgørende kriterium, men værdien i handel og vandel, jfr. herved statsskattelovens § 14, stk. 2, og denne værdiansættelse beror ikke blot på formueforholdene, men også på driftsresultater og forventning. Det er af væsentlig betydning, at ligningsmyndighederne følger generelle vurderingsprincipper, og sådanne principper er indenfor lovens rammer blevet fastlagt i administrativ praksis. Den anvendte vurderingsmetode havde på et tidspunkt været lovfæstet.

Landsretten lagde til grund, at der på det i lov om særlig indkomstskat m.v. § 7, stk. 3, angivne basistidspunkt, den 1. januar 1962, var fastlagt en administrativ praksis med hensyn til unoterede aktier, gående ud på, at de blev værdiansat til personlig formueskat efter den omtalte fjerdedelsregel. Det måtte endvidere lægges til grund, at der ved denne vurderingsmetode blev taget rimeligt hensyn til de for aktiekurserne normalt bestemmende forhold, og reglen var generelt betragtet bedre egnet som kursmæssigt kriterium end det mere snævert udformede be-

greb, aktiernes indre værdi. Da A og B ikke sås at have godtgjort deres anbringende om, at tungtvejende hensyn i de konkrete sager talte imod at beregne basiskursen efter fjerdedelsreglen, og da det måtte anses foreneligt med nævnte lovtekst at benytte reglen også i det foreliggende tilfælde, blev ministeriet frifundet.

153

Lov om særlig indkomstskat § 2A.

Vl. dom af 3o.september 198o.
VII. afd. 2188/1979.

A medhold.

A erhvervede den 1. oktober 1966 et ubebygget areal på 16-17 ha, hvorpå A lod opføre et 42 m2 stort sommerhus/jagthytte i 1971. Ejendommen blev solgt i 1975 med en avance, som skatterådet henførte til særlig indkomstbeskatning, idet rådet ikke kunne tiltræde A's påstand om, at den pågældende avance var omfattet af fritagelsesbestemmelserne i § 2A i lov om særlig indkomstskat m.v.

A anførte, at sommerhuset i det væsentlige alene havde tjent som jagthytte for ham, og at han ikke i sin besiddelsestid havde' haft erhvervsmæssige indtægter fra arealet.

Bl.a. under hensyn til, at den pågældende ejendom ved ejendomsvurderingen var vurderet som en skovejendom og dermed som en erhvervsejendom,måtte landsskatteretten være enig med skatterådet i, at den opnåede avance ikke kunne anses for omfattet af nævnte fritagelsesbestemmelse.

A forklarede, at han allerede ved skrivelse af 18. august i960 ansøgte fredningsnævnet om tilladelse til opførelse af en jagthytte på det areal, han påtænkte at købe. Arealet blev som nævnt købt af A den 1, oktober 1966. I marts 1967 meddelte amtet A tilladelse til opførelse af en jagthytte, bl.a. betinget af, at byggeriet skulle godkendes af fredningsnævnet. Landbrugsministeriet tillod for sit vedkommende i medfør af skovlovens § 7, stk. 2, byggeri af et 42 m^2 stort hus bl.a. på vilkår, at huset kun. blev anvendt af plantagens ejer og kun til beboelse, samt opbevaring af redskaber m.v. til brug ved plantagens drift. Udlån og udlejning af huset måtte ikke finde sted.

Det i 1971 opførte hus var indrettet med en ret stor stue kombineret med et køkken og to soveværelser, der dog ikke blev anvendt af A. Toilet var anbragt i gavlen. Der var ikke indlagt elektricitet og vand. I de perioder, han var hjemme, tog han ud til huset hver dag, og han overnattede der ofte. Én gang årligt holdt han en klapjagt. Han har aldrig solgt træer fra ejendommen.

Ministeriet gjorde gældende, at huset, når der hverken var indlagt vand eller elektricitet, ikke fremtrådte som et sommer- eller fritidshus. At ligningsmyndigheden havde placeret ejendommen under kode 08, der angiver en sommerhusejendom, var uden betydning, da det af vurderingen for jordværdien kunne ses, at ejendommen var en skovejendom, og da der yderligere var pålagt den fredskovspligt, kunne den ikke være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i § 2A om parcelhuse og sommerhuse.

Ved de under sagen fremkomne oplysninger om husets størrelse, indretning og anvendelse fandtes det af landsretten, idet der ikke kunne lægges vægt på, om vand og elektricitet var indlagt, at måtte betegnes som et sommerhus eller fritidshus. Herfor talte også A's ansøgning om tilladelse til husets opførelse, der var indgivet allerede før ejendommens erhvervelse, og myndighedernes behandling af ansøgningen. Da det endvidere af den fra Hedeselskabet indhentede erklæring fremgik, at den på ejendommen værende skov ikke i A's ejertid på nogen måde havde været drevet eller kunne være drevet erhvervsmæssigt, og da ejendommen ikke måtte udstykkes eller bebygges yderligere, fandtes den - uanset den pålagte fredsskovpligt og ligningsmyndighedernes betegnelse for og behandling af den - udelukkende at have været anvendt til private formål. Under disse omstændigheder fandtes ejendommen at måtte anses for et sommerhus el. lignende, og betingelserne i § 2A i lov om særlig indkomstskat for, at salget var skattefrit, fandtes herefter at foreligge, hvorfor A fik medhold.

154

Gaveafgift, værdiansættelse af landejendom.

VL-dom af 1. oktober 198o, II. afd. lolo/198o.

Ministeriet medhold.

Godsejer A solgte i 197o en landbrugsejendom til sin adoptivsøn på vilkår, at sidstnævnte ikke måtte sælge eller pantsætte ejendommen, sålænge A eller dennes ægtefælle var i live. Samtidig blev der oprettet en forpagtningsaftale, hvorefter adoptivsønnen bortforpagtede al ejendommens jord, herunder skove, til A. Alle ejendommens bygninger, herunder hovedbygningen, samt jagtretten blev forbeholdt A.

I anledning af adoptivsønnens skilsmisse blev ejendommen tilbageskødet i januar 1975 for 2.5o3.8oo kr.

Ejendommen var pr. 1. april 1973 vurderet til ejendomsværdi 2.538.000 kr., og A indgav herefter en gaveanmeldelse lydende på 0. Ved gaveafgiftsberegningen i 1976 blev ejendommens værdi ansat til 3 1/2 mill, kr., hvorefter gavens værdi blev opgjort til 996.200 kr.

Under sagens behandling i landsskatteretten udtalte statsskattedirektoratet, at man skønnede ejendommens handelsværdi efter prisforholdene i januar 1975 til 2,9 mill, kr., og den afgiftsmæssige værdi skønnedes at være 3,1 mill, kr., beregnet i henhold til de i skattedepartementets cirkulærer af 11. februar 1976 og 15. februar 1977 angivne retningslinier.

A anførte over for landsskatteretten, at der ikke ved overdragelsen var indeholdt nogen afgiftspligtig gave. Den af statsskattedirektoratet oprindeligt fastsatte handelsværdi, 4.000.000 kr., skulle først nedsættes med nedslag for manglende prioritering, 500.000 kr., til 3.5oo.ooo kr., derefter reduceres med fradrag af kapitaliserede byrder i medfør af forpagtningskontrakten, 1.279.389 kr., og endelig skulle der gives et nedslag i værdien på grund af overdragerens indskrænkede dispositionsret med hensyn til salg og pantsætning, 35o.ooo kr., således at værdien af det overdragne ialt udgjorde 1.87o.611 kr., medens der var aftalt en overdragelsessum på 2.5o3.8oo kr.

Landsskatteretten fandt, at det var med rette, at ansættelsen af værdien på overtagelsestidspunktet var fastsat efter et skøn, samt at den afgiftsmæssige værdi af ejendommen passende kunne ansættes til 2.900.000 kr. Landsskatteretten antog, at der hermed på rimelig måde var taget hensyn til de af A angivne byrder i form af forpagtningskontrakt, bopælsrettigheder m.v.

Ved landsretten påstod A principalt værdien ansat lavere end 2.5o3.8oo kr., subsidiært et højere beløb, dog lavere end 2.900.000 kr.

Ved landsretten var der enighed om, at den kapitaliserede værdi af de ejendommen i medfør af forpagtningskontrakten påhvilende byrder kunne ansættes til l.loo.ooo kr., i stedet for 1.279.389 kr., som opgjort af A over for landsskatteretten.

A anførte for det første, at den anslåede handelsværdi på 4.000.000 kr. først skulle reduceres med det af skattemyndighederne ansatte nedslag for underprioritering, 4oo.ooo kr. , og at der først i det fremkomne beløb på 3,6 mill, kr. skulle reduceres for byrderne med 1,1 mill, kr. Ejendommens værdi ved overdragelsen var således 2,5 mill. kr. eller mindre end den fastsatte overdragelsessum.

A anførte endvidere, at han i medfør af arveafgiftslovens § 16, stk. 1, var berettiget til at få indrømmet et skønsmæssigt nedslag for værdien af den byrde, der af ham var pålagt adoptivsønnen, og som medførte, at denne ikke var berettiget til at disponere over ejendommen, sålænge A eller dennes hustru var i live.

Landsretten fandt at måtte give ministeriet medhold i, at der ved afgørelsen af, om ejendommen efter de herom udfærdigede bestemmelser skulle anses for normalt prioriteret, skulle tages udgangspunkt i den værdi, der fremkom, når der toges hensyn til de på ejendommen i henhold til forpagtningskontrakten hvilende byrder og ikke til den værdi, som ejendommen ville have haft uden disse byrder. Værdien androg herefter 4.000.000 kr. ÷ 1,1 mill, kr. eller 2,9 mill, kr. Med denne værdi som udgangspunkt var der ikke grundlag for at indrømme noget nedslag i værdien for underprioritering. Efter karakteren af den begrænsning i rådigheden over ejendommen med hensyn til salg og pantsætning, som var pålagt adoptivsønnen, og hvis reelle rækkevidde det ikke var muligt at vurdere efter mere objektive kriterier, fandtes der endvidere at måtte gives ministeriet medhold i, at der heller ikke under henvisning hertil kunne indrømmes noget nedslag i værdiansættelsen. Ministeriets frifindelsespåstand blev herefter taget til følge.

155

Vestre landsrets dom af 8. marts 1979, 7.afd. 3187/1978.
Højesterets dom af *1h.* oktober 1980, I. afd. 119/1979.
Ministeriet medhold.

Pristalsregulering af hovedaktionærs tilgodehavende anset som udlodning (ligningslovens § 16 A.)

A omdannede med virkning fra den 1.januar 1971 sit personlige firma til et aktieselskab. Af aktiekapitalen på 3o.ooo kr. fik han aktier til pålydende 29.000 kr. Ved overdragelsen af virksomheden til aktieselskabet fik A en fordring på selskabet på 300.000 kr. I åbningsbalancen og i selskabets følgende regnskaber blev det anført, at fordringen ikke skulle forrentes, men pristalsreguleres på nærmere anført måde. A kunne ikke kræve større afdrag end 3o.ooo kr. årligt. Fordringen på 3oo.ooo kr. har i tiden fra udgangen af 1971 til og med 1975 efter pristals-

regulering og betaling af årlige afdrag på 3o.ooo kr. udgjort 288.382 kr. pr. 1. januar 1972, 278.68o kr. pr. 1. januar 1973, 283,ol2 kr. pr. 1.januar 1974, 293.1o4 kr. pr. 1. januar 1975 og 290.238 kr. pr. 1. januar 1976.

I de 5 år var der således afdraget i alt 15o.ooo kr.

Skatterådet forhøjede A's skattepligtige indkomst for indkomståret 1971 med 27.788 kr., svarende til 8 % fikseret rente af den gennemsnitlige størrelse af hans anfordringskrav og pristalsregulerede fordring på selskabet i 1971, opgjort til i alt 347.359 kr. Skatterådet forhøjede på tilsvarende måde A's skattepligtige indkomst for indkomståret 1972.

Under sagens behandling for landsskatteretten indstillede statsskattedirektoratet, at de påklagede indkomstansættelser blev nedsat med de tillagte fikserede renter, men at A for indkomstårene 1971 og 1972 blev beskattet af de A for de pågældende år krediterede pristalsreguleringsbeløb af fordringen på selskabet på oprindelig 3oo.ooo kr.

A gjorde bl.a. gældende, at pristalsreguleringsbeløb ikke kan indkomstbeskattes. Beløbene var betaling for overdragne aktiver. Den aftalte pristalsregulering havde haft en ren forretningsmæssig baggrund. A henvisteendvidere bl.a. til, at det i statsskattedirektoratets instruktionsforedrag, der måtte have samme status som de vejledende anvisninger, er bemærket, at der ikke burde ske indkomstbeskatning af pristalsreguleringsbeløb, der var oppebåret i årene forud for 1976. Statsskattedirektoratet anførte hertil, at der nu er praksis for beskatning af pristalsreguleringstillæg, hvor der er tale om hovedaktionærforhold, at instruktionsforedraget ikke har samme karakter som de vejledende anvisninger, og at A's sag var rejst længe,forinden instruktionsforedraget blev affattet.

Landsskatteretten var enig med statsskattedirektoratet i, at pristalsreguleringstillæggene måtte anses for almindelig indkomstskattepligtige udlodninger til A fra selskabet.

Ved Vestre landsret nedlagde A principalt påstand om, at pristalsreguleringsbeløbene ikke blev betragtet som almindelig skattepligtig indkomst for indkomstårene 1971 og 1972, men måtte betragtes som skattefri formuebeværelse. Subsidiært nedlagde han påstand om, at pristalsreguleringsbeløbene ikke blev beskattet, før beløbene blev udbetalt. Mest subsidiært påstod han pristalsreguleringsbeløbene beskattet løbende i takt med udviklingen i pristallet, men således at de skattepligtige beløb kursreguleredes med udgangspunkt i kurs 8o.

Vestre landsret udtalte, at der ikke i skattelovgivningen ses at være en almindelig hjemmel til at indkomstbeskatte aftalte pristalsreguleringstillæg til private fordringer. Den i ligningslovens § 16 a, stk. 1, indeholdte bestemmelse fandtes efter sin ordlyd, jfr. ordet "udloddes"ikke at kunne bringes i anvendelse på ydelser, der af et selskab erlægges til en aktionær som et led i en gensidige bebyrdende aftale, indeholdende en rimelig ligevægt mellem de gensidige forpligtelser. At vedkommende aktionær var hovedaktionær, kunne kun medføre en ændring heri, såfremt det kunne antageliggøres, at selskabet ved aftalen havde påtaget sig forpligtelser, som det ikke ville være indgået på overfor udenforstående.

Det blev lagt til grund, at selskabet i stedet for - som alminde-
ligt - at forrente A's tilgodehavende i selskabet havde påtaget
sig som vederlag for sagsøgerens kreditgivning at pristalsregulere
fordringen Det fandtes ikke på det foreliggende grundlag at kunne
afvises, at selskabet ville have påtaget sig en tilsvarende for-
pligtelse også over for andre end A, således som det skete over
for selskabets daværende salgschef. Uanset at A var hovedaktionær
fandtes det herefter betænkeligt at statuere, at pristalsregule-
ringen medførte en vederlagsfri overførsel af midler fra selskabet
til A, og de A 1971 og 1972 som led i pristalsreguleringen kredite-
rede beløb fandtes herefter ikke at kunne betragtes som en udlod-
ning i ligningslovens § 16 A's forstand. Da der herefter i det
hele savnedes lovhjemmel til at indkomstbeskatte A af pristals-
reguleringsbeløbene, fik A medhold i sin principale påstand.

For Højesteret blev det oplyst, at pristalsreguleringen af A's
tilgodehavende i 1976 og 1977 androg henholdsvis 12.482 kr. og
25.354 kr. I begge år blev der betalt afdrag på 3o.ooo kr. Fra
den 1. januar 1978 ophørte pristalsreguleringen af fordringen, der
herefter blev forrentet med 8 %. Fordringen var da nedbragt til
268.o74 kr. Selskabet, der senere omdannedes til et anpartssel-
skab, blev erklæret konkurs i december 1979.

Højesteret udtalte, at den pristalsregulerede fordring vedrørte
restbetaling for immaterielle aktiver og driftsmidler. Værdien af
sådanne aktiver måtte antages at mindskes forholdsvis hurtigt,
bl.a. som følge af nedslidning. I de 7 år årdningen bestod, blev
der tilskrevet i alt 178.o74 kr. i pristalsregulering, og selvom
fordringen hvert år blev afdraget med 3o.ooo kr., var fordringen
den 1. januar 1978 kun nedbragt med ca. 3o.ooo kr. For A betød
ordningen, at han i alt havde hævet 21o.ooo kr., som han påregnede
ikke at skulle svare indkomstskat af, uden at fordringen blev
nedbragt væsentligt. Højesteret fandt, at A ikke havde sandsynlig-
gjort, at selskabet kunne have nogen forretningsmæssig interesse
i at påtage sig denne usædvanlige og ganske uoverskuelige forplig-
telse i stedet for en normal forrentning af fordringen. At dette
var sket, skyldtes alene, at A havde rådighed over selskabet og
således i realiteten kontraherede med sig selv.

Under disse særlige omstændigheder fandtes ordningen at måtte anses
som udlodning af udbytte i henhold til ligningslovens § 16 a.

A fik heller ikke medhold i, at den ændring af skattemyndighedernes
praksis, som var følge af en landsskatteretskendelse af l.juni
1976, efter almindelige lighedsgrundsætninger i hvert fald ikke
burde få virkning for indkomstårene 1971 og 1972, eller i at regule-
ringsbeløbene først skulle beskattes, når den oprindelige hoved-
stol var afviklet. Ministeriets påstand blev herefter taget til
følge.

156

Goodwill. Antaget/ at der ikke var knyttet goodwill til personligt firma ved overdragelse til aktieselskab pa grund af særlige omstændigheder.

VL-dom af 28. maj 1979, IV. afd. 2442/1978.
HR-dom af 16. oktober 1980, II. afd. 174/1979.
A medhold.

A, der siden 1923 havde drevet en jern- og stålforretning som personligt firma, modtog i efteråret 1972 meddelelse fra tre af sine ledende funktionærer om, at de ønskede deres ansættelsesforhold bragt til ophør pr. 1. januar 1973, idet de i fællesskab ville starte en selvstændig virksomhed. På grund af alder og helbredsforhold samt den konkurrence, som denne virksomhed ville påføre ham, blev de enige om at stifte et aktieselskab pr. 1. januar 1973 med en aktiekapital på 800.000 kr., hvoraf A overtog en aktiepost på 400.000 kr., medens den resterende aktiekapital blev fordelt mellem de tre funktionærer. Alle forretningsaktiver blev overdraget til selskabet til de bogførte værdier, eller for ialt 3.931.175 kr. og tilsvarende alle passiver.

Ved overdragelsen blev der ikke fastsat nogen værdi af goodwill. Klagen til landsskatteretten angik det forhold, at skatterådet ansatte værdien af en til den afhændede virksomhed knyttede goodwill til 400.000 kr., og at der ikke blev indrømmet kursnedslag på et i forbindelse med overdragelsen udstedt gældsbrev.

A's revisor gjorde gældende, at de foran nævnte omstændigheder medførte, at der ikke på overdragelsestidspunktet var knyttet nogen goodwill til virksomheden.

Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at der ved overdragelsen havde været knyttet en goodwill til virksomheden. Landsskatteretten ansatte værdien til 200.000 kr., hvilket var tiltrådt af statsskattedirektoratet.

Med hensyn til det udstedte gældsbrev, pålydende 1.926.706 kr., der forrentedes med en banks kassekreditrente, og som skulle afdrages over 15 år, påstod A's revisor værdien ansat til kurs 75. Landsskatteretten ansatte kursen til 80.

Ved sagens behandling for landsretten oplyste A bl.a., at et selskab, som han havde henvendt sig til, havde afslået at overtage hans forretning. Han gjorde gældende, at forholdene ved overdragelsen til aktieselskabet var så specielle, at der ikke var knyttet goodwill til virksomheden eller i hvert fald, at det ikke havde været muligt at opnå betaling for goodwill. Subsidiært påstod han, at en sådan goodwill var includeret i den aftalte pris.

Ministeriet gjorde gældende, at der reelt var opnået betaling for goodwill, men at der mellem parterne havde været en sammenfaldende interesse i at undgå beskatning af goodwill.

2 dommere udtalte, at det efter det fremkomne måtte lægges til grund, at der vel havde været knyttet goodwill til A's virksomhed, men at han, der kun havde haft reelle muligheder for at sælge virksomheden gennem stiftelse af et aktieselskab sammen med de tre gamle medarbejdere på de i stiftelsesoverenskomsten fastsatte vilkår, ikke gennem disse vilkår eller på anden måde havde opnået betaling for goodwill.

1 dommer udtalte, at efter det foreliggende, herunder oplysningerne om virksomhedens omsætning og nettooverskud i årene forud for aktieselskabets overtagelse af denne, måtte det lægges til grund, at der til den af A drevne virksomhed var knyttet en goodwill, hvis fortsatte eksistens muligt afhang af de i sagen omhandlede tre medarbejderes forbliven i virksomheden, men som - da dette netop sikredes ved overdragelsen til aktieselskabet - måtte antages overtaget af selskabet og således af A afstået til dette. Efter de afgivne forklaringer og det oplyste om selskabets overtagelse af virksomhedens øvrige aktiver til bogført værdi, kunne det ikke antages, at der i den aftalte overtagelsessum for virksomheden var indeholdt noget beløb for goodwill, ligesom der efter den i stiftelsesoverenskomsten indeholdte bestemmelse om ret og pligt for A til at afstå sine aktier til parikurs, ikke fandtes grundlag for at antage, at disse aktiers virkelige værdi havde oversteget pari, således at A gennem modtagelsen af disse skulle have opnået vederlag for virksomhedens merværdi. Når imidlertid hensås til de efter omstændighederne ret betydelige begunstigelser, som ved stiftelsesoverenskomsten indrømmedes A og dennes hustru, fandtes det at kunne lægges til grund, at A ved afståelsen af virksomhedens goodwill havde opnået en fortjeneste, som var skattepligtig efter reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v., jfr. dennes § 2, nr. 3. Denne dommer stemte herefter for at tage ministeriets frifindelsespåstand til følge.

For højesteret nedlagde ministeriet påstand om, at der blev fastsat en goodwillværdi på 200.000 kr., subsidiært til et af ligningsmyndighederne skønsmæssigt fastsat lavere beløb, og at overdragelsessummen for aktiverne, 3.931.175 kr., ikke omfattede vederlag for goodwill.

A's enke påstod stadfæstelse, subsidiært at nævnte overdragelsessum også skulle omfatte goodwill.

Ministeriet fremhævede, at A havde opnået en række begunstigelser, som tilsammen repræsenterede en værdi af mindst. 200.000 kr., og at der herved blev ydet vederlag for goodwill. A blev således formand for bestyrelsen, hvor hans stemme var udslaggivende i tilfælde af stemmelighed, og der blev for to år sikret ham en årlig ydelse på 25.000 kr., forhøjet til 50.000 kr. i det andet år. Endvidere blev der i de følgende år indtil hans død tillagt ham 40.000 kr. årligt.

A's enke anførte, at de som begunstigelser fremdragne forhold ikke kunne ansættes til nogen kapitaliseret værdi. De til A ydede beløb var betaling for hans arbejde for virksomheden.

Højesteret fandt det ikke godtgjort af ministeriet, at selskabet havde ydet A noget vederlag for goodwill ud over den aftalte overdragelsessum. Som sagen blev procederet for højesteret, blev dommen herefter stadfæstet.

157

Ligningslovens § 15. Overførsel af underskud til ægtefælle ved konkurs.

VL-dom af 14. januar 198o, I. afd. 2629/1978.
HR-dom af 2o. oktober 198o (anke- og kæremålsudvalget) 75/1980.

Ministeriet bekræftende til genmæle.

I perioden fra den 1. januar 1969 og indtil fabrikant A blev erklæret konkurs den 29. maj 1969, var der et driftsunderskud på ca. 1,5 mio. kr. i den af A drevne selvstændige virksomhed. Denne blev herefter videreført i hans hustrus navn, og fra den 29. maj 1969 og året ud fremkom der et driftsoverskud på 164.000 kr. I indkomstårene 197o til og med 1974 udviste virksomheden driftsoverskud på henholdsvis 92.000 kr., 608.000 kr., 381.000 kr., 518.000 kr. og 598.000 kr.

Skatterådet anså ikke A for berettiget til at fremføre den negative skattepligtige indkomst for indkomståret 1969 på 1.372.241 kr. til hans positive skattepligtige indkomster i indkomstårene 1970 og 1971. Skatterådet henviste til, at den til tabet svarende udækkede gæld ikke var betalt, og at det måtte antages, at A savnede økonomisk evne til at betale gælden.

Efter de tilvejebragte oplysninger fandt landsskatteretten imidlertid ikke grundlag for at nægte fremførsel af den negative indkomst for indkomståret 1969 til de positive indkomster i indkomstårene 197o og 1971.

Ved landsretten påstod ministeriet fabrikant A tilpligtet at anerkende, at fremførsel i medfør af ligningslovens § 15 af det ved konkursen i indkomståret 1969 opståede underskud til indkomstårene 197o og 1971 alene kunne ske med 16.1oo kr. (den ved konkursbehandlingens afslutning den 3o. april 1971 foretagne udlodning af dividende til de priviligerede kreditorer på 19-2o%) og alene i det omfang, hvori beløbet, 16.1oo kr., ikke kunne bringes til fradrag i indkomstopgørelsen for indkomståret 1969. Dette fik ministeriet medhold i ved landsretten, jfr. den af landsretten den 19. oktober 1976 vedrørende en repræsentant afsagte dom (7. afd. 35o9/1975).

A indbragte sagen for højesteret med påstand om frifindelse.

Efter afsigelsen af højesteretsdommen den 3o. maj 1980 i Anne Steffensen-sagen tog ministeriet bekræftende til genmæle, og højesterets anke- og kæremålsudvalg afsagde herefter dom i overensstemmelse med A's påstand.

158

Fradrag for feriepenge efter kasseprincippet OP: forpligtelsesprincippet.

Lsr.'s medd. 1978 nr. 158.
ØL-dom af 4. oktober 1979, IV. afd. 231/1978.
HR-dorn af 21. oktober 1980, I. afd. 329/1979.

A medhold.

A havde i sit regnskab for 1975 under lønudgifter i overensstemmelse med det såkaldte kasseprincip medtaget samtlige de til de ansatte udbetalte beløb i dette regnskabsår. I regnskabet for kalenderåret 1976 overgik A fra kasseprincippet til forpligtelsesprincippet. Af regnskabet fremgik, at der påhvilede sparekassen en feriepengeforpligtelse på 65.800 kr. Herudover var fratrukket samtlige de årets løb afholdte lønudgifter, hvori efter kasseprincippet blev inkluderet den del af lønnen, der havde relation til ferie, optjent i 1975.

A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet forhøjede den selvangivne indkomst, 446.360 kr., for indkomståret 1976 med 65.800 kr., svarende til den A påhvilende feriepengeforpligtelse, til 512.160 kr. og herefter alene havde foretaget en nedsættelse til 511.586 kr. eller med 574 kr., svarende til stigningen i skyldige feriepenge fra indkomstårets begyndelse til dets slutning (henholdsvis 62.840 kr. og 63.414 kr.).

Ved lov nr. 645 af 19. december 1975 blev der indført indkomstbeskatning af sparekasser fra den 1. januar 1976. I denne forbindelse gav statsskattedirektoratet ved cirkulære nr. 498 af 15. december 1976 vejledende regler for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det første skattepligtsår, herunder bl.a., at sparekasserne kunne vælge at lade ændringen i feriepengeforpligtelsens størrelse regnet fra regnskabsårets begyndelse til dets slutning påvirke opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Over for landsskatteretten nedlagde A påstand om, at der blev godkendt fradrag for såvel de i 1976 udbetalte feriepenge/løn i ferie som den beregnede feriepengeforpligtelse ved årets slutning. A henviste herved til en af østre landsret den 8. marts 1977 afsagt dom, hvorved en erhvervsdrivende for indkomståret 1971 havde fået godkendt fradrag for feriepengeforpligtelsen ved årets slutning. Han havde fra virksomhedens start til og med 1970 fratrukket den udbetalte ferieløn.

Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at den påberåbte dom kunne danne præcedens for nærværende sag, idet der for retten var den afgørende forskel, at den nævnte skatteyder i sin samlede skattepligtsperiode ville miste fradrag for ca. 1 års feriepenge, hvis han ikke fik godkendt fradrag for feriepengeforpligtelsen i overgangsåret, hvorimod A, hvis den fulde feriepengeforpligtelse godkendtes, i sin samlede skattepligtsperiode ville få fradrag for en forpligtelse, der lå uden for skattepligtsperioden.

Landsskatteretten fandt herefter ikke grundlag for at indrømme fradrag ud over det ved skatterådets ansættelse godkendte, og den påklagede ansættelse blev derfor stadfæstet.

Ved landsretten nedlagde A principalt påstand om, at den selvangivne indkomst alene skulle forhøjes med 2.386 kr., der udgjorde differencen mellem det i regnskabet afsatte beløb, 65.800 kr., og det senere beregnede beløb på 63.414 kr. A gjorde til støtte herfor gældende, at skattemyndighedernes beregning af den skattepligtige indkomst i strid med statsskattelovens § 6, stk.

1, litra a, nægter fradrag for en del af den i overgangsåret faktisk afholdte lønudgift. A henviste til den ovenfor over for landsskatteretten påberåbte østre landsrets dom af 8. marts 1977, hvori det blev fastslået, at overgang fra kasseprincip til forpligtelsesprincip ikke afskærer skatteyderen fra på samme års regnskab at fratrække både de beløb, der er udbetalt efter kasseprincippet, og det beløb, der ved årets udgang påhvilede skatteyderen som forpligtelse til at udrede feriepenge det følgende år. Efter A's opfattelse var der ikke forskel på denne dom og den foreliggende sag. Det forhold, at A ikke tidligere havde været skattepligtig, burde ikke medføre en anden retsstilling end den ved landsretsdommen fastslåede. Omlægningen af regnskabsprincippet skyldtes krav som følge af lovændringen i 1974. Der fandtes ikke i dansk skatteret regler om periodisering, og landsskatteretten henviste derfor med urette til, at der, hvis A's opgørelse af den skattepligtige indkomst blev lagt til grund, skete fradrag for en forpligtelse, der lå uden for skattepligtsperioden. A havde ikke valgt at omlægge regnskabprincippet i 1976 af skattebesparelseshensyn, idet skatten i nævnte år udgjorde 15%, mod 3o% i 1978. De fleste sparekasser havde valgt at foretage omlægning i et senere år.

A påstod derfor subsidiært omlægningen fordelt over en 4-års periode.

Ministeriet gjorde gældende, at A i sin opgørelse over den skattepligtige indkomst i sit første skatteår krævede dobbelt fradrag. Trods valget af fra 1976 at følge forpligtelsesprincippet ville sparekassen også fradrage den forpligtelse, den fik i 1975 til at udrede feriepenge, og som var betalt til de ansatte i form af løn under ferie. Skattemyndighederne anerkendte, at forpligtelsesprincippet var valgt, men ikke at A i samme regnskab tillige anvendte kasseprincippet. Begge principper kunne som hovedregel ikke anvendes samtidig. Østre landsretsdommen fra 1977 stred ikke herimod, idet den deromhandlede skatteyder i sin virksomheds første år ikke havde fradraget feriepenge, som ikke var optjent i dette år, hvorfor han i virksomhedens samlede levetid ikke opnåede dobbelt fradrag, selv om han i det år, da principskiftet fandt sted, ud over forpligtelsen til at betale feriepenge i det følgende år blev indrømmet ret til at fradrage den i overgangsåret betalte løn under ferie. A, der ikke før havde været skattepligtig, ville anvende 2 periodeopgørelsesprincipper samtidigt, hvorved der blev opnået dobbelt fradrag for feriepenge i det første skatteår. I modsætning til den i landsretsdommen omhandlede skatteyder, der først var skattepligtig efter ét princip, derpå efter et andet, havde A, da skattepligten indtrådte, straks valgt at anvende forpligtelsesprincippet.

Landsretten udtalte:

Under hensyn til den særlige stilling som en i skattemæssig henseende ny virksomhed, hvori landets sparekasser fra den 1. januar 1976 befandt sig, fandtes A ikke efter at have valgt at regnskabsføre feriepengeforpligtelsen i overensstemmelse med forpligtelsesprincippet fra og med dette år samtidig at burde kunne fratrække de ansattes i året forud optjente feriepengekrav. Værdien af dette var af A selv opgjort til 62.84o kr., hvilket tal i mangel af en nøjagtig udregning, som ikke kunne antages at afvige væsentligt fra det beregnede, måtte lægges til grund. Det fandtes ikke at være i strid med statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at der ved opgørelsen af A's skattepligtige indkomst for året 1976 blev bortset fra den fra året forud hidrørende forpligtelse, selv om denne var udbetalt som løn i ferien og udgiftsført på A's lønkonto i 1976. Den skattepligtige indkomst skulle herefter ud-

gøre 511.586 kr., svarende til den af landsskatteretten ansatte indkomst.

For højesteret gentog A sin for landsretten nedlagte principale påstand. Til støtte herfor anførte A yderligere, at det fremgår af forarbejderne til lov nr. 645 af 19. december 1975, hvorved sparekasserne blev skattepligtige, at det var meningen at sidestille banker og sparekasser. Hvis det havde drejet sig om en bank, ville ingen have betvivlet retten til at fradrage både de betalte lønninger under medarbejdernes ferie i 1976 og feriepengeforpligtelsen ved årets udgang. Ministeriets standpunkt bevirkede, at sparekasserne blev nægtet samme fradragsret som efter landsretsdommen for 1977 anerkendtes for alle andre skattepligtige arbejdsgivere. I stedet for at opfylde bank- og sparekassetilsynets påbud i 1976, kunne A have ventet til regnskabsåret 1977 eller 1978. I så fald måtte det være klart, at skattevæsenet ikke havde hjemmel til at kræve nogen afkortning i fradraget.

Højesteret udtalte, at der ved loven, som fastsatte sparekassers fremtidige skattepligt, blev givet nogle overgangsregler vedrørende regnskabernes udfærdigelse m.v., og lovforslaget blev på dette punkt justeret under folketingsbehandlingen efter ønske fra sparekasserne. Spørgsmålet om fradrag for lønudgifter under medarbejderes ferie var imidlertid hverken berørt i loven eller dens forarbejder, og A fandtes derfor i medfør af den almindelige regel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at have været berettiget til i sit regnskab for 1976 at fradrage de i årets løb afholdte lønudgifter, herunder dem, der blev afholdt under medarbejdernes ferie, som var optjent i 1975.

Det bemærkedes herved, at pålægget om den ændrede bogføring af feriepengene i bank- og sparekassetilsynets bekendtgørelse af 13. december 1974 som nævnt i dommen var udformet således, at ændringen skulle ske snarest og senest ved aflæggelsen af regnskabet for 1978. Det burde derfor ikke komme A til skade, at den havde valgt 1976 som omlægningsår.

A fik herefter medhold.

159

Stutteriunderskud ikke godkendt som fradragsberettiget.

01.dom af 3o.oktober 198o
16. afd. 77/1979
Ministeriet medhold.

Amtsskatterådet godkendte ikke de af tagdækker A foretagne fradrag for indkomstårene 1973 og 1974 på henholdsvis 8.099 kr. og 22.682 kr. for underskud ved hestehold, og rådet godkendte kun afskrivning på driftsbygninger med 234 kr. for hvert af indkomstårene, mod selvangivet henholdsvis 2.270 kr. og 1.861 kr.

A erhvervede i 1971 et gammelt husmandssted på ca, 5 tdr. land. I samme år drev han en mindre tagdækkervirksomhed. På landbrugsejendommen havde han i 1971 en besætning på ét svin og fra 1972 et varierende antal heste, mens jordtilliggendet stedse var udlagt til græsning. A's hustru havde endvidere fra 1973 haft børnepension med 1o-12 børn på ejendommen i sommerperioden med en årlig bruttoindtægt herfra på ca. 3o.ooo kr.

I 1972 købte, solgte og byttede A heste med en navngiven hestehandler, men han kunne ikke nærmere redegøre for tidspunktet for det enkelte dyrs køb, salg og bytte. Hans samlede hestebestand udgjorde mellem et

og fem dyr, herunder et eget tillæg på fem føl, hvoraf to døde. Hestene var benyttet som ridedyr for børnene i hans hustrus børnepension, og ligningsmyndighederne godkendte efter et skøn 8/52 af det ved hesteholdet opgjorte underskud fradraget ved hustruens indkomstopgørelse, mens det resterende underskud ikke var godkendt fradraget ved A's indkomstopgørelse som en erhvervsmæssig udgift.

Landsskatteretten fandt ikke efter det oplyste, at A's hestehold kunne anses erhvervsmæssigt drevet, og han var derfor ikke berettiget til ved sin indkomstopgørelse at fradrage det ved hesteholdet opgjorte underskud.

A havde ved indkomstopgørelserne afskrevet på bygningerne, der omfattede et maskinhus, et værksted og en staldbygning, i alt 145 *m*. Ved ansættelsen var der kun godkendt fradrag for afskrivning på værkstedet, der var på 15 m2.

Landsskatteretten fandt ikke, at ejendommens bygninger kunne anses benyttet til afskrivningsberettigede formål i et større omfang end forudsat af amtsskatterådet, hvorfor ansættelserne også blev stadfæstet på dette punkt.

Under den af A anlagte retssag anførte A, at hesteholdet blev drevet erhvervsmæssigt, hvilket ikke krævede særlige uddannelsesmæssige forudsætninger. Hverken heste eller ridning var en hobby for ham eller hans familie. De voksne red slet ikke, og døtrene red udelukkende som et led i driften af børnepensionen. Anvendelsen af ejendommen til hestehold var blandt de mest intensive anvendelsesmuligheder for så lille en ejendom, særlig henset til, at han hverken havde landbrugs- eller gartneruddannelse.

Ministeriet anførte, at A's hestehold ikke havde haft erhvervsmæssig karakter. Dette støttedes på A's manglende sagkundskab og hesteholdets formål og drift, antallet af avlshopper og afkom samt bestandens udvikling i forbindelse med køb og salg. Formålet med hesteholdet havde primært været at underholde i hustruens børnepension.

Landsretten fandt efter det foreliggende, herunder særlig A's manglende erfaring med hensyn til hesteavl og det begrænsede omfang heraf, at måtte lægge til grund, at det helt overvejende formål med hesteholdet havde været at benytte hestene som underholdning i hustruens børnepension. På denne baggrund fandtes A's hestehold ikke at have haft en sådan erhvervsmæssig karakter som stutteri, at underskuddet ved driften kunne fratrækkes ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst. Af samme grund kunne der heller ikke gives ham ret til afskrivning på stald og rytterstue, heller ikke selv om bygningerne måtte anses for anvendt i hustruens erhverv, hvilket fulgte af kildeskattelovens § 26 A. Ministeriet blev således frifundet.

160

Statsskattelovens § 4.
Dobbeltbeskatningsoverenskomst.
Indkomst ved salg af kunstnerisk arbejde udført i udlandet beskattet ved salg efter tilflytning til Danmark.

ØL dom af 1/2 1979.
II. afd.
HR dom af 31/lo 198o.
Ministeriet medhold.

A modtog i 197o 51.6oo kr. ved salg her i landet af grafiske arbejder, der var udført i Frankrig i 1961-62, medens han var undergivet skattepligt i Frankrig. I 1965 flyttede A til Danmark for at tiltræde en stilling som professor, men opretholdt en vis forbindelse til Frankrig, idet han bevarede lejemålet til en lejlighed og et atelier i Paris.

Af de i 1961-62 fremstillede værker blev 35 A's ejendom som vederlag for det udførte arbejde, medens et galleri, som afholdt alle udgifter, beholdt 65. Af A's værker hjemtog A et antal til Danmark i 1968. Som nævnt solgte A i 197o nogle af sine arbejder for 51.6oo kr. A medtog ikke denne indkomst ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst, idet han ikke anså indkomsten for skattepligtig her i landet.

Skatterådet forhøjede A's indkomst med 51.6oo kr.Iflg. landsskatterettens kendelse var arbejderne blevet udført i Frankrig, men efter hjemkomsten til Danmark havde han ikke medregnet nogen værdi af disse værker. Indtægt svarende til de fulde salgssummer for de i 197o solgte arbejder var således først fremkommet ved disses salg.

Landsskatteretten fulgte det i praksis for kunstnere fulgte princip, hvorefter usolgte kunstværker normalt ikke kræves indtægtsført, men først de herfor indvundne salgssummer. Landsskatteretten fandt herefter ikke grundlag for at antage, at nogen del af indtjeningen havde haft et sådant tilknytningspunkt i Frankrig som omhandlet i artikel 15 i den med Frankrig indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst.

A gjorde for ØL bl.a. gældende, at der var tale om indtægt ved et liberalt erhverv, hvor den personlige virksomhed, der bestod i at skabe værket, var udøvet, medens han havde bopæl i Frankrig. I stedet for de 35 værker kunne han lige så godt have modtaget kontanter eller f.eks. et værk udført af en anden kunstner. At pengeindtægten først var fremkommet ved salget kunne ikke være afgørende. 'Det, der blev hjembragt til Danmark, var en formueværdi, som senere blev realiseret.

M anførte, at der forelå næringsvirksomhed, og at den kunstneriske virksomhed ikke kunne anses for afsluttet ved udførelsen af værket, men først ved salget. Usolgte værker er en kunstners varelager, og på salgstidspunktet havde A genoptaget sin faste bopæl i Danmark, medens den faste tilknytning til Frankrig ikke var til stede på salgstidspunktet.

ØL udtalte, at A's kunstneriske virksomhed først kunne anses for tilendebragt, efterhånden som han solgte sin andel af arbejderne, og indkomstbeskatning indtrådte derfor først på salgstidspunktet. A's personlige virksomhed i dobbeltbeskatningsoverenskomstens § 15's forstand vedrørende de i 197o foretagne salg var herefter udøvet i Danmark, hvor han havde bopæl. Salgsprovenuet var derfor indkomstskattepligtigt i Danmark.

For HR påstod A principalt, at han blev fritaget for beskatning af de 51.600 kr., subsidinært af et mindre beløb, medens han mere subsidiært påstod, at skatterådet ved en fornyet afgørelse skulle tage hensyn til værdiforøgelsen fra 1/1 1965 til salget i 197o.

HR udtalte, at det er dansk rets almindelige regel, at kunstnere beskattes i det år, kunstværket sælges, og ikke i det år, hvori det fuldføres. At arbejderne var udført for galleriets regning, således at A beholdt en del af arbejderne, kunne ikke føre **til** en fravigelse af denne regel.

Da A ved salget i 197o var bosat og betalte skat i Danmark, medens han ikke udøvede kunstnerisk virksomhed med et fast tilknytningspunkt i Frankrig, kunne overenskomstens artikel 15 ikke føre **til** skattefrihed for A.

161

Ligningslovens § 14, stk. 2.
Fradrag for underholdsydelse
til moder og søster i Tyrkiet nægtet.

VL-dom af 3. december 1979
7. afdeling 888/1979
HR-dom af 2o.november 198o
2. afdeling 378/1979
Ministeriet medhold.

A, der var tyrkisk statsborger, fratrak lo.5oo kr. for hvert af indkomstårene 1973 og 1974 for underholdsydelser til sin moder og søster, der var bosat i Tyrkiet. Skatterådet godkendte ikke fradragene, idet indkomsten sammenholdt med den i de enkelte år stedfundne formuebevægelse efter rådets skøn ikke gav plads til et efter A's forhold passende privatforbrug.

For lsr. blev der fremlagt flere forsørgelseskontrakter, men da der ikke forelå en bindende kontrakt før den 1. februar 1977, fandt lsr. det ikke tilstrækkeligt godtgjort, at de af A i 1973 og 1974 udredede beløb var betalt til opfyldelse af en forpligtelse af en sådan ubetinget karakter, at den kunne anses for retlig gennemtvingelig, uafhængigt af A's og moderens samt søsterens forhold. Ansættelserne blev derfor stadfæstet.

For landsretten påstod A ministeriet tilpligtet at anerkende, at han for hvert af årene var berettiget til et fradrag på lo.5oo kr., subsidiært 8.000 kr., for underholdsydelser.

I forskellige på tyrkisk affattede, til dansk oversatte, erklæringer, underskrevet dels af A's moder, dels hans søster, var det af disse erklæret, at de hver blev forsørget af A med 8.000 tyrkiske lira årligt, svarende til 4.000 kr. Erklæringerne var attesteret af lokale tyrkiske myndigheder, og de erklæringer, der "hørte til" 1972, var underskrevet af A. På grund af prisstigninger blev han nødt til at forhøje beløbet til moderen til 6.5oo kr.

A var gift og havde kone samt 5 børn boende i Tyrkiet. De fik efter behov tilsendt penge fra ham. Fra og med indkomståret 1977 accepterede skattemyndighederne fradrag på A's selvangivelse for underholdsydelser på 6.5oo kr, til moderen og 4.000 kr. til søsteren. A gjorde gældende, at han for de 2 år var retligt forpligtet til at forsørge sin moder og søster. Han havde selv udfærdiget de udaterede erklæringer vedrørende 1972 og 1973.

Ministeriet gjorde gældende, at erklæringerne ikke var retligt bindende kontrakter. De var alene at sidestille med udaterede kvitteringer eller erklæringer fra nyderne om, at disse blev underholdt af A. Ministeriet bestred ikke, at A havde udredet de af ham opgivne beløb.

Landsretten udtalte bl.a., at de af A vedrørende årene 1972 og 1973 udfærdigede og på hans foranledning i Tyrkiet underskrevne, udaterede erklæringer angående underholdsydelser til moderen og søsteren ganske vist ikke indholdsmæssigt var af samme klare karakter som de i 1977 oprettede og af skattemyndighederne accepterede forpligtelseserklæringer, men det fandtes dog ud fra en samlet bedømmelse af de førstnævnte erklæringer, samt når tillige hensås til omstændighederne i forbindelse med deres oprettelse, at kunne lægges til grund, at A med virkning for de omhandlede år over for sin moder og søster havde forpligtet sig til at udrede løbende underholdsydelser i den forstand, hvori dette udtryk måtte anses anvendt i ligningslovens § 14, stk. 2. Da A imidlertid i de nævnte erklæringer vedrørende 1972 og 1973 kun havde påtaget sig en forpligtelse til årligt at udrede 8.000 kr., fandtes der ikke at være grundlag for, at A herudover kunne fratrække noget beløb. 3 af højesterets 5 dommere fandt det ikke tilstrækkeligt godtgjort., at de af A i 1973 og 1974 udredede beløb var betalt til opfyldelse af en forpligtelse af en sådan ubetinget karakter, at forholdet berettigede til fradrag efter ligningslovens § 14, stk. 2.

2 af de 5 dommere ville stadfæste landsrettens dom i henhold til dens grunde.

Efter stemmeflertallet fik ministeriet medhold.

162

Ændring af selvangiven fordeling af kørselsudgifter ikke godkendt.

01. dom af 27. november 1980
XIII. afd. 116/1979.

A medhold.

Advokat A fratrak ved indkomstopgørelsen 60 % af de samlede biludgifter for udgift til erhvervsmæssig kørsel i 1975, hvilken andel skatterådet nedsatte til 4o %. A førte ikke kilometerregnskab.

A anførte overfor landsskatteretten, at han for tidligere år havde fået godkendt den af ham foretagne fordeling af udgifterne.

Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre det af skatterådet med rette udøvede skøn over fordelingen af A's biludgifter.

Det fremgik af sagen, at ligningskommissionen til og med 1972 accepterede, at advokaterne i X-by, herunder A,.uden dokumentation selvangav et skønsmæssigt fradrag for erhvervsmæssige automobiludgifter på 60 % af de samlede udgifter. I årene 1973 - 1975 ændredes denne praksis således, at advokaterne herefter uden dokumentation kunne fratrække 4o % af udgifterne. Der tilgik ikke advokaterne forudgående meddelelse herom.

Landsretten lagde til grund, at A efter sine samtaler med skattevæsenet og under hensyn til langvarig praksis med hensyn til hans og andre advokaters kørsel havde fået forståelsen af, at den af ham selvangivne fordeling af kørse]sudgifter ville blive godkendt, og at han derfor ikke behøvede at føre egentligt kørselsregnskab. Herefter og efter det om behandlingen af A's selvangivelse foreliggende fandtes skattemyndighederne at have været uberettigede til uden forudgående underretning at ændre den procentvise fordeling af hans kørselsudgifter for indkomståret 1975. A fik herefter medhold.

163

Tab på aktier ved insolvent likvidation- ikke nødvendigt at afvente selskabets endelige opløsning.

01.dom af 3.december 198o
IV. afd. 55/1979

A medhold.

A klagede til landsskatteretten over, at amtsskatterådet ikke godkendte det af ham ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1972 (regnskabsåret 1.oktober 1971 - 3o. september 1972) foretagne fradrag på 299.5oo kr. for tab på aktier i et aktieselskab.

A overdrog pr. 1. oktober 197o den af ham hidtil som personligt firma drevne entreprenørvirksomhed til et nystiftet aktieselskab, i hvilket han blev hovedaktionær (nom.299.5oo kr aktier af en aktiekapital på 3oo.ooo kr). Herudover fik han et tilgodehavende i selskabet på 788.571 kr. Selskabet trådte i likvidation i november 1971 med en underbalance ifølge likvidationsstatus på ca. 3.689.ooo kr. Likvidationen afsluttedes i december 1976 med en dividende på godt 56 %.

A henviste overfor landsskatteretten til, at aktiekapitalen måtte anses for tabt, og at han den 3o. maj 1972 overfor en af selskabets likvidatorer havde givet afkald på at disponere over aktierne.

Amtsskatterådet anså ikke tabet på aktierne for fradragsberettiget for indkomståret 1972, idet rådet anførte, at tabet ikke var konstateret endeligt i dette indkomstår, idet likvidationen ikke var afsluttet og selskabet opløst.

Da landsskatteretten fandt, at A uanset det af ham overfor likvidator anførte fortsat måtte anses for ejer af aktierne, og da fradrag for tab på aktier i tilfælde af likvidation af vedkommende aktieselskab først vil kunne godkendes, når tabet gennem selskabets endelige opløsning kan anses for konstateret, måtte det have sit forblivende ved nægtelsen af fradraget for aktietabet for indkomståret 1972.

Det oplystes for landsretten, at ovennævnte dividende på godt 56 % blev udbetalt efter afslutning af en voldgiftssag mellem boet og et selskab i juli 1976.

A gjorde gældende, at det er den almindelige regel i dansk skatteretspraksis, at et tab kan fradrages i indkomstopgørelsen for det år, hvori det konstateres. Allerede nogle måneder før afslutningen af hans personlige regnskab for 1971/72 stod det ham klart, at der ikke ville blive fuld dækning til likvidationsboets kreditorer, og at aktiekapitalen som følge deraf var tabt. Han meddelte derfor likvidatorerne ved udgangen af maj 1972, at han afstod aktierne. Han anførte, at princippet om, at tab som følge af tvangsafvikling af en virksomhed, konkurs eller dermed ligestillet insolvent likvidation kan fradrages straks i det år, hvori det er konstateret, er fastslået ved Højesterets dom i Ugeskrift for Retsvæsen 1928 side 1o33 og siden anvendt af landsskatteretten (landsskatterettens meddelelser 1969 nr. 126, ligesom det er omtalt i ligningsdirektoratets instruktionsforedrag.) Fradrag for tab, som efter et realistisk skøn klart er opstået, behøver herefter ikke at afvente afslutningen af bobehandlingen, idet der ikke stilles bestemte krav om, hvorledes tabet skal dokumenteres. Her måtte gælde den almindelige regel om bevisbedømmelsens frihed, og han havde ført det fornødne bevis for,

at hele aktiekapitalen var tabt pr. 3o. september 1972. Selv hvis selskabet havde fået helt medhold i den verserende voldgiftssag, ville det ikke have været tilstrækkeligt til at dække kreditorerne, og dermed var det klart, at der intet ville blive til aktionærerne.

Ministeriet gjorde gældende, at der ikke er hjemmel i lovgivningen til at foretage fradrag for tab på aktier på noget tidligere tidspunkt end ved aktieselskabets endelige opløsning. I efteråret 1972, da der endnu resterede ca. 4 år af bobehandlingsperioden, kunne det ikke sikkert forudses, hvad der ville ske. Dividenden var ved likvidationens begyndelse anslået til ca. 17 %, men endte med at være mere end 56 %. Det er af værdi for alle parter at have en fast entydig praksis, som er lige til at administrere for såvel skatteydere som skattemyndigheder.

Landsretten udtalte, at A's meddelelse af 3o. maj 1972 til likvidatorerne ikke kunne opfattes som en vederlagsfri afståelse af ejendomsretten til likvidatorerne eller til disse på boets vegne, og han havde ikke af denne grund været berettiget til at fradrage tabet som sket.

I mangel af positiv hjemmel herfor kunne der ikke antages at gælde andre regler om fradrag ved indkomstopgørelsen for tab - som hidrører fra aktionærers manglende dækning af deres tilgodehavende, svarende til aktiernes pålydende værdi - ved selskabets likvidation, end om fradrag for tab på udestående fordringer i øvrigt.

Da det ved bevisførelsen måtte anses for godtgjort, at det ved regnskabsafslutningen i 1972 med fornøden sikkerhed kunne fastslås, at likvidationen af selskabet måtte sluttes uden fuld dækning til kreditorerne, var værdien af A's aktiepost tabt, og hans fradrag for aktiernes pålydende for nævnte år måtte derfor anses for sket med rette. A fik således medhold.

164

Lejeværdi, ubebygget grund.

Vl. dom af 5.december 198o
I. afd. 257/1979.
Ministeriet medhold.

Overlæge A købte i 1964 en byggegrund på 1155 m , hvorpå han senere op.førte en villa. I skødet anførtes det, at der på nabogrunden mod syd ville blive tinglyst en servitut, hvorefter der på denne grund kun måtte opføres en beboelsesejendom i. én etage med fladt tag. Da sælgeren, der tillige ejede nabogrunden, kort tid efter fremsatte ønske om at få servitutten affattet således, at der kunne opføres et hus med en taghældning på 25°, indledtes der forhandlinger, som førte til, at A tillige købte nabogrunden, der var på 114o m^2. Begge parceller blev derefter udlagt som have til den villa, som A lod opføre på den først erhvervede grund. I de følgende år medregnede A ved sin indkomstopgørelse lejeværdi af villaejendommen, men uden tillæg af lejeværdi *tur* den ubebyggede nabogrund.

Skatterådet forhøjede A's selvangivne indkomst for indkomståret 1975 med lejeværdi for nabogrunden, 5 % af ejendomsværdien + 15 %.

Overfor landsskatteretten påstod A principalt lejeværdien for nabogrunden beregnet efter dens nytteværdi, og han anslog udgifterne til at ækvivalere indtægten, når der herved blev set bort fra ejendomsskatterne.

Subsidiært nedlagde A påstand om, at der skulle beregnes en særskilt lejeværdi for nabogrunden, således at lejeværdien ikke blev beregnet ved en sammenlægning af ejendomsværdierne for de to ejendomme.

Under hensyn til det bl.a. om formålet med nabogrundens erhvervelse og dens inddragelse som en del af haven oplyste, fandt landsskatteretten, at der med rette var ansat en lejeværdi for nævnte grund som sket ved den påklagede indkomstansættelse, der følgelig blev stadfæstet.

Ved landsretten gentog A de overfor landsskatteretten fremsatte påstande. Vedrørende den subsidiære påstand anførte han, at man - hvis procentreglen anvendes - må opgøre lejeværdien for hver grund for sig, idet en samlet opgørelse medfører det urimelige resultat, at lejeværdien for den ubebyggede grund beregnes med den højere procentsats på grund af progressionen, selv om nytteværdien af grunden er uafhængig af den bebyggede ejendoms værdi.

Ministeriet anførte, at de to parceller udgjorde en helhed som hus med tilhørende have, og at det var i overensstemmelse med ligningslovens bestemmelser og med fast praksis, at lejeværdien var beregnet efter procentreglen af den sammenlagte ejendomsværdi for de to parceller.

Landsretten udtalte, at da den ubebyggede grund måtte anses for hørende til A's bolig, fandtes den af skatterådet foretagne beregning af en samlet lejeværdi for de to parceller at have fornøden hjemmel i statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 15 A og § 15 B, og der sås ikke af A at være påvist omstændigheder, som i det foreliggende tilfælde kunne begrunde en fravigelse af sædvanlig praksis, hvorefter lejeværdien beregnes som en procentdel af den sammenlagte værdi af de to parceller. Ministeriet fik herefter medhold.

165

Afskrivning-landbrugsbygninger.

Vl. dom af 16.december 198o.
V. afd. 1866/1978.

A medhold på et punkt - ministeriet medhold på 2 punkter.

A klagede til landsskatteretten over, at amtsskatterådet ikke godkendte de af ham foretagne afskrivninger på landbrugsbygninger. A's hustru købte i i960 sammen med sin tidligere afdøde ægtefælle et gods med den derunder liggende landbrugsejendom. Godset blev i en årrække - indtil omkring 1968 - drevet med store svine- og kreaturbesætninger. På grund af forholdene blev driftformen efter dette tidspunkt ændret til besætningsløst landbrug, hvilket medførte, at kreaturstalde, svinestalde og hestestalde kun lejlighedsvis anvendtes ved driften af godset. A foretog for skatteåret 1969/7o og indkomståret 1969 - 1973 incl. skattemæssige afskrivninger på alle godsets driftsbygninger, herunder også staldene. Amtsskatterådet godkendte ikke fuldt ud de selvangivne afskrivninger, idet der som følge af driftsomlægningen ikke længere fandtes erhvervsmæssig anvendelse sted af godsets staldbygninger, og da der derfor ikke burde anerkendes afskrivning for så vidt angik denne del af driftsbygningerne. Avlsbygningerne udgjorde et sammenbygget trefløjet kompleks, hvori de bygninger, for hvilke afskrivningsret var bestridt, indgik.
A gjorde gældende, at driftsbygningerne i en lang årrække havde været anvendt erhvervsmæssigt, og at en ændring i driftsformen, som indtil videre havde medført en minimal anvendelse af driftsbygningerne, ikke burde medføre en delvis beskæring af produktionsapparatets afskrivningsgrundlag.

Landsskatteretten var betænkelig ved at opretholde forhøjelserne af A's skattepligtige indkomst med de omhandlede afskrivningsbeløb, hvorfor ansættelserne blev nedsat.

Under den af ministeriet anlagte sag gjorde ministeriet gældende, at spørgsmålet om A's ret til at foretage de omhandlede afskrivninger måtte afgøres efter reglerne i afskrivningsloven af 1957, idet A selv havde valgt at foretage afskrivninger efter denne lov. Det afgørende for, om der kunne foretages afskrivning, var efter ordlyden af afskrivningsloven af 1957 § 18, stk. 1, om der var tale om bygninger, hvis værdi ikke kunne antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. Denne bestemmelse måtte fortolkes på samme måde som den nugældende bestemmelse i afskrivningslovens § 24 som affattet ved lov nr. 183 af 31. maj 1968 § 1, punkt 8, hvorefter det afgørende for, om der kan foretages afskrivning, er, om skatteyderen er ophørt med at anvende vedkommende bygning til formål, der berettiger til afskrivning. Det var ubestridt, at A ikke havde anvendt de omhandlede bygninger til formål, der berettigede til afskrivning i årene 1969-1973. Selv i de følgende år havde han ikke anvendt bygningerne på en måde, der var sædvanlig for bygninger i en landbrugsvirksomhed. Dette gjalt i hvert fald bygningerne på den under godset værende landbrugsejendom, som A nu udlejede. Selv om det blev antaget, at afskrivningsloven af 1957 § 18, stk. 1, ikke krævede, at der var tale om bygninger, der anvendtes i erhvervsøjemed, måtte afskrivning dog være udelukket, da bygningernes værdi måtte antages at være blevet opretholdt gennem normal vedligeholdelse, idet de ikke havde været udsat for slid som følge af brug i de omhandlede år.

A gjorde gældende, at spørgsmålet måtte afgøres efter reglerne i afskrivningsloven af 1968. Efter denne lovs § 24, stk. 4, var det afgørende for, om der kunne foretages afskrivning, om han var ophørt med at anvende bygningerne i erhvervsøjemed. Dette var imidlertid ikke tilfældet. Såfremt det blev antaget, at afskrivningsretten skulle afgøres efter reglerne i afskrivningsloven af 1957, var det åbenbart, at han havde ret til at foretage afskrivning. Det afgørende for, om der kunne foretages afskrivning, var efter § 18, stk. 1, alene om bygningernes værdi kunne antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. Trods oetydelige udgifter ti] vedligeholdelse var der sket en værdiforringelse, netop fordi bygningerne ikke havde været anvendt.

Landsrettens dommere var enige om, at da A havde valgt at foretage afskrivning i de omhandlede år efter afskrivningsloven af 1957, måtte spørgsmålet, om afskrivningerne var foretaget med rette, afgøres efter denne lov, jfr. overgangsbestemmelsen i lov nr. 183 af 31. maj 1968 § 2, stk. 5.

To af landsrettens dommere udtalte, at efter loven af 1957 var afskrivning på bygninger i modsætning til afskrivning på maskiner, inventar og lign. driftsmidler samt skibe ikke betinget af erhvervsmæssig anvendelse, men alene knyttet til det i § 18, stk. 1, angivne kriterium (værdiforringelse trods normal vedligeholdelse). Det var på dette grundlag stedse antaget, at der var afskrivningsret for landbrugets driftsbygninger. Loven indeholdt ingen til den nugældende afskrivningslovs § 24, stk. 4, svarende regel om afskrivningsrettens bortfald på grund af ændret benyttelse. I det foreliggende tilfælde blev godset stadig drevet som en betydelig landbrugsvirksomhed, og en væsentlig del af det samlede kompleks af driftsbygninger anvendtes stadig til landbrugsformål. At visse bygningsafsnit som følge af driftsomlægningen henstod ubenyttede, fandtes, når hensås dels til deres karakter af dele af et samlet bygningskompleks og til muligheden for, at de påny blev taget i anvendelse, dels til det foran om loven af 1957 anførte, ikke at kunne afskære afskrivning, hvis

denne lovs øvrige betingelser herfor var opfyldt. Det måtte lægges til grund, at de pågældende staldbygninger under de foreliggende forhold var udsat for hurtigere fysisk forringelse end normalt, og afskrivningen på disse bygninger fandtes derfor at have været berettiget, Der var derimod ikke' forelagt landsretten oplysninger, der indicerede, at betonsiloerne havde været udsat for ekstraordinær forringelse, hvorfor det blev tilrådt, at afskrivning herpå nægtedes.

For så vidt angår landbrugsejendommen, der ikke blev drevet som selvstændigt landbrug, og hvis bygninger ikke anvendtes til landbrugsformål, blev det tilrådt, at betingelserne for afskrivning ikke forelå.

Én dommer udtalte, at afskrivningsloven af 1957 § 18, stk. 1, som hævdet af ministeriet, i overensstemmelse med teori og praksis måtte fortolkes således, at kriteriet for afskrivninger efter denne lov var, om der var tale om bygninger, der havde været udsat for fysisk forringelse som følge af, at de havde været anvendt i erhvervsøjemed. Dette kunne ganske vist ikke antages at udelukke, at en skatteyder, der har anvendt en bygning i erhvervsøjemed, på grund af afsætningsmæssige forhold eller i forbindelse med en omlægning af sin virksomhed i en vis periode kan undlade at anvende bygningen, uden at dette medfører, at anvendelsen af bygningen i erhvervsøjemed anses for ophørt med den virkning, at retten til at foretage afskrivninger falder bort. I det foreliggende tilfælde, hvor de omhandlede bygninger ikke havde været anvendt i erhvervsøjemed i 5 år og derefter kun delvis og i begrænset omfang påny var taget i anvendelse i A's erhverv, fandtes der imidlertid at være sket et sådant ophør i anvendelsen af bygningerne i afskrivningsberettiget øjemed, at afskrivning ikke kunne ske. Denne dommer ville herefter i det hele give ministeriet medhold.

Efter stemmeflertallet tilpligtedes A herefter at anerkende, at han var uberettiget til at foretage afskrivning på betonsiloerne ved godset og driftsbygningerne til landbrugsejendommen. Derimod ansås han berettiget til afskrivning på godsets staldbygninger, uanset at disse ikke blev benyttet landbrugsmæssigt.

166

Lov om særlig indkomstskat § 2 a. Grundværdien ved sidste vurdering før afståelsen skal forstås som grundværdien ved den sidst udsendte vurdering. .

ØL-dom af 16.december 198o
18. afdeling 2o9/198o
A medhold.

Sagen angik spørgsmålet, om salg af en ejendom i sommeren 1973 udløste pligt for A til at svare skat i medfør af § 2 a i loven om særlig indkomst skat, når grundværdien, der ved den 14. alm. vurdering i 1969 var mindre end halvdelen af ejendomsværdien, hvilket medfører fritagelse for indkomst skat, ved den 15. alm. vurdering pr. 1. april 1973 sattes til lidt over halvdelen af ejendomsværdien, hvorved skattefritagelsen bortfalder, og når meddelelsen om vurderingen fra vurderingsrådet til ejeren først forelå efter salget.

A købte omkring 1934 en grund, hvorpå der blev opført et sommerhus. Dette blev solgt ved slutseddel af 13. august 1973 for 260.000 kr. til overtagelse den 1. september 1973.

Det var ubestridt, at meddelelsen om den 15. alm. vurdering pr. 1. april 1973 først blev udsendt omkring den 18. september 1973.

Skatterådet har som begrundelse for den foretagne beskatning af salgsavancen henvist **til,** at ejendommen ved den 15. alm. vurdering pr. 1. april 1973 var vurderet til 14o.ooo kr., heraf grundværdi 74.3oo kr., d.v.s. mere end halvdelen, hvorfor fritagelsesbestemmelsen i § 2 a ikke kunne bringes i anvendelse.

Over for landsskatteretten anførte A, at meddelelsen om den 15. alm. vurdering først var udsendt til ham efter handelens indgåelse, hvorfor han, under henvisning til, at det i den omhandlede lovbestemmelse udtales, at grundværdien ved sidste vurdering før afståelsen ikke må overstige halvdelen af den samlede ejendomsværdi, nedlagde påstand om, at afgørelsen af, hvorvidt fritagelse for beskatning kunne godkendes, måtte træffes på grundlag af den 14. alm. vurdering, der var foretaget pr. l.august 1969, idet den 15. alm. vurdering ikke kunne anses for at være foretaget, før meddelelse herom var udsendt af vurderingsmyndighederne.

Landsskatteretten måtte imidlertid være enig med skatterådet i, at den 15. alm. vurdering, der var foretaget på grundlag af ejendommens tilstand pr. 1. april 1973, d.v.s. ca. 4 1/2 måned forud for afhændelsen, måtte lægges til grund ved afgørelsen. Det var derfor med rette, at der var foretaget beskatning i medfør af bestemmelsen i § 2, nr. 13, i lov om særlig indkomstskat. Landsskatteretten fandt endvidere ikke grundlag for at ændre det ved ansættelsen godkendte kursnedslag på modtagne sælgerpantebreve.

Ved landsretten anførte A til støtte for sin fortolkning af udtrykket "den sidste vurdering før afståelsen", at den stemte med en naturlig forståelse af ordlyden, og at den støttedes af den tidligere formulering af den tilsvarende bestemmelse. Fortolkningen var endvidere rimelig, idet det måtte anses som et almindeligt grundlæggende princip, at en skatteyder skal have mulighed for at overse de skattemæssige konsekvenser af sine økonomiske dispositioner. At vurderingen betegnedes som "vurdering pr. 1. april 1973" betød alene, at ejendommens tilstand pr. denne dato dannede grundlag for vurderingen, og det kunne ikke medføre, at en senere foretagen vurdering blev tillagt betydning ved afgørelsen af spørgsmålet om særlig indkomstskat i forbindelse med handler indgået i tidsrummet mellem den 1. april og vurderingens foretagelse.

Ministeriet gjorde gældende, at den 15. alm. vurdering måtte antages at være foretaget før salgsaftalen blev indgået, uanset at meddelelsen ikke udsendtes før en gang efter midten af september. A kunne ved henvendelse til vurderingsmyndigheden have fået oplyst vurderingen, før salgsaftalen blev indgået eller kunne have fået vurdering foretaget hurtigt, således at salgets økonomiske konsekvenser kunne være beregnet.

Ministeriet anførte endvidere, at A's standpunkt var urigtigt, idet det ville medføre, at ingen vurdering kunne anses for endelig, d.v.s. at foreligge, før klagefristen var udløbet og en eventuel klage var afgjort. Endelig kunne A have påklaget vurderingen, uanset at ejendommen var solgt.

Landsretten udtalte, at § 2 a i loven om særlig indkomstskat medfører, at en betydelig ikke tidligere eksisterende skattepligt kan indtræde uventet for skatteborgeren, når forholdet mellem grundværdi og ejendomsværdi forskydes, som det var sket i denne sag. Da der hverken i lovene om særlig indkomstskat eller om vurdering af faste ejendomme eller andetsteds sås at være klar hjemmel for, at denne skattepligt indtræder ved salg i tidsrummet fra vurderingsdatoen den 1. april indtil meddelelsen om vurderingen er sendt til ejeren, fandtes der ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at denne skattepligt var indtrådt for A. A fik herefter medhold.

Efter den ved lov nr. 2o6 af 13. maj 1981 gennemførte ændring af § 2 a, stk. 1, i lov om særlig indkomstskat, fandt ministeriet ikke tilstrækkelig anledning til at opretholde ministeriets anke til højesteret.

167

Ej lejeværdi af egen bolig (stuehus kun anvendt til udlejning). Forholdsmæssig afskrivning på driftsbygning (detti spørgsmål korrekt indbragt for landsretten efter landsskatterets-lovens § 13 a, stk. 2, uanset at det fejlagtigt ansås for frafaldet ved landsskatteretten).

VL-dom af 16. december 198o, V. afd. 3293/1979.

A medhold vedrørende lejeværdi. Ministeriet medhold vedrørende afskrivning.

Regnskabskonsulent A købte i 1967 en landbrugsejendom med et tilliggende på ca. lo ha, som han selv dyrkede. Efter en restaurering af stuehuset blev dette fra 1968 udlejet som sommerbolig gennem et udlejningsbureau, der kunne disponere over huset fra den 1. maj til den 1. november. I 1973, 1974, 1975 og 1976 var det udlejet i henholdsvis 5, 6, 11 og 5 uger.

Skatterådet anså A for skattepligtig af egen lejeværdi for stuehuset for indkomstårene 1975 og 1976, beregnet til ca. l.ooo kr. for hvert af årene.

Landsskatteretten antog ved sagens afgørelse, at A havde frafaldet en forhøjelse vedrørende afskrivning på driftsbygning, og retten tog herefter kun stilling til lejeværdispørgsmålet. Det blev ved landsskatterettens afgørelse lagt til grund, at A overnattede på landbrugsejendommen, omend det kun var sket undtagelsesvist.

Landsskatteretten fandt, at skatterådet med rette havde anset A for skattepligtig af egen lejeværdi, da stuehuset i en væsentlig del af de omhandlede år havde stået til A's disposition under hans besøg på ejendommen. Ansættelserne blev herefter stadfæstet.

For landsretten anførte A, at stuehuset aldrig var blevet benyttet privat af ham eller hans familie bortset fra et enkelt tilfælde, og at skattemyndighederne fra 1968 havde godkendt, at stuehuset skattemæssigt skulle behandles som en udlejningsejendom. A påstod herefter ministeriet tilpligtet at anerkende, at han ikke var skattepligtig af lejeværdi af egen bolig for så vidt angik landbrugsejendommen.

A påstod endvidere godkendt fradrag for afskrivning på hele anskaffelsessummen for staldbygningen på nævnte ejendom, hvilket skatterådet ikke havde godkendt. A bestred, at han havde frafaldet forhøjelsen på dette punkt over for landsskatteretten. Landbrugsejendommen omfattede foruden stuehuset en staldbygning og en ladebygning, som begge var blevet forbedret i 1967. For indkomståret 1976 foretog A afskrivning med henholdsvis 6 2/3% og 2% af forbedringerne, svarende til 934 kr. og 14o kr. Skatterådet godkendte afskrivning på ladebygningen med det selvangivne beløb, medens afskrivningsgrundlaget for staldbygningen blev reduceret til 5o% af forbedringsudgiften. A forklarede vedrørende staldbygningen, at den gennem årene havde været anvendt til opbevaring af halm, redskaber, værktøj, såsæd og gødning. Han huskede dog ikke nu, hvorledes stalden rent faktisk blev anvendt i 1976. Han havde ikke bestridt det i amtsskatteinspektoratets sagsfremstilling oplyste om, at han over for skatterådet havde oplyst, at staldbygningens underetage havde været udlejet til opbevaring af havemøbler og haveredskaber tilhørende stuehuset, og at staldbygningens loftetage havde været anvendt til oplagring af halm.

Ministeriet gjorde vedrørende lejeværdiansættelsen gældende, at A navnlig under hensyn til den tidsmæssigt stærkt begrænsede udnyttelse af stuehuset til udlejning havde haft mulighed for også at benytte dette til privat formål, og at der derfor, uanset om sådan benyttelse måtte have fundet sted eller ej, måtte foretages en skattepligtig indtægtsberegning af stuehusets lejeværdi som sket. Ministeriet nedlagde afvisningspåstand vedrørende afskrivningsspørgsmålet under hensyn til, at dette spørgsmål var frafaldet over for landsskatteretten. Ministeriet gjorde endvidere gældende, at landsskatteretslovens § 13a, stk. 2, må forudsætte, at behandlingen af en for landsskatteretten indbragt sag har varet i mere end 6 måneder, uden at sagen er bragt til afslutning. Da landsskatterettens sagsbehandling i det foreliggende tilfælde var afsluttet, kunne A ikke, uanset at dette klagepunkt ikke var blevet påkendt af landsskatteretten, i medfør af den påberåbte bestemmelse indbringe afskrivningsspørgsmålet for domstolene. Vedrørende afskrivningsspørgsmålet gjorde ministeriet gældende, at A ikke havde taget afstand fra, at staldbygningens underetage ikke havde været anvendt til et afskrivningsberettiget formål.

Vedrørende lejeværdiansættelsen lagde landsretten bl.a. til grund, at hverken A eller hans husstand, bortset fra et enkelt-stående tilfælde, selv havde benyttet stuehuset, der var beliggende nær bopælen. Under disse omstændigheder fandtes stuehuset skattemæssigt at måtte anses som en udlejningsejendom, således at der ikke skulle beregnes lejeværdi heraf som skattepligtig indtægt for A. A fik derfor medhold på dette punkt.

Vedrørende afskrivningsspørgsmålet fandt landsretten det efter bevisførelsen betænkeligt mod A's benægtelse at anse det for godtgjort, at han havde frafaldet dette klagepunkt over for landsskatteretten. Herefter, og da der for landsskatteretten havde foreligget to adskilte klagepunkter,der yderligere støttede sig på hver sin bestemmelse i skattelovgivningen, men der kun var sket påkendelse af det ene klagepunkt, fandtes A i medfør af landsskatteretslovens § 13 a, stk. 2, jfr. nu skattestyrelseslovens § 29, stk. 2, hvis tidsmæssige betingelse ubestridt var opfyldt, at have kunnet indbringe afskrivningsspørgsmålet for landsretten som sket. Det kunne imidlertid ikke antages, at A i 1976 havde anvendt staldbygningens underetage i forbindelse med den landbrugsmæssige drift af ejendommen, og A var derfor kun berettiget til at foretage forholdsmæssig afskrivning på denne bygning, jfr. afskrivningslovens § 2o, stk. 1. Ministeriet blev derfor frifundet på dette punkt.

168

Underskud, afskrivning, både. LRS.I. *1971* nr. S 215

Sagen forligt.

Civiløkonom A klagede til lsr. over, at skatterådet ikke godkendte et af ham foretaget fradrag for afskrivning på båd, 12.551 kr., for indkomståret 1974, og at rådet ikke godkendte et fradrag for underskud vedrørende egen båd på 13.5o6 kr.

Da lsr. ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse til retten, blev spørgsmålet indbragt for domstolene. Retssagen angik også skatteansættelsen for A for indkomståret 1973.

På grund af sagens særlige omstændigheder tiltrådte ministeriet (og A) det forligsforslag, som 2 af landsrettens 3 dommere fremsatte. Sagen forlistes således, at A's skattepligtige indkomst for indkomståret 1973 blev ansat i overensstemmelse med A's påstand, mens sagen for så vidt angår indkomståret 1974 forligtes således, at A anerkendte, at han havde været uberettiget til for indkomståret 1974 at fradrage sin andel af underskuddet på båden ejet af et interessentskab, som han var deltager i, mens ministeriet anerkendte, at A havde været berettiget til at fradrage underskuddet på den af ham personligt ejede båd i dette år.

169

Fradragsret for kurstab og stiftelsesprovision af lån.

LSR.I. 1973 nr. 1-1553/3.
Ministeriet bekræftende til genmæle.

A, der ejedes af nogle danske banker, havde til formål at drive finansieringsvirksomhed af enhver art, herunder finansiering af salg på afbetaling. De hertil nødvendige midler blev fremskaffet dels ved egenkapital, dels ved optagelse af kortfristede lån. Lånene var optaget dels til parikurs, dels til underkurs. Siden selskabets stiftelse i 1959 havde man ved lånenes stiftelse i regnskabet aktiveret samtlige låneomkostninger, herunder provisioner og kurstab. Disse udgifter var herefter udgiftsført forholdsmæssigt i de regnskabsår, hvor lånene var stillet til selskabets disposition.

I 1969 var selskabets fradrag af låneomkostninger genstand for drøftelse mellem selskabet og skatterådet, men uden at dette gav anledning til ændringer af selskabets indkomster. I 1974 blev spørgsmålet optaget igen til drøftelse. Skatterådet forhøjede herefter den selvangivne indkomst for skatteåret 1974/75 med ikke godkendt fradrag for kurstab på lån optaget i skatteåret 1974/75, 866.967 kr. og med ikke godkendt fradrag for stiftelsesomkostninger for lån med en løbetid på over to år, optaget i skatteåret 1974/75, 50.905 kr. Efter at denne kendelse var blevet påklaget til landsskatteretten, forhøjede skatterådet den tidligere ansatte indkomst med ikke godkendt fradrag for kurstab på lån overført fra foregående år, 1.247.620 kr., og med ikke godkendt fradrag for stiftelsesomkostninger for lån med en løbetid på over to år, overført fra foregående år, 81.698 kr. Stiftelsesomkostningerne var stiftelsesprovision til de garanterende banker samt stiftelsesprovision til de låneformidlende banker. Skatterådets første kendelse blev påklaget til landsskatteretten, men da kendelse ikke forelå inden 6 måneder efter klagens indgivelse, blev sagen indbragt for landsretten. Efter domsforhandlingen tog ministeriet bekræftende til genmæle over for den af A nedlagte subsidiære påstand, og sagen forligtes herefter således, at ministeriet anerkendte, at A kunne fratrække kurstab m.v. over lånenes løbetid i overensstemmelse med selskabets selvangivelser.

170

Tab, kaution.

1978-3-213
Hævet af A.

A stiftede i 1972 et aktieselskab med sig selv som direktör og hovedaktionær. Samtidig overdrog han den af ham hidtil som personligt firma drevne virksomhed til aktieselskabet. Omdannelsen blev foretaget, uden at skriftlig meddelelse herom tilsendtes A's kreditorer, og dette medførte, at A's bankforbindelse og 2 af hans leverandører efter at være kommet til kendskab herom i løbet af 1973 forlangte, at A påtog sig personligt at kautionere for den ved firmaomdannelsen bestående gæld, såfremt fortsat kreditgivning ønskedes. Dette blev accepteret af A.

I november 1974 gik aktieselskabet konkurs, hvorved kautionsforpligtelserne, der på dette tidspunkt udgjorde i alt ca. 1,7 mill, kr., blev aktuelle. Da han ikke kunne betale disse beløb, blev han samme dag erklæret konkurs.

Ved sin indkomstopgørelse for indkomståret 1974 fratrak A et til den samlede kautionsforpligtelse svarende beløb, hvilket skatterådet ikke godkendte under henvisning til, at det måtte betragtes som et ikke-fradr.agsberettiget formuetab.

A gjorde gældende, at der i 1972 i realiteten var sket en videreførelse af den af ham i flere år som personligt firma drevne virksomhed, at selskabet over for kunder og leverandører havde stået som A's egen virksomhed, og at kautionsforpligtelsen havde været af ubegrænset karakter. Kautionsforpligtelsen måtte derfor være fradragsberettiget i medfør af statsskattelovens § 6 a, idet den var afgivet for at sikre, erhverve og vedligeholde hovedindtægtskilden.

Lsr. fandt imidlertid ikke, at der i forbindelse med det af A lidte tab havde gjort sig sådanne særlige omstændigheder gældende, cfr. den i meddelelser fra lsr. 1975 under nr. 46 offentliggjorte kendelse, at tabet for hans vedkommende kunne anses for fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen i medfør af bestemmelsen i statsskattelovens § 6 a eller dennes analogi. Ansættelsen blev derfor stadfæstet.

A hævede den af ham anlagte retssag.

171

Skønsmæssig ansættelse af indkomst.

LSR.I.1972 nr. 5-678/38.
Sagen forligt.

Direktør A's selvangivne indkomst for indkomstårene 1971 og 1972, henholdsvis 27.272 kr. og 32.278 kr., blev af skatterådet forhøjet efter skøn til henholdsvis 2oo.ooo kr. og 5oo.ooo kr., idet skatterådet ikke anså A's regnskabsføring for betryggende. Under sagens behandling for landsskatteretten udtalte rådet, at privatforbrugene for 1971 og 1972 efter rådets opfattelse udgjorde henholdsvis 175.ooo kr. og 2oo.ooo kr., og rådet indstillede herefter A's skattepligtige indkomst nedsat til henholdsvis 95.ooc kr. og 23o.ooo kr.

Landsskatteretten fandt, at A's skattepligtige indkomst med rette var ansat efter et skøn, og retten kunne tiltræde det af rådet udøvede skøn, hvorefter den skattepligtige indkomst blev nedsat i overensstemmelse hermed.

De ansatte indkomster blev nedsat efter et under den af A anlagte retsag indgået forlig.

172

Skønsmæssig ansættelse af indkomst.

1978-5-537.
Ministeriet bekræftende til genmæle.

A drev virksomhed som hjemmeslagter, hvortil kom virksomhed med opførelse af parcel- og sommerhuse med videresalg for øje. Han førte kasseregnskab vedrørende disse virksomheder, men skatterådet anså ikke regnskabsføringen for betryggende, ligesom det selvangivne privatforbrug var anset for utilstrækkeligt efter hans forhold. Klagen til landsskatteretten angik en skønsmæssig forhøjelse på 3.000 kr.

Landsskatteretten fandt, at ansættelsen med rette var foretaget skønsmæssigt, og da landsskatteretten ikke fandt tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte det udøvede skøn, jfr. landsskatteretslovens § 10, stk. 2, blev ansættelsen stadfæstet.

Af det under den anlagte retsag fremlagte kasseregnskab fremgik, at det indeholdt 274 udbetalingsposteringer i 1974, hvoraf 55 vedrørte privatforbruget, og 278 indbetalingsposteringer. A havde foretaget kasseafstemning 57 gange i løbet af året, ved hvilke der for ca. halvdelens vedkommende af A var fundet mindre differencer mellem den bogførte og den faktiske beholdning. Endvidere havde A's revisor ved en månedlig gennemgang af kasseregnskabet fundet enkelte indføringsfejl. I 9 af årets måneder var konstateret kassedifferencer på mellem 3,10 kr. og 118,50 kr., som var reguleret ved saldoposteringer.

Efter en tilkendegivelse fra landsrettens dommere tog ministeriet bekræftende til genmæle over for A's påstand om, at den selvangivne indkomst skulle godkendes.

173

Jubilæumsgratialer.

LSR.I. 1973 nr. 6-1660/34.
Hævet af A.

Direktør A havde i anledning af sit personlige 25 års jubilæum i en erhvervsvirksomhed i 1973 fået udbetalt et jubilæumsgratiale på 75.000 kr.

Skatterådet anså kun 10.000 kr. heraf for omfattet af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10, og havde derfor overført 65.000 kr. til beskatning som almindelig indkomst.

Erhvervsvirksomheden var organiseret i 3 aktieselskaber, hvori A kun ejede en ubetydelig aktiepost. Hans samlede indtjening fra selskaberne incl. bestyrelseshonorarer og jubilæumsgratiale i årene 1972 - 1976 incl. androg henholdsvis ca. 127.000 kr., 192.000 kr., 185.600 kr., 229.000 kr. og 248.000 kr.

Efter de foreliggende oplysninger, herunder gratialets størrelse sammenholdt med den stedfundne udvikling i A's samlede aflønning fandt landsskatteretten, at det udbetalte gratiale i et vist omfang havde indeholdt en lønregulering, der måtte anses at ville være ydet, såfremt A's personlige 25 års jubilæum ikke havde medført udbetalingen af gratialet. Retten fandt, at en normal lønstigning ville have udgjort omtrent 30.000 kr. og

fandt derfor, at 3o.ooo kr. af gratialet måtte medregnes ved indkomstopgørelsen, hvorefter alene 45.ooo kr. kunne medregnes ved opgørelsen af den særlige indkomst. Ansættelsen af den almindelige indkomst blev herefter nedsat med 65.000 kr. + 30.000 kr. eller med 35.000 kr., medens den ansatte særlige indkomst blev forhøjet med 35.000 kr.

Kendelsen er offentliggjort, landsskatterettens meddelelser 1978 nr. 173.

A hævede den af ham anlagte retssag.

174

Forsikring og pension, rateforsikring.

LSR.I.1972 nr. 1-2129/3.
Hævet af ministeriet.

A havde tegnet en rateforsikring gennem B-Invest A/S, med hvilket selskab han samtidig havde indgået en opsparingskontrakt. Ifølge denne skulle investeringsselskabet til A udlåne beløb svarende til de af A erlagte præmieydelser, og for lånebeløbene indkøbe aktiebevisandele til A i B-Investeringsforening. Aktiebevisandelene skulle håndpantsættes til investeringsselskabet til sikkerhed for lånet, for hvilket der skulle betales en variabel rente, dog aldrig over normal bankrente. Under opsparingsperioden = præmiebetalingsperioden skulle aktiebeviserne ikke være udbytte-givende, men ved forsikringsbegivenhedens indtræden skulle de forsynes med påtegning om, at de fremtidig var udbytte-bærende. På samme tidspunkt skulle træffes aftale om afviklingsform for lånet i selskabet, og dette var forpligtet til, såfremt A ønskede det, kontant at tilbagekøbe aktiebevisandelene til kursværdi, dog mindst anskaffelsessummen med tillæg af 4 1/2% rente p.a.

Skatterådet havde ved ansættelsen for indkomståret 1972 været af den opfattelse, at forsikringen måtte henføres til afsnit II i lov nr. 31o af 9. juni 1971 om beskatning af pensionsordninger m.v., hvorefter der i henhold til § 5o alene er fradragsret for præmiebetaling på i alt 3.000 kr. Skatterådet havde henvist til lovens § 3o, stk. 1, hvorefter der "ved overdragelse eller anden overførsel til eje eller pant samt ved andre dispositioner m.v., der medfører, at ordningen ikke længere opfylder betingelserne i kapital I, svares afgift på 35%" af et nærmere beregnet beløb. Når afgiftspligt er indtrådt, anses en pensionsordning i henhold til § 37 ikke længere for omfattet af lovens kapitel I, med deraf følgende adgang til fuld fradragsret for de erlagte præmiebeløb, og fradragsretten er herefter i medfør af § 5o begrænset til i alt 3.000 kr.

A anså forsikringen for omfattet af kapitel I, og han fratrak den erlagte præmie fuldt ud. Den kunne efter A's opfattelse ikke betragtes som omfattet af § 3o, stk. 1. Han henviste bl.a. til, at livsforsikringsselskabet og det långivende selskab var 2 selvstændige retssubjekter. Investeringsselskabets virksomhed omfattede indtjening af provision gennem formidling af tegning af livsforsikringer i B-Liv A/S samt administration af investeringsforeningen. Den med investeringsselskabet etablerede låneordning tilsigtede således at gøre selskabets virksomhed med tegning af rateforsikringer i B-Liv A/S attraktiv for forsikringstagerne ved at give disse mulighed for sideløbende med forsikringsordningen at foretage inflationssikret opsparing i aktier.

Det forhold, at aktiebevisandelene var håndpantsat til långiveren kunne efter A's opfattelse ikke bevirke, at forsikringen ikke var omfattet af pensionsbeskatningslovens kapital I, idet forsikringspolicen ikke var pantsat, ligesom der heller ikke i øvrigt var foretaget dispositioner, som var omfattet af pensionsbeskatningslovens § 3o, stk. 1.

Statsskattedirektoratet tiltrådte, at forsikringsaftalen isoleret betragtet var omfattet af kapitel I. Direktoratet henviste imidlertid bl.a. til, at det er motiverne til pensionsbeskatningsloven fremgik, at bestemmelserne om fuld fradragsret for rateforsikringer i pensionsøjemed bl.a. havde til formål at stimulere opsparing i pensionsordninger. Forudsætningen var imidlertid, at pengene skulle være til rådighed, når pensionstidspunktet indtrådte, hvorfor man gennem bestemmelserne i § 3o, stk. 1 om indtræden af afgiftspligt ved overdragelse til eje eller pant eller lignende dispositioner m.v. havde villetsikre, at dette formål kunne opfyldes.

Efter det oplyste om karakteren og indholdet af den etablerede ordning, herunder at det ikke kunne anses for tilstrækkeligt godtgjort, at den i B-Liv A/S tegnede livsforsikringspolice i opsparingsperioden eller ved dens udløb tjente til sikkerhed for det i B-Invest A/S løbende lån, måtte landsskatteretten være af den opfattelse, at der ikke i pensionsbeskatningslovens § 3o, stk. 1 var fornøden hjemmel til at fastslå, at forsikringsordningen ikke opfyldte betingelserne i pensionsbeskatningslovens kapitel I.

Den påklagede ansættelse blev følgelig nedsat med den ikke godkendte del af fradraget for præmiebetalingen.

Kendelsen er offentliggjort, landsskatterettens meddelelser 1978 nr. 49.

Ministeriet hævede den mod A anlagte retsag.

174

Ikke godkendt fradrag for ikke betalte renter. 1977-6-785
Hævet af A.

Murermester A klagede til lsr. over, at skatterådet ikke havde godkendt det af ham ved indkomstopgørelsen foretagne fradrag for renter af gæld til hans far. Skatterådet anførte, at man ikke mente, at A, hvis passiver væsentligt oversteg hans aktiver, ville være i stand til at betale disse renter.

A's gæld til faderen, der ligeledes drev en murermesterforretning, steg fra ca. 228.ooo kr. pr. 31. december 1969 til ca. 65o.ooo kr. pr. 31. december 1976. Af gælden var af A og faderen beregnet renter på forretningsmæssig vis, og for 5oo.ooo kr. af gælden var der i begyndelsen af 1975 udstedt et gældsbrev. Til sikkerhed blev der givet håndpant i et ejerpantebrev i A's villa, der dog forinden var prioriteret for mere end ejendomsværdien.

A anførte, at de påløbne men ikke betalte renter i hvert fald kunne påregnes at blive betalt i forbindelse med arvefald, hvor fordringen incl. renter skulle udlægges til ham som arv.

Efter de tilvejebragte oplysninger fandt lsr., at der forelå en sådan uvished med hensyn til A's mulighed for at betale de omhandlede renter, at det var med rette, at hans fradrag for renterne, hhv. 29.297 kr., 3o.572 kr., 39.165 kr., 33.343 kr. og 4.676 kr., for indkomstårene 197o - 1974 incl., ikke var godkendt.

A hævede den af ham anlagte retssag.

176

Forretningsoverdragelse, beskatningstidspunkt. LSR.I.1972 nr. 4-2o4o/21
Hævet af A.

Fabrikant A overdrog i 1971 den af ham drevne enkeltmandsvirksomhed til C.F.R.17 A/S, idet det ved en den 17. december 1971 i nævnte aktieselskab afholdt ekstraordinær generalforsamling blev vedtaget at købe A's firma med tilbagevirkende kraft pr. 31. oktober 1971. A medregnede ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1972, omfattende perioden fra den 1. marts 1971 til den 29. februar 1972, alene firmaets driftsresultat for perioden fra regnskabsårets begyndelse den 1. marts 1971 til og med den 31. oktober samme år. Driftsresultatet efter denne dato er indtægtsført af aktieselskabet.

Skatterådet anså A for indkomstskattepligtig for indkomståret 1972 af firmaets indkomst i perioden fra den 1. november til den 17. december 1971 under henvisning til, at firmaet var solgt til et allerede eksisterende aktieselskab, hvorfor reglerne om omdannelse af et personligt firma til et samtidig hermed stiftet aktieselskab, hvorefter overdragelse kan finde sted med tilbagevirkende virkning, ikke kunne finde sted.

A's advokat anførte, at A allerede forud for den 1. november 1971 havde truffet aftale om erhvervelse af det pågældende aktieselskab, og at de': forhold, at den ekstraordinære generalforsamling i aktieselskabet vedrørende overdragelsen først blev ført til protokol en tilfældig dato, ca. 1 1/2 måned senere end overdragelsens dato, ikke kunne gribe ind i A's ret til med skattemæssig virkning for sig at lade selve tidspunktet for overdragelsen af hans enkeltmandsfirma til aktieselskabet finde sted den 1. november 1971.

Lsr. fandt det ikke for dokumenteret eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at overdragelsen af enkeltmandsfirmaet til det allerede stiftede aktieselskab var sket forud for den 17. december 1971. Da det endvidere måtte antages, at de årsager, der kunne føre til at godkende, at indtægten fra et personligt firma med skattemæssig virkning overføres til et aktieselskab fra et tidspunkt, der ligger forud for aktieselskabets registrering, ikke fandtes at være til stede i det foreliggende tilfælde, hvor A havde overdraget sit firma til et allerede eksisterende aktieselskab, måtte lsr. være enig med skatterådet i, at A ikke kunne anses for berettiget til at overføre den omhandlede indtægt fra sit personlige firma til beskatning i aktieselskabet. Ansættelsen blev derfor stadfæstet.

A hævede den af ham anlagte retssag.

177

Lejeindtægt. 1979_5_158
Ministeriet bekræftende
til genmæle.

Skatterådet forhøjede bl.a. den af A selvangivne indkomst for indkomstårene 1975 og 1976 med hhv. ll.ooo kr. og 12.ooo kr., svarende til differencerne mellem de i selvangivelserne medregnede lejeindtægter vedrørende en ejendom, hhv. ll.ooo kr. og 12.ooo kr., og de af skatterådet efter skøn ansatte lejeindtægter.

A forklarede, at han havde købt en ejendom for at sikre sin familie, såfremt han skulle falde bort. Han udlejede for perioden fra den 1. februar 1975 til den 1. december 1976 ejendommen til dens tidligere ejere. Fra og med den 1. december 1976 udlejede han ejendommen til en ham ubekendt trediemand. For

begge lejeres vedkommende var der aftalt en årlig leje på 12.ooo kr. med tillæg af udgiften til fællesudgifter i området. Skatterådet forhøjede lejeindtægten skønsmæssigt til 24.ooo kr. på årsbasis under henvisning til, at dette beløb måtte antages at svare til ejendommens objektive udlejningsværdi.

A gjorde gældende, at udlejningen var foretaget som en ren forretningsmæssig disposition, og at der derfor ikke var hjemmel til at forhøje lejeindtægten efter den objektive lejeværdi. Lsr. fandt, at den aftalte leje måtte antages at være så væsentligt lavere, end hvad der havde kunnet opnås ved udleje af ejendommen, at der i statsskattelovens § 4 b var fornøden hjemmel til at kræve A beskattet af årsindtægten fra den nævnte ejendom, ansat efter den leje, der havde kunnet opnås ved udleje. Lsr. stadfæstede skatterådets skøn.

Det blev oplyst under den af A anlagte retssag, at han ikke havde familiemæssig eller arbejdsmæssig tilknytning til den tidligere ejer af ejendommen. A havde kun købt ejendommen (et rækkehus) for det tilfælde, at hans familie kunne have en passende bolig, hvis han måtte falde væk før sin familie.

Ministeriet tog bekræftende til genmæle, således at A ikke blev beskattet af de omhandlede differencebeløb.

178

Tab, kaution.

LSR.I.1973 nr. 5-1763/6o
Hævet af A.

A overdrog i 1964 det af ham som personligt firma drevne slagteri til et aktieselskab, hvori han var direktør og hovedaktionær. I forbindelse med overdragelsen havde A's bankforbindelse stillet krav om, at A afgav personlig kaution for firmaets kassekredit, hvorpå der på daværende tidspunkt var trukket ca. 67o.ooo kr. I 1973 indfriede A sin kautionsforpligtelse med ca. 872.000 kr., hvilket beløb han fratrak som tab ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1973.

A gjorde gældende, at der ved firmaomdannelsen i 1964 i realiteten var sket en videreførelse af den af ham i mange år som personligt firma drevne virksomhed, og at A siden omdannelser, af virksomheden havde haft den væsentligste del af sin indtægt fra selskabet. Kautionsforpligtelsen havde derfor haft en sådan nær tilknytning til A's indkomsterhvervelse, at det ved indfrielsen opståede tab måtte anses for fradragsberettiget.

A henviste til, at omstændighederne i forbindelse med detaf ham lidte tab lå på linie med de omstændigheder, der havde gjort sig gældende i den i Meddelelser fra Landsskatteretten, 1975, under nr. 46 offentliggjorte kendelse, ved hvilken det heri omhandlede tab blev anset for fradragsberettiget.

Lsr. fandt imidlertid ikke, at der i forbindelse med det af A lidte tab havde gjort sig sådanne særlige omstændigheder gældende, at tabet for hans vedkommende kunne anses for fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen i medfør af statsskattelovens § 6 a eller dennes analogi.

Kendelsen er offentliggjort, landsskatterettens meddelelser 1977, nr. 156.

A hævede den af ham anlagte retssag.

179

Kurstab, udlandslån. 1977-3-689
Hævet af A.

I 1973 ansøgte selskabet A om et banklån, men dette blev afslået på grund af udlånsloftet. Banken tilbød imidlertid at formidle et udlandslån, svarende til knap 2 mill, kr., hvilket lån blev effektueret i oktober 1973.

A's revisor gjorde gældende, at der ikke var tale om et egentligt finanslån, men om et lån, som tjente til at forøge selskabets omsætningsmidler.

Lsr. bemærkede, at hjemmel til indregning i den skattepligtige indkomst af tab eller gevinst på lån i udenlandsk valuta før den 1. januar 1976, fra hvilket tidspunkt ligningslovens § 8 d var gældende, fandtes i statsskattedirektoratets cirkulære nr. 473 og 499 af hhv. 14. juli og 15. december 1976, og at det var en forudsætning for indregning af kursudsving i den skattepligtige indkomst, at det pågældende lån direkte var anvendt til varekøb eller varesalg.

Selvom det var sandsynliggjort, at lånet ikke var medgået til anlægsvirksomhed, men til udvidelse af selskabets omsætningsmidler, fandt lsr. det ikke godtgjort, at lånet havde tilknytning til selskabets konkrete køb eller salg. Da kurstabet på det udenlandske lån herefter ikke kunne anses for fradragsberettiget ved opgørelsen af A's skattepligtige indkomst, blev ansættelsen stadfæstet.

A hævede den mod ministeriet anlagte retssag.

180

Afskrivning, bygninger, landbrug.Nedrivningsfradrag. LSR.1.1973 nr. 6-1298/58
Hæve a

Forstander A købte i 1967 en landbrugsejendom med et jordtilliggende på ca. 65 tdr land. Bygningerne omfattede et stuehus, 3 udlænger samt en fritstående lade. A drev selv ejendommen indtil han i marts 197o bortforpagtede ejendommens jordtilliggende til 3 gårdejere, der herefter anvendte den forpagtede jord som tillægsjord til egne jordtilliggender. Forpagterne fik ret til at anvende et maskinhus og en dieseltank, mens driftsbygningerne iøvrigt kun måtte benyttes af forpagterne efter nærmere aftale.

Skatterådet godkendte ikke de af A ved indkomstopgørelserne for indkomstårene 197o - 1973 incl. foretagne fradrag for afskrivning på driftsbygninger, samt et af A for indkomståret 1973 foretaget nedrivningsfradrag.

I afskrivningslovens § 24, stk. 4, er det bestemt, at såfremt den skattepligtige ophører med at anvende bygningen til formål, der berettiger til afskrivning, kan skattemæssig afskrivning på bygningen ikke foretages i de indkomstår, hvor sådan anvendelse ikke har fundet sted. I samme lovs § 27 er det bestemt, at nedrivningsfradrag kun kan foretages, når den skattepligtige i mindst 5 år før nedrivningen har ejet bygningen og i dette tidsrum har anvendt den til et formål, der berettiger til skattemæssig afskrivning.

Da den aftalte forpagtningsafgift var af en størrelse, der ikke kunne antages at indeholde leje af driftsbygninger, da særskilt vederlag herfor ikke var betalt, og da den af A påståede benyttelse af driftsbygningerne iøvrigt syn-

tes at have været af et mindre omfang, var lsr. enig med skatterådet i, at A i medfør af de nævnte lovbestemmelser ikke kunne anses for berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger i de omhandlede indkomstår, ligesom han ikke opfyldte betingelserne for at foretage nedrivningsfradrag for indkomståret 1973.

Efter afhøringer og procedure i den af A anlagte retssag udtalte dommerne, at forpagternes anvendelse af bygningerne havde haft et tilstrækkeligt omfang, men da benyttelsen skulle være erhvervsmæssig, og da dette efter lands rettens opfattelse krævede, at der af forpagterne var ydet vederlag for benyttelsen, tilkendegav landsrettens dommere, at A ikke kunne få medhold. A hævede herefter retssagen.

181

Ejendomssalg, ejerlejligheder.
Rejse-og repræsentationsudgifter.
Kontor i egen ejendom.

LSR. I ig 3 forlist Sagen 3-1409/43

A, der var distriktschef i et forsikringsselskab, fik i 1971, 1972 og 1973 udbetalt diæter til dækning af rejse- og repræsentationsudgifter. A fratrak et til diæterne svarende beløb, dog reduceret med sparet hjemmeforbrug. Efter skøn beskar skatterådet fradragene under hensyn til ufyldestgørende dokumentation for udgifterne.

A var ikke i stand til at dokumentere sine udgifter over for landsskatteretten, og retten fandt ikke grundlag for at ændre det af skatterådet med rette udøvede skøn over udgifternes størrelse.

A boede i et parcelhus, som bl.a. indeholdt et værelse, som han anvendte til kontor. A indtægtsførte en lejeværdi for huset, men fratrak samtidig 1.2oo kr. for kontor. Skatterådet godkendte efter et skøn et fradrag på 5oo kr., hvilket skøn landsskatteretten ikke fandt grundlag for at fravige.

A erhvervede i 197o en udlejningsejendom i København, som han straks udstykkede i ejerlejligheder. Han solgte 1 lejlighed i 197o og 2 i 1972. Bl.a. fordi A for indkomståret 197o havde medregnet avance ved salg af en lejlighed i ejendommen som almindelig indkomst, antog skatterådet, at også avancen vedrørende de i 1972 stedfundne salg skulle beskattes som almindelig indkomst. De ved salget modtagne pantebreve nedskrev skatterådet til kurs 7o, mod selvangivet kurs 60.

Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at ejendommen måtte anses for erhvervet med fortjeneste ved videresalg for øje. Retten fandt endvidere ikke grundlag for at ændre den ansatte kurs på pantebrevene.

Den af A anlagte retssag blev forligt ved Vestre landsret den 2o. august 1979, journal nr. 227/1978. Efter forliget accepterede A, at den omhandlede ejendom i skat-temæssig henseende måtte betragtes som anskaffet i spekulationshensigt. Parterne enedes om at hjemvise sagen til ligningsmyndighederne til fornyet skønsmæssig ansættelse vedrørende kursværdien. Efter det fremkomne om kontorets størrelse og ejendommens samlede etageareal blev sagen også hjemvist til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne for så vidt angik fradraget for kontor. Endelig accepterede ministeriet de selvangivne fradrag for rejse- og repræsentationsudgifter under hensyn til, at tilsvarende

fradrag igennem 17 år var blevet godkendt i en anden kommune, men ministeriet tilkendegav, at tilsvarende fradrag ikke ville blive godkendt i fremtiden, med mindre der blev tilvejebragt fyldestgørende dokumentation for afholdte rejse- og repræsentationsudgifter.

182

Gaver, indtægt, legat. LSR.I.1977 nr.s241
Hævet af A.

A, der er født i 1953, købte i 1974 en ejendom for 389.5oo kr. Købet af ejendommen blev finansieret ved hjælp af et beløb, 36o.ooo kr., som blev udbetalt til A fra et i sommeren 1974 oprettet legat. Legatkapitalen var blevet udbetalt af en bankdirektør, der afgik ved døden i august 1974. Legatet havde til formål at fremskaffe og sikre en passende bolig for A (subsidiært B (hendes senere ægtefælle) og/eller A's søn C). Skatterådet anså det udbetalte beløb, 36o.ooo kr. for en indkomstskattepligtig gave til A. Statsskattedirektoratet havde oplyst, at beløbet var ydet uden tilbagebetalingspligt, og at det ikke skulle forrentes. Statsskattedirektoratet fandt, at legatet ikke kunne anses for et i forhold til A selvstændigt retssubjekt.

Da landsskatteretten ikke naeae at afsige kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse til retten, anlagde A sag mod ministeriet ved landsretten.

Efter tilkendegivelse fra landsrettens dommere hævede A retssagen mod, at hun kun blev indkomstbeskattet af 343.182 kr., således at hun ikke blev beskattet af restbeløbet, 16.818 kr., idet dette beløb var blevet anvendt til indkøb af en post obligationer, hvis afkast medgik til dækning af udgifterne i forbindelse med bestyrelsen af legatet.

183

Salg af skib, spekulation. LSR. I. 1973 nr.1-1789/3
Ministeriet bekræftende til genmæle.

A, der i 1971 drev virksomhed med reparation og køb og salg af brugte biler, købte i 1971 en båd ved tvangsauktionsskøde. Båden blev solgt i 1973 for 135.ooo kr., hvorved der opnåedes en avance på 86.8o5 kr.

Skatterådet anså pågældende for almindelig indkomstskattepligtig af den opnåede salgsavance, idet man anså båden for anskaffet med henblik på fortjeneste ved videresalg. Rådet henviste til den korte besiddelsestid (15 måneder).

Over for landsskatteretten oplyste A's revisor, at A havde deltaget i 3 handler med fiskekuttere. Den omhandlede ombyggede A til lystyacht, udgift 7.189 kr. A forklarede, at han solgte båden i 1973, idet den ikke længere kunne anvendes til erhvervsmæssigt fiskeri, og da det i forbindelse med bortforpagtning af værksted og salg af villa var hans hensigt at drive erhvervsmæssigt fiskeri fra Århus havn som supplement til sin renteindtægt. Han købte derfor i 1973 en fiskerbåd, der kun skulle benyttes til erhvervsmæssigt fiskeri.

Efter det oplyste om A's tidligere erhverv og hans køb og salg af både indenfor en relativt kort årrække fandt landsskatteretten, at det måtte antages, at A havde købt den omhandlede båd med fortjeneste ved videresalg for øje.

Ved landsretten fremkom der ændrede oplysninger om A's køb og salg af både, bl.a. udtalte en revisor, at det beroede på en misforståelse, når han over for landsskatteretten havde forklaret, at A i 1971 havde modtaget en andel af en fiskekutter som udbetaling på en bil.

Efter det under behandlingen af sagen fremkomne tog ministeriet bekræftende til genmæle over for A's påstand.

184

Gaver, indtægt, køb til underpris.

LSR.I. 1973 nr.6-704/24. Ministeriet bekræftende til genmæle.

Proprietær A, der siden 1955 havde forpagtet en større landbrugsejendom, erhvervede den 1. september 1971 denne ejendom for 2.691.000 kr., heraf 91.000 kr. for 65 roeandele.

Skatterådet forhøjede bl.a. den af A selvangivne indkomst med 234.000 kr., udgørende en skattepligtig gave ydet ved overdragelse af 65 roeandele i en sukkerfabrik i tilslutning til ejendomskøbet. Forhøjelsen var opgjort son differencen mellem 65 roeandele å 5.000 kr. eller 325.000 kr. , mod selvangivet 65 roeandele å 1.400 kr. eller 91.000 kr.

A henviste til, at værdien af andelene ikke oversteg den selvangivne værdi, idet han gjorde gældende, dels at andelene var overdraget sammen med ejendommen, hvilket måtte bevirke en lavere værdiansættelse, dels at der ikke i overdragelsessummen var plads til den forudsatte merværdi, hvorfor en beskatning måtte ske ud fra et gavesynspunkt, hvilket han bestred, der var baggrund for. Han henviste endvidere til en bestemmelse i forpagtningskontrakten, ifølge hvilken der i forpagtningsperioden var tilstået ham en forkøbsret til ejendommen og roeandele, og under hensyn til, at forpagtningsperioden først udløb i 1975, anså han den selvangivne værdi på 1.400 kr. pr. andel for passende.

Efter det under sagens behandling oplyste, herunder størrelsen af det beløb, hvortil roeandele almindeligvis iøvrigt afhændedes, fandt retten tilstrækkeligt grundlag for at antage, at disse ikke var overdraget til A til en pris, svarende til deres reelle handelsværdi, og at der derved var tilgået A en gave af indkomstskattepligtig karakter. Retten fandt ikke grundlag for at fravige det af skatterådet udøvede skøn over andelenes handelsværdi, hvorunder der var taget hensyn til, at disse var overdraget sammen med ejendommen.

Under den af A anlagte retssag fandt ministeriet, at der forelå en vederlagsfri formuefordel til A, men da indkomstskattepligt tillige forudsatte, at formuefordelen var ydet af gavmildhed, d.v.s. at der skulle foreligge gavehensigt, samt da ministeriet kunne tiltræde A's påstand om, at det ikke af skattemyndighederne var bevist, at gavehensigt forelå, tog ministeriet bekræftende til genmæle over for A's påstand om, at den ansatte indkomst skulle nedsættes med 234.000 kr.

185

Skønsmæssig ansættelse af indkomst.

1978-4-729.
Sagen forligt.

A's selvangivne indkomst for indkomstårene 1973, 1974 og 1975 androg henholdsvis 17.525 kr., 15.666 kr. og 26.398 kr. Skatterådet ansatte pågældendes skattepligtige indkomst efter et umiddelbart skøn til henholdsvis 100.000 kr., 120.000 kr. og 120.000 kr. Ansættelserne var foretaget efter et umiddelbart skøn over indtjeningen i A's virksomhed, idet A ikke havde indsendt udbedte dokumentationer m.v. i fyldestgørende omfang. Også formueansættelserne var foretaget skønsmæssigt i mangel af fyldestgørende dokumentation.

A fremførte for landsskatteretten, at de påklagede ansættelser var for høje, men retten fandt ikke påstanden behørigt begrundet og dokumenteret, og da retten ikke fandt grundlag for at ændre de påklagede ansættelser, jfr. landsskatteretslovens § 10, stk. 2, blev ansættelserne stadfæstet.

Under den mod ministeriet anlagte retssag gjorde A's advokat gældende, at der forelå et fuldstændigt regnskabsmateriale hos A's revisor, og at ligningsmyndighederne aldrig var blevet præsenteret for et fyldestgørende regnskab.

I overensstemmelse med ministeriets subsidiære påstand forligtes sagen således, at denne blev hjemvist til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne.

186

Egen bolig, lejeværdi.

1977-5-523.
Retssag hævet af A.

Skatterådet ansatte lejeværdien af klagerens bolig for indkomståret 1974 til 8.000 kr., mod selvangivet 3.300 kr.

A havde i 1973 sammen med en anden købt et to-familieshus. A beboede stuelejligheden, medens medejeren beboede lejligheden på 1. sal. Ejendommen, der var opført i 1918, opvarmedes med et centralvarmeanlæg. Stuelejligheden havde et bruttoareal på ca. 90 m incl. badeværelse i kælderen.

Landsskatteretten stadfæstede det af skatterådet med rette udøvede skøn over lejeværdien.

Den derefter anlagte retssag blev hævet af A.

187

Pantebreve, kurs.

1972 nr. 2-2120/45.
Sagen forligt.

I 1972 solgte A og tre medejere nogle faste ejendomme med fortjeneste, der blev selvangivet som særlig indkomst. Ved beregningen af fortjenesterne blev der selvangivet kurser på 33 og 66 for pantebrevene. Skatterådet forhøjede kurserne til henholdsvis 55 og 70. Det oplystes, at der var en kontant udbetaling på 50%

af købesummen, og at køberne udstedte sælgerpantebreve pä ca. 2½ mill.kr. med pant i den ene ejendom og på 600.000 krjned pant i en anden ejendom. Pantebrevene vedrørende den førstnævnte ejendom var rente- og afdragsfri indtil 1. marts 1977, på hvilken dato de forfaldt til indfrielse, idet der til opfyldelse heraf til pari kurs kunne erlægges kreditforeningskasseobligationer til 7% rente og med løbetid 30 år. Pantebrevene vedrørende den sidstnævnte ejendom var sædvanlige pantebreve med en forrentning på 8% årligt og en løbetid på ca. 15 år.

Landsskatteretten stadfæstede det af skatterådet udøvede skøn over kurserne.

Retssagen blev forligt således, at sagen blev hjemvist til fornyet behandling hos de lokale ligningsmyndigheder.

188

Landbrug, lystgård. **LSR.** I 1973 nr. 5-861/30. Forlig.

Gårdejer A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet ikke havde godkendt hans fradrag for underskud ved landbrug. Skatterådet havde ikke anset landbruget for erhvervsmæssigt drevet, hvorfor der kun var godkendt fradrag for renteudgifter og skatter, reduceret med lejeværdi af egen bolig.

A var opvokset på en landejendom og havde i en kortere periode tjent på en gård. A købte en landejendom i 1969, hovedsagelig af boligmæssige hensyn. Ejendommen var uden besætning ved købet, og af det samlede jordtilliggende på ca. 22 tdr. land bortforpagtede han straks 20 tdr. land for en periode på 5 år.

I 1973 havde han en besætning af kødkvæg bestående af 5 kreaturer, hvortil kom 5 grise. I 1975 havde han en hest, 4 kvier og 4 kalve. I 1976 ombyggede han staldene med henblik på en større svineproduktion. Endvidere tilkøbte han et mindre engareal. I 1973 androg landbrugsindtægterne godt 11.000 kr. incl. lejeindtægt af jord og bygninger, forbrug af egne varer samt lejeværdi af egen bolig, ialt 9.630 kr.

Landsskatteretten fandt ikke, at A's landejendom i 1973 kunne anses drevet under en sådan for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, at der kunne indrømmes fradrag for underskud ved driften heraf. Skatterådets ansættelse blev derfor stadfæstet.

For landsretten blev det ikke bestridt af A, at ejendommen ikke var blevet drevet erhvervsmæssigt i årene 1969-1971. Driften i 1971 var ikke erhvervsmæssig ifølge en landsskatteretskendelse af 31. august 1973. Under domsforhandlingen blev der afgivet vidneforklaring af en nabo og en planteavlskonsulent. Begge forklarede, at A's landbrugsejendom i 1973 blev drevet under en for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, og at driftsformen ikke afveg fra driftsformen på de omkringliggende landbrugsejendomme af tilsvarende størrelse. Konsulenten forklarede, at ejendommen også efter en teknisk landbrugsfaglig bedømmelse blev drevet forsvarligt, når hensås til ejendommens beliggenhed og størrelse.

Efter afsigelsen af højesteretsdommene i sagerne mod proprietær Ejnar Reimers-Larsen (U.f.R. 1976, side 68) og mod fabrikant Stitz-Nielsen (U.f.R. 1975, side 1065) blev sagen forligt på vilkår, at A hævede sagen mod, at det anerkendtes, at underskuddet ved driften af landbrugsejendommen i 1973 var fradragsberettiget, men således, at sagen hjemvistes til ligningsmyndighederne til afgørelse af fradragets størrelse.

189

Kurs, pantebreve. LSR.I. 1973 **nr.** 4-4o8/2.

Sagen forligt.

A, der i en årrække havde drevet et teglværk som personlig virksomhed, overvejede fra omkring 197o at lade teglværket overgå til selskabsform. I 1971 købte han aktiekapitalen i A/S B teglværk, som var ophørt med. at drive erhvervsvirksomhed nogle år forinden. Indførelsen pr. 1. oktober 1972 af 2 1/2 %'s afgiften medførte, at A den 29.september 1972 overdrog det personligt drevne teglværk til A/S B teglværk for 8,6 mill, kr., heraf 5,6 mill. kr. for den faste ejendom. 6.45o.ooo kr. berigtigedes ved, at selskabet udstedte tre sideordnede pantebreve hver med et pålydende på 2.15o.ooo kr. til A. Pantebrevene forrentedes med 7 % fra den 1. okto tær 1972 og afvikledes med en fast årlig ydelse på lo %, således at løbetiden var på ca. 17 1/2 år.

Ved opgørelsen af sin skattepligtige særlige indkomst for indkomståret 1972 og den skattepligtige formue for indkomstårene 1972 og 1973 foretog A nedskrivning af de pågældende pantebreve til kurs 60.

Skatterådet godkendte kun en nedskrivning til kurs 80.

Overfor landsskatteretten påstod A principalt godkendelse af en nedskrivning **til** kurs Al, idet han til støtte herfor bl.a. henviste til en fra Advokaternes Pantebrevskontor A/S indhentet udtalelse. Subsidiært påstod han kursen ansat til 48 og mere subsidiært til kurs 60, idet forskellen i de anførte kurser beroede på størrelsen af den forudsatte effektive rente samt på vurderingen af pantebrevsvilkårene i øvrigt. Mest subsidiært påstod han godkendelse af nedskrivning til kurs 65, svarende til den i skattedepartementets cirkulære af 11. februar 1976 anførte kurs, der kan godkendes for pantebreve, der udstedes i forbindelse med overdragelse af landbrugsejendomme fra en fader til en søn.

Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at der ved vurderingen af de pågældende pantebreve måtte tages hensyn til, at A var hovedaktionær i det selskab, der havde udstedt de pågældende pantebreve, idet det herved fandtes at være uden betydning, om overdragelsen var sket til et eksisterende eller et nystiftet selskab. Landsskatteretten fandt herefter ikke grundlag for at ændre den af skatterådet fastsatte kurs for pantebrevene (kurs 80).

Under den af A anlagte retssag blev der fremlagt en af en skønsmand afgiven erklæring. Efter den pågældendes opfattelse kunne kursen på sælgerpantebrevene ultimo 1972 ansættes til 53. Skønsmanden anførte endvidere, at pantebrevene næppe kunne betegnes som normale efter forholdene på udstedelses-tidspunktet, og han erklærede, at hvis pantebrevene var udstedt på normale vilkår, ville kurserne have svinget mellem 58 og 63.

A's advokat foreslog sagen forligt på grundlag af kurs 6o for pantebrevene. Dette blev tiltrådt af ministeriet på baggrund af afsigelsen af Højesterets dom i U.f.R. 1978 side 37 i sagen mod fru Jenny Munch (Skd. 4-16-97/74) og afsigelsen af en højesterets-dom af 26.juni 1978 mod et ejendomsselskab (Skd.VII 86-

190

Konkurs,Overførsel af underskud

LSR.I. 1971 nr.4-1369/29
LSR.I. 1972 nr.4-2o35/29
Retssag forligt

A, der drev manufakturforretning, blev erklæret konkurs i april 1971, og konkursboet blev afsluttet i maj 1972 med en dividende til de upriviligerede fordringer på 5,1%. Den udækkede restgæld udgjorde ca. 3oo.ooo kr.

Den selvangivne indkomst for indkomstårene 1971 og 1972 androg henholdsvis + 129.363 kr. og 0. Skatterådet ansatte indkomsten til henholdsvis ÷ 2.227 kr. og 19.ool kr. Skatterådet anså ikke A for berettiget til fradrag af underskud i forbindelse med konkurs, og rådet opgjorde herefter indkomsten på grundlag af lønindtægten med fradrag af biludgifter, renteudgifter, lønmodtagerfradrag m.v.

Under sagens behandling for landsskatteretten opgjorde A sit underskud vedrørende manufakturforretningen til 96.879 kr. for tiden fra den 1. januar 1971 til konkursens afslutning den 8. maj 1972. A påstod sig berettiget til at fradrage dette underskud.

Da den til underskuddet svarende udækkede gæld imidlertid ikke var betalt af A, da det efter de foreliggende oplysninger om hans økonomiske forhold måtte antages, at han savnede økonomisk evne til at betale gælden, og da der ikke forelå regnskabsmæssig dokumentation for eventuelt driftsunderskud før konkursdekretets dato den 1. april 1971, fandt landsskatteretten, at A med rette var nægtet fradrag for underskud i forbindelse med konkurs. Retten kunne dog tiltræde en påstand om, at en eventuel negativ indkomst for indkomståret 1971 blev overført til fradrag i hustruens positive indkomst, jfr. kildeskattelovens § 26, stk. 2.

Under den af A anlagte retssag fremsatte A forslag om, at sagen forligtes i overensstemmelse med den af vestre landsret den 19. oktober 1976 afsagte dom i sagen mod repræsentant Poul Anker Bang Pedersen, Højbjerg.

Efter sagens anlæg ved vestre landsret blev sagen forligt således, at ministeriet anerkendte, at A for indkomståret 1971 kunne fradrage den ved A's konkurs betalte og iøvrigt fradragsberettigede del af underskuddet, der vedrørte selve konkursåret. Det herefter konstaterede underskud kunne fremføres i medfør af ligningslovens § 15 til 1972 og 1973 og anvendes til fradrag i hustruens indkomst efter reglerne i kildeskattelovens § 26,stk. 2. Efter forliget skulle sagerne hjemvises til ligningsmyndighedernes fornyede behandling.

191

Afskrivningsgrundlag, erhvervsmæssig andel af biludgifter.

LSR. I. 1973 nr.5-1584/39
Hævet af A.

A's hustru købte i 1973 et møntvaskeri for 3oo.ooo kr., heraf kontant 4o.ooo kr. Kort tid efter købet viste det sig, at nogle af maskinerne var defekte, og da hustruen fandt, at det ikke var økonomisk muligt at drive vaskeriet videre, hvis de stipulerede afdrag skulle betales og nye maskiner indkøbes, overvejede hun at opgive vaskeriet. Sælgeren var imidlertid villig til at lade sin restfordring indfri til kurs 4o. Herved indvandt hustruen en kursavance på 7o.2oo kr. Ved opgørelsen af driftsresultatet for 1973, der var negativt og selvangivet af hustruen, var der foretaget afskrivning på good-will og maskiner på grundlag af købesummen på 3oo.ooo kr.

Ved ansættelsen reducerede skatterådet afskrivningsgrundlaget med kursavancen på 7o.2oo kr., hvorved afskrivningerne blev reduceret, og det reducerede underskud blev overført til A's indkomstopgørelse.

Landsskatteretten fandt, at afskrivningsgrundlaget med rette var blevet reduceret med kursavancen, der var indvundet inden afskrivningerne var påbegyndt.

A havde ved indkomstopgørelsen fratrukket 5.574 kr. for automobiludgifter, mens skatterådet kun godkendte et fradrag på 3.562 kr., svarende til 4o% af de samlede udgifter. Der var ikke ført kilometerregnskab.

Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre det af ansættelsen med rette udøvede skøn over fordelingen af automobiludgifterne.

A hævede retssagen.

192

Regnskab tilsidesat. 1977-5-85o.
Ministeriet medhold.

Skatterådet havde ansat A's skattepligtige indkomst for indkomståret 1974 efter skøn, idet han ikke havde ført regnskab vedrørende sit landbrug. Ved ansættelsen havde skatterådet taget hensyn til A's momsregnskab. Skatterådet, der havde forhøjet den selvangivne indkomst på 0 til 28.000 kr., indstillede under sagens behandling for landsskatteretten ansættelsen nedsat med 3.600 kr. efter det. under en forhandling oplyste om salg af stambesætning og overtagelse af driftsinventar. Landsskatteretten tiltrådte indstillingen.

Den af A mod ministeriet anlagte retssag blev afvist, idet A ikke gav møde under domsforhandlingen.

193

Lønmodtagerfradrag. LSR.I. 1971 nr. 4-863/2.
Ministeriet bekræftende til genmæle.

Skatterådet anså ikke A for berettiget til det faste lønmodtagerfradrag, 1.5oo kr., ved siden af fradrag for de faktiske kørselsudgifter, 8.164 kr.

Landsskatteretten **var** enig med skatterådet, idet den modtagne kørselsgodtgørelse delvis havde bestået i et fast årligt tilskud. Kendelsen blev afsagt den 19. december 1973.

Efter højesterets dom i sagen vedrørende salgskonsulent Paul Linneberg (UFR 1976, p. 27) tog ministeriet bekræftende til genmæle.

194

Udgifter til inventar, repræsentation og bil. LSR.I. 1973 nr. 4-1416/21.
Sagen forligt.

Skatterådet havde ikke godkendt A's fradrag for udgifter til inventar, repræsentation og bil i mangel af dokumentation for disse udgifter. A drev selvstændig virksomhed som ejendomsmægler.

Landsskatteretten stadfæstede i medfør af landsskatteretslovens § lo, stk. 2.

For Ø.L. fremlagde A nyt dokumentationsmateriale, hvorefter sagen blev hævet som udenretligt forligt.

195

Maskeret udbytte, overført indkomst. LSR.I. 1971 nr. 2-186o/8.
Sagen forligt.

Sagen angik spørgsmålet om, hvorvidt A for indkomståret 1969 **var** pligtig at betale skat af overført indkomst, jfr. ikrafttrædelsesloven til kildeskattelovens § lo, stk. 2, i forbindelse med, at

skattemyndighederne havde anslået et maskeret udbytte fra et aktieselskab i forbindelse med A's og hans brødres salg af en af dem i interessentskabsform dreven minkfarm til det omhandlede selskab, hvori de var hovedaktionærer. Amtsskatteinspektoratet havde anslået handelsværdien for ejendommen, hvorfra minkfarmen blev drevet, til 586.ooo kr., eller 3oo.ooo kr. lavere end den aftalte overdragelsessum.

Statens ligningsdirektorat (nu statsskattedirektoratet) skønnede, at handelsværdien androg 600.000 kr.

Landsskatteretten fandt, at der forelå et maskeret udbytte og dermed overført indkomst fra aktieselskabet på 886.000 kr. *t* 600.000 kr.

Ved V.L. forligtes sagen på grundlag af en handelsværdi på 800.000 kr., således at det maskede udbytte og den overførte indkomst for A's vedkommende blev ansat til 1/3 af 886.000 kr. ÷ 800.000 kr., eller afrundet 28.7oo kr.

196-197 1976-2-892 og

Gaver, familieforhold. 1976-2-893.

Hævet af A og B.

Skatterådet havde anset A for indkomstskattepligtig af en overskudsandel på 1.218 kr. vedrørende et udstykningsforetagende, medens A påstod den selvangivne indkomst nedsat med en underskudsandel på 19.5o6 kr. vedrørende dette forhold.

I interessentskabsform drev A entreprenørvirksomhed sammen med sin søn.

Sønnens svigerindes ægtefælle afstod i 1971 et jordareal (med påbegyndt udstykning og byggemodning af grunde) til interessentskabet på grund af økonomiske vanskeligheder. Efter afsluttet byggemodning blev en del af arealet (6 grunde) solgt af interessentskabet til sønnens svigerinde, der derefter videresolgte grundene til fremmede.

Skatterådet anså de 6 grunde for solgt af interessentskabet til sønnens svigerinde for priser, der lå under handelsværdien. Rådet mente, at fastsættelsen af overdragelsessummen var begrundet i familieforholdet, således at forskellen mellem overdragelsessummen og handelsværdien var en ikke fradragsberettiget gaveydelse.

Det selvangivne underskud på 43.834 kr. blev herefter forhøjet til et overskud på 2.736 kr. , hvoraf A's andel udgjorde 1.218 kr.

Landsskatteretten tiltrådte skatterådets afgørelse.

Retssagen blev hævet af A.

Den af sønnen B anlagte retssag, der angik samme forhold, blev hævet af B.

198

Statsskattelovens § 6a.
Repræsentationsudgifter
og udgifter til firmafest.

LSR.I. 1973 nr. 3-1582/4.
Hævet af A
hævet ar A.

I anledning af medinteressents udtræden af en virksomhed med en omsætning i 1973 på ca. 6$ mill. kr. afholdtes en middag på et hotel for 27o personer, hvoraf de 113 var medarbejdere med ægtefæller. Bortset fra enkelte familiemedlemmer og private venner var resten forretningsforbindelser, kommunalbestyrelsesmedlemmer og medarbejdere ved kommunens tekniske forvaltning.

Skatterådet godkendte ikke A's fradrag på 23.883 kr. , svarende til den samlede udgift til festen, idet denne ansås for at have været af privat karakter.

Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at festen havde en så klar og entydig reklamemæssig eller repræsentationsmæssig tilknytning til A's virksomhed, at udgiften, helt eller delvist, kunne godkendes som en driftsudgift i medfør af statsskattelovens § 6a.

Skatterådet havde endvidere efter skøn beskåret klagerens fradrag for repræsentationsudgifter, ialt ca. 41.ooo kr., med 5.000 kr. Restaurationsbilagene var ikke forsynet med oplysning om, i hvilken anledning den pågældende sammenkomst var afholdt.

Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at ændre skønnet.

Retssagen blev hævet af A.

199

Løbende ydelse.

1978-2-16o.
Hævet af A.

Skatterådet godkendte ikke A's fradrag på 12.ooo kr. for underholdsydelse til en bekendt, B's to mindreårige børn, under henvisning til, at der forelå gensidige underholdsydelser, idet B ydede tilsvarende ydelser til A's to mindreårige børn.

Der forelå skriftlige aftaler, der forpligtede A i mindst lo år.

A gjorde gældende, at der ikke var tale om gensidighed, eftersom han ikke havde forpligtet sig over for B, men over for dennes to børn, der var selvstændige retssubjekter, og hvis B døde, kunne han (A) ikke kræve underholdsydelser på sine børns vegne.

Landsskatteretten anså den trufne ordning for dikteret af ønsket om i strid med bestemmelsen i ligningslovens § 14, stk. 3, at opnå fradragsret for underhold til egne livsarvinger. A's ydelser kunne derfor ikke fradrages ved indkomstopgørelsen i medfør af ligningslovens § 14, stk. 2.

Retssagen hævet af A.

200

Særlig indkomst - afståelse af lejeret.

LSR. I. 1972 nr. l-22ol/28 = LSR. Medd. 1978 nr. loo. Hævet af A.

A drev en tandlægeklinik fra lejede lokaler. Han solgte halvdelen af klinikken i 1972 til B, der indtrådte i lejekontrakten som lejer sideordnet med A. I salgssummen indgik 36.ooo kr. for lokaleindretning, foretaget af A i 1958 og 1964. A medregnede ikke de 36.ooo kr. ved opgørelsen af sin skattepligtige særlige indkomst, idet han anså fortjenesten herved for en ikke skattepligtig formuegevinst.

Skatterådet anså A for særlig indkomstskattepligtig af en avance på 32.529 kr. (36.ooo kr. - uafskreven saldo for lokaleindretning, 3.471 kr.) hidrørende fra vederlaget for lokaleindretning.

Landsskatteretten fandt, at det i købsaftalen fastsatte beløb for værdi af lokaleindretning måtte antages at være betaling for indtrædelse i A's lejemål for klinikken. Skatterådets ansættelse blev herefter stadfæstet.

A hævede den mod M anlagte retssag.

201

Kursgevinst ved indfrielse af indestående prioriteter-modregning i kurstab i forbindelse med ejendomssalg. Fordeling af kurstab.

LSR.I. 1979 nr. S 141

Sagen ioriigt.

A solgte i 1975 sin landbrugsejendom og selvangav i den anledning en særlig indkomst på 0. Ejendommen blev omprioriteret i forbindelse med salget. Amtsskatterådet forhøjede indkomsten til 281.245 kr., idet rådet ikke accepterede A's påstand om at have solgt ejendommen for 2.89o.ooo kr. kontant, men anså den for solgt for 3.5oo.ooo kr., eller 6lo.ooo kr. højere, svarende til A's kurstab. I kurstabet modregnede amtsskatterådet en kursgevinst på 319.578 kr., indvundet før handlen fandt sted ved indfrielse af de i ejendommen indestående prioriteter. Der opstod herved et nettokurstab, som rådet fordelte på handlens forskellige bestanddele.

A gjorde gældende, at den nominelle salgssum ifølge skødet, 3.500.000 kr., ikke kunne betragtes som afståelsessum, men at den reelle salgssum kun var 2.89o.ooo kr., idet parterne reelt havde aftalt en overdragelsessum på dette beløb. A henviste til skødets post 9, hvorefter restkøbesummen, 2.5oo.ooo kr., skulle berigtiges ved, at køberen optog størst mulige lån på de vilkår, han måtte ønske. Han skulle realisere obligationerne for egen regning, og nettoprovenuet med fradrag af omkostninger skulle udbetales til A. Parterne antog, at provenuet til A ville udgøre 1.890.000 kr., hvortil kom en kontant betaling på l.ooo.ooo kr., i alt 2.890.000 kr.

Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde A retssag mod ministeriet.

Retssagen angik:
1) om A måtte tåle, at kursgevinsten ved indfrielsen af de indestående prioriteter skulle modregnes i kurstabet, 610.000 kr.
2) om kurstabet alene vedrørte den faste ejendom, eller om det skulle fordeles på de enkelte aktiver
3) om avancen skulle nedsættes med udgifter vedrørende en retssag, 12.947 kr.

Sagen forligtes, således at ministeriet anerkendte, at det af amtsskatterådet beregnede kurstab blev fordelt forholdsmæssigt på den faste ejendom og det overdragne løsøre. Hertil kom godkendelse af et yderligere fradrag for sagsomkostninger, 12.947 kr.

202

Afskrivning på EDB-bygning m.v.

Vl's retsbog af 11.dec.1980 j.nr. B. 2656/1978.

Ministeriet bekræftende til genmæle.

Skatterådet godkendte ikke det af selskabet foretagne fradrag for afskrivning på en EDB-bygning under henvisning til landsskatterettens og ligningsrådets afgørelser om EDB-bygninger. Skatterådet godkendte blandt andet heller ikke fuldtud de selvangivne afskrivninger på særlige installationer.

Da landsskatteretten ikke havde truffet afgørelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde A retssag mod ministeriet.

Ministeriet tog bekræftende til genmæle under hensyn til, at ligningsrådet havde vedtaget at sidestille selskabets EDB-bygning med de i afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, nævnte industribygninger.

203

Ejendomssalg, spekulation.
Lejeværdi af privat bolig.
Privat andel af varmeudgifter vedrørende bolig.

ØL-retsbog 4. september 1980, XI. afdeling 65/1979.

Hævet af A.

A købte i 1975 en udlejningsejendom, som han solgte i 1976. Skatterådet anså A for almindelig indkomstskattepligtig af fortjenesten ud fra spekulationssynspunktet.

Skatterådet forhøjede endvidere A's selvangivne indkomst med en yderligere skønnet lejeværdi af privat bolig, ligesom rådet forhøjede den selvangivne private andel af varmeudgifterne vedrørende en bolig.

Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse til retten, indbragte A spørgsmålet om berettigelsen af ovennævnte forhøjelser for landsretten.

Efter landsrettens tilkendegivelse om, hvad der ville blive resultatet ved en dom, hævede A sagen.

204

Opsparing i pensionsøjemed. LSR. I. 1979 nr. S. 262.

Ministeriet bekræftende til genmæle.

A indgik i 1972 ligesom en række kolleger en aftale med sin arbejdsgiver om kapitalpension. Bl.a. A's ordning blev ophævet i juni 1973.

Skatterådet forhøjede A's selvangivne indkomst for indkomstårene 1972 og 1973 med henholdsvis 18.180 kr. og 9.988 kr., omfattende de af arbejdsgiveren udbetalte bidrag til opsparingen med tillæg af renter. Forhøjelserne begrundedes med, at der var tale om en kortvarig opsparingsordning, og at der forelå en privat opsparing på interessekontorbasis, idet de i pensionsordningen deltagende ansatte frit havde kunnet bestemme over pensionsbeløbets størrelse og opsparingsperiodens varighed.

Da landsskatteretten ikke havde afsagt kendelse inden 6 måneder efter klagens indgivelse, anlagde A retssag mod ministeriet.

Ministeriet tog bekræftende til genmæle.

205

Fratræde]sesgodtgøre]se. 1978-6-lo94.

Sagen forligt.

A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet anså ham for almindelig indkomstskattepligtig af et beløb på 18.000 kr., svarende til 3 måneders løn, som han havde modtaget fra sin tidligere arbejdsgiver, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 3, stk. 1, nr. 6.

A opsagde i august 1975 sin stilling i aktieselskabet D til fratræden pr. 3o. september s.å., hvorefter han oppebar pension fra selskabets pensionskasse. På fratrædelsestidspunktet havde han et opsigelsesvarsel på 5 måneder, som han gav afkald på, mod at han efter sin fratræden modtog en forhøjet pension, som blev mulig ved, at D indbetalte kapitalværdien af forhøjelsen til pensionskassen.

A gjorde gældende, at han ikke havde krav på nogen godtgørelse efter sin fratræden, og at den omhandlede godtgørelse på 18.000 kr. derfor ikke var almindelig indkomstskattepligtig for ham. Subsidiært påstod han ansættelsen nedsat med 2.923 kr., svarende til 1 måneds pension, som var udbetalt ham udover det, der tilkom ham.

Landsskatteretten fandt, at de 18.ooo kr. fuldt ud måtte anses at træde i stedet for, hvad A ville have oppebåret i indtægt fra sin stilling for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, han kunne være opsagt. Retten fandt det uden betydning, at A selv havde opsagt stillingen. Godtgørelsen på 18.000 kr. måtte derfor medregnes ved opgørelsen af den almindelige indkomst, jfr. ovennævnte lovs § 3, stk. 1, nr. 6.

For landsretten påstod A principalt ansættelsen nedsat med 18.000 kr., subsidiært med 2.595 kr., idet han anførte, at han havde modtaget

2.595 kr. mere ved at fratræde med udgangen af september 1975,end han ville have oppebåret i lønindtægt ved at forblive i sin stilling indtil det tidspunkt 5 måneder senere, da han kunne være opsagt i henhold til funktionærlovens regler.

Sagen forligtes i overensstemmelse med A's subsidiære påstand.

206

Gaver, indtægt, køb til underpris. LSR. I. 1973 nr. 1-1472/22.
Hævet af A.

Der kan ikke fremskaffes yderligere oplysninger om denne sag.

207

Tab på et løntilgodehavende. 1979-4-786.
Hævet af A.

A etablerede sammen med tre andre personer i 1973 en virksomhed i aktieselskabsform. Virksomheden blev påført et betydeligt tab i 1974, hvilket medførte, at selskabet måtte likvidere. A forklarede, at han i den periode, hvor selskabets økonomi var anstrengt, og hvor dets fremtid endnu ikke var afklaret, havde ladet en del af sin løn indestå i selskabet, idet han forventede, at han senere ville kunne hæve det tilgodehavende beløb. På grund af selskabets likvidation blev han imidlertid påført et tab, som han bragte til fradrag ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst for indkomståret 1977.

Skatterådet anså ikke tabet for fradragsberettiget.

A gjorde gældende overfor landsskatteretten, at der ikke forelå et egentligt lån til selskabet, men retten fandt, at han frivilligt havde ladet det omhandlede beløb, 5o.ooo kr., indestå i selskabet som et lån til dette, hvorfor tabet måtte betragtes som et ikke fradragsberettiget formuetab.

A hævede den af ham anlagte retssag,

208

Kurs, fordring. LSR. I. 1972 nr. 3-lo42/56.
Sagen forligt.

Aktieselskabet A solgte i regnskabsåret 1972/73 to skibe for godt 4 mill. D-mark. Klagen til landsskatteretten skyldtes, at amtsskatterådet ikke imødekom selskabets påstand om, at tilgodehavendet skulle ansættes til kurs 65. Der godkendtes kun et kursnedslag på 42o.ooo D-mark.

Landsskatteretten stadfæstede amtsskatterådets afgørelse.

Sagen forligtes på grundlag af en skønserklæring, således at fordringen blev ansat til kurs 75.

209

Regnskab tilsidesat. LSR. I. 1973 nr. 4-167o/16.
Hævet af A.

Skatterådet forhøjede A[1]s selvangivne indkomst efter skøn med 11.631 kr., således at den ansatte indkomst levnede plads til et privatforbrug på 42.ooo kr. Skatterådet anførte, at A's regnskabsføring vedrørende den af ham drevne landbrugsejendom ikke var betryggende, og at det af den selvangivne indkomst muliggjorte privatforbrug var uantageligt efter A's forhold.

Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at A's regnskabsmateriale ikke kunne anses for egnet til at danne grundlag for en nøjagtig opgørelse af hans skattepligtige indkomst, idet det ikke kunne antages, at der var sket bogføring af de enkelte indtægter og udgifter, efterhånden som de havde passeret kassen.

Ansættelsen var følgelig med rette foretaget skønsmæssigt. Retten fandt ikke grundlag for at ændre skønnet, jfr. landsskatteretslovens § lo, stk. 2.

A hævede den af ham anlagte retssag.

210

Standardfradrag for handelsrejsende ikke anvendeligt for salgschauffør. 1979-6-5o3.
Hævet af A.

Skatterådet godkendte ikke de af A for indkomstårene 1975 og 1976 foretagne fradrag på henholdsvis 6.000 kr. og 7.59o kr. for merudgifter under rejsedage, beregnet efter de for handelsrejsende gældende regler (standardfradraget på henholdsvis 3o kr. og 33 kr). Skatterådet godkendte fradrag for merudgifter ved udearbejde med henholdsvis 9 kr og lo kr pr. dag.

A var salgschauffør i et firma, der forhandlede ost. Han var ansat i firmaets Esbjerg-afdeling med et distrikt på vestkysten, hvor han havde den løbende kontakt med købmænd og supermarkeder, til hvem han leverede varer. A anførte, at han havde haft udgifter til repræsentation i form af cigaretter, øl, wienerbrød m.v. ti], forretningsindehavere og deres ansatte.

Med tiltrædelse af statsskattedirektoratet fandt landsskatteretten, at A ikke kunne anses for omfattet af de for handelsrejsende gældende bestemmelser, og da han ikke var i besiddelse af dokumentation for størrelsen af de afholdte udgifter, var det med rette, at skatterådet havde opgjort disse i overensstemmelse med de af ligningsrådet fastsatte takster for udearbejde, der for de omhandlede år udgjorde henholdsvis 9 kr. og lo kr. pr. dag.

A hævede den af ham anlagte retssag.

211

Driftsudgifter, løn til delvis privat medhjælp. 1979-5-34o
Sagen forligt.

A, der dels drev en landbrugsejendom, dels var indehaver af en entreprenørvirksomhed, som pr. 1. juli 1974 omdannedes til et anpartsselskab, afholdt i 1974 og 1975 lønudgifter til en medhjælper. Skatterådet godkendte ikke fuldt ud den af A selvangivne erhvervsmæssige andel heraf, men beskar fradragene efter skøn. Medhjælperens arbejde bestod i telefonpasning, kontorarbejde m.m. A gjorde gældende, at medhjælperen pr. 1. juli 1974 var overgået til honorering alene i anpartsselskabet, og at vedkommende pr. 1. januar 1975 ophørte som delvis medhjælp i huset. Lsr. var enig med skatterådet i, at der i de omhandlede lønudgifter var indeholdt udgifter af privat karakter, og retten fandt ikke grundlag for at ændre det af skatterådet udøvede skøn over størrelsen af den fradragsberettigede del af de afholdte udgifter.

Under den af A anlagte retssag blev der indgået forlig, således at A anerkendte den ansatte indkomst for indkomståret 1974, mens ministeriet i princippet tog bekræftende til genmæle over for A's påstand vedrørende indkomståret 1975.

212

Gaveafgift, værdiansættelse af ejendom. 198o-l-52
Hævet af A.

A købte i 1979 en ejendom af sin fader for 154.8oo kr., der berigtigedes ved udstedelse af et pantebrev på nærmere angivne vilkår. I den indgivne gaveanmeldelse angav A og hans fader ejendommens skatte- og afgiftsmæssige værdi på gavetidspunktet til 184.8oo kr., hvilket beløb amtsskatteinspektoratet forhøjede til 275.000 kr. i overensstemmelse med beregninger foretaget på grundlag af de af skattedepartementet i meddelelser nr. 36 og cirkulære af 11. februar 1976 givne retningslinier.

Under sagens behandling for landsskatteretten besigtigede statsskattedirektoratet ejendommen. Direktoratet tilsluttede sig amtsskatteinspektoratets skøn.

Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte den foretagne værdiansættelse.

A hævede den af ham anlagte retssag.

213

Natarbejde. 1978-6-1274.

Hævet af A.

Redder A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet ikke havde godkendt et af ham for indkomståret 1975 foretaget fradrag på 2.000 kr. for merudgifter til fortæring under døgnvagttjeneste, men alene havde indrømmet ham fradrag for natarbejde med l.o89 kr., svarende til 121 nætter å 9 kr.

Det var oplyst, at A var underlagt en vagtordning med normal dagvagt, der blev efterfulgt af døgnvagt, hvorefter han havde fri.

A gjorde gældende, at han var omfattet af den i cirkulære nr. All af 2. april 1975 fra statsskattedirektoratet anførte gruppe reddere, der udfører døgnvagttjeneste, for hvilken gruppe der indrømmes et årligt fradrag på 2.ooo kr. for merudgifter til fortæring under arbejdet.

Skatterådet havde henvist til, at A's vagtordning afveg fra den i cirkulæret omhandlede døgnvagttjeneste, idet denne ordning bestod i vagt i 24 timer, fri i 24 timer, vagt i 24 timer osv.

Under sagens behandling havde statsskattedirektoratet udtalt, at den vagtordning, som A var underlagt, ikke efter direktoratets mening var omfattet af ovennævnte cirkulære, men at reddere med en sådan tjeneste ville være berettiget til fradrag for natarbejde samt fradrag for merudgifter ved det indtægtsgivende arbejdes udførelse efter de hidtil gældende almindelige regler herom.

Efter de foreliggende oplysninger måtte landsskatteretten være enig med statsskattedirektoratet i, at A ikke var omfattet af ovennævnte cirkulære, og da det ikke kunne antages, at A's vagtordning havde påført ham merudgifter til forplejning ud over de ved ansættelsen godkendte, blev den påklagede ansættelse stadfæstet.

Kendelsen er offentliggjort, landsskatterettens meddelelser 1979 nr. 83.

A hævede den af ham anlagte retssag.

214

Skønsmæssig ansættelse. 1979-1-549.

Hævet af A.

Skatterådet forhøjede efter skøn A's selvangivne indkomst for indkomståret 1976 med 5.ooo kr., da hans regnskabsføring ikke ansås for betryggende, og det af hans selvangivne indkomst muliggjorte privatforbrug var fundet for lavt.

Det var oplyst, at A ikke førte et afstemt kasseregnskab vedrørende sin virksomhed med svineavl, og det var derfor med rette, at ansættelsen var foretaget skønsmæssigt. Det blev under sagens behandling for landsskatteretten konstateret, at A's selvangivne indkomst levnede plads for et privatforbrug, der var 2.618 kr. større end forudsat ved ansættelsen. Da landsskatteretten ikke fandt grundlag for at ændre skatterådets skøn over den antagelige størrelse af A's privatforbrug, blev ansættelsen alene nedsat med 2.618 kr.

A hævede den af ham anlagte retssag.

215

Rentespørgsmål. 1979-3-1265

Ministeriet bekræftende til genmæle.

Sekretær A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet havde forhøjet hans selvangivne indkomst for indkomståret 1977 med 5.578 kr., der udgjorde en skønsmæssigt ansat renteindtægt af et udlån.

I henhold til et gældsbrev udlånte A i 1977 sin søn loo.ooo kr. Lånet var rente- og afdragsfrit i lo år, hvorefter det skulle forrentes med en rente, svarende til den til enhver tid værende diskonto plus to procent og afdrages med 5.ooo kr. halvårligt.

Skatterådet havde anset A for skattepligtig af en skønsmæssigt ansat renteindtægt på 5.578 kr., svarende til en årlig forrentning på 8% af de nævnte loo.ooo kr., idet man som begrundelse herfor henviste til, at det rentefri udlån måtte anses for et forsøg på at omgå bestemmelsen i ligningslovens § 14, stk. 3. Herefter kan løbende ydelser som omtalt i § 14, stk. 2, ikke fradrages ved indkomstopgørelsen i det omfang, forpligtelsen til at erlægge sådanne ydelser er påtaget over for den skattepligtiges livsarvinger.

A fremførte bl.a., at der efter hans opfattelse ikke var hjemmel til at beskatte et formueafkast, han ikke havde haft.

Landsskatteretten måtte ud fra samtlige foreliggende oplysninger være af den opfattelse, at A ved udstedelsen af det ovennævnte lån til sin søn reelt havde bortgivet det renteafkast, han ellers selv ville have oppebåret, og da en sådan løbende gaveydelse ifølge bestemmelsen i ligningslovens § 14, stk. 3, ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen, ville han være at beskatte af dette renteafkast. Da landsskatteretten kunne tiltræde den ved ansættelsen skønsmæssigt ansatte rente på 8% p.a., blev ansættelsen stadfæstet.

Kendelsen er offentliggjort, Landsskatterettens Meddelelser 198o nr. 98.

Under den af A anlagte retssag tog ministeriet bekræftende til genmæle over for A's påstand om, at den ansatte indkomst skulle nedsættes med det omhandlede rentebeløb.

216

<u>Løbende ydelser.</u> 1978-4-796
<u>Rentespørgsmål.</u> Hævet af A.

Skatterådet godkendte ikke de af A for indkomstårene 1975 og 1976 foretagne fradrag på henholdsvis 12.4oo kr. og 16.5oo kr. for underholdsydelser til A's i Grækenland bosiddende moder. I mangel af fyldestgørende dokumentation godkendte skatterådet endvidere ikke fradrag for renteudgifter på henholdsvis 1.2oo kr. og 1.2oo kr.

Trods opfordring fra landsskatteretten fremlagde A ikke den originale forpligtelseskontrakt med en autoriseret oversættelse eller de originale kvitteringer for de af ham i nævnte indkomstår betalte ydelser, hvorfor det allerede af den grund for så vidt måtte have sit forblivende ved de påklagede ansættelser.

Da A heller ikke dokumenterede, at han i de to år havde afholdt fradragsberettigede renteudgifter, som der ikke var indrømmet fradrag for ved ansættelserne, blev disse også stadfæstet på dette punkt.

A hævede den af ham anlagte retssag.

217

Underskudsfradrag i forbindelse med konkurs.

LSR. I. 197o nr. 6-112o/12.

A i realiteten medhold.

A gik konkurs den 14. december 197o. I mangel af selvangivelse for dette indkomstår ansatte skatterådet hans skattepligtige indkomst efter skøn til 15.ooo kr.

Under sagens behandling for landsskatteretten blev der indsendt et driftsregnskab vedrørende perioden indtil den 3o. juni 197o, idet der for den resterende del af indkomståret blev udarbejdet en indirekte indkomstopgørelse, udvisende en negativ skattepligtig indkomst på ca. 690.000 kr. Efter fremkomsten af driftsregnskabet afgav de stedlige ligningsmyndigheder indstilling om, at A's skattepligtige indkomst blev ansat til 0.

Efter de foreliggende oplysninger om A's økonomiske forhold antog landsskatteretten, at han savnede økonomisk evne til at betale gælden, og retten fandt herefter ikke mulighed for at indrømme fradragsret for underskuddet i det pågældende indkomstår. Da retten endvidere kunne tiltræde de stedlige ligningsmyndigheders indstilling, blev indkomstansættelsen nedsat til 0.

Den af A anlagte retssag forligtes efter højesterets dom i Anne Steffensen-sagen, således at ministeriet anerkendte, at der ikke var hjemmel til at nægte underskudsfremførsel, medens A anerkendte, at ligningsmyndighederne var berettiget til at træffe en ny afgørelse om størrelsen af hans skattepligtige indkomst for indkomståret 197o.

218

Værdi af privat kørsel i firmavogn.

1978-1-819
Ministeriet bekræftende til genmæle.

For indkomstårene 1973 og 1974 ansatte skatterådet skønsmæssigt værdien af A's privatkørsel i firmavogn til henholdsvis 6.4oo kr. og 8.000 kr., svarende til 8.000 km å henholdsvis 80 øre og 1 kr., medens A ikke selvangav nogen værdi heraf. A var administrerende direktør i et selskab, som havde stillet en Audi 100 til hans rådighed. A gjorde over for landsskatteretten gældende, at han ikke brugte denne vogn til privat kørsel, idet han til denne kørsel benyttede en af ham tilhørende Morris Mascot, som i de omhandlede år havde kørt ca. 6.000 km pr. år.

Landsskatteretten fandt det imidlertid ikke tilstrækkeligt sandsynliggjort, at A ikke i et vist omfang havde benyttet den pågældende firmavogn til privatkørsel, og skatterådet havde følgelig været berettiget til at ansætte værdien af A's privatkørsel i firmavognen skønsmæssigt. Landsskatteretten tiltrådte en indstilling fra de stedlige ligningsmyndigheder om, at omfanget af den private kørsel blev nedsat til 6.000 km for hvert af årene.

Efter den af A under den af ham anlagte retssag afgivne forklaring om brugen af de omhandlede biler fandt ministeriet ikke at kunne bestride, at firmabilen ikke havde været anvendt til privatkørsel, herunder kørsel mellem hjem og arbejdsplads, og ministeriet tog herefter bekræftende til genmæle over for A's påstand om, at han ikke for de omhandlede år var skattepligtig af værdi af privatkørsel i firmabil.

219

Standardfradrag for handelsrejsende - ikke anvendeligt for salgschauffør med en vis repræsentation.

1978 Hævet af A

A var ansat som salgschauffør på en salatfabrik. Hans indtægter bestod af en fast løn og provision. Som følge af sit distrikts størrelse var han som regel først hjemme ved 18-tiden. Fabrikken havde ikke specielle repræsentanter, og A sørgede selv for kontakt med eventuelle kunder.

Ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1975 fratrak A for udgifter under udearbejde 3o kr. pr. dag eller 3.ooo kr., svarende til det for handelsrejsende i henhold til cirkulære fra statsskattedirektoratet af 8. september 1976 gældende fradrag for enkelte rejsedage til dækning af merudgifter til fortæring, telefon, porto og repræsentation i forbindelse med rejsedagene.

Skatterådet godkendte ikke ovennævnte fradrag, idet rådet ikke anså A for omfattet af bestemmelsen i nævnte cirkulære. Skatterådet henviste til, at A af arbejdsgiveren havde fået tildelt et bestemt rejsedistrikt, hvori der var en fast rute med faste kunder. Rådet fandt tillige, at A havde haft merudgifter bl.a. til fortæring, men at disse udgifter under hensyn til antallet af rejsedage og udgifter til fagligt kontingent ikke kunne antages at have oversteget det faste lønmodtagerfradrag, hvorfor skatterådet alene havde indrømmet A dette fradrag.

A gjorde overfor landsskatteretten gældende, at han måtte sidestilles med en handelsrejsende, og han oplyste, at han havde haft udgifter til repræsentation i form af cigaretter, chokolade og wienerbrød m.m., som han havde budt på, når han afleverede varerne.

Efter det oplyste om A's arbejdsforhold fandt landsskatteretten ikke, at han kunne sidestilles med en handelsrejsende, og da A ikke havde dokumentation for den virkelige størrelse af de pågældende udgifter, fandt retten ikke grundlag for at antage, at disse udgifter samt faglige kontingenter havde oversteget det ved ansættelsen indrømmede faste lønmodtagerfradrag. Ansættelsen blev derfor stadfæstet.

A hævede den af ham anlagte retssag.

220

Rejseudgifter. Værdi af privat kørsel i firmabil.

1978-4-lo87 Hævet af A.

A var ansat som dekoratør hos en radiofabrik med et distrikt omfattende København, Sjælland og Bornholm. Han opsatte firmaets dekorationsmateriale hos radioforhandlere og ydede konsulentbistand vedrørende forhandlernes reklameaktiviteter, butiksindretning o.l. Firmaet stillede bil til hans rådighed.

Ved indkomstopgørelsen medregnede A ikke nogen værdi af privat kørsel i firmabilen, medens skatterådet ansatte værdien heraf til 8.000 kr. efter skøn. A havde ikke ført kilometerregnskab.

Efter indstilling fra skatterådet nedsatte landsskatteretten værdien af privat kørsel i firmabil til 5.000 kr.

Fra sin arbejdsgiver havde A modtaget ialt 9.129 kr. til dækning af udgifter på rejsedage, hvilket beløb han medregnede ved indkomstopgørelsen og atter fratrak som medgået til formålet.

Skatterådet godkendte det selvangivne fradrag vedrørende rejsedage med overnatning og vedrørende tilsluttende rejsedage, medens rådet vedrørende 225 enkelte rejsedage kun godkendte et fradrag pr. dag på 9 kr., medens der var selvangivet fradrag på mellem 2o kr. og 38 kr., bl.a. 188 rejsedage å 38 kr.

A gjorde gældende, at hans arbejde måtte sidestilles med en handelsrejsendes arbejde, og at han derfor var berettiget til et fradrag på 3o kr. pr. enkelt rejsedag i henhold til de af ligningsrådet fastsatte anvisninger til dækning af udgifter til fortæring, telefon, porto og repræsentation i tilknytning til rejsen. Endelig anførte A, at de til ham udbetalte diæter var af samme størrelse som den, firmaets repræsentanter modtog.

Efter det oplyste om A's arbejdsforhold fandt landsskatteretten ikke, at A kunne sidestilles med en handelsrejsende, og da han ikke havde dokumentation for de virkelige udgifter, blev disse efter et af retten udøvede skøn fastsat til 15 kr. pr. dag for enkelte rejsedage.

A hævede den af ham anlagte retssag.

221

Nedrivningsfradrag, bygninger. 1979-5-159
Hævet af A.

Skatterådet godkendte ikke det af A ved indkomstopgørelsen foretagne nedrivningsfradrag på 87.o32 kr., idet skatterådet ikke anså betingelserne i afskrivningslovens § 27 for at være opfyldt.

A købte den 1. april 197o en udlejningsejendom med erhvervslokaler i et baghus. Fra købstidspunktet udlejedes erhvervslokalerne til B, der anvendte dem til et ægpakkeri indtil den 1. marts 1973. Lejemålet blev overtaget af C, der påbegyndte fabrikation af jernskulpturer og jernrelieffer. Denne fabrikation ophørte den 1. august 1973. Den 18. april 1975 ophørte lejemålet, og C stillede den betingelse overfor A, at denne skulle skaffe ham nye lokaler, hvilket A gjorde. I april - maj 1975 blev den omhandlede ejendom nedrevet.

Efter de tilvejebragte oplysninger fandt landsskatteretten ikke, at det kunne anses for godtgjort, at bygningen i mindst 5 år før nedrivningen havde været benyttet til afskrivningsberettigede formål, og ansættelsen blev derfor stadfæstet.

222

Skattepligt, personer, Grønland. 1979-5-485
Hævet af A.

A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet anså ham for skattepligtig til den danske stat for indkomstårene 1974 og 1975. A anførte, at han fra den 1. maj 1974 til den 2. august 1976 arbejdede på Grønland, og at opholdet kun

blev afbrudt af et ophold i Danmark fra den 28. august 1975 til den 15. december 1975. Skatterådet anså den i kildeskatteloven § 3, stk. 4 omhandlede frist på 2 år for afbrudt under hensyn til, at opholdet i Danmark varede i 109 dage og ikke havde fundet sted på grund af særlige forhold, som f.eks. indtruffen sygdom eller lignende.

Det var oplyst, at A på grund af samarbejdsvanskeligheder opsagde sin stilling på Grønland og herefter søgte en anden stilling på Grønland, men det blev tilrådet ham at søge ind hos Danish Arctic Contractors, men dette skulle ske fra Danmark, hvorfor A rejse hertil den 28. august 1975. Først i december måned 1975 fik A tilsagn om en ny stilling på Grønland med tiltrædelse fra den 15. december s.å.

A anså opholdet i Grønland for at have varet i 2 år eller mere uden anden afbrydelse end ferie o.l., og han anførte, at han ikke havde modtaget dagpenge, socialhjælp eller haft anden indtægt i den periode, hvor han opholdt sig i Danmark.

Uanset det af A anførte måtte landsskatteretten være enig med skatterådet i, at A's hjemrejse og efterfølgende ophold i 109 dage afbrød ovennævnte frist i kildeskatteloven, og A var herefter skattepligtig til den danske stat.

A hævede den af ham anlagte retssag.

223

Underskud ved drift af skolebus. 1979-6-1228.

Hævet af A.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 1975 fratrak A, der var leder af en friskole, 13.775 kr., svarende til underskud ved drift af en skolebus.

Skatterådet mente, at busdriften ikke havde været anlagt ud fra forretningsmæssige principper på en sådan måde, at den kunne forventes at blive rentabel, hvorfor det fratrukne underskud ikke ansås for fremkommet ved erhvervsmæssig virksomhed.

A forklarede for landsskatteretten, at skolens elevtal var faldet ret stærkt i årene 1973/74, hvorfor skolen havde økonomiske vanskeligheder med at gennemføre kørsel med elever. Han tilbød derfor skolens bestyrelse at befordre et antal børnehaveklasseelever i sin private bil. Dette kunne imidlertid ikke gennemføres, og han købte derfor en brugt bus, med hvilken han gennemførte den planlagte kørsel for friskolen.

A anførte, at han udelukkende gennemførte den omhandlede kørsel for at styrke skolens økonomi og elevtal, idet hans stilling og bruttolønindtægt var afhængig af timetal, der atter var afhængig af elevtallet.

Landsskatteretten fandt efter det oplyste, at den omhandlede buskørsel ikke kunne anses for tilrettelagt af A med rentabel drift for øje, og det var derfor med rette, at det opståede underskud ikke var godkendt som fradragsberettiget.

A hævede den af ham anlagte retssag.

224

Underskud ved landbrugs- og stutteridrift.

1979-6-437.

Sagen forligt.

Læge A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet ikke havde godkendt det af ham ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1976 foretagne fradrag på 12.477 kr. for underskud ved landbrugs- og stutteridrift. Han havde i 1973 erhvervet en ca. lo ha stor landbrugsejendom, som han siden da havde anvendt til landbrugs- og stutteridrift. Ved udgangen af 1976 omfattede hesteholdet 3 hopper, 2 plage og 1 føl. Der var i dette år tillagt 2 føl, hvoraf det ene døde. Ultimo 1977 var der 3 hopper, 2 plage, 1 føl samt en ridehest. A havde ikke i årene til og med 1977 solgt heste.

I 1973 og 1974 gav ejendommen et mindre overskud, medens ejendommens drift i indkomstårene 1975-1977 inklusive gav underskud på henholdsvis 15.7o6 kr., 12.477 kr. og 18.357 kr. Underskuddet for indkomståret 1975 blev godkendt, medens underskuddet for indkomståret 1976 og følgende år blev nægtet, idet man anså landbruget for drevet atypisk, hvorfor rådet anså det for tvivlsomt, om ejendommen var erhvervet med rentabel drift for øje.

Det var oplyst for landsskatteretten, at ejendommen var meget forsømt ved overtagelsen i 1973, og at A derfor tilførte jorden de fornødne gødningsstoffer. Han havde ikke nogen sædvanlig landbrugsfaglig uddannelse, men modtog konsulentbistand. Landsskatteretten fandt efter det oplyste om omfanget og tilrettelæggelsen af A's landbrugsdrift, herunder det beskedne antal heste, at virksomheden ikke i 1976 havde haft karakter af egentlig erhvervsvirksomhed. Det var derfor med rette, at skatterådet ikke havde godkendt fradrag for det ved landbrugs- og stutteridriften konstaterede underskud.

Under den af A anlagte retssag nedlagde A subsidiært påstand om, at ministeriet skulle tilpligtes at anerkende, at underskuddet ved landbrugsdriften, 4.423 kr., var fradragsberettiget, således at underskuddet ved stutteridriften ikke var fradragsberettiget. Det blev under retssagen oplyst, at der i årene 1976-1979 havde været stadig stigende indtægter fra salg af korn, og at der i 1979 var et mindre overskud ved den egentlige landbrugsdrift. Endvidere blev der fremlagt erklæringer, der underbyggede A's påstand om, at ejendommen i landbrugsmæssig henseende blev drevet på en måde, der ikke afveg væsentligt fra, hvad der var sædvanligt for øvrige ejendomme i området.

Retssagen forligtes således, at A anerkendte, at han ikke var berettiget til at fratrække den del af det omhandlede underskud, der vedrørte stutteriet, medens ministeriet anerkendte, at A i sin skattepligtige indkomst for indkomståret 1976 kunne fratrække underskuddet ved landbrugsvirksomheden, dog således, at spørgsmålet om underskuddets størrelse blev undergivet en fornyet prøvelse ved ligningsmyndighederne.

225

Udgift til erstatning.

LSR. I. 1973 nr. 3-1692/17.

Ministeriet bekræftende til genmæle.

Skatterådet godkendte ikke et af A ved indkomstopgørelsen foretaget fradrag på 11.953 kr. for en af ham erlagt erstatningsydelse. A drev virksomhed som murermester.

Erstatningen havde A afholdt i forbindelse med en vandskade, han havde forvoldt under udførelsen af støbeentreprisen på en sommerhusgrund. Skaden skete som følge af, at A - for at opnå den nødvendige vandforsyning til støbearbejdet - åbnede for naboejendommens hovedhane, hvorved der indtraf en væsentlig vandskade i bygningen, hvis ejer - for at undgå frostsprængninger - havde tømt vandrørene og efterladt de interne haner åbne.

Skatterådet godkendte ikke fradraget, idet man henviste til, at den omhandlede vandskade måtte anses for at være forvoldt ved grov uagtsomhed fra A's side.

A forklarede for landsskatteretten, at naboejendommen var det eneste sted, hvor han kunne tappe vand, hvorfor han, da det må anses for sædvanligt, at en murer henter vand på fremmede ejendomme, nedlagde påstand om, at den opståede skade med den deraf følgende erstatningspligt måtte anses for udslag af en normal driftsrisiko.

Landsskatteretten måtte efter handlingsforløbet være enig med skatterådet i, at den omhandlede skade ikke kunne anses for at være opstået som et led i en normal driftsrisiko, hvorfor fradrag for den afholdte erstatningsydelse ikke kunne godkendes.

Under den af A anlagte retssag tog ministeriet bekræftende til genmæle over for A's påstand om, at den omhandlede udgift var fradragsberettiget ved opgørelsen af A's skattepligtige indkomst.

226

Arbejdsværelse. 1979-1-115
Hævet af A.

Statsaut. revisor A drev revisionsfirma fra et kontor ude i byen. Endvidere havde han i sit hjem indrettet et værelse på ca. 18 m til benyttelse i sit arbejde som revisor.

Skatterådet godkendte ikke det af A ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1975 foretagne fradrag på 1.2oo kr. for arbejdsværelse i hjemmet. Over for landsskatteretten påstod A fradraget for arbejdsværelse ansat til 2.4oo kr.

A gjorde gældende, at det omhandlede værelse, der var forsynet med skrivebord, reoler, arkivskabe, skrive- og regnemaskine, kun blev anvendt som arbejdsværelse, og at han - uanset at han havde kontor i byen- også benyttede værelset inden for normal arbejdstid, når han ønskede at arbejde helt uforstyrret.

Efter det oplyste, herunder at A havde kontor uden for hjemmet, måtte landsskatteretten være enig med skatterådet i, at det ikke kunne anses for tilstrækkeligt godtgjort, at A's indretning og benyttelse af det omhandlede arbejdsværelse havde haft en sådan forbindelse med hans indtægtserhvervelse, at han derved var berettiget til fradrag for merudgifter til arbejdsværelse i hjemmet. Ansættelsen blev derfor stadfæstet på dette punkt.

A hævede den af ham anlagte retssag.

227

Værdi af privat kørsel i firmabil. 1979-5-597
Hævet af A.

A, der var direktør i et aktieselskab, fik af sin arbejdsgiver stillet et vareautomobil til rådighed til brug for såvel privat som erhvervsmæssig kørsel. Automobilet, der var indregistreret på gule nummerplader, havde en egenvægt på 1.325 kg. A oplyste, at hans private kørsel i 1977 havde andraget 7.o2o km, hvoraf 4.32o km udgjorde kørsel mellem bopæl og arbejdsplads. Ved sin indkomstopgørelse medregnede A værdien af privat kørsel i bilen til 7.ooo kr., mens skatterådet ansatte værdien til 17.55o kr., svarende til 7.o2o km å 2,5o kr.

A påstod principalt, at han var berettiget til et fradrag for udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads på 9.7oo kr., svarende til 4.32o km å 2,5o kr., nedsat med det faste reduktionsbeløb på l.loo kr. Han henviste til, at den af skatterådet anvendte kilometersats for de omhandlede udgifter forudsatte, at det var eget automobil, der benyttedes til kørsel mellem hjem og arbejdsplads. Subsidiært påstod han værdien af bil til rådighed beregnet på grundlag af en kilometersats på l,5o kr., idet han henviste til varebilens beskaffenhed.

Landsskatteretten udtalte, at der ikke var hjemmel til at indrømme A fradrag for udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads efter andre kilometertakster end de, der er fastsat i ligningslovens § 9 C, stk. 2. Da der ved ansættelsen var indrømmet A fradrag for befordringsudgifter i overensstemmelse hermed, og da retten ejheller fandt grundlag for at ansætte værdien af privat kørsel efter en lavere kilometerpris end den normale for vogne af den pågældende art, blev ansættelsen stadfæstet.

A hævede den af ham anlagte retssag.

228

Kurs, gældsbrev. 1979-5-2
Sagen forligt.

Revisor A solgte i 1975 andel i goodwill i den af ham hidtil drevne revisionsvirksomhed for 25o.ooo kr., der blev berigtiget ved en kontant betaling på 5o.ooo kr., mens restgælden på 2oo.ooo kr. skulle afdrages over 15 år med en fast halvårlig ydelse på 14.5oo kr., hvoraf renten blev beregnet som 1% over indlånsrenten på 12 måneders opsigelse i Jyske Bank, mens resten udgjorde afdrag.

Ved opgørelsen af sin særlige indkomst og formue for indkomståret 1975 ansatte A kursen på gældsbrevet til 5o, hvilken kurs skatterådet ændrede til 8o.

Klagen til landsskatteretten blev afvist på grund af fristoverskridelse, og da retten ikke fandt grundlag for at se bort fra overskridelsen.

Den af A anlagte retssag forligtes således, at ligningsmyndighederne ved en fornyet skønsmæssig ansættelse skulle følge principperne i Jenny Munch-dommen (Ugeskrift for Retsvæsen 1978, side 37).

229

Værdi af privat kørsel, telefon og vareforbrugT

1977-2-844.

Hævet af A.

A var direktør for og hovedaktionær i et selskab, der stillede et automobil til A's rådighed. A indtægtsførte værdien af privat kørsel efter de af ligningsdirektoratet (nu statsskattedirektoratet) udfærdigede vejledende ligningsregler for funktionærer, der har adgang til at benytte arbejdsgiverens befordringsmiddel til privat kørsel. Skatterådet fandt, at værdien af privat kørsel skulle ansættes skønsmæssigt, idet det drejede sig om et forholdsvis kostbart automobil, hvortil kom, at A var hovedaktionær i selskabet, der stillede bil til hans rådighed.

A havde ikke ført noget kilometerregnskab, hvorfor ansættelsen af værdien af privat kørsel med rette var foretaget skønsmæssigt. Landsskatteretten fandt endvidere ikke grundlag for at ændre det udøvede skøn.

Den af skatterådet ansatte værdi af privat telefon svarede til 8o% af de faktiske udgifter til telefon, som selskabet havde betalt fuldt ud. Landsskatteretten fandt heller ikke grundlag for at ændre skønnet på dette punkt.

Skatterådet havde endvidere anset A for skattepligtig af et beløb på 9.ooo kr. for hvert af indkomstårene 1973 og 1974 for forbrug af selskabets varer. A var grosserer inden for fødevarebranchen. A anførte, at han i lighed med de øvrige ansatte i selskabet skulle betale kontant for de varer, der blev udtaget til eget brug, og at han havde holdt sig dette efterretteligt. Skatterådet anførte, at A ikke havde dokumenteret, at han havde betalt kontant for varer, udtaget til eget brug.

Over for landsskatteretten fremlagde A en række kasseopslag vedrørende mindre køb af varer for i alt 3.13o kr. i 1973. Tilsvarende kasseopslag for indkomståret 1974 var ifølge A's forklaring forsvundet under flytning. Landsskatteretten udtalte, at det havde formodningen for sig, at en indehaver af en virksomhed med et omfattende varesortiment inden for fødevarebranchen udtager varer til dækning af sit og sin families eget forbrug. Der måtte derfor i almindelighed stilles ret strenge dokumentationskrav.

Retten stadfæstede også det af skatterådet udøvede skøn på dette punkt.

A hævede den af ham anlagte retssag.

230-233

LSR.1.1974 nr. 2-25,26,27,28/10

Kapitalpension.

Hævet af A, B, C og D.

A, B, C og D indgik aftaler med deres arbejdsgiver, X Handelsskole, om opsparing i pensions©jemed, og ved indkomstopgørelsen for bl.a. indkomståret 1974 så de bort fra arbejdsgiverens bidrag hertil. Amtsskatterådet anså A, B, C og D for indkomstskattepligtige af arbejdsgiverens bidrag, idet amtsskatterådet ikke i pensionsbeskatningslovens bestemmelser fandt hjemmel til at godkende den pågældende ordning i skattemæssig henseende.

Det var oplyst, at handelsskolen var godkendt som tilskudsberettiget i henhold til lovgivningen om bl.a. handelsskoler, hvilken godkendelse bl.a. indebar det vilkår, at aflønningen m.v. af skolens undervisere skete i overensstemmelse med undervisningsministeriets cirkulære nr. 24o af 1. december 1966. Heri indeholdes i § 34 pensionsregler, men disse omfatter ikke kapitalpension eller lignende.

Amtsskatterådet henviste til skattedepartementets cirkulære nr. 34 af 22. februar 1973, herunder cirkulærets punkt 47, hvori skattedepartementet har udtalt, at der ikke kan oprettes kapitalforsikring i pensionsøjemed for statsansatte, for hvem løn- og øvrige ansættelsesvilkår er fastlagt i tjenestemandslovgivningen eller i overenskomst med vedkommende faglige organisation, medmindre overenskomsten indeholder bestemmelser om denne pensionsordning.

Landsskatteretten fandt, at der i de foreliggende tilfælde var tale om kapitalopsparingskonti, og at der, såfremt en offentlig myndighed skulle fastsætte eller godkende løn- og øvrige ansættelsesforhold for medarbejdere ved f.eks. en lokal handelsskole, ikke med skattemæssig virkning kan indgås aftaler om oprettelse af pensionsordninger på kapitalpensions- eller opsparingsbasis, medmindre sådanne ordninger er hjemlet i forskrifter, der regulerer de pågældende løn- og ansættelsesvilkår.

Landsskatteretten var herefter enig med amtsskatterådet i, at der ikke var hjemmel til ved indkomstopgørelsen at bortse fra arbejdsgiverens indskud på de A, B, C og D tilhørende konti i et pengeinstitut. Ansættelserne blev herefter stadfæstet.

A, B, C og D hævede de af dem anlagte retssager.

234

Lejeværdi, egen bolig. 1978-2-31.

Hævet af A.

Ifølge ligningslovens § 14 a, stk. 2, jfr. lovbekendtgørelse nr. 296 af 29. maj 1972, fastsættes lejeværdien af egen bolig for de i stk. 3 nævnte ejendomme fra og med indkomståret 1971 på grundlag af ejendomsværdien ved seneste vurdering, der er foretaget forud for det pågældende kalenderår, til 4% af ejendomsværdien til og med 4oo.ooo kr. De i stk. 3 nævnte enfamiliehuse er sådanne, for hvilke der efter den 8. december 1969 i henhold til bygningslovgivningen er ansøgt om byggetilladelse.

Ved ansættelsen af A's skattepligtige indkomst for indkomståret 1972 medregnede skatterådet en lejeværdi, beregnet efter en procentsats på 4, idet man anså ansøgning om byggetilladelse for indgivet efter den 8. december 1969.

A gjorde gældende, at han i 1966 indsendte ansøgning til sognerådet, hvilket resulterede i en byggetilladelse, dateret 6. oktober 1967. Efter ansøgning gav sognerådet den 7. september 1968 udsættelse med et byggeri til den 1. september 1973. På grund af ændringer i lovgivningen måtte A den 12. august 197o indsende ny ansøgning om tilladelse til at opføre et helårshus på grunden. Pr. 14. januar 1971 fik A ny byggetilladelse.

Skatterådet mente, at A's oprindelige ansøgning ikke havde været tilstrækkelig, idet det daværende sogneråd ikke havde haft hjemmel til at give udsættelse med byggeriet, og at det var nødvendigt at indsende ny ansøgning om byggetilladelse, hvilket skete den 12. august 197o. Skatterådet henviste endvidere til, at A ved den oprindelige indsendelse af byggetilladelse i 1966 ikke var ejer af den pågældende grund, hvorfor byggetilladelsen var udstedt til A's fader, ligesom udsættelsen med benyttelse af byggetilladelsen var stilet til A's fader.

Lsr. var enig med skatterådet i, at den oprindelige tii A's fader efter ansøgning givne byggetilladelse ikke kunne tillægges afgørende vægt, men at den i ligningslovens § 14 a, stk. 3, omhandlede ansøgning først kunne anses for indgivet den 12. august 197o. Det var herefter med rette, at lejeværdien var beregnet på grundlag af en procentsats på 4. Ansættelsen blev derfor stadfæstet på dette punkt.

A hævede den af ham anlagte retssag.

235

Fratrædelsesgodtgørelse . 1978-4-418.

Hævet af A

Typograf A klagede til landsskatteretten *over,* at skatterådet havde anset ham for almindelig indkomstskattepligtig for indkomståret 1974 af et fra LO udbetalt beløb på 3.868 kr.

A havde været ansat ved B A/S, der var trådt i likvidation i december måned 1971. B A/S ejedes af C A/S og A/S Den Socialdemokratiske Presse Danmark, d.v.s. LO, hvis formand havde været næstformand i bestyrelsen i B A/S.

Det var endvidere oplyst, at de ansatte i B A/S i henhold til overenskomst mellem selskabet og Dansk Typografforbund - Dansk Litografforbund havde krav på en godtgørelse i tilfælde af afskedigelse som følge af rationalisering, men ikke i tilfælde af afskedigelse som følge af standsning af virksomheden. Likvidationsboet havde herefter nægtet at udbetale de afskedigede medarbejdere fratrædelsesgodtgørelse, men i 1974 havde LO udbetalt en godtgørelse til alle medarbejdere , organiserede under LO.

A nedlagde påstand om, at den til ham fra LO udbetalte godtgørelse blev anset som en godtgørelse af den i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2 nr. 9 omhandlede art. Han anførte, at LO, der havde følt en moralsk forpligtelse til at udbetale godtgørelserne, idet likvidationen reelt havde været udtryk for en rationalisering af den socialdemokratiske presse,måtte betragtes som den egentlige arbejdsgiver. A oplyste i den forbindelse, at LO - foruden aktieinteresserne - havde finansierings- og kautionsforpligtelser i det selskab, der formelt havde stået som arbejdsgiver.

Uanset den nære forbindelse mellem udbetaleren af den omhandlede godtgørelse og arbejdsgiveren var der efter landsskatterettens opfattelse tale om to forskellige juridiske personer. Da der herefter ikke var hjemmel til at henføre godtgørelsen til beskatning som særlig indkomst under henvisning til bestemmelsen i § 2 nr. 9 i lov om særlig indkomstskat m.v., idet beløbet ikke hidrørte fra A's arbejdsgiver, blev den påklagede ansættelse stadfæstet. Kendelsen er offentliggjort, Landsskatterettens Meddelelser 1978 nr. 167.

A hævede den af ham anlagte retssag.

236

Tab, aktionærbeskatning. 1978-3-394

Hævet af A.

Skatterådet godkendte ikke et af A ved indkomstopgørelsen for indkomståret 1975 foretaget fradrag på 152.976 kr. for tab opstået i forbindelse med likvidation af et aktieselskab.

A nedsatte sig i 1969 som selvstændig entreprenør med det formål at opkøbe grunde og videresælge dem i bebygget stand, og denne virksomhed blev i 1971 omdannet til et aktieselskab med A som hovedaktionær.

I selskabets første regnskabsår blev der anskaffet 6 grunde, hvilket køb blev foretaget i A's navn, ligesom byggelån blev optaget af A personligt.

I selskabets 2. regnskabsår blev der købt 3 grunde. Såvel købet som optagelsen af byggelån blev dette år- foretaget i firmaets eget navn, men A så sig nødsaget til at påtage sig kaution for lånene. Materialeleverancer o. lign. blev ifølge de foreliggende oplysninger fortsat fakturereret til A personligt.

Efter bebyggelsen af de 3 ovennævnte grunde trådte selskabet i likvidation, og A måtte på grund af den påtagne kautionsforpligtelse og de personligt modtagne materialeleverancer indfri et underskud på ialt 152.976 kr., hvilket beløb han anså for at være afholdt som et led i erhvervelsen af hans løbende indkomst som direktør for selskabet. Skatterådet anså ikke beløbet for afholdt i direkte tilknytning til erhvervelsen af den løbende lønindkomst fra selskabet, og rådet anså derfor tabet for at vedrøre A's formueforhold, hvorfor fradrag som nævnt blev nasgtet.

A's advokat anførte overfor landsskatteretten, at det nu likviderede aktieselskab var en direkte videreførsel af det tidligere af A personligt drevne firma. Han henviste **til,** at A's optagelse af byggelån og indkøb af materialer , som han stillede til rådighed for selskabet, ikke var udtryk for en formue investering,, men derimod for en nødvendig forudsætning for den løbende drift af selskabets byggevirksomhed, hvorfra A oppebar den væsentligste del af sin samlede indtjening.

Landsskatteretten bemærkede, at det nu likviderede selskab var et i forhold til A selvstændigt rets- og skattesubjekt, og retten fandt ikke, at der i forbindelse med det af A som følge af hans medhæftelse for diverse af selskabet kontraherede forpligtelser lidte tab havde gjort sig sådanne særlige omstændigheder gældende, at det omhandlede tab kunne anses for fradragsberettiget ved,. A's indkomstopgørelse i medfør af bestemmelsen i statsskattelovens § 6A eller dennes analogi. Ansættelsen blev derfor stadfæstet.

A hævede den af ham anlagte retssag.

237

Skøn, passivitet.

LSR.I.1973 nr.1-1696/48

Sagen forligt

Skatterådet forhøjede kioskejer A's selvangivne indkomst for indkomstårene 1972 og 1973 med skønnet indtægt ved biavl, henholdsvis 17.369 kr. og 22.538 kr.

Da A's revisor trods gentagne opfordringer ikke meddelte de til brug for sagens behandling udbedte oplysninger, og da landsskatteretten ikke i de i sagen foreliggende oplysninger fandt grundlag for at ændre det af skatterådet udøvede skøn, blev ansættelserne stadfæstet i medfør af landsskatteretslovens § lo, stk.2.

Den af A anlagte retssag blev forligt, således at sagen hjemvistes til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne .

238

Rejsegodtgørelse.

1977-1-614

Ministeriet bekræftende til genmæle.

Ved indkomstopgørelsen for indkomstårene 1972 og 1973 fratrak A ved siden af det faste lønmodtagerfradrag et beløb, der svarede til de af ham modtagne udepenge. Skatterådet forhøjede de selvangivne indkomster med beløb, svarende til halvdelen af udepengene. Ansættelserne blev påklaget til landsskatteretten, men klagen blev frafaldet.

Efter at landsskatteretten havde givet en af A's kolleger medhold i en lignende sag, begærede A sagen "genoptaget". Anmodningen blev imidlertid betragtet som en ny klage, og da denne var indgivet efter udløbet af den dagældende 4-ugers frist i landsskatteretsloven for påklage til landsskatteretten, og da retten ikke fandt grundlag for at se bort fra fristoverskridelsen, blev klagen afvist.

For indkomståret 1975 fratrak A kun halvdelen af de udbetalte udepenge i overensstemmelse med den af skatterådet trufne afgørelse vedrørende indkomstårene 1972 og 1973. Efter ovennævnte landsskatteretskendelse vedrørende A's kollega, begærede A ansættelsen for indkomståret 1975 ændret af landsskatteretten. Skattedepartementet afviste denne anmodning, idet man ikke fandt, at der var tilstrækkelig anledning til at bemyndige landsskatteretten til at påkeride sagen.

Ved landsretten påstod A ministeriet tilpligtet at anerkende, at hans skattepligtige indkomst for indkomståret 1975 skulle nedsættes med halvdelen af det udbetalte udepengebeløb, ligesom han påstod ansættelserne for indkomstårene 1972 og 1973 ændret i overensstemmelse med den påståede ændring vedrørende indkomståret 1975.

Ministeriet tog bekræftende til genmæle.

239

Fradrag for arbejde i udlandet.

1978-3-694

Ministeriet bekræftende til genmæle.

Studiestipendiat A klagede til landsskatteretten over, at skatterådet ikke havde godkendt et af ham foretaget fradrag på 14.241 kr. for udgifter under arbejde i udlandet.

For en periode af 3 år fra den 1.august 1973 blender tildelt A et seniorstipendium ved Københavns Universitets Matematiske Institut. Som et led i gennemførelsen af sit forskningsprojekt udførte A forskningsarbejde ved et universitet i U.S.A. fra den 1.september 1974 til den 15.december 1975. De af A fratrukne udgifter for perioden 1.september - 31.december 1974 omfattede udgifter til husleje og kost i U.S.A. samt standardfradrag for arbejde i U.S.A., 25% af nettopengelønnen, ialt 14.241 kr.

Skatterådet henviste til, at A ikke kunne anses for at tilhøre den personkreds, der i henhold til Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 372 af 11.december 1973 var berettiget til fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet, idet han hverken var udsendt af nogen arbejdsgiver eller antaget til lønarbejde i udlandet.

Statsskattedirektoratet fandt, at der med rette ikke var godkendt fradrag for arbejde i udlandet, idet A ikke havde godtgjort, at tildelingen af stipendiatet havde været betinget af, at han gennemførte en del af forskningsarbejdet i udlandet. Landsskatteretten tiltrådte statsskattedirektoratets udtalelse, hvorefter ansættelsen stadfæstedes.

Under den af A anlagte retssag forklarede A, at det havde været en helt klar forudsætning fra universitetets side, at han tog ophold på et af de steder (Tyskland, Brasilien og U.S.A.),hvor der i forvejen blev forsket, og at nødvendigheden heraf havde været drøftet med studievejlederen ved universitetet.

Landsrettens dommere tilkendegav, at det måtte antages at have været en forudsætning fra universitetets side for tildelingen af seniorstipendiatet til A, at denne tog ophold i udlandet, hvorefter landsretten anså A for at være omfattet af forannævnte cirkulære om standardfradrag for merudgifter under arbejde i udlandet.Herefter tog ministeriet bekræftende til genmæle overfor A's påstand om, at han var berettiget fil forannævnte fradrag.

240

Aktionærbeskatning, løn.

LSR. I 1972 nr. 6-1982/34

LSR. I 1973 nr. 6-881/34

Hævet af A.

A, der var hovedaktionær i B og i C afhændede sin aktiebesiddelse i selskaberne i december 1971. Han fortsatte som direktør for C indtil et tidspunkt i 1972, og i marts 1972 tilbagekøbte han aktierne i B , hvilket selskab han drev indtil det trådte i likvidation pr. 1.oktober 1973 med et betydeligt underskud.

A havde i 1972 og 1973 haft en mellemregningskonto med B , hvorpå han personligt hævede et beløb, og hvorpå han og hans hustrus løn samt hans udlæg for selskabet var modposteret.

Skatterådet anså ud fra oplysninger fra arbejdsgiverkontrollen beløb på 43.700 kr. og 50.000 kr., der var debiteret på mellemregningskontoen for henholdsvis 1972 og 1973, for lønbeløb, og anså A for indkomstskattepligtig af disse beløb for nævnte år. A påstod, at der alene var tale om lønbeløb på henholdsvis 5.479 kr. og 5.965 kr.

Det var oplyst, at regnskabsmaterialet for B ikke omfattede kassekladde med kasseafstemninger, ligesom der ikke var anført kontantbevægelser i den foreliggende kolonnebog. Da de af A for selskabet afholdte udlæg endvidere ikke var dokumenteret, og da der ikke forelå en kontrakt mellem A og selskabet om fastsættelsen af A's løn, fandt landsskatteretten ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte skatterådets opfattelse af de omhandlede mellemregningsbeløb. Ansættelsen blev derfor stadfæstet på dette punkt.

A hævede den af ham anlagte retssag.

241

Goodwill.

LSR.1.1970 nr. 4-2059/35

Ministeriet i princippet medhold.

Landinspektør A udtrådte i 1970 af et landinspektørfirma og modtog i den anledning et vederlag på 411.000 kr., som han henførte til særlig indkomstbeskatning som vederlag for goodwill.

Amtsskatterådet anså 122.000 kr. af vederlaget for A's andel på udtrædelsestidspunktet af firmaets honorarindtægter vedrørende igangværende arbejder, hvorfor rådet overførte 122.000 kr. til A's skattepligtige alm. indkomst.

A havde over for amtsskatterådet oplyst, at goodwill'en blev fastsat til 411.000 kr., hvoraf 122.000 kr. udgjorde personligt arbejde og investerede udgifter i endnu ikke afsluttede arbejder, for hvilke der ikke var udskrevet regning. Nævnte post var opgjort på grundlag af en nøje gennemgang for hver enkelt sag.

A gjorde over for lsr. gældende, at det pågældende beløb måtte anses som vederlag for goodwill, idet han henviste til, at goodwill også omfatter den værdi, der ligger i at kunne overtage en igangværende virksomhed, som også det først år efter overtagelsen afkaster en normal avance.

Trods opfordring fremlagde A's revisor ikke landinspektørfirmaets interessentskabskontrakt eller firmaets beregning af A's vederlag for goodwill.

Lsr. var enig med amtsskatterådet i, at det omhandlede beløb måtte anses som en af firmaet forskudsvis udredet honorarindtægt vedrørende igangvasrende arbejder på overdragelsestidspunktet, og A var herefter med rette anset for alm. indkomstskattepligtig af det pågældende beløb.

Under den af A anlagte retssag nedlagde A en subsidiær påstand på, at sagen skulle hjemvises til fornyet behandling hos skattemyndighederne, idet der var begået en talmæssig fejl ved skattemyndighedernes nedsættelse af den selvangivne særlige indkomst. Sagen forligtes på dette vilkår efter, at landsrettens dommere havde tilkendegivet, at A ikke kunne få medhold i sin principale påstand. Ministeriet fik således i princippet medhold.

242

Kurstab, obligationer.

1978-5-lol2
Ministeriet bekræftende til genmæle.

Grosserer A købte i perioden lo. maj - 2o. november 1972 obligationer til en nom. værdi af 1,3 mill, kr., hvoraf nom. 800.000 kr. blev indkøbt i november 1972. Obligationerne blev købt hos en vekselerer og lagt til sikkerhed for en kassekredit hos denne. Da obligationskurserne udviklede sig ufordelagtigt, og da kassekreditrenten steg til næsten 2o% p.a., solgte A alle obligationerne og konstaterede herved et tab på 285.000 kr., som han bragte til fradrag ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst for indkomståret 1974. For samme år fratrak han et tab på 596.000 kr. vedrørende salg af en stor post obligationer, der hidrørte fra tidligere belåning af visse af A's faste ejendomme, og som han med overlæg havde undladt at afhænde efter låneoptagelsen.

Skatterådet anså ikke A for berettiget til at fradrage kurstab ved salg af obligationer. Over for lsr. påstod A indkomstansættelsen nedsat med ovennævnte tab, i alt 881.000 kr. Til støtte herfor anførte han, at obligationsposterne var købt hhv. undladt afhændet ved låneoptagelsen med henblik på at opnå fortjeneste ved videresalg, når Danmark som følge af medlemsskab af EF måtte liberalisere kapitalmarkedet.

Amtsskatteinspektoratet havde søgt at forlige sagen ved at acceptere fradrag for kurstabet på 285.000 kr., idet disse midler efter det oplyste var købt hos en vekselerer for lånte midler. A havde imidlertid ikke ønsket at tiltræde forligsforslaget, idet han anså sig for berettiget til at fradrage det samlede kurstab på 881.000 kr.

Skatterådet anførte bl.a., at fortjenester og tab på børsnoterede obligationer i praksis kun tages i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i næringstilfælde.

Lsr. fandt ikke, at A med de af ham meddelte oplysninger havde godtgjort omstændigheder, som gav grundlag for at fravige rettens almindelige praksis, hvorefter gevinst og tab på obligationer som hovedregel er indkomsten uvedkommende, og ansættelsen blev derfor stadfæstet.

For landsretten nedlagde A påstand om, at der blev godkendt et fradrag på 298.803 kr. for tab ved salg af obligationer.

Ministeriet tog bekræftende til genmæle, bl.a. på baggrund af HR-dom af 11. oktober 1979 i en sag af beslægtet karakter.

243

Landbrug, korn på roden. 1979-2-51

Sagen forligt.

A, der var ansat ved post- og telegrafvæsenet, købte pr. 1. august 1975 en landbrugsejendom for 492.ooo kr.

Klagen til lsr. angik det forhold, at skatterådet ikke anså A for berettiget til ved indkomstopgørelsen af fradrage værdien af korn købt på roden, 24.ooo kr., der medfulgte ved ejendomskøbet. Skatterådet fremhævede, at det ikke var dokumenteret, at der var betalt særskilt vederlag for det uhøstede korn, idet mageskiftet oprindelig var aftalt telefonisk, og at der i den skriftlige bekræftelse på den telefoniske aftale alene var aftalt en kontant byttesum på 2o.ooo kr. (Sælgeren af landbrugsejendommen havde som led i aftalen overtaget en A tilhørende ejendom). Skatterådet gjorde endvidere opmærksom på, at A ikk førte kasseregnskab, men alene et regnskab vedrørende merværdiafgift, og at der ikke var selvangivet beholdninger i status ved årets udgang.

A gjorde gældende, at det fra de første forhandlinger var bestemt som et led i ejendomshandlen, at han skulle overtage høsten, der stod på roden, for et særligt vederlag på 24.ooo kr., og A fremlagde til støtte for sin påstand et transportskøde, hvor den aftalte købesum med tillæg af .24.ooo kr., i alt 492.000 kr., var fastlagt. Endvidere fremlagde A en erklæring fra sælgerens advokat, hvori det bekræftedes, at der i købesummen var indregnet 24.000 kr. for høsten. A oplyste, at der avledes korn på ejendommens 12 tdr land, og at den indhøstede avl hvert år var solgt straks. Han havde ikke besætning, og havde således ikke haft beholdninger ved årsskiftet.

Lsr. nærede betænkelighed ved at tilsidesætte A's påstand om en ved ejendomshandlens indgåelse aftalt købesum vedrørende overdragelse af korn på roden. Da retten endvidere under hensyntil A's forklaringer om aldrig at ligge inde med beholdninger ved årets udgang ikke mente at kunne rette afgørende indvendinger mod, at egentligt beholdningsregnskab ikke forelå, fandt lsr., at A var berettiget til at fradrage den omhandlede købspris for korn købt på roden med 24.ooo kr.

Under sagens behandling for lsr. havde statsskattedirektoratet alene som begrundelse for at nægte fradrag for erhvervede beholdninger på roden anført, a de af ligningsrådet stillede betingelser for fradrag ikke var opfyldt, da A hverken havde selvangivet fuldt beholdningsregnskab for 1975 - herunder intet havde oplyst om størrelsen af jordbeholdninger ved årets udgang - eller havde afgivet en "erklæring vedrørende jordbeholdninger".

Den af ministeriet mod A anlagte retssag forligtes således, at ministeriet hævede retssagen mod, at A afgav den såkaldte erklæring angående jordbeholdninger, og mod at A fremtidig førte fuldt beholdningsregnskab på grund af et egentligt kasseregnskab.

244

Forhøjet personfradrag. . 1977-5-1125
Hævet af A.

A klagede til lsr. over, at der ikke ved beregningen af den hende for indkomstårene 1973, 1974 og 1975 påhvilende indkomstskat var indrømmet hende dobbelt/forhøjet personfradrag i henhold til reglerne i kildeskattelovens § 37, stk. 5.

A's ægtefælle var afgået ved døden den 2. august 1972. A, der var født i 1917, var tillagt ret til at oppebære pension i henhold til lov om pension og hjælp til enker m.fl., men pensionen var ikke kommet til udbetaling på grund af størrelsen af A's indkomst.

Lsr. fandt ikke, at A opfyldte de i kildeskatteloven opstillede betingelser med hensyn til det påståede personfradrag, hvorved retten bemærkede, at lovordene "er tillagt ret til . . . pension i henhold til lov om pension og hjælp til enker", kun fandtes at omfatte skattepligtige, der havde erhvervet en aktuel ret til pension, således at denne blot af ekspeditionsmæssige grunde endnu ikke var kommet til udbetaling. Det var herefter med rette, at der ikke var beregnet dobbelt/forhøjet personfradrag efter kildeskattelovens § 37, stk. 5.

A hævede den af hende mod ministeriet anlagte retssag.

245

Forhøjet personfradrag. 1977-5-1126
Hævet af A.

Sagen er analog med sagen 1977-5-1125, og lsr. anså således ikke A for berettiget til dobbelt/forhøjet personfradrag i henhold til kildeskattelovens § 37, stk. 5.

A hævede den af hende anlagte retssag.

BILAG 2

Statistiske oplysninger vedrørende retssager afsluttet i 1979 og 1980

Udvalgets sekretariat har foretaget en gennemgang af skatteretssager afsluttet i årene 1979 og 198o, jfr. bilag 1. Denne gennemgang har dannet grundlag for følgende statistiske oplysninger, som omfatter:

1) En oversigt over udfaldet af retssagerne.

2) Sagernes fordeling efter emne.

3) En fortegnelse over de sager, der blev afsluttet ved højesteret.

4) Oplysninger vedrørende de af ministeriet anlagte sager.

5) Spekulations-/næringssagerne fordelt efter ejendommens art.

6) Fortegnelse over de sager, hvori der er afgivet dissens.

7) Oplysninger om de sager, der er indbragt for domstolene, uden at landsskatteretten har afsagt kendelse.

8) En oversigt over de sager, hvor højesteret har ændret landsrettens dom.

9) En fortegnelse over de domme, der er gengivet i Ugeskrift for retsvæsen.

I statistikken indgår alle retssager, der er afsluttet ved:

a) endelig landsretsdom (der er medregnet domme, hvor anke til højesteret er frafaldet i 1981, men ikke (7) domme, som pr. 18. december 1981 fortsat var under anke, og hvor udfaldet derfor er uvist),

b) højesteretsdom,

c) ministeriet (M) eller skatteyderen (A) har taget bekræftende til genmæle,

d) M eller A har hævet sagen,

e) M og A har indgået et egentligt forlig.

Sagerne - i alt 245 - kan opdeles i 4 grupper:

I. 44 sager om spekulation/næring vedrørende salg af fast ejendom, hvor dom er afsagt.

II. 42 sager om spekulation/næring vedrørende salg af fast ejendom, der er afsluttet på anden måde end ved dom.

III. 81 andre sager, hvor dom er afsagt.

IV 78 andre sager, der er afsluttet på anden måde end ved dom.

Der er afsagt dom i 125 af de 245 sager, d.v.s. i godt halvdelen.

Spekulations-/næringssagerne, i alt 86 sager, udgør 35 pct. af samtlige sager. Der er udarbejdet en særskilt statistik over spekulations-/næringssagerne. Spekulationssagerne er afgjort efter en bedømmelse af de konkrete beviser - hovedsagelig om sælgerens hensigt ved købet/opførelsen af ejendommen - der er fremført i de enkelte sager, og uden prøvelse af lovfortolkning. Det er herefter kun fundet nødvendigt at lade referaterne af spekulationssagerne indeholde få oplysninger til brug ved udarbejdelsen af statistikken.

Nedenfor dækker udtrykket "medhold" over følgende situationer, hvor f.eks. A har "vundet" sagen:

1) A får helt eller delvis medhold ved dom, herunder sager, hvor en domstol f.eks. har tiltrådt A's påstand om, at hans underskud vedrørende en landbrugsejendom er fradragsberettiget, men hvor sagen,eventuelt i overensstemmelse med M's subsidiære påstand, hjemvises til fornyet ligningsmæssig behandling med henblik på fastsættelsen af underskuddets størrelse.

2) M har taget bekræftende til genmæle.

3) M har hævet den af M anlagte sag.

I. Spekulations-/naeringsdomme:

A medhold	12 sager
M medhold	3o sager
andet udfald	2 sager
I **alt**	44 sager

(24 i 1979 og 2o i 198o).

A har fået medhold i 2 af 12 højesteretssager,
M i lo højesteretssager.

II. Spekulations-/næringssager, hvor dom ikke er afsagt:

A medhold	9 sager
M medhold	33 sager
andet udfald	o sager
I **alt**	42 sager

(18 i 1979 og 24 i 198o).

Ad I og II (86 spekulations-/næringssager):

A medhold	21 sager	(24,4 %)
M medhold	63 sager	(73,3 %)

I 2 sager (2,3 %) har hverken A eller M fået medhold.

III. Andre domme:

A medhold	34 sager
M medhold	4o sager
andet udfald	7 sager
I alt	81 sager

(35 i 1979 og 46 i 198o).

24 højesteretssager:

A har fået medhold i 11 sager
M har fået medhold i 11 sager.

I 2 sager har hverken A eller M fået medhold fuldt ud.

IV. Andre sager, hvor dom ikke er afsagt:

A medhold	16 sager
M medhold	44 sager
andet udfald	18 sager
I alt	78 sager

Ad III og IV (159 sager, der ikke angik spekulation/næring):

A medhold	5o sager	(31,5 %)
M medhold	84 sager	(52,8 %)

andet udfald: 25 sager (15,7 %) .

Ad I - IV:

A medhold	71 sager	(29 %)
M medhold	147 sager	(6o %)
andet udfald	27 sager	(11 %)

Der er truffet afgørelse i 12 + 24, i alt 36, højesteretssager. Heraf har

A fået medhold i 2 + 11 eller	13 sager
M fået medhold i lo + 11 eller	21 sager
andet udfald	2 sager
I alt	36 sager

Retssager, der er afsluttet i 1979 og 198o
fordelt efter emne.

Emne	M medhold		A medhold		Andet udfald		I alt	
	antal sager	%	antal sager	%	antal sager	%	antal sager	%
Spekulations- og næringssager vedr. fast ejendom.	63	73,3	21	24,4	2	2,3	86	35,1
Driftsomkostninger, statsskattelovens § 6 a.	15	51,7	8	27,6	6	2o,7	29	11,8
Befordringsudgifter, bil til rådighed.	2	28,6	4	57,1	1	14,3	7	2,9
Renteudgifter	3	5o,o	3	5o,o	o	o,o	6	2,4
Afskrivning	7	77,8	1	11,1	1	11,1	9	3,7
Løbende ydelser, ligningslovens § 14, stk. 2.	5	71,4	2	28,6	o	o,o	7	2,9
Kursspørgsmål	1	2o,o	o	o,o	4	8o,o	5	2,o
Lønmodtagerudgifter	5	45,4	4	36,4	2	18,2	11	4,5
Regnskab, skøn	4	4o,o	2	2o,o	4	4o,o	1o	4,1
Andre emner	42	56,o	26	34,7	7	9,3	75	3o,6
	147	6o,o	71	29,o	27	11,o	245	1oo,o

Forklaring; Af nederste kolonne fremgår det, at der er afsluttet i alt 245 sager. M har fået medhold i 147 sager (6o %) , medens A har fået medhold i 71 sager (29 %) . I 27 sager (11 %) har hverken M eller A fået medhold fuldt ud.

Af øverste kolonne fremgår det, at der er afsluttet i alt 86 sager om spekulation/næring vedrørende fast ejendom, svarende til 35,1 % af samtlige (245) sager. M har fået medhold i 63 af sagerne om dette emne (73,3 %) , medens A har fået medhold i 21 sager (24,4 %) . 2,3 % af spekulations/næringssagerne har fået andet udfald.

Om højesteretsafgørelser;

Der er som nævnt afsluttet 36 sager ved højesteret inden for det område, der er omfattet af nærværende undersøgelse. Disse sager kan opdeles således efter emne (sagsnummer i parentes):

1-12) Spekulation/næring vedrørende fast ejendom: 12 sager, se ovenfor under I.

13) Statsskattelovens § 6a-garantiydelse-(88) A medhold.

14) Rentespørgsmål - renter af byggemodningsgæld- (94). A medhold.

15) Statsskattelovens § 6a - tilskud til hoved- aktionærselskab (lol). M medhold.

16) Tab ved salg af obligationer, spekulation (lo7) . A medhold.

17) Pensionsbeskatningslovens § 12 (lloj. M medhold.

18) Befordring, ligningslovens § 9 B (114). M medhold.

19) Statsskattelovens §§ 5 og 4 - brandskadeerstat- ning, spekulation (119). M medhold.

20) Arveafgiftslovens § 16, stk. 1 - kursværdi for arvet pantebrev (12o). A medhold.

21) Statsskattelovens § 4 - afdrag på tilgodehavende/ lønindtægt (122). Sagen forligt.

22) Som 2o) (123). A medhold.

23) Ligningslovens § 14, stk. 2, løbende ydelse (126). A medhold.

24) Særlig indkomst - fordeling af fortjeneste (133) . M medhold.

25) Landsskatteretslovens § 13b - tilbagebetaling af skat (134). M medhold.

26) Stambesætning - væsentlig udvidelse (136). M medhold.

27) Statsskattelovens § 6a - fødselsdagsfrokost (138). M medhold.

28) Ligningslovens § 15 - overførsel af underskud ved konkurs (141). A medhold.

29) Statsskattelovens § 6a (trælastdommen) - noterings-afgift m.v. (142). A medhold i det for højeste-ret rejste spørgsmål).

30) Regnskab tilsidesat (143). Hjemvisning.

31) Ligningslovens § 16 A-pristalsregulering af tilgodehavende (155). M medhold.

32) Goodwill (156). A medhold.

33) Ligningslovens § 15 - overførsel af underskud ved konkurs (157). A medhold.

34) Periodespørgsmål - feriepenge (158). A medhold.

35) Statsskattelovens § 4 - dobbeltbeskatning (16o) M medhold.

36) Ligningslovens § 14, stk. 2, løbende ydelse (161) . M medhold.

Om de af M anlagte retssager:

Af de 245 retssager er 13 anlagt af ministeriet. Heraf angik 2 sager (51 og 68) spekulation/næring. Den første sag blev hævet af M. I den anden sag tog A bekræftende til genmæle. De øvrige 11 sager kan opdeles således:

Gruppe III (andre sager, hvor dom er afsagt):

1) 94: A medhold - renter af byggemodningsgæld.

2) loo: M medhold - afskrivning, kursgevinst.

3) 119: M medhold - brandskadeerstatning.

4) 124: A medhold - varelagernedskrivning.

5) 125: M medhold - afskrivning, inventar, sommerhus.

6) 13o: A medhold - advokat- og revisorudgifter.

7) 141: A medhold - ligningslovens § 15 (Anne Steffensen

8) 157: A medhold - ligningslovens § 15 (som -"-)

9) 165: Ingen af parterne fik medhold fuldt ud - afskrivning, landbrugsbygninger.

Gruppe IV (andre sager, hvor dom ikke er afsagt):

10) 174: A medhold - forsikring.

11) 243: Forlig - landbrug, korn på roden.

Ad gruppe III og IV.

A medhold	6 sager
M medhold	3 sager
andet udfald	2 sager.

Ad gruppe I - IV:

A medhold	7 sager
M medhold	4 sager
andet udfald	2 sager
I alt	13 sager

Der blev afgivet dissens i 3 sager (hvor intet tal er anført, har afgørelsen været enstemmig).

	Landsret	Højesteret
1) sag 94	A	A (lo-l)
2) sag 119	A	M (6-1)
3) sag 165	(A (2-1) (M	

Der var enstemmighed i de 6 andre domme.

Statistik vedrørende salg af fast ejendom - spekulation/næring:

Der er i 1979 og 198o afsluttet 86 retssager om fortjeneste/tab ved salg af fast ejendom. Nedenstående oversigt omfatter spekulations-sager og næringssager under ét, bl.a. fordi såvel spekulations-

synspunktet som næringssynspunktet har været anlagt i en del af sagerne, hvilket skyldes, at grænsen mellem de to områder ofte er vanskelig eller umulig at trække.

	A medhold		M medhold		i alt
	u/2 år	o/2år	u/2 år	o/2 år	
1) Sommerhusgrunde	o	2	2	9	13
2) Sommerhuse, fritidshuse	o	2	o	12	14
3) Byggegrunde	1	1	2	7	11
4) Parcelhuse	2	7	4	13	26
5) Landbrugsejendomme, herunder udstykkede grunde	o	2	3	8	13
6) Blandet beboelse/erhverv	o	o	3	2	5
7) Ejerlejligheder, udlejn.ejendomme	o	5	o	1	6
8) Fredskovsareal	o	o	o	1	1
I alt	3	19	14	53	89

Da nogle af sagerne angår flere "spørgsmål" (flere typer af ejendomme), overstiger antallet af "spørgsmål" antallet af sager (henholdsvis 89 og 86).

A og M har fået medhold i henholdsvis 22 og 67 "spørgsmål".

Om dissenser;

Udvalget har ønsket at få belyst, i hvilket omfang der har foreligget dissens ved landsret eller højesteret, og i hvilket omfang højesteret har tilsidesat eller stadfæstet landsretternes afgørelser.

Der er afgivet dissens i følgende sager (hvor intet tal er anført, har afgørelsen været enstemmig - bogstavet A eller M angiver, at A eller M har fået medhold):

	Sag nr.	Landsret	Højesteret
1.	1	A	M 3-2
2.	4	A	M 4-1
3.	12	M 2-1	M
4.	16	M A 2-1	
5.	25	A 2-1	M
6.	28	A 2-1	
7.	39	A 2-1	M 3-2
8.	44	M 2-1 M	M M 3-2

Ovenstående 8 sager angik spørgsmålet spekulation/næring. I sag nr. 44 var der endvidere det spørgsmål til afgørelse, om A var afskåret fra at anfægte skattevæsenets talmæssige opgørelse af fortjenesten, da A's revisor over for landsskatteretten havde tiltrådt opgørelsen. På dette punkt var der dissens ved højesteret, men ikke ved landsretten.

	Sag nr.	Landsret	Højesteret
9.	87	A 2-1	
1o.	88	Hjemvisning 2-1 (hverken A eller M)	A
11.	94	A	A 1o-1
12.	1o5	A 2-1	
13.	114	M	M 4-1
14.	119	A	M 6-1
15.	12o	M	A 5-2
16.	128	M 2-1	
17.	129	M 2-1	
18.	133	M	M 1o-1
19.	142	M 2-1 A 2-1	A 5-2 A 5-2
2o.	156	A 2-1	A
21.	161	A	M 3-2
22.	165	A 2-1 M	

Ad 1. - 8. I de 44 spekulations-/næringsdomme er der afsagt dissens ved landsretten eller højesteret i 8 tilfælde (18,2 %) .

Ad 9. -22. I de 81 andre domme er der afgivet dissens ved landsretten eller højesteret i 14 tilfælde (17,3 %).

Der er således afgivet dissens i ca. 18 % af samtlige sager.

Om landsskatteretslovens § 13 a, stk. 2.

En sag kan indbringes direkte for domstolene i medfør af landsskatteretslovens § 13 a, stk. 2, (nu skattestyrelseslovens § 29, stk. 2), såfremt landsskatteretten ikke har afsagt kendelse inden 6 måneder (3 måneder i dødsbo- og gaveafgiftssager) efter klagens indgivelse til landsskatteretten.

Denne bestemmelse er bragt i anvendelse i følgende omfang:

I. Spekulations-/næringsdomme:

9 af 44 sager. A fik medhold i 2 sager (nr. 3 og 27), medens M fik medhold i 6 (nr. 12, 14, 32, 34, 41 og 43). Ingen af parterne fik medhold fuldt ud i den niende sag (nr. 16).

II. Spekulations-/næringssager, hvor dom ikke er afsagt:

1 af 42 sager (nr. 85, som A fik medhold i).

III. Andre domme:

7 af 81 sager. A fik medhold i 4, eventuelt 5 (nr. 89, 108, 113, 116 og delvis 142), medens M fik medhold i 2 (nr. 103 og 151).

IV. Andre sager, hvor dom ikke er afsagt;

7 af 78 sager. A fik medhold i 3 (nr. 169, 2o2 og 2o4), medens M fik medhold i 2 (nr. 182 og 2o3). Ingen af parterne fik medhold fuldt ud i de sidste 2 sager (nr. 168 og 2ol).

24 af i alt 245 sager er således indbragt for landsretten, uden at landsskatteretten har afsagt kendelse i sagen. A fik medhold i lo, eventuelt 11 sager, medens M fik medhold i lo sager. Ingen af parterne fik medhold fuldt ud i 3 (eventuelt 4) af sagerne.

Sager, hvor højesteret har ændret landsrettens dom.

1)	VL af 4/11 77:	A medhold - spekulation	
	HD - 7/2 79:	M medhold -	(dissens 3-2)
2)	VL af 16/12 77:	A medhold - spekulation	
	HD - lo/4 79:	M medhold	(dissens 4-1)
3}	VL af 18/11 77:	A medhold - spekulation	(dissens 2-1)
	HD - 7/3 8o:	M medhold	
4)	VL af 26/11 79:	A medhold - spekulation	(dissens 2-1)
	HD - 23/lo 8o:	M medhold	(dissens 3-2)
5)	ØL af 9/6 78:	hjemvisning - garantiydelse	(dissens 2-1)
	HD - 19/1 79:	A medhold	
6)	VL af 18/1 78:	A medhold - hovedaktionærspørgsmål	
	HD - 18/6 79:	M medhold	
7)	ØL af 22/1 78:	M medhold - oblig.salg, spekulation	
	HD af 11/lo 79:	A medhold	
8)	ØL af 25/10 78:	A medhold - kapitalpension	
	HD af 24/lo 79:	M medhold	
9)	ØL af lo/l 79:	A medhold - brandskadeerstatning	
	HD - 2o/12 79:	M medhold	(dissens 6-1)

10) ØL af 24/11 78:	M medhold - arvingsgæld, kursværdi	
HD - 2o/12 79:	A medhold	(dissens 5-2)
11) VL af 18/5 79:	M medhold - statssk.lov § 4	
HR i 198o:	forlig	
12) ØL af 16/1 79:	A medhold - arvingsgæld,kursværdi	
HR i 198o:	hjemvisning (A's subsidiære påstand)	
13) VL af 11/8 78:	A medhold - statssk.lov § 6	
HD - 7/5 80:	M medhold	
14) VL af 16/1 78:	A + M delvis medhold statssk.lov § 6	(dissens 2-1)
HD - 11/6 80:	A medhold på de for HR rejste spørgsmål	(dissens 5-2)
15) ØL - 21/5 79:	M medhold - regnskab	
HD - 27/6 80:	hjemvisning (M delvis medhold)	
16) VL - 8/3 79:	A medhold - lignings-lovens § 16 A, pristalsregulering	
HD - 14/lo 80:	M medhold	
17) VL - 14/1 80:	M medhold - underskuds-overførsel	
HD - 2o/lo 80:	A medhold	
18) ØL - 4/lo 79:	M medhold - periode-spørgsmål	
HD - 21/lo 80:	A medhold	
19) VL - 3/12 79:	A medhold - løbende ydelse	
HD - 2o/ll 80:	M medhold	(dissens 3-2)

Højesteret er således kommet til et andet resultat end landsretten i halvdelen af sagerne (19 af 36).

Domme gengivet i Ugeskrift for retsvgsen.

	dom	UfR	emne
1.	VL af 12/1 79	1979 p.413	rejseudgifter
2.	HD - 19/1 79	1979 p.122	garantiydelse
3.	HD - 7/2 79	1979 p.317	spekulation
4.	ØL - 3o/3 79	1979 p.7o2	aktier, avanceopgørelse
5.	HD - 6/4 79	1979 p.469	renteudgift, byggemodning
6.	HD - lo/A 79	1979 p.487	spekulation
7.	VL - 2o/4 79	1981 p.128	dobbelt husførelse
8.	OL - 12/5 79	1979 p.823	spekulation
9.	ØL - 16/5 79	1979 p.827	næring, spekulation
10.	HD - 22/5 79	1979 p.549	næring
11.	HD - 18/6 79	1979 p.731	driftsomkostninger
12.	ØL - 5/7 79	1979 p.946	kursavance
13.	HD - ll/lo 79	1979 p.979	tab, salg af obligationer
14.	HD - 24/lo 79	1979 p.lol4	kapitalpension
15.	HD - 16/11 79	198o p. 24	spekulation
16.	HD - 23/11 79	198o p. 5o	befordring
17.	ØL - 3o/ll 79	198o p.814	periodespørgsmål
18.	HD - 11/12 79	1980 p.lo2	næring
19.	VL - 12/12 79	1980 p.613	særlig indk., forsikringssum
20.	ØL - 18/12 79	198o p.461	underholdsbidrag
21.	HD - 2o/12 79	198o p.118	kursværdi, arvingsgæld
22.	HD - 2o/12 79	198o p.121	brandskadeforsikring, spek.
23.	HD - 8/2 80	198o p.341	løbende ydelse
24.	ØL - 11/2 80	198o p.662	løbende ydelse
25.	VL - 18/2 80	198o p.625	legater, indtægt
26.	VL - 3/3 80	198o p.631	renteudgift, byggelån
27.	HD - 7/3 80	198o p.38o	spekulation
28.	HD - 28/3 80	198o p.414	avanceopg., faste ejendomme
29.	HD - lo/4 80	198o p.488	frister, landsskatteretslovens § 13 b
30.	ØL - 17/4 80	198 lp.738	periodespørgsmål, forældelse
31.	HD - 18/4 80	198o p.5o8	stambesætning
32.	HD - 7/5 80	198o p.548	driftsomkostninger
33.	VL - 14/5 80	198o p.8o4	underskud, både
34.	HD - 3o/5 80	198o p.566	ligningslovens § 15

35.	HD - 11/6 8o	198o p.712	driftsomkostninger
36.	HD - 27/6 8o	198o p.746	regnskab
37.	ØL - 8/7 8o	198o p.984	rejseudgifter
38.	ØL - 28/8 8o	1981 p.159	investeringsfond
39.	VL - 17/9 8o	198o p.lo71	etableringskonto
40.	0L - 18/9 8o	198o p.lo92	aktier, fjerdedelsregel
41.	HD - 6/lo 8o	198o p.986	spekulation
42.	HD - 14/lo 8o	198o p.loo2	ligningslovens § 16 A, pristalsregulering
43.	HD - 16/lo 80	198o p.lolo	goodwill
44.	HD - 21/lo 80	198o p.lo21	periodespørgsmål
45.	HD - 23/lo 80	198o p.lo25	spekulation
46.	HD - 31/lo 80	198o p.lo45	dobbeltbeskatning
47.	HD - 4/11 80	1981 p. 1	spekulation
48.	HD - 6/11 80	1981 p. 8	spekulation
49.	HD - 19/11 80	1981 p. 29	spekulation
50.	HD - 2o/11 80	1981 p. 32	løbende ydelse
51.	HD - 27/11 80	1981 p. 41	spekulation, formalitet
52.	VL - 5/12 80	1981 p. 312	lejeværdi

BILAG 3

Det svenske institut om bindende forhåndsbesked

Til brug for udvalgets overvejelser om, hvorledes en ordning om bindende forhåndsbesked etableres, har man undersøgt den ordning, der har været gældende i Sverige siden 1951.

Den svenske lov om "Förhandsbesked i Taxeringsfrågor" er sålydende:

Lag om förhandsbesked i taxeringsfrågor* (1951:442)
1 juni 1951
*Rubriken ändrad genom förordning 17 december 197o (nr 914) og lag 27 november 198o (nr 866).

Kungl.Maj:t har, med riksdagen*, funnit gott förordna som följer.
*Prop. 1951:64; BeU 19; Rskr lo7.

1 § Riksskatteverket får, om det finnes vara av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss frågor, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss frågor rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller i lag givna bestämmelser om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Gäller ansökningen frågor om tillämpning av lagen (198o:865) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.

I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den för vilken garantibelopp för fastighet skall tas upp som skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i 47 § kommunalskattelagen (1928:37o), trots att han inte är ägare, och, såvitt gäller

fastighet som enligt 3 kap. fastighetstaxeringslagen (1979: 1152) undantagits från skatteplikt och egendom för vilken värde enligt 7 kap. 16 § nämnda lag inte bestämts, den för vilken, ehuru han inte är ägare, garantibelopp skulle ha tagits upp om fastigheten varit skattepliktig eller egendommen åsatts värde.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrivs i lagen (1968:43o) om mervärdeskatt. Lag 11 december 198o (nr 964), som trätt i kraft 1 januari 1981.

I § tidigare ändrad genom lag 27 november 198o (nr 866), som trått i kraft 3o december 198o.

I § även ändrad genom lag 17 december 197o (nr 914), som trätt i kraft 1. januari 1971.

2 § Förhandsbesked sökes skriftligen hos riksskatteverket. Ansökan må icke ingivas senare än den dag, då deklaration senast skall avlämnas till ledning för taxering varom fråga är. Ansökan om förhandsbesked rörande tillämpning av förordningen om ersättningsskatt må, därest beskedet är avsett att åberopas vid sådan taxering till ersättningsskatt som kan föranledas av beslutad vinstdisposition för visst verksamhetsår, icke ingivas efter den dag, då sökanden senast är pliktig avlämna deklaration till ledning för taxering till statlig inkomstskatt för inkomst under samma verksamhetsår.

Vid ansökan skall fogas all den utredning i ärendet, som står sökanden till buds. Efter anmaning av riksskatteverket eller hos verket anställd tjänsteman är sökanden skyldig, i den mån sådant är för honom möjligt, att inom i anmaningen angiven tid inkomma med de ytterligare upplysningar, som finnas erforderliga för meddelande av förhandsbesked, vid äventyr att ansökningen eljest avvisas. Lag 17 december 197o (nr 914), som trätt i kraft 1 januari 1971.

3 § Över inkommen ansökan skall, där ej denna omedelbart avvisas jämlikt 4 § första stycket, yttrande inhämtas av taxeringsintendent, som är behörig att taga befattning med

ifrågavarande taxering. Avser ansökningen fråga av särskilt intresse för kommun, må denna beredas tillfälle att avgiva yttrande över ansökningen.

Riksskatteverket äger, där så finnes påkallat, bereda sökanden ävensom vederbörande taxeringsintendent tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför verket. Lag 17 december 197o (914), som trätt i kraft 1 januari 1971.

4 § Finner riksskatteverket med hänsyn til ansökningens innehäll förhandsbesked icke böra meddelas, skall ansökningen avvisas.

Upptages ansökningen till prövning, meddelar verket, i den omfattning sådant finnes böra ske, besked huru den till verket hänskjutna frågan skall vid taxering bedömas. Därest särskilda omständigheter icke till annat föranleda, må i förhandsbeskedet angivas allenast de grunder, som skola följas vid taxeringen. Lag 17 december 197o (nr 914), som trätt i kraft 1 januari 1971.

5 § Av riksskatteverket meddelat förhandsbesked upptages i verkets protokoll. Utdrag av detta tillställas sökanden och vederbörande taxeringsintendent i rekommanderade brev med mottagningsbevis. Å protokollutdraget skall finnas angivet, vad som skall iaktagas vid anförande av besvär över förhandsbeskedet. Lag 17 december 197o (nr 914), som trätt i kraft 1 januari 1971.

6 § Över beslut, varigenom riksskatteverket meddelat förhandsbesked, må besvär anföras av sökanden och vederbörande taxeringsintendent. Rätt att anföra besvär tillkommer även vederbörande kommun och landstingskommun, om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller såvitt detsamma avser taxering till kommunal inkomstskatt. Besvär som nu sagts skola upptagas och avgöras av regeringsrätten.

Över beslut, varigenom riksskatteverket avvisat ansökan om förhandsbesked, må besvär ej anföras. Lag 4 juni 1971 (nr 312), som tillika indehåller följande:

Denna lag träder i kraft, såvitt angår 11 §, den 1 juli 1971 och i övrigt den 1 januari 1972.

Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om talan mot beslut som meddelats före den 1 januari 1972.

7 § Besvär enligt 6 § första stycket skola anföras inom en månad från den dag, da klaganden erhållit del av förhandsbeskedet. Vid besvärshandlingen skola vara fogade utdrag av riksskatteverkets protokoll rörande förhandsbeskedet ävensom all den utredning, klaganden vill åberopa till stöd för ändringssökandet. Lag 4 juni 1971 (nr 312). Ang. ikraftträdandet m.m., se vid 6 §.

8 § Av riksskatteverket meddelat förhandsbesked eller, om besvär däröver anförts, regeringsrättens i anledning av besvären meddelade beslut skall lända till efterrättelse vid taxering, som med beskedet avses, om och i den mån den, på vilkens begäran förhandsbeskedet meddelats, därom framställer yrkande. Därvid har denne att meddela erforderliga upplysningar till bedömande av beskedets tillämplighet.

Vad i första stycket är stadgat skall dock icke gälla, därest efter beskedets lämnande vidtagits författningsändring av beskaffenhet att påverka taxeringen i det avseende beskedet angår. Lag 4 juni 1971 (nr 312). Ang. ikraftträdande m.m., se vid 6 §.

9 § Sökande vare pliktig att, därest riksskatteverket icke annorledes beslutar, för meddelat förhandsbesked til kronan erlägga efter omständigheterna lämpad avgift, lägst etthundra och högst ettusen kronor, Över riksskatteverkets beslut angående dylik avgift må klagan icke föras.

Avgiften må uttagas genom postförskott å den försändelse, varigenom protokollsutdrag jämlikt 5 § översändes till sökanden. Erlägges icke avgiften inom en månad efter det att krav framställts, må densamma utmätas. Lag 17 december 197o (nr 914), som trätt i kraft 1 januari 1971.

10 § (Denna paragraf har upphört att gälla enligt förordning 11 december 1964 (nr 8ol)).

11 § Vad i dena lag sägs om taxeringsintendent skall avse jämväl allmänna ombudet för mellankommunale mål och allmänt ombud enligt lagen om mervärdeskatt. Lag 4 juni 1971 (nr 312). Ang. ikraftträdande m.m., se vid 6 §.

Genom lag 27 november 198o (nr 866), som trätt i kraft 3o december 198o har ordet "förordning" bytts ut mot "lag".

12 § Regeringen äger utfärda för tillämpning av denna lag erforderliga föreskrifter.

Genom lag 27 november 198o (nr 866), som trätt i kraft 3o december 198o har orden "Kungl. Maj:t resp. "förordning" bytts ut mot "regeringen" resp. "lag".

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1951.

I det følgende gennemgås i korthed det svenske skattesystems opbygning, samt hvorledes bindende forhåndsbesked er indpasset i systemet. Oplysningerne bygger bl.a. på det møde, repræsentanter for udvalget har haft med de svenske skattemyndigheder.

En dyberegående beskrivelse af bindende forhåndsbesked i Sverige findes i en artikel i det svenske tidsskrift "Skattenytt" nr. 11, 1981, side 487 ff (Förhandsbeskedsinstituttet 3o år av bitr. skattedirektören Peter Wennerholm).

A. Indledning.

I Sverige kan skattesager ikke indbringes for de almindelige domstole. Der er kun klageadgang inden for et system af forvaltningsdomstole.

Hvert län er inddelt i taxeringsdistrikter. For hvert distrikt er oprettet et taxeringsnämnd (ca. 3.3oo i alt). Der er flere nämnd pr. kommune.

Taxeringsnämndets afgørelse kan indbringes for länsrätten, hvoraf der findes 24.

Länsrättens afgørelse kan indbringes for kammarrätten, hvoraf der findes 4.

Kammarrättens afgørelse kan indbringes for regeringsrätten, hvis denne meddeler "prøvningstilladelse". Regeringsrätten er i første række præjudikatinstans.

Klageberettigede er skattepligtige, taxeringsintendenten eller kommunen.

Statistiske oplysninger.

Taxeringsnämnd: 7 mill, taxeringer. Heraf afviger 2,5 mill, fra selvangivelserne. Nämndets afgørelse kan ændres ved:

1) Omgørelse i ligningsperioden (ca. 1.3. - 1.11.): ca. 200.000 pr. år.
2) Taxeringsrettelse (åbenbare fejl): ca. 50.000 pr. år.
3) Länsrätten:
   a. ca. 90.000 klager fra skattepligtige.
   b. ca. 30.000 klager fra taxeringsintendenten.
   c. et fåtal fra kommunen.
4) Kammarrätten:
   ca. 7.000 klager, heraf ca. 5.000 fra skattepligtige.
5) Regeringsrätten:
   ca. 2.000 klager, hovedsagelig fra skattepligtige.

Klagebehandlingstiden i länsrätten knapt 2 år. Visse grupper af sager behandles forlods. Den lange ekspeditionstid er blevet kritiseret, og mulighederne for en ændring undersøges for øjeblikket. Omkring 2/3 af de skattepligtige får helt eller delvis medhold.

I kammarrätten er behandlingstiden ca. 8 måneder i gennemsnit, men der er store afvigelser.

Regeringsrätten:

I regeringsrätten er behandlingstiden ca. 1 år.

B. Forhåndsbesked.

Forhåndsbeskedsinstituttet har eksisteret i 3o år, idet en lov herom blev vedtaget i 1951. Forhåndsbesked afgives først af Riksskatteverkets nämnd for retssager. Afgørelsen kan indbringes for regeringsrätten, medmindre afgørelsen består i en afvisning af spørgsmålet.

I 1979 blev der indgivet 6oo ansøgninger om forhåndsbesked, fordelt med 5oo om direkte skat og loo om indirekte skat. lo - 15 pct. heraf blev indbragt for regeringsrätten.

Behandlingstiden er fra 6 - 8 måneder. Den overvejende del af spørgsmålene stilles af personer, ca. 2o pct. vedrører aktieselskaber.

Klageberettigede er skatteyderen eller taxeringsintendenten.

Forhåndsbesked kan opnås såvel i sager, hvor afgørelsen beror på en bedømmelse af beviserne, som sager om retlige spørgsmål. Sagerne kan angå spørgsmål vedrørende kommunal- og statslig indkomstskat, statslig formueskat, "utskiftningsskatt" (f.eks. skat i forbindelse med virksomhedsophør), "ersättningsskatt" (særlig form for selskabsskat, der pålignes svenske aktieselskaber m.v. i tilfælde, hvor det udbytte, der udloddes til selskabets aktionærer m.v., er uforholdsmæssigt lille i forhold til selskabets overskud). Ca. 9o pct. af sagerne ligger inden for disse områder.

Ca. lo pct. af sagerne angår spørgsmål om anvendelsen af loven (fra 198o) om "Skatteflykt". Herved forstås sager, hvor skatteydere - der vil opnå et bestemt mål, men som derved vil blive pålignet skat - foretager en række mellemliggende dispositioner, og hvor spørgsmålet herefter er, om beskaning undgås.

Betingelser for at klage:

Spørgsmålet skal være stillet skriftligt og senest den dag, selvangivelsen skal indgives.

Hovedbetingelsen er, at spørgsmålet, der ønskes forhånds-besked om, er af særlig vigtighed ("synnerlig vikt"). Heri ligger en stærk begrænsning. Bagatelspørgsmål vil derfor blive afvist, også selv om spørgsmålet har relativ stor beydning for den enkelte.

Hvis spørgsmålet angår skatteflyktsloven, er det imidlertid ikke nødvendigt, at svaret er af særlig vigtighed - det skal blot være af vigtighed (vikt) for den pågældende. Spørgsmålet skal dog angå et beløb på mindst nogle tusinde kroner.

Bindende forhåndsbesked afgives også i de andre sager, hvor svar er vigtigt for opnåelse af en ensartet lovfortolkning eller retsanvendelse.

Ved udtrykket, at en forhåndsbesked er bindende, forstås, at forhåndsbeskeden har bindende virkning for de skattelignende myndigheder, når det af forespørgeren konkret beskrevne tilfælde skal bedømmes ved ligningen. Derimod er den pågældende skatteyder ikke bundet af forhåndsbeskeden og kan således ved indgivelsen af sin selvangivelse se bort fra udtalelsen.

Hverken andre skatteydere, taxeringsintendenten eller en organisation kan begære en generel udtalelse. Forhåndsbeskeden får imidlertid præjudikatsværdi, såfremt selvangivelsen har været forelagt regeringsrätten.

Forhåndsbesked har ikke gyldighed i mere end 1, 2 eller højst 3 år. En fornyet prøvelse af samme sag er ikke mulig. Er man utilfreds med nämndets afgørelse, skal der klages inden for den fastsatte frist herfor.

Afgiften, der erlægges efterfølgende, andrager mindst loo kr. og højst l.ooo kr., afhængig af sagens værdi. Normalt er afgiften på 3 - 5oo kr.

Personaleforbrug.

Riksskatteverkets nämnd består af en afdeling for direkte og en afdeling for indirekte skatter. I hver afdeling er der

7-8 jurister eller økonomer som besluttende medlemmer. Hesrtil kommer 15 - 2o jurister, der forbereder sagerne, samt kontor-assistenter og andre.

De pågældende er også beskæftiget med sager, der ikke angår anmodninger om bindende forhåndsbesked.

Regeringsrättens afgørelser offentliggøres, dog ikke alle, i anonymiseret form. Kun sjældent offentliggøres nämndets afgørelser.

Det er i første række den skattepligtige, der skal fremskaffe det fornødne materiale, og sagen skal være tilstrækkeligt oplyst. I modsat fald vil sagen blive afvist. Det er spørgeren, der har pligt til at bevise, at det er særlig vigtigt for ham/hende at få en forhåndsbesked. Dette gælder navnlig, hvor dispositionen er gennemført.

Sagen afgøres på det skriftlige grundlag, men det er muligt at supplere med oplysninger pr. telefon.

Forhåndsbeskeden skal angå en konkret situation - ikke for hypotetiske tilfælde.

I de senere år er der registreret en stigning i antallet af sager. I første halvdel af 196o'erne var der ca. 4oo sager pr. år. I 1971 faldt tallet til 193, hvorefter det har været stigende til 52o i 198o. I 197o'erne er der kun givet forhåndsbesked i mellem 56 og 59 pct. af sagerne.

Sagerne er komplicerede, men de afgøres alligevel relativt hurtigt. Alternativet er en ventetid på en sags afgørelse i f.eks. 4 år, omfattende ligningsperioden og klagebehandlingstiden ved de almindelige forvaltningsdomstole.

Ved siden af muligheden for at opnå bindende forhåndsbesked er der mulighed for at opnå en ikke-bindende forhåndsbesked. Denne mulighed udnyttes i vid udstrækning.

BILAG 4

Notat fra de norske skattemyndigheder vedrørende forespørgsel fra udvalget

1. Hvordan ligningsvesenet i Norge er organisert.

Ligningsvesenet er organisert i tre plan, det lokale (kommunene), det regionale (fylkene) og det sentrale som gjelder hele riket. På alle tre plan har man en todeling, rent administrativt organ med fast ansatte tjenestemenn, eg et eller flere folkevalgte organer (nemnder, styrer). Hovedregelen er at avgjørelsesmyndigheten i materiellrettslige spørsmål er tillagt de folkevalgte organer.

1. 1 Det lokale plan.

1.11 Ligningskontoret. I hver kommune er det et ligningskontor med en ligningssjef som leder. Frem til 1965 var dette kommunale kontorer, men bl.a. av hensyn til ønsket om mer ensartet praksis ble kontorene overtatt av staten,slik at ligningsfunksjonærene i dag er statstjenestemenn.

Foruten å tjene som sekretariat for de folkevalgte ligningsorganer ved forberedelse av lignings- og klageavgjørelser, er kontorene også tillagt sine særlige gjøremål,vesentlig av mer teknisk art, herunder utskrivning av forskuddsskatt.

1.12 Ligningsnemnda. I hver kommune er det en ligningsnemnd. iMedlemmene av denne er ligningssjefen og fra to til fire (i Oslo og Bergen inntil ni) medlemmer valgt av kommunestyret.

I den nye ligningslov (vedtatt i 1980, men ennå ikke trådt i kraft) skal ligningsnemnda bestå av ligningssjefen og fire medlemmer valgt av kommunestyret.

Etter skattelovens ordlyd (§ 82) er det ligningsnemnda som foretar utligningen av skatter. Med de store antall skattytere makter ikke ligningsnemda - i alle fall ikke i de større kommuner - å gjennomgå ligningsdokumentene for alle skattytere. Praksis har derfor ført til at ligningsnemnda i disse kommuner har delegert sin myndighet til ligningskontoret når det gjelder skattytere med enkle og oversiktlige forhold. Denne delegasjonsadgang har hittil ikke vært lovfestet, men den nye ligningslov gir uttrykkelig adgang til slik delegasjon.

Foruten å foreta den egentlige utligning av skatter fungerer ligningsnemnda som første klageinstans over de ligningsavgjørelser den har foretatt under ligningsarbeidet.

1•13 Overligningsnamnda. I hver kommune er det også en overligningsnemnd. Den har fra tre til fem (i Oslo og Bergen inntil ti) medlemmer som velges av kommunestyret.

I den nye ligningslov er antall medlemmer satt til fem, hvorav formannen velges av fylkestinget og de fire av kommunestyret.

Etter dagens ordning deltar ligningssjefen i overligningsnemndas møter. Ligningsloven innfører som ny regel at han normalt ikke skal ha rett til å møte, men plikt til å delta når overligningsnemnda bestemmer dette. Endringene ble foretatt ut fra rettssikkerhetsbetraktninger: man mente at det folkevalgte organ ville stå friere ved behandlingen av klager når ligningssjefen - som i det underordnede organ hadde vært med på avgjørelsen - ikke var til stede.

Overligningsnemnda er et rent klageorgan. Utover å avgjøre klager over ligningsnemndas avgjørelser-

har den ingen oppgaver. Den kan ikke delegere sin avgjørelsesmyndighet til ligningskontoret.

1.14 Takstutvalg. Den nye ligningslov foreskriver at det dessuten i hver kommune skal være et takstutvalg på tre medlemmer, valgt av kommunestyret. Dets oppgave skal være å avholde veiledende takseringer for ligningsnemnd og overligningsnemnd.

1• 2 De regionale organer.

1.21 Hvert fylke har et fylkesskattekontor som ledes av fylkesskattesjefen. Kontorene er statlige. Sin hovedoppgave har fylkesskattekontorene i arbeidet med kontroll av merverdiavgiften, men har også egne seksjoner for de direkte skatter av formue og inntekt. Denne del av fylkesskattekontorene er det meningen å utbygge videre for å kunne bistå de lokale ligningsmyndigheter med den ekspertise disse ikke vil kunne ha.

Fylkesskattesjefen er tillagt visse administrative oppgaver i forhold til de lokale ligningskontorer. Dette gjelder bl.a. personellspørsmål, kontormessige spørsmål og oppgaver som vedrører den faglige opplæring.

1.22 Fylkesskattestyret. Hvert fylke har et fylkesskattestyre på sju medlemmer. Etter den ordning som gjelder i dag er fylkesmannen formann og fylkesskattesjefen nestformann. De øvrige fem medlemmer velges av fylkestinget.

Fylkesskattestyret fungerer dels som klageinstans for avgjørelser i overligningsnemnda, men er også tillagt myndighet til i visse tilfelle å gi generelle regler til bruk for de lokale organer, f.eks. regler om verdsettelse av visse formuesposter og av naturalytelser.

Den nye ligningslov erstatter det nåværende fylkesskattestyre med en fylkesskattenemnd på fem medlemmer valgt av fylkestinget. Fylkesskattenemnda skal etter ligningen bare befatte seg med enkeltsaker - klager o.a., og skal ikke kunne gi generelle regler.

1.23 Takstutvalg Etter den nye ligningslov skal det også i fylket være et takstutvalg på to medlemmer,, valgt av fylkestinget. Dens oppgave skal være å avgi rådgivende uttalelser til fylkesskattenenmda i skönssaker.

1.3 Sentrale myndigheter

1.31 Skattedirektoratet er det sentrale og overordnede organ for ligningsetaten. Det ledes av skattedirektøren som er embetsmann, men med en funksjonstid på seks år ad gangen.

Ved siden av å være det overordnede, koordinerende organ, avgir skattedirektoratet også uttalelser om materielle skattespørsmål til veiledning for de underordnede organer. Slike uttalelser er ikke bindende for de folkevalgte organer, men vil regelmessig bli fulgt.

1.32 Riks ska t te sty ret er øverste valgte ligningsinstans. Det har fem medlemmer, skattedirektøren, ett medlem utnenvt av Kongen og medlemmer valgt av Stortinget.

Riksskattestyret har en dobbeltfunksjon, idet det både tjener som klageinstans i enkeltsaker og dessuten - dels i lov og i henhold til fullmakt - er tillagt myndigheten til å gi generelle forskrifter av såvel formelt som materielt innhold.

I den nye ligningslov er Riksskattestyret erstattet med en Riksskattenemnd på fem medlemmer, oppnevnt av Kongen. Den skal være en ren klageinstans i ligningssaker.

2• Hvorledes klager behandles

2.1 Klage til ligningsnemnda

Skattyter som er misfornøyd med sin ligning kan i første omgang påklage den til ligningsnemnda. Ligningsnemnda treffer sine avgjørelser i form av kjennelser som skal være begrunnet. Ligningskontoret forbereder klagesakene og utarbeider forslag til ligningsnemndas kjennelser.

1.2 Klage til overligningjsnemnda

Ligningsnemndas avgjørelser i klagesaker kan påklages til overligningsnemnda. Også disse klager forberedes av ligningskontoret. Også overlignings-nemnda treffer sine avgjørelser ved kjennelser som skal være begrunnet.

2.3 Særskilt klagenemnd

I visse helt spesielle tilfelle kan en skattyter kreve at klage over ligningsnemndas avgjørelse skal behandles av en "særskilt klagenemnd" som oppnevnes for den enkelte sak. Ordningen har vært lite benyttet og er avskaffet i den nye ligningslov.

2.4 Klage til fylkesskattestyret

En skattyter som har fått forhøyet sine skatter av overligningsnemnda kan påklage avgjørelsen til fylkesskattestyret.

2.5 Klage til Riksskattestyret

Skattyter som av fylkesskattestyret har fått forhøyet sine skatter, kan klage til Riksskatte-styret.

3. Hvor lang tid tar klagebehandlingen ?

Normalt legges årets ligning ut en gang mellom slutten av august og begynnelsen av oktober. Frist, for klage til ligningsnemnda er 4 uker (i bykommuner 3 uker).

Klagebehandlingen i de mindre kommuner tar vanligvis et par måneder, slik at resultatet av ligningsnemndas klagebehandling foreligger i løpet av høsten eller frem mot årsskiftet.

Fristen for klage til overligningsnemnda er 2 uker. Overligningsnemndas klagebehandling er vanligvis avsluttet i løpet av våren neste år.

Ved de store ligningskontorer tar det noe lengere tid. For Oslo ble f.eks. ligningen for inntektsåret 1979 utlagt i september 1980. Ligningsnemndas klagebehandling var avsluttet i mars 1981 og overligningsnemndas klagebehandling ventes avsluttet i desember 1981 .

For de høyere klageinstanser varierer tiden med sakens omfang. Mer kompliserte saker som ofte kan kreve omfattende korrespondanse mellom skattyter og og klageorgan, kan ta år.

4. Besværinger over den lange tid som går før klagen er avgjort

Fordi regelen er at utlignede skatter skal betales selv om de er påklaget, er den lange tid som går ofte til stor belastning for skattyterne. Dette fører ofte til besværinger, men ved et samarbeide mellom ligningskontor og skatteoppkrever søker man i praksis å avhjelpe de vansker som oppstår.

Ligningskontoret vil i slike tilfelle, når de har mottatt en klage som synes velbegrunnet, kunne underrette skatteoppkreveren om at han bør avvente resultatet av klagen før innfordring iverksettes. rfen dette er en nødløsning som bare benyttes i få tilfelle.

5 Bindende forhåndsuttalelser.

I Norge har man ingen regler om bindende forhånds-uttalelser i skattespørsmål. Under Stortingets behandling av den nye ligningslov ble det reist spørsmål om innføring av en slik ordning, og departementet ble bedt om å utrede spørsmålet.

Finansdepartementet arbeider med saken.

I dag hender det ofte at såvel ligningskontor som fylkesskattekontor og skattedirektoratet besvarer spørsmål om konkrete skattespørsmål. Det tas ved slik besvarelser alltid forbehold om at den endelige avgjørelse må tas av det folkevalgte ligningsorgan som spørsmålet hører under. I praksis hører det vel til sjeldenhetene at slike uttalelser ikke blir fulgt, særlig vil dette gjelde når det er skatte-direktoratet som har uttalt seg.

6 Foreldelse av skattekrav

6.1 Ligningssjefen kan - såvel til gunst som ugunst for skattyteren - innen året etter ligningsåret (det år ligningen ble foretatt) rette rene regne- og skrivefeil.

6.2 Under klagebehandlingen kan ligningsnemnd og overligningsnemnd rette alle slags feil ved ligningen. Forhøyelse av skjønnsmessige ansettelser kan likevel bare foretas dersom feilen skyldes at skattyteren har forsømt sine plikter til å gi riktige og full-stendige opplysninger.

/

6.3 Fylkesskattesjtyret og Riksskattestyret kan innen to år etter ligningsåret rette alle slags feil ved ligningen. Dette gjelder også rent skjønnsmessige ansettelser som de underordnede organer har foretatt

6.4 Etterligning kan foretas av ligningsnemnda (i visse tilfelle også av fylkeskattestyret og Riksskattestyret)i ti år etter utløpet av inntektsåret. Ved slik etterligning gjelder samme begrensninger med hensyn til skjønnsmessige ansettelser som under punkt 6.2 foran. Heller ikke kan feil som skyldes uriktig lovforståelse eller rettsoppfatning hos ligningsorganet rettes.

6.5 Omligning, heter det når en ligning rettes til gunst for en skattyter. Slik omligning kan han kreve i 6 år etter utløpet av det år ligningen ble foretatt. Omligning er begrenset til regne- og skrivefeil og feil som skyldes forsømmelse fra ligningsmyndighetenes side.

6.6 Den nye ligningslov har forenklet regiene slik at de nå kan sammenfattes slik:

6.61 Innen to år kan ligningsmyndighetene rette enhver feil ved ligningen uansett om den kan tilskrives skattyteren, regne- og skrivefeil, skjønnsmessige avgjørelser og ligningsmyndighetenes rettsanvendelse.

6.62 Innen tre år kan ligningsmyndighetene rette feil som kan tilskrives skattyteren, regne- og skrivefeil som han var eller burde vært klar over, skjønnsmessige avgjørelser og ligningsmyndighetenes rettsanvendelse.

6.63 Innen ti år kan ligningsmyndighetene rette feil som kan tilskrives skattyteren.

6.64 Innen ti år kan også en skattyter kreve at ligningsavgjørelser rettes til gunst for ham.

6.65 Hva enten en endring av tidligere ligning skjer til gunst eller ugunst for skattyteren skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn blant annet til spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått.