

Fortolkningen af love og domstolsafgørelser



Publikationen kan købes i boghandelen eller hos
Statens Informationstjeneste
Postboks 1103, 1009 København K.
Telefon 33 92 92 28 - Postgirokonto nr. 1 09 14 25.
Ved fremsendelse af check eller ved indbetaling
på giro til Statens Informationstjeneste
undgås ekspeditionsgebyr.



	<u>Indholdsfortegnelse</u>	<u>Side</u>
	<u>Kapitel I. Almindelig del</u>	1
<u>1.</u>	<u>Indledning</u>	1
1.1.	Baggrunden for arbejdsgruppens nedsættelse	1
1.2.	Arbejdsgruppens kommissorium	1
1.3.	Arbejdsgruppens sammensætning	3
1.4.	Hvad forstås ved retssikkerhed	4
1.5.	Punkter i kommissoriet, der udgår - punkter, der inddrages	11
<u>2.</u>	<u>Arbejdsgruppens overvejelser og forslag</u>	16
<u>3.</u>	<u>Retssager</u>	33
3.1.	Beskrivelse af klagesystemet	33
3.2.	Sagsanlæg - statistik	34
3.3.	Kompetencespørgsmål	39
3.4.	Konsulent i retssikkerhed på skatte- området	41
<u>4.</u>	<u>Genoptagelsespraksis</u>	43
<u>5.</u>	<u>Omkostninger i skattesager</u>	48
5.1.	Oprindelig praksis efter statsskatte- loven	48
5.2.	Henvendelse til Skatteministeriet	49
5.3.	Østre Landsrets dom af 18. juni 1982 (UfR 1983, s. 457) - "Jauer-dom II"	50
5.4.	SD-cirkulære 1983-46 af 19. december 1983	52
5.5.	Lov nr. 233 af 23. marts 1984 - omkostningsdækningsloven	52
5.6.	Henvendelse fra De danske Landbo- foreninger	53
5.7.	Arbejdsgruppens overvejelser og konklusioner vedr. omkostninger i skattesager	54

<u>6.</u>	<u>Den skattemæssige behandling af tilskud fra fonde til farelse af skattesager</u>	58
	<u>Kapitel II. Speciel del</u>	63
<u>7.</u>	<u>Skattemæssige konsekvenser af konkurs, akkord, forældelse m.v.</u>	63
7.1.	Indledning	63
7.2.	Ordninger, som ikke påvirker gældsforpligtelserne	64
7.2.1.	Betalingsstandsning, konkurs og moratorieordninger	64
7.2.2.	Underskudsforeførsel	64
7.2.3.	Omkostninger	66
7.3.	Ordninger, hvorved debitor frigøres for gældsforpligtelser	67
7.3.1.	Akkord	67
7.3.2.	Gældssanering	70
7.3.3.	Forældelse	71
7.4.	Arbejdsgruppens overvejelser og konklusion	74
<u>8.</u>	<u>Afgrænsningen mellem A - B-indkomst</u>	76
<u>9.</u>	<u>Koncernbeskatning/sambeskatning af selskaber</u>	82
9.1.	Nægtelse af sambeskatningstilladelse	82
9.1.1.	Lovgrundlaget	82
9.1.2.	Nægtelse af sambeskatning	83
9.1.3.	Ændring af sambeskatningsvilkårene	85
9.1.4.	Arbejdsgruppens overvejelser og konklusioner	86
9.2.	Udnyttelse af underskud under sambeskatning	88
9.2.1.	Fremførsel af underskud under sambeskatning	88
9.2.2.	Arbejdsgruppens overvejelser og konklusion	90

<u>10.</u>	<u>Aktiesalg til holdingselskaber</u>	92
10.1.	Lovgrundlaget	92
10.2.	Baggrunden for holdingreglerne	93
10.3.	Holdingregien	94
10.3.1.	Personers aktieafståelser	95
10.3.2.	Selskabers aktieafståelser	96
10.3.3.	Praksis	96
10.4.	Arbejdsgruppens overvejelser og kon-	
	klusioner	97
10.4.1.	Salg til uafhængige selskaber	97
10.4.2.	Koncerninterne aktieoverdragelser	98
10.4.3.	Fondes aktiesalg	100
<u>11.</u>	<u>Lystgårdspraksis</u>	102
11.1.	Indledning	102
11.2.	Praksis fastlagt af Højesteret	103
11.3.	Vestre Landsrets dom i 1986 - praksis-	
	ændring	104
11.4.	Praksis efter Ligningsrådets tilkende-	
	givelse	105
11.5.	Konklusion	109
<u>12.</u>	<u>Bindende forhåndsbesked</u>	110
12.1.	Loven og dens forarbejder	110
12.2.	De indsamlede oplysninger	111
12.3.	Arbejdsgruppens overvejelser	112
12.4.	Arbejdsgruppens konklusion	114
<u>13.</u>	<u>Børsnoterede selskabers pligt til at</u>	
	<u>indeholde skat på 30 pct. ved køb af</u>	
	<u>egne aktier</u>	116

Bilag

<u>Bilag 1</u>	Notat vedr. edb-systemernes betydning for retssikkerheden
----------------	--

- Bilag 2 Kommittéförordning
(1976:119, med **ändringar**)
- Bilag 3 Notat om A - B-indtægter
- Bilag 4 Notat om koncernbeskatning/sam-
beskatning af selskaber
- Bilag 5 Notat vedr. aktiesalg til holding-
selskaber

I. Almindelig del.

1. Indledning.

1.1. Baggrunden for arbejdsgruppens nedsættelse.

Der skal være den bedst mulige overensstemmelse mellem domstolenes og skattemyndighedernes lovfortolkning.

Borgerne skal ikke tvinges ud i processer om spørgsmål, der allerede er afgjort. Skattemyndighederne kritiseres fra visse sider for at være for langsomme til at omsætte domstolenes afgørelser i administrativ praksis.

Skatteministeren nedsatte på baggrund heraf ved skrivelse af 27. januar 1989 en arbejdsgruppe, der skulle undersøge skattemyndighedernes fortolkning af love og domstolsafgørelser for at få klarlagt, om denne kritik er berettiget.

1.2. Arbejdsgruppens kommissorium.

"Med henblik på at tilvejebringe en nøjere overensstemmelse mellem domstolenes og Skatteministeriets lovfortolkning etableres der en ekstern arbejdsgruppe.

Initiativet er et led i bestræbelserne for at styrke skatteydernes retssikkerhed.

Et væsentligt element i bestræbelserne på at styrke retssikkerheden på skatteområdet er at skabe vished om, hvad der er gældende ret. Heri ligger, at borgeren så vidt muligt eller så hurtigt som muligt skal have klarhed over, hvad der er de skattemæssige konsekvenser af en påtænkt disposition.

For at tilvejebringe denne vished om, hvad der er gældende ret, må for det første kræves, at de skattemæssige regler og forskrifter forenkles. For det andet må

det kræves, at sager, hvor der hersker uenighed mellem borger og myndigheder, afgøres hurtigst muligt.

Initiativer med henblik på forenkling af lovgivning og andre forskrifter m.v. samt forenkling af strukturen inden for skatteorganisationen er allerede iværksat.

I forlængelse heraf skal for det tredje retspraksis afklares, hvor lovene indrømmer de retsanvendende myndigheder visse rammer for fortolkning. Straks, når en domstol har truffet en afgørelse, må det afklares, hvad konsekvenserne heraf er for den fremtidige administration, og at afgørelsen får konsekvenser i alle lignende eller tilsvarende afgørelser. Heri ligger også, at borgeren aldrig tvinges ud i processer om spørgsmål, der allerede fyldestgørende er afgjort ved en tidligere lejlighed. Hvor administrative afgørelser støtter sig på domstolsafgørelser, vil nye tvister kunne undgås, hvis det af afgørelsen fremgår, hvordan man har støttet sig på domstolsafgørelsen.

Som eksempler på emner, hvor der foreligger uklarhed om overensstemmelsen mellem på den ene side lovens ordlyd eller den fortolkning, domstolene har foretaget, og på den anden side den administrative praksis, kan nævnes:

- 1: Skattemæssige konsekvenser af konkurs, akkord, forældelse m.v. - sammenfatning af gældende praksis.
- 2: Lån med forudbetalte renter.
- 3: Sondringen mellem A- og B-indkomst.
- 4: Koncernbeskatning/sambeskatning af selskaber.
- 5: Kulbrintebeskatning.

- 6: Overensstemmelse mellem lovbestemmelser og blanketter, skemaer og især edb-programmer.
- 7: Ændringer i årsopgørelser, automatisk genopretning overfor ændring af ansættelsen.

Arbejdsgruppen bør kortlægge de områder, hvor der især synes at være uoverensstemmelse mellem domstolens praksis og forvaltningernes administrative praksis. Den ovenfor angivne liste prætenderer ikke at være udtømmende, idet det er op til arbejdsgruppen at fastslå, hvilke områder, der bør inddrages under undersøgelsen.

Arbejdsgruppen bør dernæst på de enkelte områder søge at fastlægge den praksis, der kan udledes af domstolsafgørelserne. Ligeledes bør det undersøges, i hvilken udstrækning denne praksis må antages at have afledet effekt på tilgrænsende områder, hvor en domstol må **formodes** at ville nå samme resultat ud fra samme vurdering.

Arbejdsgruppen er ikke afskåret fra at påpege problemer, der har sammenhæng med skattemyndighedernes organisatoriske opbygning, hvis dette har betydning for den i øvrigt af kommissoriet omfattede undersøgelse."

1.3. Arbejdsgruppens sammensætning.

Arbejdsgruppen fik følgende sammensætning:

Landsretssagfører Aage Spang-Hanssen (formand).

Statsautoriseret revisor Aksel Runge Johansen, Revisionsfirmaet C. Jespersen.

Statsautoriseret revisor Preben Juul Kjær, Revisorcentret.

Afdelingschef Jens Drejer, Skatteministeriet.

Lektor Poul Olsen, Handelshøjskolen i København.

Lektor Anders Poulsen, Landbohøjskolen.

Sekretariat.

Direktør Niels Mou Jakobsen, Revisionsfirmaet C. Jespersen.

Landskonsulent Herluf Post Pedersen.

Fuldmægtig Ann Hatting, Skatteministeriet.

Udvalget har afholdt 10 møder.

1.4. Hvad forstås ved retssikkerhed.

Arbejdsgruppen skal efter sit kommissorium, som led i bestræbelserne på at styrke skatteydernes retssikkerhed, undersøge, om der er områder, hvor der ikke administreres i overensstemmelse med retsregler eller med afgørelser truffet af domstolene.

Arbejdsgruppen har derfor overvejet, hvad man kan lægge i retssikkerhedsbegrebet.

Ved begreberne retsbeskyttelse og retssikkerhed forstås man i almindelighed alle de foranstaltninger af retlig og faktisk karakter, som kan anvendes i et samfund til beskyttelse af det enkelte individ imod overgreb og uretfærdigheder fra såvel andre borgere som myndighedernes side.

Kernen i retssikkerhedsbegrebet anvendt på forholdet mellem den enkelte borger og skattemyndighederne er således efter arbejdsgruppens opfattelse et krav om

respekt for den enkeltes integritet. De indgreb, der foretages overfor den enkelte borger skal således ske i overensstemmelse med lovgivningen og på en sådan måde, at den enkelte behandles korrekt i overensstemmelse med gældende ret. Retssikkerhed er altså retsbeskyttelse for den enkelte borger. Hertil kommer en forvisning om, at lovgivningen anvendes ens overfor alle borgere (retshåndhævelsesbetragtning).

Den offentlige forvaltnings sagsbehandling er karakteriseret ved, at den udøves i overensstemmelse med nogle grundlæggende forvaltningsretlige principper, som har til formål at sikre en forsvarlig og effektiv sagsbehandling og at give borgerne en særlig retssikkerhed. De regler, der normerer sagsbehandlingen, findes ikke samlet i en enkelt lov, men må søges mange forskellige steder i gældende ret.

For skatteområdet gælder, at der i skattestyrelsesloven er fastsat regler om habilitet, partshøring, **officialmaksimen**, begrundelse og klageadgang (herunder klagevejledning).

Ved officialprincippet forstås, at det påhviler den enkelte forvaltningsmyndighed at fremskaffe de fornødne oplysninger eller dog at foranledige, at private, navnlig parterne, medvirker til sagens oplysning, inden der træffes afgørelse i den pågældende sag. Det er endvidere forvaltningsmyndighedens pligt at sørge for, at de fornødne oplysninger skaffes tilveje på den hurtigste og mest hensigtsmæssige måde. Ved vurderingen af, hvor omfattende undersøgelser, der bør foretages, indgår en række hensyn. Foruden hensynet til at nå frem til den materielle rigtige afgørelse spiller hensynet til, at afgørelsen træffes uden unødigt forsinkelse, en væsentlig rolle.

Ud over disse regler, der sikrer den formelle retssikkerhed på skatteområdet, er sagsbehandlingen fastlagt i den generelle forvaltningsretlige lovgivning, herunder forvaltningsloven, offentlighedsloven og loven om offentlige myndigheders registre, i retssædvane, retspraksis, ombudsmandspraksis, administrativ praksis og interne forskrifter.

Den formelle retssikkerhed må siges at være fuldt ud sikret ved, at de almindelige domstole - i sidste instans Højesteret - har fuld materiel prøvelsesret og endvidere adgang til at påkende ethvert spørgsmål om øvrighedsmyndighedernes grænser. Kombineret med, at skat kun kan pålægges ved lov, giver dette meget betydelige garantier for formel retssikkerhed. Det er i den forbindelse af væsentlig betydning for den formelle retssikkerhed, at borgeren også økonomisk har mulighed for at benytte sig af adgangen til at indbringe en sag for domstolene.

Den materielle retssikkerhed beror på, om skatteberegningen i sit indhold er rigtig, dvs. afgørelsen bygger på en rigtig fortolkning af skattelovgivningen og baseres på en fuldstændig og rigtig oplysning om alle relevante forhold. I sin ideelle form forudsætter den materielle retssikkerhed tillige, at lovgivningen har et klart, forståeligt indhold, og at lovenes virkninger generelt opfattes som hensigtsmæssige og rimelige. Heri ligger samtidig, at afgørelserne er forudsigelige.

Efter arbejdsgruppens opfattelse, er der en række krav, der skal være opfyldt, for at der kan siges at foreligge en rimelig retssikkerhed.

Skattelovene skal være klare og forståelige. Lovgivningen skal være så klar og letanvendelig, at den kan administreres på lokalt plan. Endvidere finder arbejdsgruppen det vigtigt, at lovens indhold er forståeligt

for den almindelige borger. Dette er ikke mindst af stor betydning i et samfund som det danske, der har et meget højt skattetryk.

Den eksisterende lovgivningstradition på skatteområdet med dens talrige og hyppige tilføjelser til den eksisterende lovgivning, hvis hovedbestemmelser stammer fra 1903, må efter arbejdsgruppens opfattelse betegnes som på grænsen til det forsvarlige.

Skattelovene er blevet meget indviklede, og der foretages hyppige, tilfældige ændringer (bl.a. som led i politiske forlig), der ikke er tilstrækkeligt forbedret, og som ikke er et led i en samlet reformplan henimod et mere forenklet system.

Den eksisterende skattelovgivning er kendetegnet ved en meget detaljeret regulering. De stadigt hyppigere ændringer i skattelovgivningen har desuden medvirket til at forringe systematikken i de gældende love. Hertil kommer, at bl.a. det meget høje skattetryk medvirker til at nødvendiggøre en række særregler, dispensationsregler eller andre regler, der forudsætter konkrete skønsmæssige afgørelser.

Disse forhold har medført, at de danske skatteregler i dag er overordentligt komplicerede og uoverskuelige. En forenkling af skattereglerne er derfor efter arbejdsgruppens opfattelse tvingende nødvendig af hensyn til en forøget retssikkerhed på skatteområdet.

Med henblik på at gøre skattelovgivningen mere overskuelig og dermed forbedre skatteydernes retssikkerhed har regeringen iværksat en systematisk indsats med regelforenkling på skatteområdet. Arbejdsgruppen er på den baggrund ikke gået nærmere ind i spørgsmålet om regelforenkling. Retssikkerhedshensyn kunne imidlertid efter arbejdsgruppens opfattelse tale for, at der blev

afsat flere ressourcer alene med henblik på at foretage en forenkling og tydeliggørelse af de nuværende regler i skattesystemet.

Det er et selvstændigt problem, at den udstrakte anvendelse af edb har muliggjort en lovgivning af så kompliceret karakter, at den ville have været umulig uden anvendelsen af edb-programmer. Hensynet til **edb-systemerne** har tillige haft den noget uheldige virkning, at lovtekster i et vist omfang må udformes med henblik på en senere indkodning på edb.

Den udstrakte anvendelse af edb har således efter arbejdsgruppens opfattelse - ud fra et retssikkerhedssynspunkt - haft den negative virkning, at den har muliggjort en lovgivning af et så kompliceret indhold - herunder komplicerede overgangsregler, der i realiteten har virkning mange år efter lovens vedtagelse - og med en detaljeringsgrad der gør, at skattelovgivningen i dag stort set er uforståelig for dem, som ikke er specialister inden for området. De indviklede skatteberegningsregler er ikke et særskilt edb-problem, men det må erkendes, at anvendelsen af edb har øget skattelovgivningens kompleksitet betydeligt.

Sagsbehandlingen skal være god. Der skal således opnås en høj grad af sikkerhed for, at de afgørelser, der træffes fra først af bliver lovlige og rigtige. Det er vigtigt, at hver enkelt prøvende instans føler et selvstændigt ansvar for at træffe en rigtig afgørelse, således at man ikke ved at træffe en for skatteyder ugunstig afgørelse reelt overlader afgørelsen til næste led i rekursfølgen.

Som skattesystemet er opbygget, bliver der truffet konkrete skatteretlige afgørelser i alle led. Det er derfor også nødvendigt med juridisk kunnen i alle led, så

afgørelserne bliver truffet i overensstemmelse med loven og den fortolkning, som bl.a. domstolene foretager af loven.

Kernen i spørgsmålet om lovfortolkning er at sætte endnu mere ind på at få truffet korrekte, juridiske afgørelser. Der vil utvivlsomt kunne vindes noget ved en yderligere skatteretlig uddannelse af personalet i hele skatteadministrationen.

Hvis der er tvivl om fortolkningen af de gældende lovregler må det - bl.a. gennem de centrale myndigheders anvisninger - søges sikret, at skatteansættelserne foretages i overensstemmelse med de senest foreliggende principielle afgørelser, truffet af den mest overordnede klageinstans, det være sig Landsskatteretten eller de almindelige domstole.

Det er ligeledes af stor betydning, at der foretages en tilfredsstillende information overfor skatteborgerne, og at det i øvrigt gennem sagsbehandlingen sikres, at borgeren forstår baggrunden for den truffede afgørelse.

Endelig må skattemyndighederne, herunder kontrol- og klagemyndighederne, behandle sagerne så hurtigt, at der inden for en rimelig tid kan træffes en endelig administrativ afgørelse, som borgerne kan indrette sig efter.

Det er et selvstændigt problem, at den stadige strøm af lovstof forringer skattemyndighedernes sagsbehandling og kvaliteten af den løbende ligning. Arbejdsgruppen har ikke beskæftiget sig nærmere med administrationens ressourcefordeling.

Arbejdsgruppen finder imidlertid i den forbindelse anledning til at pege på, at det tidsmæssige aspekt er af særdeles stor betydning.

Hvis en sag har fulgt den ordinære vej gennem hele det administrative klagesystem, har den allerede på dette tidspunkt typisk medført betydelige omkostninger for borgeren, både af økonomisk art, tidsmæssigt og - ikke mindst - psykologisk.

Ender en sag i Højesteret, er der forløbet meget lang tid, siden den blev startet. En samlet sagsbehandlings-tid på 7 år er ikke usædvanlig. At have en skattesag kørende i så lang tid er en urimelig hård menneskelig belastning.

Hensynet til borgeren taler, efter arbejdsgruppens opfattelse, afgørende for, at borgeren ikke skal vente 5-10 år på at "få sin ret" eller dog i hvert fald en endelig afgørelse. Arbejdsgruppen finder også anledning til at påpege, at udsigten til, at sagen kan trække i langdrag, kan afholde nogle fra at forfølge sagen, hvilket ud fra et retssikkerhedssynspunkt er uheldigt. Samme forhold gør sig gældende for så vidt angår de betydelige omkostninger, der typisk vil være forbundet med at føre en sag.

Den almindelige hovedregel er, at klage over en skatteansættelse ikke har opsættende virkning.

Den langvarige sagsbehandling kan være meget belastende for klagerens likviditet. Ved Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 189 af 17. marts 1986 er der indført en henstandsordning. Der er herefter adgang til i et tidsrum af ikke over 4 år at bevilge henstand med skattebetalingen/forhøjelser, når skatteansættelser påklages. Henstand er betinget af, at henstandsbeløbet forrentes. Disse renteudgifter er ikke fradragsberettigede. Til gengæld er de renter, skatteyder får, hvis den vinder sagen og skal have tilbagebetalt allerede erlagte skatter, ikke skattepligtige. Ikke mindst henset til størrelsen af forrentningen af henstandsbeløbet (for tiden 1 pct. pr. påbegyndt måned) må det derfor

erkendes, at henstandsordningen indeholder et klart incitament til at betale, hvis skatteyder overhovedet har mulighed for at rejse pengene.

Det fremgår af Skatteministeriets cirkulære nr. 30 af 17. marts 1986, at det er forudsat, at de kompetente myndigheder i videst muligt omfang imødekommer henstandsansøgninger, og at der kun undtagelsesvis stilles krav om sikkerhed.

1.5. Punkter i kommissoriet, der udgår - punkter, der inddrages.

Kommissoriet indeholder en række eksempler på punkter, hvor der anføres at foreligge uklarhed om overensstemmelsen mellem på den ene side lovens ordlyd eller den fortolkning, domstolene har foretaget, og på den anden side den administrative praksis.

Listen prætenderer ifølge kommissoriet ikke at være udtømmende, idet det er op til arbejdsgruppen at fastslå, hvilke områder, der bør inddrages under undersøgelsen.

Arbejdsgruppen har valgt at udlægge kommissoriet således, at listen over områder, hvor der synes at foreligge uklarhed mellem lovens ordlyd/domstolspraksis og administrativ praksis alene er tænkt som inspirationskilde for arbejdsgruppen, uden at den på nogen måde indeholder nogle bindinger for arbejdsgruppen.

Arbejdsgruppen har på denne baggrund valgt ikke at gå ind i en nærmere undersøgelse af følgende spørgsmål:

Lån med forudbetalte renter.

Kulbrintebeskatning.

For så vidt angår spørgsmålet om lån med forudbetalte renter er dette spørgsmål løst ved lovgivning. Ved lov nr. 203 af 17. maj 1984 blev der i ligningsloven indsat en bestemmelse i § 5 om fradrag for forudbetalte renter.

I forbindelse med skattereformens ikrafttræden blev bestemmelsen i ligningslovens S 5, stk. 2, om fradrag for forudbetalte renter for en periode på indtil 6 måneder kombineret med skattereformens regler, hvorefter renteudgifter og -indtægter fra og med indkomståret 1987 er kapitalindkomst, benyttet til "skattearbitrage". Samtidig opnåede skatteyder at reducere grundlaget for beregning af den særlige renteaftgift, som også har virkning fra og med indkomståret 1987.

Der verserer for tiden flere sager om spørgsmålet for Landsskatteretten. Arbejdsgruppen har på denne baggrund ikke fundet anledning til at gå nærmere ind i dette spørgsmål. Det er endvidere arbejdsgruppens opfattelse, at der er tale om et "overgangsfænomen".

Hvad angår kulbrintebeskatningen er det spørgsmål, der antagelig har givet anledning til størst tvivl det, der vedrører ansættelsen af udenlandske selskabers herværende filialer. Der verserer for tiden en sag for domstolene om dette spørgsmål, hvorfor arbejdsgruppen ikke går nærmere ind i spørgsmålet. Arbejdsgruppen finder dog anledning til at påpege, at der synes at være et behov for en officiel klarlæggelse af reglerne om filialers indkomstopgørelse, således at det i hvert fald for den udenlandske investor gøres klart, hvilke regler de danske skattemyndigheder vil lægge til grund for indkomstopgørelsen.

Som anført ovenfor prætenderer kommissoriets liste over punkter, hvor der synes at foreligge uoverensstemmelse

mellem på den ene side lovens ordlyd/domstolspraksis og på den anden side administrativ praksis ikke at være udtømmende.

Arbejdsgruppen har på denne baggrund valgt at inddrage **følgende** emner i sin undersøgelse:

 Holdingreglerne (ligningslovens § 16 B, stk. 2-5).
 Dispensationspraksis.
 Tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab (ligningslovens § 16 B, stk. 1).
 Lystgårdspraksis.
 Bindende forhåndsbeskedsinstituttet.

Emnegruppen bliver ikke herved udtømmende, men det er arbejdsgruppens opfattelse, at de emner, der inddrages, er egnet til at belyse endnu en facet af problemstillingen.

Arbejdsgruppen har fundet det naturligt at udvide den i kommissoriet indeholdte liste over eksempler på emner, der bør gennemgås, med aktiesalg til holdingselskaber.

Regler herom blev gennemført ved lov nr. 615 af 19. december 1984. Der foreligger endnu ikke domstolsafgørelser på området. Formålet med arbejdsgruppens undersøgelse har derfor været at undersøge, om den af skattemyndighederne anlagte praksis - herunder Ligningsrådets dispensationspraksis - er i overensstemmelse med loven og dens forarbejder, og om loven selv giver et rimeligt grundlag for retsanvendelsen.

Arbejdsgruppen er af tidsmæssige grunde afstået fra at kortlægge dispensationspraksis på hele skatteområdet. Arbejdsgruppen finder imidlertid anledning til at påpege, at anvendelsen af dispensationsbestemmelser set ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt generelt er betænkelig.

Som led i forenklingssarbejdet foreslås det at lovfæste (objektivere) praksis i nogle af de dispensationsbestemmelser, der er baseret på en så fast praksis, at ansøgning om dispensation alene virker som et besværligt og overflødigt led.

Ved at lovfæste dispensationspraksis vil det fremgå direkte af loven, hvilke betingelser, der skal være opfyldt, for at en disposition skattemæssigt kan godkendes. Derved øges retssikkerheden for borgeren.

Som et eksempel på en bestemmelse, der som led i forenklingssarbejdet foreslås objektiveret, kan nævnes ligningslovens § 16 B, stk. 6, jf. stk. 1, om tilbage salg af aktier til det udstedende selskab. Som led i vedtagelsen af "Skatteflugtspakken" i foråret 1987 blev der indført en generel indeholdelsespligt ved et selskabs opkøb af egne aktier. Denne generelle indeholdelsespligt har givet anledning til unødige indeholdelser i forbindelse med selskabers tilbagekøb af aktier m.v. fra mindretalsaktionærer, som efterfølgende har opnået dispensation efter ligningslovens § 16 B, stk. 6.

I Forenklingsspakke I foreslås en væsentlig forenkling af § 16 B, stk. 1, der går videre end en lovfæstelse af hidtidig praksis. Efter forslaget vil alene hovedaktionærer være omfattet af § 16 B, stk. 1, medens alle øvrige aktionærer behandles efter de almindelige regler om beskatning af fortjeneste eller tab ved afståelse af aktier m.v. til andre end det udstedende selskab. Herved løses også problemet med de unødige indeholdelser i forbindelse med bl.a. børsnoterede selskabers opkøb af egne aktier, (se nærmere kap. II. 13).

Mens alle indtægter, også fra hobbybetonet virksomhed, er indkomstskattepligtige, er det en betingelse for at kunne fradrage omkostninger, at virksomheden anses for

erhvervsmæssig. Dette har navnlig tidligere givet anledning til problemer i forbindelse med underskud på landbrugsejendomme. Højesteret har i et par domme fra midten af 70'erne taget stilling til spørgsmålet om erhvervsmæssig drift af landbrugsejendomme. Tyngdepunktet ved bedømmelsen af, om et landbrug må anses for at være drevet erhvervsmæssigt, ligger herefter i det landbrugsfaglige og ikke i rentabiliteten.

Arbejdsgruppen har undersøgt, om højesteretsdommene fra 70'erne efterleves i praksis, og herunder, om de centrale skattemyndigheder fører tilsyn med, at centralt udsendte vejledninger på området også efterleves af de lokale ligningsmyndigheder.

Med virkning fra den 1. juni 1983 blev der indført en ordning med bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål m.v. Loven byggede på et forslag fra et retssikkerhedsudvalg, som var nedsat med den opgave at fremkomme med forslag til styrkelse af retssikkerheden på skatteområdet.

Arbejdsgruppen har fundet det naturligt at undersøge, om de hensigter, der har ligget til grund for den i 1983 vedtagne lov om bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål m.v., i den forløbne tid er blevet opfyldt helt eller delvis.

2. Arbejdsgruppens overvejelser og forslag.

Arbejdsgruppen har i første afsnit **berørt de generelle** spørgsmål, hvad der forstås ved retssikkerhed og hvilke krav, der bør stilles til lovgivningen og til administrationen af lovgivningen.

Ved en vurdering af resultatet af de undersøgelser og overvejelser, arbejdsgruppen har gjort sig, må først anføres nogle generelle bemærkninger om baggrunden for den udbredte fornemmelse af, at der er væsentlige retssikkerhedsproblemer på beskatningsområdet.

2.1. Det er naturligt først at fremhæve det forhold, at en så stor del af det offentliges indtægter i Danmark hidrører fra indkomstskatten. Under alle samfundsforhold vil den årlige indkomst være vanskelig at beregne. Dette gælder ikke mindst et samfund som det danske, der er præget af mange, ofte mindre selvstændige erhvervsdrivende, og for lønmodtagernes vedkommende af et stort antal forskelligartede overenskomster og ansættelsesaftaler, afpasset efter det enkelte arbejdsområdes særlige forhold. Der opstår dermed ofte vanskelige afgrænsningsproblemer mellem udgifter, der vedrører privatforbruget, og udgifter, der alene har relation til det indtægtsgivende arbejde, og som derfor bør være fradragsberettigede. Disse problemer vil eksistere under alle samfundsforhold, men problemet bliver større jo højere beskatningen er. Har man - som i Danmark - en løbende beskatning af indkomst på 50 - 56 pct. af mellemindkomster og på op til 68 pct. af indkomster over godt 200.000 kr. (for formueskattepligtige kan den faktiske procentbeskatning af indtægten endda blive væsentligt højere), er trykket på indkomstbeskatningen så hårdt, at det er svært at forestille sig, hvorledes man skulle kunne udforme skatteregler, der af alle vil blive opfattet som retfærdige og rimelige.

2.2. Generelt må man nok sige, at på det givne grundlag fungerer skatteadministrationen forbavsende godt. Der er dog god grund til - som det vil ske i det følgende - at påpege de retssikkerhedsproblemer, der efter arbejdsgruppens opfattelse knytter sig til det gældende system.

2.3. Det lovgivningsmæssige grundlag er på centrale områder forældet. Hovedbestemmelserne for opgørelsen af den skattepligtige indkomst stammer fra statsskatteloven i 1903, som endda kan spores tilbage til tidligere, midlertidige krigsskattelove fra krigene 1848 - 50 og i 1864. Selv om der senere er gennemført betydelige ændringer og især en omfattende udbygning af **indkomst**-skattesystemet, er det værd at understrege, at der ikke siden 1903 har været gennemført en samlet modernisering af regler om opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den lovgivning, der som "skattereformen 1985" blev gennemført med virkning for indkomståret 1987, var, for så vidt angår regler om indkomstopgørelse, en "lov oven på loven". Det vil sige en lov (et sæt af love), der forudsætter, at man først på det gældende skattemæssige grundlag udfinder den skattepligtige indkomst, og herefter splitter denne op efter nye principper, således at personlig indkomst og kapitalindkomst beskattes med forskellige procenter (60 - 68/50 pct.), ligesom visse ligningsmæssige fradrag får en skatteværdi på ca. 50 pct.

For reglerne om opgørelse af skattepligtig indkomst er forholdet således det, at de grundlæggende regler baseres på lovregler (statsskattelovens §§ 4 - 6), som er formuleret ud fra et nærmest statistisk samfund. Reglerne er dermed i sig selv uegnede til at danne grundlag for en retsanvendelse, der skal fastlægge indkomstbegrebet i et samfund, hvis erhvervsmæssige vilkår er under stadig forandring.

2.4. Det i sig selv forældede lovgrundlag fra 1903 er gennem årene suppleret med et stort antal love. Adskillige af disse love - f.eks. afskrivningsloven og selskabsskatteloven - er gennemarbejdede love, der hver inden for deres område har givet tidssvarende og praktikable regler. I stort omfang er lovgivningen imidlertid - historisk til dels på grundlag af en tradition fra 1939 med vedtagelse af årlige ligningslove - blevet til ved impuls-lovgivning for enkeltstående problemer.

2.5. Området har været præget af en uheldig tendens til, at lovgivningsmagten ved offentlig omtale af enkelt-sager eller generelle problemer har indføjet særskilte regler i skattelovene. Disse lovgivningstiltag har ofte været præget af aktuelle politiske og i dags-presse og TV omtalte forhold, som har været meget lidt egnede som grundlag for generel lovgivning og den efterfølgende administration.

En del af årsagen til den lovgivningsmæssigt uheldige udvikling er, at der mangler generel politisk forståelse for og accept af, at den lovgivende og udøvende magt har hver sit område. I alt fald for den, der fra en skattemæssig indfaldsvinkel følger med i Folketingets arbejde, kunne det se ud, som om de politiske partier har arbejdet sig ind i den opfattelse, at alle spørgsmål - også dem man traditionelt ville overlade til administrationen - har bedst af at blive løst af Folke-tinget. Henset til omfanget og mangfoldigheden af de spørgsmål, der opstår i et moderne samfund under stadig forvandling, kan det ikke undre, at en løsning af opståede enkeltspørgsmål i lovgivningens form efterlader en lovgivning, der i sin pletvise oprindelse og sin målrettethed mod enkelttilfælde, er kompliceret, uoverskuelig og i nogle tilfælde uden indre sammenhæng.

2.6. Ved udformningen af de senere års lovgivning har man endvidere måttet tage hensyn til, at reglerne skal kunne indpasses i et edb-system. Det er i et moderne

samfund en uundgåelig nødvendighed. Anvendelsen af edb-teknik medfører både en effektivisering af og besparelser i skatteadministrationen. Imidlertid er det nok, som om man i en forståelig iver efter at benytte de tekniske fordele, ikke har haft tilstrækkeligt øje for de retssikkerhedsmaessige problemer, der herved skabes.

Anvendelsen af edb-teknik har muliggjort en langt mere nuanceret regeldannelse, end den man tidligere havde praktisk mulighed for at gennemføre. Det synes imidlertid, som om man ikke har været tilstrækkeligt opmærksom på, at prisen for en så nuanceret regeldannelse, som teknikken muliggør, er **høj**. Det er i sidste instans befolkningens accept af indkomstskattesystemet, der står på spil.

Det er i sig selv et problem, at skattelovgivningen og skatteadministrationen har nået et sådant niveau af kompleksitet og uforståelighed, at de fleste skatteydere ikke længere kan have nogen føling med, om deres skattepligtige indkomst er opgjort rigtigt, og om ligningsmyndigheden har beregnet skatten korrekt. Det ansvar over for samfundet, som tidligere var forbundet med selvangivelsen af en korrekt skattepligtig indkomst, er hermed forflygtiget.

En analyse af hvilke retssikkerhedsproblemer, edb-teknikken allerede har medført, vil efter sagens natur bero på en personlig vurdering. Udvalget henviser her til et notat af statsautoriseret revisor Preben Juul Kjær, jf. bilag nr. 1.

2.7. Den samlede skattelovgivning bærer af de nævnte grunde et klart præg af at være ustruktureret og usystematisk, hvilket har sin baggrund i, at de enkelte love og lovregler er udformet ud fra forskellige hensyn, der måske tillige kan være i indbyrdes konflikt.

Hver ny lov udgør en "ny lap på kludetæppet". Dette præg af tilfældighed, som skattelovgivningen har i teknisk henseende, skyldes efter arbejdsgruppens opfattelse manglen på et sæt af grundlæggende principper, et koncept, hvorunder såvel den hidtidige som fremtidige skattelovgivning bør indpasses.

Et sådant koncept forelå til dels i statsskatteloven af 1903, hvoraf enkelte dele fortsat består, men den siden hen stedfundne erodering af statsskattelovens bestemmelser har helt udvisket konturerne af en fast, almindeligt accepteret ramme for skattelovgivningen. Lovgiver har ikke fundet det nødvendigt at respektere sådanne grundlæggende principper.

Denne mangel vil tillige og måske især blive synlig, når dansk skattelovgivning i fremtiden skal harmoniseres internationalt.

Arbejdsgruppen finder, at et sæt grundlæggende principper for skattelovgivningen for størstedelens vedkommende kan uddrages fra eksisterende lovbestemmelser, men der er et klart behov for, at disse sammenskrives i overskuelig form og med anvendelse af en i international sammenhæng hensigtsmæssig og i øvrigt ajourført terminologi.

2.8. Som allerede anført, er hovedreglerne i det fortsat gældende beskatningsgrundlag at finde i den første permanente indkomstskattelov fra 1903. Det samme gælder - sagt i hovedtræk - grundtrækkene i rekurssystemet. I 1903 var beskatningsprocenterne så små og lovgivningen så klar og let anvendelig, at den kunne administreres på lokalt plan. Retssikkerheden blev tilgodeset ved, at grupper af borgere i de enkelte lokalsamfund (ligningskommissioner og skatteråd) blev sat til at gennemgå ansættelserne for at sikre sig, at ansættelserne, der i vidt omfang beroede på skøn, blev rigtige, og herunder sikre, at de lokale skatteadministrationer ikke gik for

hårdt frem over for borgerne. Det var et led i denne tanke, at lovgivningen i sig selv var så klar, at den var egnet til umiddelbar ligning, og således at borgernes retssikkerhed - i det omfang denne ikke blev varetaget af ligningskommissioner og skatteråd - kunne tilgodeses gennem rekursystemet.

Frem til 1938 var systemet overbygget med et Landsoverskatteråd, der både tog stilling til klagesager og havde det i sin magt at give generelle cirkulærer om ændringer af praksis, i det omfang klagesagerne gav anledning hertil, eller i det omfang man i øvrigt følte trang til at ændre praksis. I 1938 blev Landsoverskatterådet spaltet op i Landsskatteretten, som alene fik opgaver inden for påkendelse af klagesager og Ligningsrådet/Statsskattedirektoratet, som skulle følge den løbende ligning.

Selve det hovedsynspunkt, at lovgivningen overbygget med visse cirkulærer gav de lokale myndigheder et tilstrækkeligt klart retligt grundlag til at foretage en endelig ansættelse, er imidlertid uændret fra 1903. Det er da også meget vel tænkeligt, at systemet fungerede godt fra 1903 og de nærmestfølgende år henset både til samfundets ret statistiske karakter, det enkle og overskuelige lovgrundlag, og til de lave skatteprocenter (ca. 3 pct.).

Det må imidlertid erkendes, at en bibeholdelse af dette gamle system i dag fører til, at rekursystemet har fået tillagt større opgaver, end det kan bære.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at rekursystemet - i hvert fald Landsskatteretten og domstolene - fungerer godt i den forstand, at der træffes rigtige og retfærdige afgørelser i de sager, der faktisk forelægges.

Imidlertid er det jo således, at Landsskatteretten og domstolene kun tager stilling til de få sager, der fak-

tisk forelægges. De statistikker, der nedenfor er bragt i afsnit 3, retssager, viser, hvor få sager, der forelægges domstolene. Der kan således hengå mange år, før et i sig selv tvivlsomt problem forelægges Landsskatteretten/domstolene. En ny praksis inden for erhvervslivet, f.eks. nye kontrakts- og selskabsdannelser (leasing, kommanditselskaber, fondsdannelser, finansielle instrumenter m.v.) vil administrationen på det givne lovgrundlag ofte stå meget usikker overfor, og den afklaring, der vil ske gennem rekursinstanserne, Landskatteretten/landsretterne/Højesteret, kommer så sent, at skattesystemets funktion - ved en samlet bedømmelse - må forekomme utilfredsstillende. Dette problem er ikke - i alt fald ikke i tilfredsstillende omfang - afhjulpet ved indførelsen af instituttet bindende forhåndsbesked.

Et eksempel på det anførte frembyder praksis for fremførsel af skattemæssigt underskud. Dette problem har i princippet bestået, siden vi i 1956 fik ligningslovens § 15 om ret til fremførsel af underskud, men først i 1980 fik Højesteret lejlighed til at tage stilling til spørgsmålet om fremførsel af underskud ved konkurs (den såkaldte Anne Steffensen-sag). Selv efter denne dom henstod det usikkert, om principperne i Højesterets dom også fik anvendelse for underskuds fremførsel i **akkord**-situationen. Dette blev først afklaret ved Højesterets dom af 16. april 1986 (Strandhavedommen). Der er ikke tvivl om, at mange skatteydere gennem en lang årrække har været underkastet en beskatning, der var hårdere end den, der efter Højesterets to domme var retligt grundlag for.

2.9. For skattekyndige, der har haft lejlighed til at have føling med, hvorledes andre landes skattesystemer fungerer, er det påfaldende, at der kan være store forskelligheder i de enkelte landes indstilling til rejning af skattekrav. I nogle lande synes traditionen at være, at skattekrav kun rejses, hvis skattemyndigheder-

ne føler sig sikre på, at et krav er lovhjemlet. Det er imidlertid fornemmelsen hos de af arbejdsgruppens medlemmer, der i praksis møder på skatteyderes vegne i lokale ligningsmyndigheder, at man for ofte oplever, at skattekrav rejses, når der blot er nogen mulighed for, at skattemyndighedernes standpunkt vil kunne vinde tilslutning under en eventuel forelæggelse for domstolene.

2.10. Det er et selvstændigt problem, at førelsen af skattesager er meget bekostelig. Mange skatteydere vælger derfor at "bøje af" og betale de skattekrav, der fremsættes. Den ret til fradrag i den skattepligtige indkomst for udgifter afholdt i forbindelse med rejning af skattekrav, som atter blev fastslået ved Østre Landsrets dom af 18. juni 1982 (Jauer **II-dommen**), blev ophævet ved lov nr. 233 af 23. maj 1984 om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager. Se nærmere afsnit 5. Selv om lovens titel hos læseren skaber forventning om det modsatte, var det reelle indhold af denne lov, at man afskaffede fradragsretten for udgifter til advokat, revisor m.v. for sager, der behandles for kommunale ligningsmyndigheder, skatterådet og Landsskatteretten. Det er her det praktiske problem er.

De sager, der føres for domstolene, er sammenholdt end antallet af ansættelser, uendeligt ringe.

Der foretages hvert år lidt over 4 millioner ansættelser, hvoraf nu ca. 4.000 indbringes for Landsskatteretten. For domstolene anlægges hvert år ca. 200 retssager. Antallet af retssager har været konstant før og efter loven om omkostningsdækning, og det faktiske forhold er, før som nu, at retssager føres enten af selskaber eller personer, som er økonomisk stærke nok til at gennemføre en sag selv, eller af personer, hvis interesseorganisation fører retssagen på deres vegne.

Det bør derfor på ny gives skatteydere fradragsret for udgifter til sagkyndig bistand, i alt fald for bistand under klagebehandling, se nedenfor under afsnit 5 og nedenfor under forslag d.

2.11. Spørgsmålet om retssikkerhed i skattesager har så megen sammenhæng med befolkningens almindelige retsopfattelse, at man ikke kan undlade at nævne det beklagelige forhold, at den generelle accept af handlemåder, der principielt rummer strafbar skattesvig, er stigende.

Hvis eksempelvis et ældre ægtepar betaler en nevø 3.000 kr. for at passe haven og hjælpe til i huset, begår nevøen strafbar skattesvig, hvis han undlader at selvangive de 3.000 kr., men selv om forholdet skulle komme frem, ville næppe nogen myndighed rejse straffesag mod nevøen.

Kort udtrykt må det nok erkendes, at dette beklagelige forhold har sin rod i, at beskatningsprocenterne er så høje og kontrolsystemet så udbygget, at der er en stigende tendens til at "skaffe sig" en reelt lavere skatteprocent ved at holde ikke kontrollerbare indkomstdele udenfor beskatning. Hertil kommer, at vort indkomstbegreb, navnlig i området gaver og tjenesteydelser inden for familiens og vennernes kreds, er videre, end den almindelige opfattelse synes er rimelig.

Arbejdsgruppens forslag.

Skal man på den beskrevne baggrund vurdere, hvilke forslag der kan stilles til afhjælpning af de beskrevne problemer, er det nærliggende

a) først at gøre nogle bemærkninger om, hvad der kan gøres for at opnå en tidssvarende, sammenhængende og praktikabel skattelovgivning.

Det vil være velbegrunderet nu at genoptage de bestræbelser, der i årene efter anden verdenskrig blev iværksat for at opnå en fuldstændig reform af selve skattelovgivningen. En sådan gennemgang, hvis påbegyndelse efter arbejdsgruppens opfattelse haster, bør omfatte både de politiske, internationale og retlige synspunkter. Udgangspunktet må være en analyse af, hvor vi ønsker - og rent praktisk er i stand til - at lægge skattetrykket.

Det danske samfund må således tage stilling til, hvilket indhold en moderne og sammenhængende skattelovgivning bør have. Det statiske indkomstbegreb må ændres, og lovgivningen må tilpasses det nutidige samfunds beskatingsgrundlag. I denne sammenhæng må overvejes, i hvilket omfang vi ønsker at tilpasse os andre landes skattestruktur, herunder at beskatte udenlandske selskaber, der har iværksat eller overvejer at iværksætte virksomhed her, og hvilken indflydelse reglerne om beskating af udenlandske selskaber får på beskatingen af konkurrerende danske selskaber.

I korthed sagt må opgaven være, på grundlag af en analyse af det danske samfunds grundlag for opkrævning af skatter, og indenfor de stadig snævrere rammer, erhvervslivets tiltagende internationalisering sætter, at tilvejebringe en moderne og sammenhængende skattelovgivning.

På kort sigt er det naturligt først at give udtryk for håbet om, at der i de kommende år vil opstå generel politisk accept af. at den nuværende lovgivningstradition (jf. ovenfor pkt. 3 - 7) indenfor skatteområdet ikke bør fortsætte.

I denne forbindelse må det overvejes, om det vil være muligt at etablere en fast tradition for, at **skattelovforslag** gennemgår en relevant høringsprocedure.

I de tilfælde, hvor lovgivning baseres på en betænkning, må det være naturligt, at betænkningen sendes til udtalelse hos relevante organisationer m.v., før lovforslag fremsættes.

I det omfang forberedelsen sker i ministeriet, kan det være vanskeligt at give et generelt forslag om gennemførelse af en høring. Målet må imidlertid være, at et lovforslag ikke vedtages i Folketinget, før en relevant høring har fundet sted.

Måske vil man kunne finde inspiration i lovforberedelsesarbejdet i Sverige, som synes at ligge i ret faste rammer, herunder med anvendelse af udvalgsarbejde med eksterne rådgivere, se nærmere "Kommitté-handboken", Statsrådsberedningen, DsSB 1987:1.

Arbejdet i komiteer er fastlagt ved "Kommittéförordning 1976:119." (bilag 2), som fastlægger rammer for komiteer, som kan tiltrædes af sagkyndige eksperter og sekretærer. I "Kommitté-handboken" er fordelene ved anvendelsen af komiteer beskrevet således, at arbejdet i komiteform ofte er en effektiv **måde** at udnytte den kyndighed om visse spørgsmål, som findes i samfundet. Anvendelsen af komiteer indebærer **også, at** man kan give den parlamentariske opposition og forskellige interessegrupper mulighed for på et tidligt tidspunkt at komme ind i reformarbejde og at give politikere og specialister gode forudsætninger for et frugtbart indbyrdes samarbejde. Man får endvidere en værdifuld kontrolfunktion i reformarbejdet derved, at forslag fra komiteer kan sendes ud til udtalelse i de berørte myndigheder og andre interessegrupper og blive genstand for en egentlig offentlig debat.

Der bør endvidere - også på kort sigt - gennemføres bestræbelser for en teknisk forbedring af gældende skattelovgivning, selv om dette af praktiske grunde sker indenfor begrænsede områder.

Det arbejde, Skattelovrådet for tiden udfører med en gennemgang af det forældede driftsomkostningsbegreb, der har sit grundlag i statsskattelovens §§ 4 - 6, bør give anledning til en moderne lovgivning herom. Det arbejde, der for tiden pågår med en forenkling af den gældende lovgivning og administration, bør fremmes.

En del af den gældende lovgivning bør allerede ud fra retssikkerhedsmæssige synspunkter ophæves eller i hvert fald ændres.

Som et eksempel på en lovgivning, der ud fra de anførte kriterier bør ændres, kan nævnes ligningslovens § 16 B (holding-reglen). Sammenholder man motiverne til denne lovbestemmelse, reglens ordlyd og nuværende praktisering vil man se, at lovbestemmelsen har fået et andet og langt videre anvendelsesområde, end den var tiltænkt, og i væsentligt omfang et anvendelsesområde, hvor en gennemførelse af lovens hovedregel om beskatning af bruttosalgssummen virker meningsløs. Arbejdsgruppen henviser her til kap. 11.10.

Det vil endvidere efter arbejdsgruppens forslag ligge indenfor de opgaver, der tillægges den under b) nævnte nyoprettede stilling/kontor, at stille forslag til lovændringer, og dette må ud fra hensynet til retssikkerheden anses for ønskeligt.

b) I erkendelse af de overordentlige store arbejdsopgaver, der allerede nu påhviler Skatteministeriets ledelse, vil det efter arbejdsgruppens flertals opfattelse ikke være realistisk uden videre at pålægge den nuværende ledelse yderligere arbejdsopgaver. Efter arbejdsgruppens flertals mening vil det derfor være rigtigt, at der inden for Skatteministeriet oprettes en stilling, hvis opgave skal være selvstændigt at rådgive ministeren i alle retssikkerhedsspørgsmål. Det kan være et led i den pågældendes opgaver en gang årligt at af-

give beretning om de problemer, der har været fremme i årets løb, og med angivelse af, hvilke foranstaltninger, der er truffet eller som anbefales truffet. Det kan være naturligt, at der til embedet - foruden et begrænset antal medarbejdere i ministeriet - knyttes en kreds af udenfor administrationen stående, særligt sagkyn-dige, hvis opgave alene skal være at informere og råd-give inden for retssikkerhedsspørgsmål. Arbejdsgruppens flertal, som ikke omfatter afdelingschef Jens Drejer, har den opfattelse, at stillingen er så betydningsfuld, at dens indehaver bør have direkte referat til ministe-ren.

Arbejds- og ansvarsområdet for en sådan stilling vil eksempelvis kunne angives således:

1) At overvåge de dele af lovgivningen, som frembyder akutte retssikkerhedsmæssige problemer. Dette kan både omfatte ophævelse af eller ændrin-ger i gældende lovgivning og gennemførelse af ny lovgivning, hvor dette måtte være påkrævet.

2) At have løbende indseende med de sager, der verserer i rekursystemet, navnlig for domstolene og for Landsskatteretten. Det vil da være et led i denne opgave at sørge for, at skattekrav, der sav-ner retligt grundlag, og hvor skatteyderen med betydelig sikkerhed må forventes at få medhold, **frafaldes**, eller at der gennemføres egnede for-ligsmæssige løsninger.

3) At overvåge, at ny praksis, der tilsidesætter eller ændrer skatteadministrationens hidtil fulgte praksis, følges op og så hurtigt som muligt kommu-nikeres ud til skatteadministrationen. Det vil være et led heri at påse, at en sådan opfølgning af ny praksis ikke blot sker inden for sager, der er helt tilsvarende den, som har foreligget for Landsskatteretten eller domstolene til pådømmelse,

men at der drages de mere generelle konsekvenser af den afsagte dom/landsskatteretskendelse, som ud fra en retlig bedømmelse bør drages. Et eksempel herpå er det under kommissoriets pkt. 1 behandlede emne.

4) At udarbejde en generel instruks for alle, der i skatteadministrationen beskæftiger sig med rekursager, herunder Kammeradvokaturen, og hvori det præciseres, at administrationens opgave er at medvirke til sagens bedst mulige oplysning for rekursinstansen (ligningskommission, skatteråd, Landsskatteretten eller domstolene), og således, at det præciseres, at alle oplysninger af interesse for belysning af sagens faktiske eller retlige forhold lægges frem for rekursinstansen, uanset om de her fremkomne oplysninger taler til gunst for administrationen eller for skatteyderen. Samtidig kan i en sådan instruks henstilles, at i det omfang skatteadministrationen - eller Kammeradvokaturen - under en sagsbehandling bliver opmærksom på resultater, der forekommer urimelige eller ikke tidssvarende, da at afgive indberetning herom til Skatteministeriet med henblik på en mulig ændring i lovgivningen.

5) At afgive udtalelser om retlige spørgsmål efter anmodning af lokale skatteadministrationer.

—o0o—

Skatteministeriets medlem af arbejdsgruppen, afdelingschef Jens Drejer, er enig i, at de områder, flertallet peger på, er meget centrale for retssikkerheden, men har en afvigende opfattelse af, hvorledes retssikkerhedsområdet varetages bedst muligt. Medlemmet gør indledningsvis opmærksom på, at Skatteministeriets øverste ledelse er skatteministeren. Ministeren har både det

politiske og det retlige ansvar for skatteadministrationen. Spørgsmålet er derfor, hvorledes ministeren bør organisere ministeriet for at få den største sikkerhed for, at retssikkerhedsområdet får den rette prioritering i forhold til de øvrige elementer i hele ministeriets arbejdsområde.

De opgaver, der er nævnt som arbejds- og ansvarsområde for en ny stilling, er i dag nogle meget centrale områder for ministeriet. Det drejer sig om opgaver, hvoraf en betydelig del i første række løses af Skatteministeriets Departement. Andre opgaver løses i første række af Skatte- og Afgiftsstyrelsen.

En opprioritering af retssikkerhedsområdet tilsiger ikke oprettelse af en ny stilling med direkte referat til ministeren. Det ville betyde, at ministeren får tre enheder til at rådgive sig. Et departement og en styrelse som i dag og derudover en ny enhed, der skal tage sig af meget betydelige opgaver fra de nuværende to enheder. Rådgivningen af ministeren bliver imidlertid ikke bedre af, at ministerens område bliver delt op i tre selvstændige enheder i stedet for to. Tværtimod er en flytning af væsentlige dele af de områder, der i dag hører under Departementet, hverken velbegrundet eller hensigtsmæssig. Det samme gælder en flytning af de områder, der i dag hører under Styrelsen.

Den opprioritering af retssikkerhedsområdet, der er behov for, kan med fordel ske indenfor den nye struktur, der er gennemført i år. Den aflastning af Departementet, der er sket ved udlægning af konkrete sager og opgavefordelingen mellem Departementet og Styrelsen, gør det muligt at sætte flere ressourcer i Departementet ind på retssikkerhedsområdet. De dele af området, der vedrører de lokale skatteadministrationer, kan på samme måde opprioriteres i Styrelsens regi.

Flertallets beskrivelse af arbejds- og ansvarsområdet for den nye stilling med direkte referat til ministeren tyder på, at den nye enhed (Departement eller Styrelse) må have en meget betydelig bemanning af højt kvalificerede medarbejdere for at klare opgaven. En sådan strukturændring harmonerer ikke med regeringens afbureaukratiseringsplan.

I forbindelse med forslaget om, at der til stillingen skal knyttes en kreds af eksterne sagkyndige henviser Skatteministeriets medlem af arbejdsgruppen til, at Departementet siden januar 1981 har haft et eksternt udvalg med departementschefen som formand. Udvalgets funktion er den samme, som flertallet tilsyneladende tiltænker den foreslåede kreds af sagkyndige. I udvalget er der medlemmer fra **Advokatrådet**, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer, Erhvervenes Skatteseekretariat og Arbejderbevægelsens Erhvervsråd. Udvalget har i forbindelse med ministeriets strukturændringer i foråret 1989 drøftet udvalgets fremtid. Der var i udvalget enighed om at fortsætte arbejdet, idet udvalgsmedlemmerne tilkendegav meget stor tilfredshed med udvalgets funktion. Det er derfor vanskeligt at se noget behov for en ny kreds af eksterne sagkyndige, som må komme fra samme organisationer.

c) Lov om bindende forhåndsbesked bør antagelig opretholdes. Arbejdsgruppens undersøgelse giver imidlertid baggrund for at foreslå, at loven ændres, således at kompetencen til at besvare de stillede spørgsmål henlægges til et organ, der er retligt sammensat, eller således at svarene meddeles direkte af Statsskattedirektoratet eller Skatteministeriet. Det rummer ingen kritik af Ligningsrådets nuværende medlemmer at påpege det forhold, at det ikke er rimeligt at henlægge en rent retlig funktion til personer, der er udpeget på grundlag af deres politiske erfaring og tilhørsforhold.

d) I erkendelse af, at **rekurssystemet** stadigvæk vil spille en stor rolle, og i erkendelse af, at retssikkerheden for den enkelte borger vil forudsætte, at han har en økonomisk realistisk mulighed for at antage sagkyndig bistand, bør udgiftsbyrden for skatteydere, hvis sager behandles i de kommunale ligningsmyndigheder, skatteråd, Landsskatteret, nedbringes. En regel om, at det offentlige skulle refundere skatteyderens udgifter, vil ikke være rimelig. Derimod må det være rimeligt at ophæve loven om omkostningsdækning i skattesager, således at der, i overensstemmelse med den forud for loven gældende praksis, bliver ret til fradrag i den skattepligtige indkomst for udgifter til skattesager. Denne fradragsret bør i hvert fald - jf. nærmere nedenfor under afsnit 5 - indtræde for al bistand, der tidsmæssigt ligger efter selvangivelsens indgivelse.

—o0o—

Skatteministeriets medlem Jens Drejer henviser for sit vedkommende til sin udtalelse optaget nedenfor i afsnit 5.

is. Retssager.

3.1. Beskrivelse af klagesystemet.

Den sædvanlige klageadgang vedrørende skatteansættelser er ifølge skattestyrelsesloven, at ligningskommissionens afgørelser kan påklages først til ligningskommissionen selv og derefter videre til skatteråd, Landskatteretten og endelig til sidst indbringes for domstolene.

Ved siden af det almindelige klagesystem har skatteyderen mulighed for at gøre brug af "det alternative klagesystem". Hvis skatteyderen har oversiddet fristerne for at klage, har denne således mulighed for at få sin ansættelse ændret, såfremt den pågældende overfor skattemyndighederne fremsætter begæring om bevilingsmæssig genoptagelse, jf. nærmere afsnit 4.

Den skattepligtige kan få Landsskatterettens kendelser vedrørende indkomst- og formueansættelser efterprøvet ved de ordinære domstole i 2 instanser.

Retssager skal anlægges inden 6 måneder efter afsigelsen af Landsskatterettens kendelse, jf. skattestyrelseslovens § 29, stk. 2. Fristen er dog 3 måneder i gaveafgiftssager og dødsboskattesager (§ 29, stk. 3), samt i sager om bindende forhåndsbesked (lov om bindende forhåndsbesked, § 5, stk. 2).

Såfremt Landsskatteretten ikke har truffet afgørelse i en sag inden for en frist på 6 måneder fra sagens indbringelse for Landsskatteretten, har skatteyderen adgang til straks at anlægge retssag med den virkning, at sagsbehandlingen slutter uden afsigelse af kendelse (§ 29, stk. 1).

Sager, der er afvist af Landsskatteretten (f.eks. på grund af overskridelse af klagefristen), kan indbringes

for domstolene inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Afviser Landsskatteretten sagen efter udløbet af 5 års fristen, er fristen for indbringelse for domstolene kun 3 måneder (S 29, stk. 4). Har Landskatteretten derimod realitetsbehandlet sagen, er fristen for sagsanlæg 6 måneder, uanset 5 års fristen.

Skatteadministrationen kan få Landsskatterettens kendelser prøvet ved domstolene inden for samme frist som gælder for den skattepligtiges sagsanlæg (S 33, stk. 4).

Retssager om spørgsmål, som Landsskatteretten kan påkende, anlægges ved landsretten som første instans (S 31). Sagerne anlægges altid mod eller af Skatteministeriet. Landsrettens domme i skattesager er undergivet den samme appeladgang som andre landsretsdomme inden for den civile retspleje.

3.2. Sagsanlæg - statistik.

Tabel 1-4 nedenfor viser udfaldet af det samlede antal skattesager afsluttet ved henholdsvis landsretterne og Højesteret i årene 1979 til 15. juni 1989.

Tabel 1 og 2 viser sagsafslutningen ved landsretterne og vedrører henholdsvis sager anlagt af skatteyder og sager anlagt af ministeriet.

Tabel 3 og 4 viser sagsafslutningen ved Højesteret i sager anket henholdsvis af skatteyder og Skatteministeriet.

På de enkelte år er opdelt efter årstallet for modtagelsen af dommen.

Det bemærkes, at der for årene 1985-86 er tale om rekonstruktion, hvorfor der kan være tale om mindre periodeforskydninger for de to nævnte år.

Der er i statistikken kun medtaget sager fra Landsskatterettens indkomstafdeling og alene sager, hvori Landskatteretten har afsagt kendelse.

TABEL 1

Sagsafslutning ved landsretterne.

Sager anlagt af skatteyder.

	lait	Afvist	yder	Bekræft. _____ Dom _____		Forlig	Hjemvist	
				Hævet af skatte- møle af min.	Vundet af skat- teyder min.			
1979	104	1	28	6	20	35	11	3
1980	110	-	41	8	17	29	14	1
1981	176	-	64	28	21	39	18	6
1982	195	2	68	30	19	51	19	6
1983	176	1	72	24	15	42	20	2
1984	183	1	70	19	24	50	14	5
1985	152	1	55	24	8	45	14	5
1986	134	2	55	22	15	25	9	6
1987	135	1	42	30	16	29	14	3
1988	141	-	48	38	11	19	20	5
1/1-15/6								
1989	53	1	18	6	2	20	4	2

TABEL 2

Sagsafslutning ved landsretterne.

Sager anlagt af ministeriet.

				Bekræft. til gen- mæle af skatte- yder	<u>Dom</u> Vundet af min.	Vundet af skat- teyder
	Ialt	Afvist	Hævet af min.			
1979	2				2	
1980	6		1		3	2
1981	7				4	3
1982	2		1			1
1983	1				1	
1984	7		1	1	4	1
1985	3				1	2
1986	4				2	2
1987	9		2	2	3	2
1988	7		3		2	2
1/1-15/6						
1989	1					1

TABEL 3

Sagsafslutning ved Højesteret.

Sager anket af skatteyder.

			Anke	Bekræft.	Dom	
	lait	Afvist	hævet af skatte- yder	til gen- mæle af min.	Vundet af skat- teyder	Vundet af min.
1979	2				1	1
1980	11				3	8
1981	5				1	4
1982	16				4	12
1983	10				4	6
1984	19				2	17
1985	10				1	9
1986	16				5	11
1987	15				4	11
1988	12			3	2	7
1/1-15/6						
1989	8	1			1	1
						5

TABEL 4

Saasafslutning ved Høiesteret.

Sager anket af ministeriet.

			Bekræft.	Dom	
		Anke	til gen-	Vundet	Vundet
		hævet af	mæle af	af	af
	Ialt	min.	skatte-	min.	skatte-
		Afvist	yder		yder
1979	7			4	3
1980	10			6	4
1981	3			2	1
1982	2			2	
1983	1				1
1984	5			3	2
1985	6			3	3
1986	4				1 3
1987	8		3	3	2
1988	3		2	1	
1/1-15/6					
1989					

3.3. Kompetencespørgsmål.

Som anført ovenfor anlægges sagerne altid mod eller af Skatteministeriet.

Beslutning om at indbringe en landsskatteretskendelse, som er gået ligningsmyndighederne imod, for domstolene tages af skatteministeren eller Departementet på ministerens vegne. Der er dog i realiteten tale om et nært samarbejde mellem Departementet, Statsskattedirektoratet og Landsskatteretten. Overvejelserne om, hvorvidt der skal anlægges sag, sker typisk på grundlag af en indstilling fra Statsskattedirektoratet. Departementet foretager herefter en selvstændig vurdering af det mulige og ønskelige i at vinde den pågældende sag ved domstolene. Departementet anmoder i givet fald Kammeradvokaten om at udtage stævning og underretter Statsskattedirektoratet og Landsskatteretten om sagsanlægget. Som det fremgår af statistikken, er det imidlertid kun i nogle få tilfælde om året, at ministeriet anlægger en skattesag ved domstolene.

Omvendt har skatteyderen, såfremt denne er utilfreds med Landsskatterettens afgørelse, ingen mulighed for at anlægge retssag mod den myndighed, som har truffet afgørelsen. Sagsanlægget må rettes mod Skatteministeriet.

Hvis Departementets vurdering af sagen på tidspunktet for sagens anlæg fører til, at det er tvivlsomt, om sagen skal gennemføres, vil Departementet foranledige, at Kammeradvokaten allerede på dette indledende stadium kommer med sin vurdering af sagen. Efter høring af Statsskattedirektoratet og Landsskatteretten træffer Departementet eventuelt afgørelse om at afslutte sagen ved at tage bekræftende til genmæle eller eventuelt indgå en forligsmæssig løsning.

Såvel i Departementet som i **Statsskattedirektoratet** foregår der en meget betydelig arbejdsindsats med at sikre, at en sag finder sin rigtige afgørelse på det tidligst mulige tidspunkt. Der foregår i den forbindelse et meget tæt samarbejde mellem Statsskattedirektoratet og Departementet og mellem Kammeradvokaten og Departementet. Eksempelvis vil Departementet ofte afholde møder med deltagelse af såvel Kammeradvokaten som direktoratet, hvorunder sagen drøftes.

Hvis der under sagens forberedelse ved landsretten fremkommer nye oplysninger, som efter Kammeradvokatens vurdering afgørende ændrer sagsbilledet, underretter Kammeradvokaten Departementet om sagsforløbet og kan f.eks. indstille, at der tages bekræftende til genmæle. I sådanne tilfælde hører Departementet Statsskattedirektoratet og, hvis Landsskatteretten har påkendt sagen i realiteten, tillige Landsskatteretten. Departementet træffer herefter afgørelse om evt. at tage bekræftende til genmæle.

Tilsvarende gælder, hvor landsretten kommer med en tilkendegivelse til sagens parter om, hvordan en dom vil falde ud. Kammeradvokaten sender da underretning til Departementet, ledsaget af sin indstilling til tilkendegivelsen, og der høres som ovenfor beskrevet.

Skatteministeriet indbringer i praksis kun få landskatteretskendelser for landsretten. Tilsvarende indbringes tabte landsretsdomme som hovedregel ikke for Højesteret.

I ganske særlige tilfælde, hvor afgørelsen er af meget principiel betydning og f.eks. angår et stort antal skatteydere eller et stort provenutab for det offentlige, er der dog mulighed for at få afgørelsen prøvet ved en højere instans. Der lægges i den forbindelse betydelig vægt på, om Kammeradvokaten vurderer, at ministeriet vil kunne vinde sagen ved Højesteret.

3.4. Konsulent i retssikkerhed på skatteområdet.

Skatteministeriet har siden 1982 haft en konsulent i retssikkerhed på skatteområdet. Baggrunden for oprettelsen af retssikkerhedskonsulentens enhed var bl.a. ønsket om at udbygge Departementets deltagelse i de retssager, som Departementet er part i og ønsket om en stærkere koordinering af retssagsområdet både i Stats-skattedirektoratet og i Departementet.

Ved indbringelse af sager for domstolene udtager skatteyderne som nævnt stævning mod Skatteministeriet. Retssikkerhedskonsulenten **registrer** stævningen og følger det arbejde, der foregår med retssagerne, både i Departementet og hos Kammeradvokaten.

Kammeradvokaten forestår sagens tilrettelæggelse i samarbejde med Departementet. I Departementet foregår der et meget tæt samarbejde mellem fagkontoret og retssikkerhedskonsulenten under sagens gang. Kammeradvokaten henholder sig til fagkontoret, der varetager den materielle side af sagen, medens retssikkerhedskonsulenten varetager den koordinerende og korresponderende del af sagen. Retssikkerhedskonsulenten bistår i øvrigt **fag**kontoret under sagens videre gang i det omfang, retssikkerhedskonsulenten skønner det nødvendigt, eller hvis fagkontoret i øvrigt anmoder om det.

I tilslutning til den rutinemæssige ekspedition af retssagerne foretager retssikkerhedskonsulenten således løbende en koordinering og vurdering af retssager. Retssikkerhedskonsulenten vil ofte, allerede på tidspunktet for sagens anlæg, i et vist omfang kunne vurdere, hvilke sager der bør følges nærmere op, f.eks. ved kontakt til Kammeradvokaten og/eller fagkontoret. Ligeledes henleder fagkontoret opmærksomheden på særligt principielle eller tvivlsomme sager, som bør følges nærmere. Endelig vil Kammeradvokaten kunne tage initiativ til et nærmere samarbejde om bestemte sager.

I de retssager, der følges nøjere, eksempelvis fordi de må anses for principielle, eller fordi udfaldet kan forekomme særligt tvivlsomt, modtager retssikkerhedskonsulentens løbende udkast til Kammeradvokatens processkrifter samt kopi af modpartens processkrifter samt bilag. Der kan endvidere være anledning til, at retssikkerhedskonsulentens forud for proceduren drøfter sagen med Kammeradvokaten og fagkontoret.

Departementet følger således løbende retssagerne med henblik på at gribe ind på ethvert tidspunkt, når der viser sig grund til det. Forretningsgangen er tilrettelagt med henblik på, at alle, der deltager i Departementets førelse af retssager, medvirker til, at en sag finder sin rigtige afgørelse så tidligt som muligt, så skatteyderne så tidligt som muligt opnår en afklaring af den skattemæssige stilling.

Retssikkerhedskonsulentens gennemgår endvidere de afsagte domme med henblik på vurdering af rækkevidden og behovet for eventuel videre foranstaltninger, så som f.eks. ændringer af praksis eller eventuelle lovændringer.

Endelig er retssikkerhedskonsulentens medlem af og sekretariatsleder for Skattelovrådet, der er et permanent udvalg, nedsat af skatteministeren.

4. Genoptaaelsespraksis.

Efter skattestyrelseslovens § 29. stk. 4 gælder, at en skatteyder kan indbringe en skatteansættelse for domstolene, hvis det sker inden 5 år efter udløbet af det indkomstår, som ansættelsen vedrører. På grundlag af denne regel kan skatteyderen få genoptaget ansættelsen inden for samme frist.

Hvis skatteyderen fremsætter en sådan begæring inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, vil skattemyndighederne således ifølge fast administrativ praksis genoptage ansættelsen, hvis en ligningsmæssig forhåndsvurdering fører til, at den pågældende ansættelse antagelig må ændres.

Skattemyndighedernes praksis støtter sig som nævnt på skattestyrelseslovens § 29, stk. 4, hvorefter sager, som Landsskatteretten har afvist, kan indbringes for domstolene inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Når der i en konkret sag træffes en afgørelse ved Landsskatteretten eller domstolene, der ændrer en bestående praksis, er der således mulighed for andre skatteydere for at få en lignende sag indbragt for domstolene, hvis det kan ske inden udløbet af den nævnte frist.

Det samme er tilfældet, hvor skatteyder, efter at være skatteansat, kan dokumentere, at der er fejl i ansættelsesgrundlaget, f.eks. fordi den pågældende har glemt at fratække en fradragsberettiget udgift.

Da skatteyderen blot skal søge en afvisningskendelse fra Landsskatteretten inden 5 år fra indkomstårets udløb for at kunne få sin ansættelse prøvet ved domstole-

ne, har man fundet det rigtigst at imødekomme begæringer om administrativ genoptagelse i disse situationer. Det ville således ikke være hverken rimeligt eller hensigtsmæssigt, hvis skatteyderne i disse tilfælde skulle henvises til at anlægge retssag.

Som hovedregel indrømmes kun genoptagelse 5 år tilbage. 5 års fristen regnes fra begæringens fremsættelse.

I visse tilfælde regnes 5 års fristen ved genoptagelse fra et andet tidspunkt. Dette gælder f.eks. i tilfælde, hvor landsretten eller Højesteret har tilsidesat en ellers fast skattepraksis.

Hvor anmodning om genoptagelse er begrundet med en henvisning til en domstolsafgørelse i en anden sag, regnes 5 års fristen ikke fra anmodningen om genoptagelse, men fra den først underkendende dom. Det vil f.eks. sige, at hvis landsretten har underkendt hidtidig praksis, og dette stadfæstes af Højesteret, regnes der 5 år tilbage fra tidspunktet for landsrettens dom.

Denne administrative praksis fører således til genoptagelse i videre omfang, end hvad der ville gælde, hvis skatteyderen alene kunne henholde sig til reglen om domstolsprøvelse i skattestyrelseslovens § 29, stk. 4.

Efter arbejdsgruppens opfattelse bør man overveje at gå det skridt videre, at regne 5 års-fristen tilbage fra den landsskatteretskendelse, som oprindeligt ændrede praksis. Det drejer sig om sager, hvor skatteyder har fået medhold ved Landsskatteretten, og hvor Skatteministeriet efterfølgende indbringer Landsskatterettens afgørelse for domstolene.

I SD-cirkulære 1984-18 er der givet retningslinier for, hvorledes en anmodning om genoptagelse, der henviser

til en dom, skal behandles. Cirkulæret omhandler alene de tidsmæssige begrænsninger for, hvor langt tilbage genoptagelse kan finde sted.

Den ligningsmæssige vurdering af, om indholdet i det indgivne andragende er sammenligneligt med indholdet af den dom eller landsskatteretskendelse, der henvises til, foretages af Statsskattedirektoratet. Det kan ske i de enkelte tilfælde. Det kan også ske ved, at direktoratet i et cirkulære præciserer, hvorledes afgørelsen skal tages i betragtning ved genoptagelse af allerede foretagne ansættelser, jf. SD-cirkulære 1983-20.

Den særlige beregning af 5-års fristen anvendes ifølge SD-cirkulære 1984-18 når

- a) Højesteret har taget stilling til hidtidig ligningspraksis ved enten selv at underkende den eller at stadfæste en underkendende landsretsdom,
- b) en for Højesteret anlagt appelsag vedrørende en underkendende landsretsdom hæves på Skatteministeriets foranledning, eller
- c) landsrettens underkendende dom ikke er appelleret inden udløbet af ankefristen.

Hvis Statsskattedirektoratet i tilknytning til en afgørelse har udstedt et cirkulære om, i hvilket omfang genoptagelse kan ske for øvrige skatteydere, skal ansøgning om genoptagelse ikke forelægges direktoratet til konkret ligningsmæssig vurdering.

Når den underkendende dom er blevet endelig, og dommen antages at have principiel betydning og at vedrøre mange skatteydere, udsender Statsskattedirektoratet et cirkulære om dommen og dens rækkevidde. **Cirkulæret** angiver endvidere i hvilken retning og efter hvilke kriterier, den hidtidige praksis er ændret ved dommen.

Det forekommer tilsvarende, at der udsendes SD-cirkulære om en principiel underkendende landsskatteretskendelse.

I cirkulæret anmodes ligningsmyndighederne om at tage ansættelserne op for de skatteydere, som man ifølge de registrerede oplysninger må antage, at dommen har betydning for, eller som selv anmoder om genoptagelse. Ifølge sagens natur vil ligningsmyndighederne i praksis oftest savne de oplysninger, der er nødvendige for at finde frem til de skatteydere, hvis skatteansættelse bør ændres, hvilket bevirker, at de pågældende selv må henvende sig.

Hvis skatteberegningen kan ændres på grundlag af registrerede oplysninger, vil direktoratet ændre skatteberegningen for de skatteydere, for hvem dommen har betydning. Dette var f.eks. tilfældet i sagen om pensionisters personfradrag. Ved Højesterets dom af 27. marts 1987 blev det statueret, at en efterlevende ægtefælle, der var pensionist ved indkomstårets udløb og hensad i uskiftet bo, havde krav på 1 almindeligt personfradrag og 1 personfradrag for ugifte pensionister i det år, ægtefællen afgik ved døden. Statsskattedirektoratet ændrede her skatteberegningen for længstlevende ægtefælle i tilfælde, hvor der i året for dødsfaldet ikke var anvendt personfradrag i overensstemmelse med Højesterets dom.

Hvis der foreligger landsskatteretskendelser for et eller flere af de indkomstår, hvor tilbageregulering skal ske, og disse kendelser strider mod den dom, der har givet anledning til anmodningen om tilbageregulering, kan ligningsmyndighederne ikke ændre ansættelserne, jf. skattestyrelseslovens § 15, stk. 1. Anmodningen om genoptagelse må fremsættes overfor Landsskatteretten, der i skattestyrelseslovens § 34 har hjemmel til at genoptage en tidligere påkendt sag.

Hvis en hidtidig ligningspraksis eller lovfortolkning ændres ved et retsforlig eller en landsskatteretskendelse, er der ikke fastsat særlige regler om ligningsmyndighedernes genoptagelse af ældre skatteansættelser. Sådanne ændringer i ligningspraksis antages som udgangspunkt kun at have fremtidig virkning. Hvis domstolene derimod tilsidesætter hidtidig ligningspraksis, er der tale om, at domstolene hermed tilkendegiver, at praksis har været forkert.

Skattemyndighederne vil imidlertid også genoptage ældre skatteansættelser på grundlag af ændringer i **ligningspraksis**, hvis man vurderer, at skatteyderen vil få medhold ved domstolene. Adgangen til genoptagelse sker efter den almindelige genoptagelseshjemmel i skattestyrelseslovens § 29, stk. 4, således at der kan ske genoptagelse 5 år tilbage fra begæringens fremsættelse.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at det er yderst sjældent, at der indgås retsforlig i sager af principiel karakter, hvorfor genoptagelsesproblematikken her ikke har større betydning.

Hvis Skatteministeriet i en principiel sag træffer beslutning om at tiltræde den sagsøgende skatteydere standpunkt, vil dette ske i den form, at ministeriet tager bekræftende til genmæle over for skatteyderens påstand. I så fald afsiges der dom i sagen med de sædvanlige ovennævnte følger af en domsafsigelse.

5. Omkostninger i skattesager.

5.1. Oprindelig praksis efter statsskatteloven.

I perioden fra statsskatteloven og indtil 1971 har det været almindeligt antaget, at udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende beregning af den skattepligtige indkomst var fradragsberettigede.

Landsskatteretten afsagde imidlertid i 1971 to kendelser, som tilkendegav en vis ændring i den hidtil gældende opfattelse.

Fradragsretten blev indrømmet dels med henvisning til, at der var tale om driftsomkostninger omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, dels fordi udgifterne blev anset for at være accessoriske procesomkostninger i forbindelse med opgørelse af skattetilsvaret.

I forbindelse med ophævelse af adgangen til at fratrække skatterne ved opgørelse af indkomsten i 1968 tilkendegav Landsskatteretten ved to kendelser afsagt i 1971 (jf. Meddelelser fra Landsskatteretten 1971, II, nr. 147 og 148), at der herefter ikke længere var adgang til at fratrække advokat- og revisorudgifter ved førelse af skattesager. Landsskatteretten henviste i nævnte kendelser til, at de omhandlede udgifter måtte anses for alene at have haft betydning for selve skattetilsvarets størrelse, og at udgiften efter **skattefradragsrettens** bortfald ikke havde en så nær og direkte tilknytning til erhvervelsen af den skattepligtige indkomst, at den kunne anses for at være af fradragsberettiget karakter.

Efter Landsskatterettens kendelser i 1971 fik de "vejledende anvisninger" for 1972 bl.a. følgende formulering: "Udgifter til formueadministration kan fradrages,

medens udgifter til bistand ved udfyldelsen af selvangivelsen samt til sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret ikke kan fratrækkes".

5.2. Henvendelser til Skatteministeriet.

Idet ovennævnte praksisændring blev anset for at være en trussel mod almindeligt gældende retssikkerhedsgarantier, rettede Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, ved skrivelse af 16. januar 1978, henvendelse til Skatteministeriet med anmodning om, at der blev tilvejebragt hjemmel til fradragsret for omkostninger til advokat- og revisorbistand i skattesager.

Den daværende minister meddelte imidlertid i brev af 3. marts 1978, at han ikke umiddelbart kunne medtage rådets og foreningens forslag som et led i den skattereform, som dengang blev bebudet af den daværende regering.

Idet Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer anså det rejste spørgsmål for at være af væsentlig retssikkerhedsmæssig betydning, anmodede man den 14. november 1978 på ny ministeriet om at overveje spørgsmålet.

Anmodningen var bl.a. begrundet med, at der med skattesystemets tiltagende kompleksitet var behov for, at få afklaret fortolkningsmæssige tvivlsspørgsmål ved domstolene. Med den manglende fradragsret for sagsomkostninger var der fare for, at principielle sager ikke ville blive ført.

Retsstillingen kunne endvidere virke stødende for retssikkerheden, idet befolkningsgrupper herved kunne berøves den bistand, som de efter al rimelighed burde kunne opnå.

Ved skrivelse af 4. maj 1979 meddelte den daværende skatteminister, at man ville overveje det stillede forslag, men i øvrigt fandt man ingen anledning til fornyet drøftelse af sagen.

Forannævnte organisationer redegjorde herefter skriftligt for deres yderligere synspunkter i skrivelse af 31. august 1979 til skatteministeren.

Der blev imidlertid ikke fremsat lovforslag eller taget andre initiativer fra de overordnede skattemyndigheder, hvorved den dagældende retspraksis blev ændret.

5.3. Østre Landsrets dom af 18. juni 1982 (UFR 1983. s. 457) - "Jauer-dom II".

Ved Højesterets dom af 1. juni 1978, refereret i **UFR** 1978, s. 614, fik en skatteyder medhold i, at der var fradragsret for underskud ved driften af et dyrecenter i den skattepligtige indkomst for årene 1969, 1970 og 1971. Ved dommen blev der tilkendt skatteyderen 150.000 kr. i sagsomkostninger for landsret og Højesteret.

Skatteyderen opgjorde sine omkostninger til revisor- og advokatbistand, syn og skøn m.v. i forbindelse med skattesagen til 224.561 kr. ud over det tilkendte omkostningsbeløb og fradrog disse udgifter i sin skattepligtige indkomst for 1978.

Skattemyndighederne nægtede imidlertid at anerkende de nævnte udgifter som fradragsberettigede.

Spørgsmålet blev herefter indbragt for **Østre** Landsret, der ved dom af 18. juni 1982 indrømmede fradragsret for de nævnte udgifter.

Uden positiv lovbestemmelse fandt landsretten det betænkeligt at antage, at den gennem mange år hjemlede ret til at fradrage advokat- og revisoromkostninger

m.v., der knytter sig til fradragsberettigede drifts-
omkostninger, var bortfaldet ved skattefradragsrettens
ophævelse.

Østre Landsrets dom blev af ministeriet anket til Høje-
steret, men denne anke blev imidlertid hævet i efterå-
ret 1982 af den nye skatteminister.

Regeringen fremsatte herefter et lovforslag om fra-
dragsret for udgifter til sagkyndig bistand i skatte-
sager. Ifølge dette lovforslag skulle der af hensyn til
retssikkerheden være fradragsret for udgifter til sag-
kyndig bistand i samtlige skattesager. Lovforslaget
kunne imidlertid ikke samle flertal og bortfaldt ved
folketingsårets slutning i sommeren 1983.

Der blev ikke udsendt cirkulære eller andre retningsli-
nier om retstilstanden efter Jauer-dom II, men **Stats-**
skattedirektoratet instruerede de lokale ligningsmyn-
digheder om at lade sager vedrørende procesudgifter af-
vente cirkulære.

I perioden efter ophævelsen af anken i Jauer-dom II nå-
ede enkelte sager at blive indbragt for Landsskatteret-
ten. Den 10. oktober 1983 afsagde Landsskatteretten en
kendelse, der med dommerstemmerne 7-1 tilkendegav, at
Østre Landsrets dom af 18. juni 1982 måtte opfattes så-
ledes, at ophævelsen af skattefradragsretten ikke havde
medført nogen ændring i det omfang, hvori der ville væ-
re at anerkende fradragsret for bistandsudgifter i
skattesager. Se RR 1983, SM 253.

Flertallet på syv retsmedlemmer kunne derfor ikke til-
træde den af Statsskattedirektoratet under sagen til-
kendegivne opfattelse.

I Ligningsvejledningen for 1982 (udsendt i marts 1983)
er Jauer-dom II omtalt med en tilføjelse om, at dommen

var anket til Højesteret, og at den hidtidige praksis på området derfor blev fastholdt, indtil Højesterets dom forelå.

5.4. SD-cirkulære 1983-46 af 19. december 1983.

Den 19. december 1983 - halvandet år efter Jauer-dom II - udsendte Statsskattedirektoratet cirkulære nr. 1983-46. Ved dette cirkulære anerkendtes, at udgifter til advokat- og revisorbistand, syn og skøn m.v. i skattesager kan fradrages ved indkomstopgørelsen, som det var statueret i Jauer-dom II. I cirkulæret blev i øvrigt nærmere angivet hvilke udgifter, der herefter kunne indrømmes fradragsret for.

De skattelignende myndigheder blev i cirkulæret anmodet om at foranledige indkomstansættelser, hvor der ikke var godkendt fradrag for udgifter af den omhandlede art, nedsat. Genoptagelse af tidligere ansættelser kunne ske, såfremt der ikke var forløbet mere end 5 år fra udløbet af det pågældende indkomstår.

Ansættelser vedrørende indkomstårene 1977 og 1978 kunne dog genoptages, når begæring om genoptagelse blev fremsat senest 6 måneder fra cirkulærets dato den 19. december 1983.

5.5. Lov nr. 233 af 23. marts 1984 - **omkostningsdækningsloven.**

Den 16. marts 1984 blev der af Det Radikale Venstre, med udgangspunkt i udvalgsarbejdet vedr. det bortfaldne lovforslag, fremsat et lovforslag om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager. Lovforslaget blev endeligt vedtaget den 17. maj 1984 og havde virkning fra den 1. juli 1984.

Med den nye lov blev der indført adgang til at refundere udgifter til bistand i skattesager. Der er kun adgang til at refundere udgifter, der vedrører domstolsbehandling af et spørgsmål, der efter sin art kan indbringes for Landsskatteretten. Klagesager om vurdering af fast ejendom er dog ikke refusionsberettigede.

De afholdte udgifter til advokat, revisor, konsulent, retsafgifter, syn og skøn, sagkyndige erklæringer, m.v. refunderes af det offentlige med 50 pct. Det udbetalte refusionsbeløb medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Med omkostningsdækningsloven blev det samtidig generelt vedtaget, at udgifter til bistand i skattesager ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

Dette bevirker således, at udgifter i forbindelse med klagebehandlingen af en skattesag forud for domstolsbehandlingen ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen.

Idet omkostningsdækningsloven kun omfatter udgifter ved domstolsbehandlingen, er der ej heller mulighed for at opnå refusion af de omhandlede udgifter forud for domstolssagen.

5.6. Henvendelse fra De danske Landboforeninger.

Ved skrivelse af 2. marts 1989 fra De danske Landboforeninger til skatteministeren var der, på baggrund af 14 domstolssager, der var vundet af landboforeningerne som mandatar, foretaget en opgørelse over henholdsvis tilkendte og faktisk afholdte udgifter ved førelse af sagerne.

Opgørelsen viste, at der i de 14 sager var tilkendt i alt 80.300 kr. i sagsomkostninger. De faktisk afholdte udgifter i de samme sager beløb sig til 382.900 kr. Det

blev i henvendelsen pointeret, at de faktisk afholdte udgifter på 382.900 kr. kun omfattede udgifterne ved selve domstolsbehandlingen, excl. moms. Der var således ikke medregnet udgifter til revisor og konsulentbistand i forbindelse med den administrative klagebehandling af sagerne forud for domstolsprøvelsen.

På denne baggrund henstillede De danske Landboforeninger, at spørgsmålet om tilkendte sagsomkostninger tages med i arbejdsgruppens arbejde med henblik på at skabe baggrund for større overensstemmelser mellem tilkendte sagsomkostninger og faktiske udgifter ved sagernes førelse.

Henvendelsen er herefter af skatteministeren overgivet til arbejdsgruppens nærmere overvejelser.

5.7. Arbejdsgruppens overvejelser og konklusioner vedrørende omkostninger i skattesager.

Ser man først tilbage på retstilstanden forud for loven af 1984 må det erkendes, at retstilstanden fra Landskatterettens kendelser af 1971 frem til 1984 ikke var tilfredsstillende. Det var i sig selv et udslag af, hvor få skattespørgsmål, der forelægges domstolene, at Landsskatterettens skærpelse af praksis i 1971 først blev forelagt domstolene i 1982, og myndighedernes opfølgning af dommen var langsom og tøvende.

Væsentligere for den nu foreliggende problemstilling er imidlertid den retstilstand, der blev tilvejebragt ved loven af 1984. Som det er fremgået af fremstillingen i afsnit 3, er det procentuelt yderst få afgørelser af skattespørgsmål, der forelægges domstolene. De omkostninger, der i praksis spiller en rolle, er dem skatteyder må afholde til bistand til udfærdigelse af selvangivelse (eventuelt med særlig opgørelse af virksomheds-skat), efterfølgende besvarelse af mulige spørgsmål fra

den lokale ligningsmyndighed, deltagelse i eventuelle forhandlinger om forhøjelse af den selvangivne indkomst, bistand ved gennemførelse af klagesager til ligningskommission, skatteråd og Landsskatteretten.

Hovedindholdet - for en praktisk betragtning - af loven af 1984 var således at afskære den fradragsret for advokat- og revisorbistand i skattesager, som hidtil havde været gældende, jf. lovens § 1, stk. 2, "udgifter til bistand i skattesager kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen".

Det er arbejdsgruppens flertals opfattelse, at den gældende lov om omkostningsdækning i skattesager er yderst uheldig i retssikkerhedsmæssig sammenhæng.

Lovens bestemmelser om, at der ikke er fradragsret for udgifter ved skattesager, medfører således, at der pålægges skatteyder en urimelig hård belastning ved sagsbehandling for de underordnede skattemyndigheder til og med Landsskatteretten.

I denne forbindelse bemærkes, at der ofte kan pådrages ganske omfattende udgifter ved sagsbehandling til og med Landsskatteretten.

Eksempelvis skal nævnes, at Landsskatteretten ofte anmoder skatteyder om at indhente sagkyndige udtalelser.

Dette betragtes i sig selv som positivt, men anmodningen pålægger skatteyder yderligere omkostninger i betydeligt omfang*.

Det er derfor arbejdsgruppens flertals opfattelse, at den bedste løsning ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning vil være at ophæve loven om omkostningsdækning og i stedet vende tilbage til retstilstanden efter Jauer-dom II, hvorved der er fradragsret for alle udgifter til skattesager.

Det antages, at udgifter til bistand ved udfærdigelse af selvangivelse ikke er fradragsberettiget. Dette beror antagelig på, at denne praksis blev fastlagt på et tidspunkt, da udfyldelse af selvangivelse var relativt enkel, således at de få, der på grund af sygdom eller alder ikke selv kunne udfylde deres selvangivelse, normalt kunne få en slægtning eller ven til at hjælpe sig. Med de stigende krav til regnskab og selvangivelse er der imidlertid en sådan sammenhæng mellem regnskab, udfyldelse af virksomhedsskema og selvangivelse, at hele revisorudgiften kan fratrækkes, selv om en uvæsentlig del af udgifterne er medgået til udfyldelse af selvangivelsen, se Statsskattedirektoratets cirkulære 1988-32.

Der vil derfor antageligt ikke i praksis opstå væsentlige problemer med at afgrænse ikke-fradragsberettiget udgift til bistand med selvangivelse overfor fradragsberettiget udgift til bistand i skattesager. Afgrænsningen må - således som det indtil 1984 var tilfældet - kunne ske ved cirkulære fra Statsskattedirektoratet med det sigte, at der i alle tilfælde er fradragsret for udgifter påløbet efter selvangivelsens indgivelse.

Det kan i øvrigt også overvejes at gå det skridt videre at lovfæste fradragsret for alle udgifter ved udfærdigelsen af selvangivelsen. Det tab af skatteprovenu, der skulle forventes at følge heraf, vil antagelig blive opvejet af den fordel, at sagkyndig bistand ved udfærdigelsen af selvangivelsen rummer en væsentlig sikkerhed for at selvangivelsen er udfærdiget korrekt. Reelt aflastes det offentlige hermed i en kontrolfunktion.

—o0o—

Skatteministeriets medlem af arbejdsgruppen kan ikke tilslutte sig opfattelsen af, at den bedste løsning, ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning, vil være at

ophæve loven om omkostningsdækning. Omkostningsdækningsloven er klar og enkel, og den har da også fungeret godt i praksis.

Hvis loven ophæves, bliver retstilstanden uklar. Spørgsmålet om fradragsret for disse udgifter beror i så fald på en fortolkning af Jauer-dommen fra 1982. Dommens præmisser er ikke klare, og der vil derfor være skabt grundlag for en betydelig retsusikkerhed. Det vil f.eks. være usikkert, hvem der kan yde bistand med fradragsret, hvilke omkostninger, der er fradragsberettigede, og hvad der skal forstås ved en skattesag.

Indførelse af fradragsret ved lov for omkostninger i skattesager er et politisk spørgsmål, som Skatteministeriets medlem ikke kan tage stilling til. Et nyt fradrag harmonerer imidlertid dårligt med den generelle tendens til fradragsbegrænsning.

6. Den skattemæssige behandling af tilskud fra fonde til førelse af retssager.

På baggrund af henvendelser fra De Danske Landboforeninger, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer og Advokatrådet har skatteministeren anmodet arbejdsgruppen om at vurdere spørgsmålet, hvordan beløb, der udbetales fra forskellige fonde til støtte til førelse af retssager af principiel karakter, behandles skattemæssigt hos modtageren.

Efter Statsskattelovens § 4, stk. 1, litra c, henregnes gaver til modtagerens skattepligtige indkomst. Denne regel vil i almindelighed være anvendelig på udbetalinger fra fonde, hvad enten det drejer sig om familiefonde eller andre fonde, hvis formål med udbetalinger generelt er at støtte modtageren økonomisk og uden, at der fra fondens - giverens - side er knyttet betingelser eller forudsætninger til beløbenes anvendelse.

Ligningslovens § 7 indeholder i litra a-z en række undtagelser fra denne regel, hvoraf her kun skal nævnes § 7 a, hvorefter såkaldte "hædersgaver" ikke medregnes til den skattepligtige indkomst og § 7 z, hvorefter ydelser fra fonde, som er godkendt af socialministeren, og hvis formål er at støtte sociale eller sygdomsbekæmpende arbejde, ikke medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst for beløb, der ikke overstiger 5.000 kr.

For de tilfælde, hvor ydelser fra fonde er betinget af en bestemt anvendelse, ofte til opfyldelse af den pågældende fonds særlige formål, findes en gammel praksis for, at modtagne beløb under visse forudsætninger, jf. nærmere nedenfor, ikke anses indkomstskattepligtige.

Den skatteretlige betydning af en betingelse knyttet til en udbetaling illustreres klart ved kendelsen i LSR 1950, nr. 143.

Der var her tale om en arkitekt, som i 1946 havde modtaget legater til en studierejse til et samlet beløb af 8.500 kr. samt frirejse til Amerika og tilbage, ansat til 2.500 kr., i alt 11.000 kr. Arkitekten havde ikke medregnet nogen del af legaterne i sin skattepligtige indkomst, men skatterådet havde anset klageren for indkomstskattepligtig af den under studierejsen opnåede besparelse i hans hjemmeforbrug og havde ansat denne besparelse til 1.000 kr.

Landsskatteretten udtalte i sine præmisser:

"Klageren må principielt anses for indkomstskattepligtig af samtlige de modtagne ydelser, men ifølge Landsskatterettens praksis er han ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst berettiget til inden for de modtagne legatbeløb at fradrage de ekstraudgifter, som anvendelsen af legaterne efter deres formål har påført ham. I det foreliggende tilfælde må de klageren ved anvendelsen af legaterne til studierejse i overensstemmelse med deres formål påførte udgifter antages i hvert fald at være lige så store som de modtagne legatbeløb, og ingen del af disse skal herefter medregnes ved opgørelsen af klagerens skattepligtige indkomst."

Under hensyn til oplysningerne om arkitektens personlige økonomiske forhold blev hans opnåede besparelse i hjemmeforbruget under studierejsen ansat til 625 kr.

Det fremgår således klart af Landsskatterettens principielt affattede præmisser, at man anså legatmodtageren berettiget til "inden for de modtagne legatbeløb at fradrage de ekstraudgifter, som anvendelsen af legaterne efter deres formål har påført ham."

Denne praksis har Landsskatteretten stedse fastholdt. For de senere års praksis kan henvises til en afgørelse i Landsskatterettens Meddelelser 1979, nr. 58, hvor en børnehaveleder ikke ansås indkomstskattepligtig af et beløb på 3.000 kr., hendes organisation havde udbetalt til delvis dækning af rejseudgifter til en kongres i Venezuela om børn i U-lande.

Landsskatteretten udtalte her kort, "at der kunne ses bort fra beskatning af det til det pågældende formål modtagne beløb...".

Det er i overensstemmelse med denne praksis, at Ligningsrådet har vedtaget, at studierejselegater, der ydes til dækning af rejse- og opholdsudgifter ikke henregnes til den skattepligtige indkomst (Ligningsvejledningen 1988, side 262). Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked af 5. august 1987 (refereret i F.S.R.'s årsskrift 1989, side 54), som umiddelbart vedrørte det spørgsmål, om en stifter af en fond i et vist omfang kunne modtage ydelser af fonden, omtalt gældende praksis således:

"Der er herved henset til praksis, hvorefter legater, der ydes til videnskabelige arbejder, er indkomstskattefri i det omfang de medgår til dækning af udgifter ved dette arbejde."

Det er en forudsætning for, at beløbene ikke skal medtages i modtagerens indkomstoppgørelse, at betingelsen har en vis klar og afgrænset karakter, og at det i princippet er muligt at konstatere, om beløbet faktisk er anvendt til det af fonden/gavegiveren tilkendegivne formål. Det ligger heri, at betingelsen ikke i realiteten må være indholdsløs, f.eks. ved blot at vedrøre modtagerens privatforbrug (f.eks. legatbeløb, der forudsættes anvendt til turistrejser, som modtageren under alle omstændigheder selv ville have haft råd til at betale). En legatydelelse, der blev givet "til en ung,

flink juridisk eller nationaløkonomisk kandidat til en rekreatjonsrejse til udlandet", blev således anset indkomstskattepligtig (LSR 1956, nr. 20). Ligningsvejledningen indeholder (afsnit E 3.5.1.) en række eksempler på de vanskelige afgrænsningsproblemer, der gælder for beløb, som mere eller mindre betinget udbetales til unge under uddannelse.

På denne baggrund er det arbejdsgruppens flertals opfattelse, at beløb, der udbetales af fonde, foreninger, organisationer m.v., afgrænset til dækning af konkrete formål af ikke-privatforbrugsmæssig karakter, herunder til dækning af udgift ved bestemt angiven retssag, må anses så klart betinget, at beløbet ikke henregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.

Den skattemæssige behandling af sådanne tilskud til retssager vil herved blive den samme som den, der efter lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager, § 3, stk. 3, gælder for dem, der i henhold til loven modtager 50 pct. dækning af udgifter til domstolsbehandling af sager mod Skatteministeriet.

—o0o—

Skatteministeriets medlem af arbejdsgruppen finder ikke, at Ligningsrådets anvisning om skattefrihed for legater til studierejser og videnskabelige arbejder giver grundlag for at slutte, at der er skattefrihed for andre udbetalinger fra fonde, foreninger, organisationer m.v. Det gælder også støtte til hel eller delvis dækning af udgifterne til at føre en skattesag. Ligningsrådets anvisning er en undtagelse fra hovedreglen om, at sådanne udbetalinger er skattepligtige som gaver efter statsskattelovens § 4 c.

At legater er skattepligtige, medmindre der foreligger udtrykkelig lovhjemmel for det modsatte, understreges også af bestemmelserne i ligningslovens § 7 om skatte-

frihed for særlige legater. Det sidste eksempel er bestemmelsen i ligningslovens § 7 z. Efter denne bestemmelse er ydelser fra sociale fonde skattefrie indenfor en beløbsramme på 5.000 kr. De legater, der i betydeligt omfang er tale om efter denne bestemmelse, er formålsbestemte legater, der f.eks. består i naturalydelser, som f.eks. en kørestol. For at opnå denne skattefrihed var det altså nødvendigt med en udtrykkelig lovbestemmelse.

Det er således medlemmets opfattelse, at formålsbestemte gaver fra fonde er skattepligtige, medmindre der findes en udtrykkelig hjemmel til skattefriheden i lovgivning, eller som tilfældet er for rejselegater, i en anvisning med hjemmel i skattestyrelseslovens § 14.

Et forsøg på ved fortolkning at nå frem til skattefrihed for beløb, der udbetales til dækning af konkrete formål af ikke privatforbrugsmæssig karakter, ville i øvrigt skabe betydelig retsusikkerhed. Problemet ville være, hvilke formål, der i givet fald opfylder denne betingelse. Det vil uvægerlig føre til et meget betydeligt antal skattesager for at opnå skattefrihed for ydelserne. Retssikkerhedshensyn taler derfor for at vælge lovgivningsvejen, hvis der skal indføres yderligere skattefrihed for udbetalinger fra fonde, foreninger, organisationer m.v.

II. Speciel del.

7. Skattemæssige konsekvenser af konkurs, akkord, forældelse m.v..

7.1. Indledning.

De skattemæssige konsekvenser af konkurs, akkord og forældelse har især gennem de seneste 10-15 år givet anledning til usikkerhed og deraf følgende stigende antal skattesager. Der findes en udtømmende redegørelse om emnet i Skattelovrådets betænkning nr. 1101/1987.

Arbejdsgruppens kommissorium omfatter da også disse emner som eksempler på emner, hvor der foreligger uklarhed om overensstemmelsen mellem på den ene side lovens ordlyd eller den fortolkning, domstolene har foretaget, og på den anden side den administrative praksis.

I nærværende afsnit vil hovedvægten blive lagt på de eksisterende regler for beskatning af debitor i forbindelse med (konkurs), akkord og forældelse.

Det afgørende spørgsmål for debitors skattemæssige stilling er, om den pågældende "ordning" indebærer en skattepligtig fordel, som debitor skal beskattes af. I denne forbindelse kan der foretages en opdeling i på den ene side de ordninger, som ikke påvirker størrelsen af debitors gældsforpligtelser, og på den anden side de ordninger, som indebærer, at debitor frigøres for gældsforpligtelsen.

7.2. Ordninger, som ikke påvirker gældsforpligtelserne.

7.2.1. Betalingsstandsning, konkurs og moratorieordninger.

I denne gruppe falder betalingsstandsning (faktisk, stille eller anmeldt), konkurs samt tvangsakkord i form af moratorium.

Idet gælden ikke nedskrives ved disse ordninger med kreditorerne, opstår der ikke spørgsmål om direkte eller indirekte beskatning hos debitor.

Der gælder ingen særlige regler for indkomstopgørelsen for debitor i forbindelse med de heromtalte ordninger.

Bestemmelsen i ligningslovens § 5, stk. 7, kan dog bevirke en begrænsning i rentefradragsretten derved, at fradragstidspunktet udskydes til betalingstidspunktet.

7.2.2. Underskudsfrømsel.

Indtil Højesterets dom af 30. maj 1980 (Anne Steffensen), jf. UFR 1980, s. 566, fastholdt ligningsmyndighederne, at debtors manglende betalingsevne - eller vilje skulle begrænse muligheden for at fremføre underskud.

Højesteret tilsidesatte skattemyndighedernes indskrænkende fortolkning af ligningslovens § 15 i konkurstilfælde. Skattemyndighedernes praksis fandtes hverken at have støtte i bestemmelsens ordlyd eller i lovens forarbejder.

Med denne begrundelse stadfæstede Højesteret enstemmigt Østre Landsrets dom af 21. september 1978.

Som konsekvens af dommen udsendtes senere SD-cirkulære 1981-6 af 2. marts 1981.

I cirkulæret blev der givet adgang til at genoptage tidligere ansættelser, der nægter fremførsel af underskud i de omhandlede situationer. Genoptagelse kunne foretages, såfremt der ikke var forløbet mere end 3 år fra udløbet af det pågældende indkomstår. Fristen blev regnet fra det år, begæringen blev fremsat og 3 år tilbage.

Skatteydere, der havde fremsat begæring om ændring i 1981, f.eks. foranlediget af udsendelsen af SD-cirkulære 1981-6, kunne kun kræve regulering af indkomsten fra og med indkomståret 1978. Skatteydere, der ikke afventede udsendelsen af cirkulæret, men allerede inden udgangen af 1980 havde anmodet om ændring af tidligere indkomstansættelser, kunne derimod kræve regulering af indkomsten fra og med indkomståret 1977.

Denne forskelsbehandling forekommer uheldig i betragtning af, at SD-cirkulære 1981-6 først blev udsendt i 1981 og mere end 9 måneder efter den pågældende højesteretsdom.

I SD-cirkulære 1981-6 fandt Statsskattedirektoratet anledning til, som pkt. 4 i cirkulæret, at slå fast, at "forældelse af gæld, som en skatteyder har pådraget sig som led i sit erhverv, og hvis beløb i tidligere indkomstår har været fradraget som driftsudgifter, medfører indkomstskattepligt af den ved forældelsen opnåede fordel".

Beskatning af forældede fordringer blev senere behandlet af Højesteret ved dom af 30. juni 1988, hvor retsstillingen blev væsentligt ændret i forhold til cirkulærets faste kriterier.

Statsskattedirektoratet fandt ingen anledning til at omtale højesteretsdommens eventuelle konsekvenser for den skattemæssige behandling af akkordordninger.

Spørgsmålet havde dog været overvejet, idet Statsskattedirektoratet ved skrivelse af 12. september 1980 til Skattedepartementet rejste spørgsmålet om konkursdommens (Anne Steffensen-dommen) eventuelle konsekvenser for akkordbeskatningen. Direktoratet henstiller i skrivelsen til Departementet, at de skattemæssige problemer ved akkord og konkurs efter højesteretsdommen reguleres ved lov.

Departementet svarede imidlertid Statsskattedirektoratet ved skrivelse af 16. december 1980, at man ikke fandt, at konkursdommen (Anne Steffensen-dommen) havde nogen konsekvenser for de skattemæssige forhold i forbindelse med akkord, og at man ikke for tiden fandt tilstrækkelig anledning til en nærmere lovregulering.

7.2.3. Omkostninger.

Omkostninger, der afholdes i forbindelse med afvikling af en virksomhed, herunder afvikling af et konkursbo, kan som udgangspunkt ikke fratrækkes som driftsomkostninger. De omhandlede omkostninger kan eventuelt indgå i avanceopgørelsen vedrørende virksomhedens aktiver.

Såfremt de afholdte omkostninger kan anses for at være afholdt med henblik på at skabe mulighed for en fortsat drift af virksomheden, kan omkostningerne fratrækkes som driftsomkostninger. Det samme gælder sædvanligvis driftsomkostninger i nedtrappingsfasen forud for virksomhedens ophør. Omkostninger, der knytter sig til selve ophøret af en virksomhed, kan derimod ikke fratrækkes. Hvis en virksomhed ikke fortsætter under **konkurs-**behandlingen, er der således ikke fradragsret for de med bobehandlingen forbundne udgifter.

Hvis en virksomhed fortsætter, må det afgøres efter et konkret skøn, i hvilket omfang udgifterne kan henføres til den aktuelle og den fremtidige drift.

I denne forbindelse kan eksempelvis nævnes LSR 1986-3-321 af 9. juli **1986**, refereret i TfS 1986, 445, hvor der blev godkendt fradragsret for 75 pct. af de i forbindelse med konkursbehandlingen af en landbrugsvirksomhed afholdte udgifter. Landbrugsvirksomheden fortsatte under konkursbehandlingen, som i øvrigt blev afsluttet med udbetaling af et beløb på 450.000 kr. til fallenten.

7.3. Ordninger, hvorved debitor frigøres for gældsforpligtelser.

7.3.1. Akkord.

I den typiske akkordsituation er kreditorernes tiltrædelse af ordningen begrundet i debtors manglende betalingsevne.

Det er efterhånden fast antaget i praksis, at der som udgangspunkt ikke indtræder direkte beskatning af den opnåede fordel. Dette gælder uanset om gælden, der bortfalder, har karakter af et erhvervmæssigt "omsætningspassiv", hvor de til grund for gælden liggende udgifter på et tidligere tidspunkt har været fratrukket ved indkomstopgørelsen, f.eks. som et vareforbrug.

Udgangspunktet om, at der ikke indtræder beskatning, fraviges kun, når fordringerne ved gældseftergivelsen nedsættes til et lavere beløb end deres reelle værdi, og ordningen dermed ikke kan anses for forretningsmæssigt begrundet fra kreditorernes side. Hvis det således ikke er debtors manglende betalingsevne, men derimod et ønske om at begunstige debitor, som begrunder gældseftergivelsen, er debitor skattepligtig af den opnåede fordel. Gældseftergivelsen vil i sådanne tilfælde have karakter af en gave, et tilskud eller maskeret udbytte og behandles i det hele efter de almindelige regler herom.

Det afgørende for den skattemæssige behandling er således, om fordringerne nedskrives til et lavere beløb end deres reelle værdi på eftergivelsestidspunktet. Beregningen af fordringernes reelle værdi (kursværdien) foretages på baggrund af en samlet vurdering af debitors betalingssevne. Der kan i almindelighed tages udgangspunkt i debtors status (formue). Debtors formue omfatter ikke en eventuel ægtefælles formue (dvs. dennes særeje samt bodel).

Hvis debtors status fortsat er negativ efter gældseftergivelsen, antages fordringerne i almindelighed ikke at repræsentere nogen værdi.

Hvis der er tale om en generel ordning, som omfatter størstedelen af kreditorerne eller en ordning med debtors hovedkreditor, vil det have formodningen imod sig, at fordringerne er nedskrevet til et lavere beløb end deres reelle værdi, og der indtræder derfor i almindelighed ikke beskatning. Er der derimod tale om en singular ordning eller en ordning mellem interesseforbundne parter, må der foretages en nærmere vurdering af fordringernes værdi.

Selve den omstændighed, at debitor efterlades med en positiv formue, kan ikke i sig selv begrunde, at der indtræder beskatning, forudsat at ordningen i øvrigt må anses for forretningsmæssigt begrundet. Beskatning indtræder kun, hvis der er tale om en positiv status af væsentlig størrelse, og hvor formuen overstiger, hvad der er nødvendigt for debtors fortsatte eksistens, herunder virksomhedens fortsatte drift.

I almindelighed vil der alene ske beskatning, når myndighederne godtgør, at der er tale om en gave til debitor, eller når parterne befinder sig i et gavemiljø, og ikke er i stand til at påvise, at der er tale om en rent forretningsmæssig nedskrivning af gælden til dens reelle værdi.

Den eventuelle skattepligtige fordel udgør forskellen mellem gældens kursværdi, og det beløb gælden nedskrives til.

Uanset Anne Steffensen-dommen (Højesterets dom af 30. maj 1980) fastholdt skattemyndighederne, at der skulle ske indirekte beskatning af den opnåede akkordfordel, således at en opnået skattefri gældseftergivelse skulle begrænse adgangen til underskudsfræmførsel efter ligninglovens § 15 (nu suppleret med personskattelovens § 13 og virksomhedsskattelovens § 13).

Skattemyndighedernes opfattelse var, at Anne Steffensen-dommen kun havde betydning for konkurstilfældene, hvor der stadig var en personlig fordring mod debitor.

Ved Højesteretsdom af 16. april 1986 (**Strandhave-dommen**), jf. UfR 1986, s. 462, kommenteret i UfR 1986 B, s. 263, fandt Højesteret, at der ikke var hjemmel til en sådan begrænsning af de almindelige regler om **underskudsfræmførsel**.

Det er således fastslået, at der ikke kan ske begrænsning af adgangen til underskudsfræmførsel, uanset om de til grund for underskuddene liggende gældsposter er bortfaldet uden skattemæssige konsekvenser for debitor, se også SD-cirkulære 1986-17 af 19. maj 1986.

Der kan heller ikke ske indirekte begrænsning af adgangen til underskudsfræmførsel i form af en regulering af afskrivningsgrundlag, værdi af debitorer eller varrelager, selv om de bogførte værdier afviger fra værdierne i akkordstatus. Tilsvarende er der ikke mulighed for at begrænse et efter almindelige regler opgjort fradragsberettiget afhændelsestab, f.eks. på en virksomheds driftsmidler, uanset at den udgift, som ligger til grund for tabet, er eftergivet ved akkord.

Indkomsten i akkordåret skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Der skal således bl.a. ikke ske begrænsning i adgangen til at fratække driftsomkostninger afholdt i tiden forud for akkorden, uanset at betalingsforpligtelsen helt eller delvist bortfalder i forbindelse med akkorden.

Bortset fra en eventuel direkte beskatning af **akkordfordelen**, medfører akkorden således ikke særlige skattemæssige konsekvenser for debitor.

Debitors omkostninger forbundet med akkorden følger den skattemæssige behandling af akkordfordelen. Omkostninger forbundet med erhvervelsen af en skattefri fordel kan således ikke fratækkes. Hvis akkordfordelen er skattepligtig for debitor, kan de medgående omkostninger fratækkes ud fra en nettoindkomstbetragtning. På linie med omkostninger i forbindelse med konkurs vil der dog efter en konkret vurdering være fradragsret for de omkostninger, der kan henføres til den aktuelle drift af virksomheden samt bestræbelserne på fortsat drift af denne.

I denne forbindelse kan nævnes LSR 1989-3-273 af 10. maj 1989, refereret i **TfS** 1989, 454, hvor der blev indrømmet fradragsret for 75 pct. af omkostningerne i forbindelse med gældssanering af en landbrugsvirksomhed. Virksomheden fortsatte ca. 9 måneder efter den opnåede akkord, hvorefter der skete tvangsafståelse.

7.3.2. Gældssanering.

Gældssanering behandles efter samme regler som akkord. Ligesom det er tilfældet med en tvangsakkord, har det formodningen imod sig, at der skulle være grundlag for at beskatte debitor af den ved gældssanering opnåede fordel.

7.3.3. Forældelse.

Det har hidtil af de centrale skattemyndigheder været antaget, at fordelene ved forældelse af gæld, der modsvares af tidligere fratrukne driftsudgifter, var skattepligtig med det nominelle beløb i forældelsesåret, jf. Vestre Landsrets dom af 22. juli 1987, refereret i **Tf S** 1987, 393. I modsætning til akkordpraksis var den skattemæssige behandling af forældelse fuldstændig frigjort for kursværdibetragtninger.

Denne opfattelse blev opretholdt også efter fremsættelsen af lovforslag nr. 125 af 15. marts 1984 om begrænsning af rentefradragsretten for fallenter.

I bemærkningerne til ovennævnte lovforslag udtaler ministeriet: "Renteudgifter, der er fradraget ved indkomstopgørelsen uden at være betalt, skal **antagelig** indtægtsføres og dermed beskattes, når kravet bortfalder ved forældelse, præklusion, eftergivelse, akkord eller på anden lignende måde, **medmindre kravet er uerholdeligt på bortfaldstidspunktet**, jf. Højesterets dom af 27. januar 1977 om forældelse af varegæld". (Fremhævelsen er arbejdsgruppens).

Uanset disse udtalelser fastholdt ministeriet under den i **UfR** 1988, s. 701, refererede sag, at beskatning ved forældelse måtte ske til parikurs.

Ved dommen udtalte Højesteret, at der ved forældelsen som udgangspunkt var tilgået skatteyderen en skattepligtig fordel, og at det var uden betydning, at skatteyderen i tiden fra stiftelsen af gælden til forældelsestidspunktet ikke havde fortsat den virksomhed, hvori gælden var pådraget.

Højesterets flertal udtalte videre: "Der må ved fastsættelsen af den skattepligtige indkomst som følge af forældelsen foretages en vurdering af fordringernes

værdi under hensyn til appellantens betalingsevne på tidspunktet for forældelsens indtræden. Det må lægges til grund - jf. herved den i **UfR** 1981, s. 932 refererede sag om appellantens fradragsret - at appellanten i 1975 var i stand til at betale de omhandlede fordringer, der i 1980 bortfaldt ved forældelse. Appellanten har ikke sandsynliggjort, at hans betalingsevne i 1980 var forringet på en sådan **måde**, at dette kan føre til, at den skattepligtige værdi af fordringernes forældelse fastsættes til et lavere beløb end gældens nominelle størrelse".

Ved Højesterets dom er det fastslået, at der ikke uden videre kan ske beskatning af det nominelle beløb. Der må på baggrund af debtors økonomiske forhold på forældelsestidspunktet foretages en bedømmelse af gældens værdi på dette tidspunkt, og den skattepligtige fordel ansættes til denne værdi. I den konkrete sag lagde Højesteret ikke afgørende vægt på debtors status, men pålagde debitor bevisbyrden for, at han reelt ikke havde udsigt til at kunne betale gælden. Uanset at debitor i forældelsesåret havde en negativ formue, blev gældens værdi ansat til dens nominelle størrelse. Baggrunden herfor var formentlig, at debitor ved Vestre Landsrets dom af 17. maj 1979 (UfR 81, s. 932 H) fik medhold i, at han i 1975 havde evne til at betale de senere forældede fordringer, uanset at han havde en negativ formue i 1975. Som det fremgår af Højesterets dom i forældelsessagen, havde debitor ikke sandsynliggjort, at hans betalingsevne i 1980 var forringet i forhold til 1975.

I konsekvens af Højesterets dom er det besluttet at ændre administrativ praksis således, at der kun indtræder beskatning i det omfang, de forældede fordringer repræsenterer en værdi på forældelsestidspunktet, jf. SD-cirkulære 1988-43.

Som det fremgår af cirkulæret, må fordringernes værdi på forældelsestidspunktet fastsættes efter en samlet vurdering af debtors betalingsevne. På linie med det ovenfor anførte om akkord, kan der ved denne vurdering tages udgangspunkt i debtors status på forældelsestidspunktet. Der må i det hele foretages en **kursværdi**-beregning svarende til akkordpraksis, og der må således bl.a. bortses fra en eventuel ægtefælles formue, ligesom en positiv formue efter forældelsen ikke medfører beskatning, når formuen ikke overstiger, hvad der må anses for nødvendigt for debtors fortsatte eksistens, herunder fortsat drift af virksomheden.

Medmindre ganske særlige forhold gør sig gældende, kan fordelene ved forældelse ansættes til fordringens værdi for kreditor. Hvis der ikke består noget interessesammenfald mellem debitor og kreditor, vil den omstændighed, at kreditor lader kravet forælde, i almindelighed skabe en formodning for, at fordringen ikke repræsenterer nogen værdi.

Fordelen ved forældelse er kun skattepligtig i det omfang, der er tale om forældelse af gæld, der tidligere er kommet skatteyderen skattemæssigt til gode i kraft af et **omkostningsfradrag**, afskrivning, underskudsoverførsel eller underskudsfremførsel. I dommen refereret i **UfR** 1977, s. 141 H, fandt Højesteret det ikke påvist, at gælden var kommet debitor skattemæssigt til gode, og der var derfor ikke tilført debitor en skattepligtig fordel.

På linie med en fordel opnået ved akkord indtræder der dog også en beskatning, når forældelsen har karakter af en skattepligtig indkomsterhvervelse efter skattelovgivningens almindelige regler, det vil sige som gave, tilskud eller maskeret udbytte.

Harmoniseringen af reglerne om akkord og forældelse bevirker, at der for fremtiden som udgangspunkt kun vil opstå spørgsmål om beskatning af fordelene ved gældsfrigørelsen, når "ordningen" kan anses for en gave eller gavelignende ydelse, jf. ovenfor.

Praksisændringen vedrørende forældelse får virkning for forældelse indtrådt i indkomstårene 1983 og følgende år, se nærmere SD-cirkulære 1988-43.

En skattefri fordel opnået ved forældelse påvirker ikke adgangen til underskudsfræførsel.

Den materielle stilling er, som anført i indledningen, nærmere belyst i Skattelovrådets betænkning nr. 1101/1987.

7.4. Arbejdsgruppens overvejelser og konklusion.

Retsstillingen vedrørende de skattemæssige konsekvenser af konkurs, akkord, forældelse m.v kan nu betegnes som relativt afklarede.

Denne afklaring har imidlertid været lang tid undervejs, og situationen blev tilspidset i forbindelse med den almindelige økonomiske afmatning i samfundet gennem de seneste 10-15 år.

I hvert fald fra Højesterets dom af 30. maj 1980 (Anne Steffensen-dommen) kunne det have været ønskeligt, om de overordnede skattemyndigheder - evt. ved hjælp af lovgivningsmagten - havde fundet en retlig holdbar løsning på beskatningsforholdene ved akkord og forældelse. Som anført ovenfor var der også tilløb til en løsning i bemærkningerne til rentelovsændringerne i 1984.

Tilløbet blev dog ikke fulgt op, og det blev derfor nødvendigt at føre såvel spørgsmålet om akkordbeskatning som forældelsesbeskatning helt til Højesteret. En endelig løsning blev først opnået i 1988.

Det er arbejdsgruppens flertals opfattelse, at de skattemæssige konsekvenser af konkurs, akkord, forældelse m.v. er et skoleeksempel på den manglende harmoni mellem på den ene side den fortolkning, domstolene har foretaget, og på den anden side den administrative praksis.

—o0o—

Skatteministeriets medlem af arbejdsgruppen finder ikke, at skattemyndighederne i 1980 uden videre kunne anvende Anne Steffensen-dommen om konkurs på akkordsituationen.

Anne Steffensen-dommen vedrørte spørgsmålet om rækkevidden af ligningslovens § 15 i konkurstillfælde. Ved konkurs hæfter skyldneren fortsat for den del af gælden, som ikke bliver dækket gennem udlodningen. I akkordtilfælde bliver debitor derimod helt eller delvis frigjort for sin gæld.

Denne forskel bevirkede, at ministeriet havde to muligheder. Enten at få forholdet afklaret ved lovgivning, eller - som det skete - ved en dom.

8. Afgrænsningen mellem A - B-indkomst.

Afgrænsningen mellem de tilfælde, hvor foreløbig skattesvarelse sker ved indeholdelse ved kilden (A-indkomst) og de tilfælde, hvor foreløbig skattesvarelse sker i henhold til skattebillet (B-indkomst), beror på fortolkning af kildeskattelovens § 43, der i det væsentlige har bestået uændret siden kildeskattelovens ikrafttræden den 1. januar 1970.

Fortolkningen har givet anledning til ret betydelige administrative vanskeligheder i tilfælde, hvor loven ikke giver et sikkert svar på, om en given indkomst skal klassificeres som A-indkomst eller B-indkomst. Dette har medført, at domstolene i en række tilfælde har korrigeret den af skattemyndighederne anlagte fortolkning.

Virkningen af, om en indkomst klassificeres som A-indkomst eller B-indkomst, kan være vidt forskellig i forskellige situationer. Korrekt klassifikation kan således være afgørende for, om en indkomst overhovedet medfører pligt til skattesvarelse, medens det, når der er tale om betalingsdygtige skatteydere, nærmest er uden betydning, om skatten afregnes på den ene eller den anden måde.

Efter ikrafttræden af de ændrede skatteregler fra indkomståret 1987 har spørgsmålet om korrekt klassificering mellem på den ene side lønmodtagere (der sædvanligvis oppeværes A-indkomst), og på den anden side selvstændige erhvervsdrivende (der sædvanligvis svarer B-skat), fået en øget og ofte meget væsentlig betydning for skatteyderne. Dette skyldes lovens regler om, at udgifter i forbindelse med indkomsterhvervelsen for så vidt angår A-indkomst kun kan fratrækkes i det omfang, udgifterne overstiger 3.000 kr., og hvis dette er tilfældet da med begrænset skattemæssig værdi, medens udgifter knyttet til B-indkomst kan fratrækkes fuldt ud

og med fuld skattemæssig værdi. Hertil kommer muligheden for brug af virksomhedsskatteordningen, hvor ordningens muligheder for at opnå fuld fradragsværdi for renteudgifter, opsparing i virksomheden og overførsel til medarbejdende ægtefælle kan have afgørende betydning.

I spørgsmålet om skattepligt for udenlandske artister og scenekunstnere kan det konstateres, at domstolene har tilsidesat skattemyndighedernes fortolkning af A-indkomstbegrebet. Udenlandske artisters og scenekunstneres pligt til skattesvarelse styres af, om deres hverv udøves i "personligt arbejde i tjenesteforhold". Efter at Højesteret i sin dom af 23. januar 1973, refereret i **UfR** 1973, s. 151, (kommenteret i **UfR** 1973 B, s. 303), havde udtalt, at der ikke forelå et sådant egentligt tjenesteforhold, som kildeskattelovens § 43 tager sigte på, i et tilfælde hvor de udenlandske scenekunstnere var engageret til kortvarig optræden (1-4 dage), kan det undre, at skattemyndighederne gjorde forsøg på at fastholde skattepligt i tilfælde, hvor engagementet havde lidt længere varighed (15 - 16 dage). Først ved en Østre Landsrets dom af 4. juli 1980, refereret i **UfR** 1981, s. 349, er det afklaret, at engagementets varighed ikke kan tillægges betydning, i øvrigt ved en udtalelse i dommen om, at der som følge af skattemyndighedernes holdning i længere tid har hersket usikkerhed om retstilstanden.

Selv om domstolene har tilsidesat skattemyndighedernes afgørelser i de omhandlede situationer, er der på området uundgåeligt fortsat en vis retsusikkerhed. Dette gør sig navnlig gældende ved engagementer af udenlandske orkestre. For underordnede skattemyndigheder kan det være meget svært at træffe en korrekt afgørelse, når de orienteres om, at Skatteministeriet har truffet afgørelser om, at vederlag til et udenlandsk danseorkester i en restauration ikke er A-indkomst, samtidig

med at direktøren for et omrejsende cirkus pålægges erstatningspligt og straf for ikke at have tilbageholdt A-skat af vederlag til et udenlandsk orkester.

Muligheden for at klassificere en indkomst som A-indkomst med deraf følgende konsekvens, at der for i udlandet bosatte personer foreligger skattepligt til Danmark, giver problemer i arbejdslejesituationer. Kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, bestemmer, at der foreligger et A-skatteforhold for "vederlag i penge og i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet". Bestemmelsen efterlader det indtryk, at den danske stat altid skal have skat af vederlag for arbejde, udført her i landet.

Dette forhold er imidlertid særdeles kompliceret og skal ses i sammenhæng med dobbeltbeskatningsaftaler.

Efter en periode fra 1983 til 1987, hvor skattemyndighederne søgte at fastholde dansk skattepligt i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, synes problemet i hvert fald foreløbigt at være løst, idet skattemyndighederne i 1987 har opgivet hidtidigt standpunkt. Herom henvises til beskrivelsen i et notat af lektor Poul Olsen, optaget som bilag 3 i betænkningen.

Problemerne om korrekt klassificering af et indkomstforhold i dagligdags situationer giver praktiseringsvanskeligheder i de tilfælde, hvor man befinder sig på et grænseområde mellem et tjenesteforhold og selvstændig erhvervsudøvelse. En gennemgang af praksis viser, at der på grænseområdet er betragtelig usikkerhed. Dette gælder f.eks. for konsulenter, handelsagenter, handelsrejsende, foredragsholdere, kursustlærere og forfattere samt selvbyggere.

Det bemærkes dog, at der, for så vidt angår foredragsholdere, kun har været ganske få sager inden for de seneste 5 år. For så vidt angår selvbyggere, har der ikke i de seneste 10 år været forelagt sager herom for Statsskattedirektoratet.

Det må nok erkendes, at det er ugørligt i præcise lovbestemmelser at give anvisninger om, hvorvidt der foreligger et A-indkomstforhold eller et B-indkomstforhold. I de talmæssigt dominerende antal tilfælde giver afgrænsningen inden problemer, men problemerne på grænseområdet lader sig næppe løse ved lovregler.

Vurderingen af, om der foreligger et tjenesteforhold, beror på en række momenter, såsom hvervgiverens instruktionsbeføjelser, vederlagets beregning, ret til feriegodtgørelse, bidragspligt til ATP, opsigelsesregler og vurdering af, om vederlaget er baseret på, at modtageren af vederlaget deraf skal afholde udgifter, der er forbundet med indkomsterhvervelsen. På grundlag af de mange momenter skal der træffes en afgørelse om, hvorvidt der ved en samlet vurdering foreligger et tjenesteforhold. Dette er selvsagt vanskeligt, især i tilfælde, hvor nogle momenter peger i retning af et tjenesteforhold, og andre momenter peger i modsat retning.

En vurdering af praksis synes at vise, at **arbejdsgiverkontrollen** visse steder lægger megen vægt på, at der i videst muligt omfang tilbageholdes og afregnes A-skat. I enkelte afgørelser fra Skatteministeriet kan spores en mere smidig holdning. Dette er f.eks. udtrykt ved brug af vendingen "man vil ikke have noget at indvende imod, at honorarer til sagkyndige, der afgiver udtalelser i ægteskabssager, behandles som B-indkomst". **Tf S 1985, 175.** Der er ikke tegn på, at den smidige holdning har sat sit præg på de underordnede myndigheders administration, idet dog bemærkes, at der i Skattedepartementets cirkulære nr. 116 af 5. oktober 1988 er opstil-

let nogle generelle retningslinier for, hvorledes afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende på skattelovgivningens område skal foretages. Samtidig har Skattedepartementet i cirkulæret tilkendegivet, at afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område spørgsmålet er relevant.

Administrationen af området er i vidt omfang henlagt til medarbejdere i arbejdsgiverkontrollen. Giver en medarbejder i arbejdsgiverkontrollen en erhvervsdrivende oplysning om, at der i et givet vederlagsforhold skal tilbageholdes og afregnes A-skat, vil den pågældende erhvervsdrivende normalt acceptere dette, fordi den erhvervsdrivende ved at afvise administrationens krav løber en risiko for at komme til at hæfte for den skat, der påhviler modtageren af vederlaget. Efter loven er denne erstatningspligt betinget af, at der er udvist forsømmelighed. Tilsidesættelse af et påbud fra myndighederne vurderes nok som udtryk for forsømmelighed, uanset om myndighedernes krav hviler på et spin-kelt retligt grundlag. For modtageren af et vederlag på grænseområdet mellem lønmodtagere/selvstændige erhvervsdrivende, var der til og med 1986 ingen - eller i hvert fald ingen væsentlig - beskyttelsesværdig interesse i, om den pågældende skulle betale skat på den ene eller den anden måde.

Efter 1986 er dette forhold ændret markant. Modtageren af vederlaget kan herefter have en væsentlig interesse i korrekt klassificering af vederlaget, idet sondringen A/B-indkomst efter arbejdsgruppens flertals opfattelse i praksis vil få betydning for, om man anses som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende. Denne afgrænsning påvirker størrelsen af de endelige skatter.

Nærmest liggende løsning synes efter flertallets opfattelse at være, at myndighederne instrueres om, at man i de tilfælde, hvor der er begrundet tvivl om, hvorvidt en given indkomst skal klassificeres som A-indkomst eller B-indkomst, vælger den for skatteyderen gunstigste løsning.

—o0o—

Skatteministeriets medlem af arbejdsgruppen er af den opfattelse, at sondringen mellem lønmodtagerforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed er afgørende for sondringen mellem A-indkomst og B-indkomst og ikke omvendt.

Departementet har som nævnt udsendt et cirkulære i oktober 1988 om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende på skattelovgivningens område.

Dette cirkulære slår fast, at afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område spørgsmålet er relevant.

Det betyder altså, at samme skatteyder enten anses som lønmodtager eller som selvstændig erhvervsdrivende i alle de situationer, hvor sondringen har betydning.

Når det er fastslået, at indkomstmodtageren skal anses for selvstændig erhvervsdrivende, er der ingen tvivl om, at hvervgiveren er berettiget til at udbetale honoraret uden skattetræk. Indkomstmodtageren har tilsvarende krav herpå.

9. Koncernbeskatning/sambeskatning af selskaber.

I arbejdsgruppens kommissorium er der som eksempel på emner, hvor der foreligger uklarhed om overensstemmelsen mellem lovens ordlyd og den fortolkning, domstolene har foretaget, nævnt: Koncernbeskatning/sambeskatning af selskaber.

Baggrunden for, at dette punkt er medtaget i arbejdsgruppens kommissorium er sagen om Norpharma A/S, hvor Kammeradvokaten den 11. januar 1989 tog bekræftende til genmæle over for selskabets påstand om, at Ligningsrådet havde været ubeføjet til at afslå selskabets ansøgning om sambeskatning med det helejede datterselskab, Mundipharma AG, Basel.

Endvidere har arbejdsgruppen drøftet et spørgsmål om udnyttelse under sambeskatning af underskud fra tidligere år, jf. sambeskatningsvilkår 2.4.1.

9.1. Nægtelse af sambeskatningstilladelse.

9.1.1. Lovgrundlaget.

Efter reglerne i selskabsskattelovens S 31 kan Ligningsrådet tillade, at to eller flere aktieselskaber sambeskattes. Sambeskatning kan tillades med både danske og udenlandske datterselskaber, men det er en betingelse for tilladelsen, at samtlige aktier i datterselskaberne ejes af moderselskabet eller af andre sambeskattede selskaber. For så vidt angår udenlandske datterselskaber er det dog tilstrækkeligt, at de danske sambeskattede selskaber enten selv eller sammen med **In-**ustrialiseringsfonden for Udviklingslandene ejer hele den del af aktiekapitalen, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af aktieselskaber her i landet. Endvidere er det en betingelse for sambeskatning, at aktieselskaberne har samme regnskabsår.

De nærmere vilkår for sambeskatningen fastsættes af Ligningsrådet i det såkaldte sambeskatningscirkulære. De for tiden gældende vilkår er fastsat i SD-cirkulære 1987-52 af 4. december 1987, der har haft virkning fra og med skatteåret 1988/89 (indkomståret 1987).

9.1.2. Nægtelse af **sambeskatning**.

I 1984 afgjorde Ligningsrådet tre sager, hvor der blev nægtet tilladelse til sambeskatning - eller tilkendegivet, at ansøgning om sambeskatning ville blive afslået - selv om betingelserne i selskabsskatteloven og vilkårene fastsat i sambeskatningscirkulæret var opfyldt.

De nævnte sager blev offentliggjort blandt andet i **Tf S** 1984, 104 (Norpharma A/S), **Tf S** 1984.105 (udtalelse i anledning af forespørgsel om bindende forhåndsbesked) og i **Tf S** 1985, 193 (sambeskatning tilladt efter udvidelse af aktiekapitalen) .

Norpharma A/S, der indgår i en international gruppe af firmaer inden for medicinalindustrien, blev etableret med hjemsted i Danmark i 1979. Samtidig blev det besluttet, at selskabet skulle købe hele aktiekapitalen i Mundipharma AG, Basel, et produktionsselskab, der havde væsentlige midler og indtægter, og hvorfra der kunne hentes udbytter til finansiering af eventuelle investeringer i Danmark, Norge eller Sverige.

I juli 1983 ansøgte selskabet amtsskatteinspektoratet om tilladelse til sambeskatning for skatteåret 1983/84 mellem Norpharma A/S som moderselskab og Mundipharma AG som datterselskab, idet selskaberne opfyldte de af Ligningsrådet i SD-cirkulære 1983-1 af 21. januar 1983 fastsatte vilkår for sambeskatning.

Ansøgningen blev imidlertid afslået med følgende begrundelse:

"Afgørelsen skyldes, at etableringen af Norpharma A/S som moderselskab til det schweiziske datterselskab Mundipharma AG ikke kan antages at være begrundet i reelle forretningsmæssige hensyn."

Afgørelsen blev **påklaget** til Ligningsrådet. Under klagebehandlingen blev der offentliggjort en udtalelse fra Statsskattedirektoratet i **Tfs** 1984, 104.

Af referatet fremgår det, at Statsskattedirektoratet har opfattet forholdet således, at den selskabsretlige konstruktion var opbygget sådan, at det danske selskab i realiteten virkede som et "stepping-stone-selskab", idet det danske selskab som følge af den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst undgik at skulle betale udbytteskat i Schweiz. På dette grundlag havde Statsskattedirektoratet ikke fundet, at den etablerede ordning kunne antages at være begrundet i reelle forretningsmæssige hensyn.

Ligningsrådet meddelte den 18. september 1987 endeligt afslag med følgende begrundelse:

"Det er fortsat Ligningsrådets opfattelse, at Norpharma A/S ikke i denne relation reelt kan anses som moderselskab for det schweiziske selskab Mundipharma AG, hvilket er en grundlæggende forudsætning for en tilladelse til sambeskatning".

Norpharma A/S indbragte de meddelte afslag om tilladelse til sambeskatning for Vestre Landsret med påstand om, at Ligningsrådet tilpligtes at anerkende, at rådet har været ubeføjet til at afslå selskabets ansøgninger om sambeskatning med det helejede datterselskab, Mundipharma AG, for skatteåret 1983/84 - subsidiært skatteåret 1984/85 - og efterfølgende år.

Den 11. **januar** 1989 tog Kammeradvokaten bekræftende til genmæle over for denne påstand. Vestre Landsret afsagde dom i overensstemmelse hermed den 27. februar 1989. Dommen er refereret i **TfS** 1989, 262.

9.1.3. Ændring af sambeskatningsvilkårene.

Afgørelserne i 1984 om nægtelse af sambeskatning gav anledning til, at der blev nedsat en arbejdsgruppe, der fik til opgave **at** udarbejde et forslag til betingelser og/eller vilkår, "der tager højde for de situationer, hvor beskatningen flyttes til udlandet." Arbejdsgruppen fik deltagelse af de organisationer, der er repræsenteret i Statsskattedirektoratets kontaktgruppe med Advokatrådet, FSR og FRR, og som i en rapport om sambeskatning af selskaber i september 1982 havde udarbejdet det forslag til en ny anvisning om sambeskatning, som med enkelte redaktionelle rettelser blev optaget blandt Ligningsrådets anvisninger og fastsat ved SD-cirkulære 1983-1 af 21. januar 1983.

At det klart var Ligningsrådets opfattelse, at sambeskatning kunne nægtes, uanset om selskaberne formelt opfyldte de på tidspunktet for ansøgningens indgivelse fastsatte betingelser og vilkår, fremgår af udtalelser fremsat af Ligningsrådets formand som svar på nogle tidsskriftsartikler, hvori Ligningsrådets afgørelser var blevet kritiseret.

Det fremgår af disse udtalelser, at Ligningsrådet har opfattet adgangen til at tillade sambeskatning som et bevillingsmæssigt andragende, hvorved det er forudsat, at Ligningsrådet kan afslå en ansøgning om sambeskatning. Ansøgeren har således ikke ifølge denne opfattelse noget retligt krav på at opnå tilladelse til sambeskatning, selv om de på det pågældende tidspunkt offentliggjorte betingelser herfor er opfyldt.

Den i 1984 nedsatte arbejdsgruppe fik - med dette som forudsætning - til opgave at opstille regler, der tog sigte på at hindre flytning af det danske beskatningsgrundlag til udlandet samt overveje, om sambeskatning skal afhænge af et passende forhold mellem egen- og fremmedkapital.

Denne arbejdsgruppe fremkom med forslag til et nyt sambeskatningsvilkår, hvorefter kun den del af et samskattet selskabs underskud, som overstiger selskabets nettofinansieringsudgifter, kan bringes til fradrag i overskud i de øvrige sambeskattede selskaber ("tynd kapitalisering"). Arbejdsgruppens forslag blev optaget i sambeskatningsvilkårene som sambeskatningsvilkår 2.4.2. i SD-cirkulære 1985-41 af 17. december 1985.

9.1.4. Arbejdsgruppens overvejelser og konklusioner.

Sambeskatning mellem aktieselskaber har været praktiseret siden indførelsen af statsskatteloven 1903 og fra 1961 med direkte hjemmel i selskabsskattelovens § 31.

Ifølge denne bestemmelse er bemyndigelsen til at tillade sambeskatning henlagt til Ligningsrådet. I loven er der opstillet en række betingelser for sambeskatning. Selskaberne skal således have samme regnskabsår, og samtlige aktier eller anparter i datterselskaberne skal ejes af moderselskabet eller af et eller flere af de datterselskaber, der er inddraget under sambeskatningen. Denne betingelse gælder dog ikke udenlandske datterselskaber, når blot de danske selskaber under sambeskatningen enten alene eller sammen med Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene ejer hele den del af de udenlandske datterselskabers aktiekapital, som efter det pågældende lands lovgivning kan ejes af selskaber her i landet.

Ligningsrådet kan med hjemmel i selskabsskattelovens § 31 fastsætte nærmere vilkår for sambeskatning. Adgangen for Ligningsrådet til at fastsætte særlige vilkår er hidtil af Ligningsrådet og Statsskattedirektoratet opfattet således, at adgangen også indebar mulighed for helt at nægte tilladelse til sambeskatning.

Efter nærværende arbejdsgruppes opfattelse må det antages, at tilladelse til sambeskatning ikke kan nægtes i tilfælde, hvor ansøgeren opfylder de betingelser og vilkår, der er indeholdt i de offentliggjorte retningslinier herfor på det tidspunkt, hvor anmodning om sambeskatningstilladelse fremsættes.

Dette spørgsmål er endeligt afgjort ved Vestre Landsrets dom af 27. februar 1989 i retssagen om Norpharma A/S, hvor Ligningsrådet og **Skatteministeriet** tog bekræftende til genmæle over for selskabets påstand om, at Ligningsrådet havde været ubeføjet til at afslå selskabets ansøgninger om sambeskatning.

Ligningsrådets afslag var begrundet med, at selskabets dispositioner ikke indeholdt en tilstrækkelig økonomisk og forretningsmæssig realitet, men måtte anses overvejende at tilsigte en borteliminering af beskatningsgrundlaget i det danske selskab.

Argumentet om, at der ikke forelå reelle forretningsmæssige transaktioner, men at dispositionerne var et udslag af skattetænkning, er forkastet med Vestre Landsrets dom. Der er næppe tvivl om, at det fra selskabernes side er spørgsmålet om skattebetalingen, der er bestemmende for ønsket om sambeskatning navnlig i tilfælde, hvor der vil være mulighed for at udnytte et skattemæssigt underskud ved modregning i andre **koncern-**selskabers positive indkomster. Anmodning om sambeskatning er således et udtryk for, at der ønskes særlige skattemæssige fordele. Det var da også dette synspunkt,

der anførtes i bemærkningerne til selskabsskatteloven fra 1961. Der står heri, at ved indførelsen af "en praktisk taget proportional selskabsskat, vil interessen i sambeskatning blive væsentlig mindre end hidtil. Hvor et eller flere selskaber, der er led i en koncern, arbejder med underskud, kan der imidlertid fortsat være trang til sambeskatning."

Norpharma A/S opfyldte de på ansøgningstidspunktet offentliggjorte betingelser for at opnå sambeskatningstilladelse.

På denne baggrund er der i arbejdsgruppen enighed om den opfattelse, som også må være grundlaget for, at Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i Norpharma sagen, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 konstituerer et egentligt retskrav på opnåelse af tilladelse til sambeskatning, når de på det pågældende tidspunkt offentliggjorte betingelser for at opnå sambeskatning er opfyldt.

Opstilling af nye betingelser for sambeskatning må derfor følge de almindelige regler for praksisændring. En skærpelse af praksis kan således kun have virkning for fremtiden.

9.2. Udnyttelse af underskud under sambeskatning.

Endvidere har arbejdsgruppen drøftet spørgsmålet om fremførsel af underskud under sambeskatning, herunder hvorvidt de i sambeskatningsvilkårene fastsatte regler om udnyttelse af underskud fra tidligere år er i overensstemmelse med reglerne i ligningslovens S 15.

9.2.1. Fremførsel af underskud under sambeskatning.

Det følger af sambeskatningsvilkår 2.4.1. i SD-cirkulære 1987-52, at underskud, der ved sambeskatningens

begyndelse foreligger fra tidligere år_f alene kan bringes til fradrag i medfør af ligningslovens § 15 i overskud indtjent i det samme selskab.

Ifølge reglerne i ligningslovens § 15 kan skattemæssige underskud fradrages i den skattepligtige indkomst for de nærmeste efterfølgende 5 indkomstår. Inden for denne periode kan fradraget dog kun overføres til et senere indkomstår, såfremt det ikke kan rummes i et tidligere års skattepligtige indkomst. Reglen betyder, at de ældste underskud skal udnyttes fuldt ud, før senere års underskud kan bringes til modregning.

Af omtalen af det nævnte vilkår i ligningsvejledningen for selskaber 1988, side 137, fremgår det, at fremførselsberettigede underskud fra tiden før sambeskatning kun kan fradrages i det pågældende selskabs overskud efter, at dette er reduceret med eventuelle underskud fra andre selskaber omfattet af sambeskatningen i det pågældende skatteår.

Bestemmelsen medfører, at overskud i et sambeskattet selskab skal reduceres med en forholdsmæssig andel fra de øvrige sambeskattede selskaber, inden modregning med et fremførselsberettiget underskud fra tiden før sambeskatning. Reglerne medfører, at indkomstårets underskud i de øvrige sambeskattede selskaber udnyttes før fremførselsberettigede underskud - det gælder såvel underskud fra før sambeskatningens begyndelse, som underskud opstået under sambeskatning. Mulighederne for at udnytte fremførselsberettigede underskud inden for sambeskattede selskaber reduceres derfor med den virkning, at ældre underskud risikeres tabt.

Baggrunden for den nævnte regel er SD-cirkulære nr. 1979-2 om udlodningskonto og fordeling og fremførsel af underskud. Det fremgår af dette cirkulære, at et sambeskattet selskabs indkomst skal reduceres dels med en forholdsmæssig andel af underskud fra samme skatteår

hidrørende fra andre selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, dels med fremførselsberettigede underskud fra tidligere år.

Landsskatteretten har taget stilling til spørgsmålet i en ikke offentliggjort kendelse af 24. juni 1987 (610-8820-00010). Kendelsen vedrører udnyttelsen af et skattemæssigt underskud, som et selskab påstod bragt til modregning i indtjeningen i skatteåret 1979/80 i samme selskab, før fradrag for en forholdsmæssig andel af underskuddet i et sambeskattet søsterselskab.

Landsskatteretten henholdt sig til, at det ifølge selskabsskattelovens § 31 er Ligningsrådet, der har kompetence til at tillade sambeskatning, og at det endvidere er Ligningsrådets kompetence at fastsætte vilkårene for sambeskatning, og stadfæstede på dette grundlag ansættelsen.

9.2.2. Arbejdsgruppens overvejelser og konklusion.

Tilladelse til sambeskatning gives af Ligningsrådet, der kan stille vilkår for sambeskatningen. Ligningsrådet kan dog - uanset den i selskabsskattelovens § 31 givne bemyndigelse - ikke stille vilkår, der er i strid med loven.

Reglerne i ligningsvejledningen for 1982 og senere år om fremførsel af underskud ved opgørelse af sambeskatnings indkomsten er ifølge Statsskattedirektoratet i overensstemmelse med, hvad der også var gældende før bestemmelser herom blev fastsat i ligningsvejledningen.

De omhandlede regler om fremførsel af underskud fra tidligere år i sambeskattede selskaber medfører generelt, at sambeskattede selskabers muligheder for at udnytte tidligere års skattemæssige underskud reduceres. På baggrund af den udtrykkelige prioriteringsregel i

ligningslovens § 15, kan det synes noget tvivlsomt, om de af Ligningsrådets fastsatte sambeskatningsvilkår er i overensstemmelse med reglerne om **fremførsel** af under-skud.

Under alle omstændigheder må arbejdsgruppen anse det for uheldigt, at resultatet fremkommer ved anvendelsen af SD-cirkulære 1979-2, der vel ikke er ophævet formelt, men hvis indhold for størstedelens vedkommende er uden aktuel retlig betydning, idet de retter sig imod de dagældende regler i selskabsskattelovens § 17 B om førelse af udlokningskonto. Disse regler blev ophævet med virkning fra og med skatteåret 1981-82.

Reglen burde derfor efter arbejdsgruppens opfattelse ophæves eller - såfremt den opretholdes - indarbejdes i sambeskatningscirkulæret.

10. Aktiesalg til holdingselskabet*.

Arbejdsgruppen har udvidet den i kommissoriet indeholdte liste over emner, der naturligt bør gennemgås af arbejdsgruppen, med aktiesalg til holdingselskaber, jf. ligningslovens § 16 B, stk. 2-7.

Vedrørende disse lovbestemmelser, der blev gennemført ved lov nr. 615 af 19. december 1984, foreligger der endnu ikke domstolsafgørelser. Formålet med arbejdsgruppens gennemgang har derfor været at undersøge, hvorvidt den af skattemyndighederne anlagte praksis er i overensstemmelse med loven og dens forarbejder, og eventuelt at stille forslag til ændring af reglerne.

10.1. Lovgrundlaget.

Loven om aktiesalg til holdingselskaber blev gennemført i december 1984 som lov nr. 615 af 19. december 1984. Ifølge bemærkningerne til loven var sigtet med reglerne at forhindre, at en aktiebesidder gennem "holdingstiftelse" kan tage midler ud af selskabet på fordelagtige vilkår, selv om den pågældende i realiteten bevarer sin indflydelse i selskabet.

Loven blev gennemført på baggrund af en redegørelse fra professor, dr. jur., Thøger Nielsen til skatteministeren, afgivet den 29. november 1984. Baggrunden for professor Thøger Nielsens redegørelse var, at der med gennemførelsen af de nye aktieavancebeskatningsregler, hvorefter beskatningen af værsaktionærer aftrappes over en årrække, således at den opgjorte fortjeneste efter 7 års ejertid beskattes med kun 25 pct., var opstået en fornyet interesse for "holdingstifteiser". Herved får en hovedaktionær mulighed for at tage midler ud af selskabet på lempelige beskatningsvilkår, selv om den pågældende i realiteten fortsætter med at drive det pågældende selskab.

I forbindelse med overdragelsen af aktierne til holdingselskabet kan der udstedes et gældsbrief med en kurs, der afviger fra pari. Herved opnår hovedaktionæren, at skattefrit udbytte fra det gamle selskab ved afdrag på gældsbriefet omdannes til en skattefri kursgevinst for hovedaktionæren. Hvis holdingselskabet opnår sambeskatning med datterselskabet, eller der senere gennemføres en fusion, kan holdingselskabet udnytte rentefradraget vedrørende gælden til hovedaktionæren.

10.2. Baggrunden for **holdingreglerne.**

"Holdingstiftelse" betegnes i Thøger Nielsens redegørelse som en aktieafståelse til et selskab, der tillader bibeholdelse af de reelle aktionærinteresser og som muliggør, at vederlaget helt eller delvis præsteres af midler hidrørende fra det oprindelige selskab, typisk med udgangspunkt i en udlodning til holdingselskabet.

Udgangspunktet er, at aktieoverdragelse til et holdingselskab bør behandles efter de almindelige regler om afståelse af aktier. I perioder med større forskel imellem beskatningen af udbytte og beskatning ved aktieafståelse, har der dog vist sig en interesse for igennem "holdingstiftelser" at få opsparede selskabsmidler ud på de lempeligere beskatningsvilkår, der følger af en aktieafståelse.

Ligningsmyndighederne har tidligere forsøgt at afgrænse de tilfælde, hvor aktieavancebeskatning ved salg til et holdingselskab ikke kunne finde anvendelse, men hvor afståelsessummen burde beskattes efter synspunkter om udbytte.

De krav, som skulle være opfyldt, for at sædvanlig aktieavancebeskatning kunne finde sted var bl.a., at "holdingstifteisen" skulle have en anden baggrund end "skattetækning", at mindst halvdelen af aktiernes kursværdi skulle berigtiges med aktier i holdingselska-

bet, og at restbeløbets berigtigelse skulle aftales i sædvanlig gældsbrevsform med normal rente og med en løbetid på ikke over 10 år. Holdingselskabet skulle endvidere selv være i stand til at forrente og afdrage gældsbrevene, der ved avanceopgørelsen skulle optages til parikurs. Endelig måtte kursværdien på de aktier, der blev solgt til holdingselskabet, ikke være for **høj**.

I en række anmodninger om bindende forhåndsbesked fastholdt Ligningsrådet, at afdrag på aktionærtilgodehaver opnået ved overdragelse af aktier til et holdingselskab skulle betragtes som skattepligtigt udbytte, medmindre visse minimumskrav blev opfyldt. Disse krav var i det væsentlige de samme som dem, der tidligere var blevet formuleret af skattemyndighederne.

I professor Thøger Nielsens redegørelse anføres det, at problemstillingen om "holdingstiftelse" kan anskues som et omgåelsesfænomen, hvor aktionærerne gennem aktiesalg til et selskab opnår de fordele, der økonomisk svarer til en delvis likvidation af det selskab, hvis aktier er genstand for overdragelsen. Frem for at løse problemet ved anvendelse af omgåelsesbetragtninger, foreslog professor Thøger Nielsen dog en udvidelse af værnsreglerne i ligningslovens § 16 A og § 16 B. Forslaget blev den 4. december 1984 fremsat som lovforslag i Folketinget og med ganske få ændringer og tilføjelser vedtaget som lov nr. 615 af 19. december 1984.

10.3. Holdingreglen.

Reglerne om aktiesalg til holdingselskaber findes som nævnt i ligningslovens § 16 B, stk. 2-7. Nærmere bestemmelser om reglernes praktisering er fastsat i Skatteministeriets cirkulære nr. 50 af 13. maj 1985.

Efter bestemmelsen i ligningslovens § 16 B, stk. 2, medregnes den fulde afståelsessum i overdragerens skattepligtige almindelige indkomst, hvis aktierne afstås

til et selskab, en forening eller fond (holdingselskab), der er eller i løbet af det pågældende indkomstår bliver indehaver af 25 pct. eller derover af aktiekapitalen i det selskab, der har udstedt aktierne (datterselskabet). Det afgørende er således ikke, om den, der afstår aktierne, er hovedaktionær, men derimod, om det selskab, der erhverver aktierne, er eller i løbet af det købende selskabs indkomstår bliver holdingselskab.

Den del af afståelsessummen, der vederlægges med aktier i holdingselskabet, beskattes efter reglerne om aktieavancer.

10.3.1. Personers aktieafståelser.

For personers vedkommende medregnes afståelsessummen kun i overdragerens skattepligtige almindelige indkomst (kapitalindkomst),

- a. hvis overdrageren eller dennes ægtefælle enten beholder eller i forbindelse med aktieafståelsen erhverver aktier m.v., herunder konvertible obligationer, i datterselskabet eller i holdingselskabet, eller,
- b. hvis overdrageren eller dennes ægtefælle på tidspunktet for overdragelsen kan udøve en væsentlig indflydelse i et af de nævnte selskaber på grundlag af aktiebesiddelse m.v. eller på grundlag af aftale, vedtægt, fondsfundats eller lignende.

Ifølge cirkulære nr. 50 af 13. maj 1985 om den skattemæssige behandling af aktiesalg til holdingselskaber, må det bero på en konkret vurdering, om der foreligger en væsentlig indflydelse. Det er således ikke nødvendigt, at overdrageren kan udøve en bestemmende indfly-

delse i et af de pågældende selskaber. Udtrykket væsentlig indflydelse omfatter flere tilfælde end udtrykket bestemmende indflydelse.

10.3.2. Selskabers aktieafståelser.

Holdingsreglerne tager først og fremmest sigte på **personers** aktieafståelser, men finder under visse omstændigheder også anvendelse på selskabers aktieafståelser. Det er også her en betingelse, at det selskab, der erhverver aktierne, bliver indehaver af mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Reglen om selskabers aktieafståelse finder tilsvarende anvendelse ved salg til personer.

Et selskabs aktieafståelse til et holdingselskab medfører dog kun beskatning efter holdingsreglerne, hvis en person eller dennes ægtefælle ved afståelsen havde væsentlig indflydelse i det selskab, der afstår aktierne, og på samme tidspunkt havde væsentlig indflydelse i holdingselskabet.

Væsentlig indflydelse omfatter flere tilfælde end udtrykket bestemmende indflydelse. Således vil væsentlig indflydelse kunne foreligge i tilfælde, hvor et selskabs aktieafståelser har fundet sted efter fælles overenskomst mellem flere af selskabets aktionærer.

10.3.3. Praksis.

Overfor arbejdsgruppen har Statsskattedirektoratet oplyst, at det samlede antal holding-sager indtil foråret 1989 har udgjort ca. 1.240.

Heraf skønner direktoratet, at ca. 20 pct. vedrører ligningslovens § 16 B, stk. 5, om selskabers aktiesalg, mens resten vedrører personers forhold. I nogle sager er dog involveret såvel selskabers som personers aktie-

afståelser. Tilgangen af sager vedrørende selskabers aktiesalg har udgjort et stadig stigende antal gennem det sidste år.

Statsskattedirektoratet skønner endvidere, at der er meddelt dispensation i ca. 70 pct. af samtlige sager, mens der i ca. 30 pct. er givet afslag. I ca. 20 sager har Statsskattedirektoratet fundet, at dispensation var uforholdsmæssig, idet aktieafståelsen ikke fandtes omfattet af holdingreglerne.

10.4. Arbejdsgruppens overvejelser og konklusioner.

Som det fremgår af oplysningerne oven for, har holdingreglerne givet anledning til et betydeligt antal sager i Statsskattedirektoratet. Dette afspejler efter arbejdsgruppens opfattelse, dels usikkerhed om reglernes anvendelse, dels det forhold, at reglerne har fået en udformning, hvorefter reglernes anvendelsesområde er blevet noget videre end tilsigtet.

10.4.1. Salg til uafhængige selskaber.

For få vidt angår reglerne om personers aktiesalg har holdingreglerne givet anledning til problemer i de tilfælde, hvor aktiesalget er foretaget til et uafhængigt selskab.

De konstruktioner, hvor der er behov for begrænsning i anvendelsen af de almindelige regler om aktieavancebeskatning, forudsætter, at den sælgende aktionær efter afståelsen har en direkte eller indirekte indflydelse i det køvende selskab.

Det er derfor kommet som en ubehagelig overraskelse for adskillige aktiesælgere, at deres delvise afståelse af aktier i et selskab til uafhængige selskaber er omfattet af reglerne med den virkning, at hele afståelsessummen er skattepligtig som kapitalindkomst.

Der har f.eks. i praksis foreligget eksempler på, at hovedaktionærer som forberedelse til f.eks. børsnotering, generationsskifte eller lignende har solgt betydelige aktieposter til **venture-selskaber** eller andre investeringsselskaber, hvori aktiesælgeren ikke er aktionær.

Sådanne tilfælde omfattes af ordlyden af ligningslovens S 16 B, stk. 2, jf. stk. 3, nr. 1, idet den sælgende aktionær beholder aktier i det selskab, der er genstand for overdragelse.

Overraskelsen over, at holdingreglerne finder anvendelse i sådanne tilfælde er ikke blevet mindre af, at det i praksis har vist sig vanskeligt at opnå dispensation fra reglernes anvendelse, idet Ligningsrådet har stillet krav om, at overdragelsen er gennemført som led i en plan for et glidende generationsskifte, der fuldt ud kan gennemføres inden for en periode af fra 5 til 7 år. Vurderet på baggrund af formålet med holdingreglerne, synes man i sådanne tilfælde at være kommet uden for området af holdingreglernes naturlige anvendelsesområde.

Reglerne bør udformes således, at de almindelige regler om aktieavancebeskatning finder anvendelse i tilfælde, hvor den sælgende aktionær ikke ejer eller i forbindelse med overdragelsen erhverver aktier i det købende selskab.

10.4.2. Koncerninterne **aktieoverdragelser.**

Taget efter sin ordlyd kunne loven synes at indebære, at enhver koncernintern aktieoverdragelse, hvor det købende selskab kommer til at besidde 25 pct. eller derover af aktiekapitalen i datterselskabet, vil være omfattet af holdingreglerne.

Koncerninterne aktieoverdragelser gennemføres i tilfælde, hvor der foretages en omorganisering eller omstrukturering af selskaberne inden for en koncern, der har fælles moderselskab. I sådanne tilfælde medfører den koncerninterne overdragelse ikke, at der opstår forøgede muligheder for, at aktionærkredsen bag koncernens moderselskab kan få midler ud af koncernen til beskatning efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven. Det gælder, hvad enten der er tale om en koncern, som domineres af en og samme person, eller om der er tale om en større aktionærkreds, der måske i fællesskab udøver en væsentlig indflydelse.

Ved en afgørelse fra Ligningsrådet offentliggjort i **Tfs** 1989, 79 har skattemyndighederne lempet den hidtidige praksis. Sagen drejede sig om et selskab med ca. 40.000 aktionærer, hvoraf 60 pct. var institutionelle aktionærer eller selskaber, medens 40 pct. var personlige aktionærer. Ligningsrådet fandt ikke, at koncerninterne overdragelser under disse omstændigheder var omfattet af holdingreglerne.

Det er imidlertid ikke på grundlag af afgørelsen muligt af vurdere, hvor bred og ubestemt en aktionærkreds, der skal være, før en koncernintern aktieoverdragelse falder uden for holdingreglerne.

Ved koncerninterne overdragelser, som ikke indebærer nogen mulighed for, at den bag koncernens moderselskab liggende aktionærkreds kan få midler ud af koncernens selskaber til beskatning efter reglerne om aktieavancer, er der intet behov for at statuere beskatning af hele afståelsessummen.

Reglerne bør derfor udformes således, at de almindelige regler om aktieavancebeskatning finder anvendelse i tilfælde, hvor der finder aktieoverdragelser sted imel-

lem selskaber, der - direkte eller indirekte - har fælles moderselskab, eller mellem et moderselskab og dets datterselskaber.

10.4.3. Fondes aktiesalg.

Bestemmelsen i ligningslovens § 16 B, stk. 5, om selskabers aktiesalg, indeholder ingen bestemmelser om fondes aktiesalg.

Skatteministeriet har i en konkret afgørelse udtalt, at bestemmelsen i ligningslovens § 16 B i sin helhed finder tilsvarende anvendelse for skattepligtige efter fondsbeskatningsloven. De begrænsninger vedrørende reglernes anvendelsesområde, som gælder i relation til egentlige selskaber, må tilsvarende gælde for skattepligtige fonde m.v. En fonds aktiesalg vil således være omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 5, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Holdingsreglerne blev indført for at hindre, at en hovedaktionær kan omgå reglerne om udbyttebeskatning ved at foretage et aktiesalg til et holdingselskab. Samme hensyn gør sig ikke gældende for fonde, idet uddelinger fra fonde normalt vil blive beskattet som personlig indkomst for modtageren, jf. personskattelovens § 3, stk. 1. Ifølge Skatteministeriets afgørelse bør der derfor generelt gives dispensation for aktieafståelser foretaget af skattepligtige efter fondsbeskatningsloven.

Med udgangspunkt i baggrunden for holdingsreglernes gennemførelse kan det virke overraskende, at fondes aktiesalg kan være omfattet af holdingsreglerne. Under hensyn til, at den eller de personer, der udøver en væsentlig indflydelse i fonden, ikke kan få midler ud af fonden uden om almindelig indkomstbeskatning, synes man i disse tilfælde klart at være uden for holdingsreglernes na-

turlige anvendelsesområde. I de fleste tilfælde vil de omhandlede personer i øvrigt være helt afskåret fra at få midler ud af fonden, idet der som oftest vil være tale om stifteren.

Holdingreglerne bør udformes således, at aktiesalg til fonde og fondes aktiesalg helt undtages fra reglerne.

11. Lystgårdspraksis.

11.1. Indledning.

Gennem de senere år har der kunnet konstateres et stigende antal sager vedrørende lystgårdspraksis. Dette gælder såvel afsagte landsskatteretskendelser som domstolsafgørelser.

Forklaringen herpå kan bl.a. være:

1. **Øget** opmærksomhed fra ligningsmyndighedernes side vedr. denne sagstype.
2. Større antal skatteydere, der bringer sig i en situation, hvor ligningsmyndighederne føler sig foranlediget til at gribe ind.
3. Forkert/manglende tolkning af afsagte domstolsafgørelser, der nægter underskudsfradrag og derved statuerer hobbylandbrug.
4. Manglende opfølgning fra de centrale skattemyndigheder.

etc.

Den eksisterende lystgårdspraksis hører naturligt sammen med de problemer, der generelt kan være ved at skelne mellem hobby og erhvervmæssig virksomhed. I denne forbindelse adskiller landbrug sig for så vidt ikke fra andre erhverv.

Landbrugserhvervet er dog specielt karakteriseret ved (stadigvæk) at være rammen omkring en families økonomiske og sociale tilværelse. Opgivelse af erhvervet vil derfor altid være ensbetydende med opgivelse af bopælen samt som oftest opgivelse af det sociale liv, som en landbrugsvirksomhed indebærer.

Hertil kommer, at landbrugsvirksomhed - i modsætning til de fleste andre erhverv - i højere grad er undergivet naturens luner i positiv og negativ retning. De økonomiske resultater af en omlægning af driften eller opstart af virksomhed kan i mange tilfælde først aflæses adskillige år efter, de relevante dispositioner blev truffet.

Landbrugserhvervet er i dag - i modsætning til tidligere - endvidere i højere grad følsom over for prissvingninger på landbrugsprodukterne.

På denne baggrund kan det være vanskeligere at vurdere, om en landbrugsvirksomhed kan karakteriseres som hobby eller erhvervsmæssig virksomhed.

11.2. Praksis fastlagt af Højesteret.

Såfremt afgrænsningen alene baseres på, om det økonomiske resultat set over en årrække har været positivt eller negativt, vil der kunne opstå alvorlige fejlslutninger.

Højesteret har da også i 1975 (højesteretsdomme af 22. oktober 1975 og 28. november 1975), refereret i UfR 1975, s. 1065 og UfR 1976, s. 68, fastlagt kriterier for, hvornår et landbrug kan anses for drevet erhvervsmæssigt. Disse højesteretsdomme gav senere anledning til udsendelse af SD-cirkulære nr. 489 af 10. november 1976 om lystgårdspraksis.

Ifølge Højesteret kan der ikke nægtes underskudsfradrag, selv om landbruget har været underskudsgivende gennem en årrække. Jf. cirkulære nr. 489 af 10. november 1976 må højesteretsdommene 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.

Såfremt den konkrete ejendom ud fra en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse drives forsvarligt, kan et eventuelt underskud ifølge Højesteret ikke nægtes fratrukket.

Der skal således lægges afgørende vægt på den pågældende ejendoms forudsætninger. Dette indebærer ikke blot, at jordens bonitet og egnethed til forskellige driftsformer skal indgå ved vurderingen, men også ejendommens **arealmæssige** tilliggende, bygningernes indretning og størrelse, mekaniseringsgraden m.v. kan indgå ved vurderingen.

11.3. Vestre Landsrets dom i 1986 - **praksisændring.**

Ved Vestre Landsrets dom af 16. juni 1986 (**Tfs** 1986, 359) blev der nægtet fradrag for underskud ved drift af en landbrugsejendom.

Sagen drejede sig om en bibliotekar, der på traditionel vis drev en landbrugsejendom med et jordtilliggende på 4 tdl. Der blev af skatteyder procederet på, at ejendommen var drevet med en for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, der ikke adskilte sig fra naboernes. Landsretten lagde ved sin afgørelse til grund, at opfedningen af fedekalve ikke i sig selv gav grundlag for at anse driften for uforsvarlig i teknisk-landbrugsfaglig henseende.

Under hensyn til oplysningerne om de meget beskedne omfang af indkøb og salg af dyr, fandtes virksomheden med opfedning af kalve imidlertid ikke at have været af en sådan **intensitet**, at driften i teknisk-landbrugsfaglig henseende kunne anses for forsvarlig. Driften blev herefter ikke anset for erhvervsmæssig.

Afgørelsen er bemærkelsesværdig derved, at man på den ene side anser driften for "forsvarlig i teknisk-landbrugsfaglig henseende". På den anden side nægtes fradragsret for underskud, da den landbrugsmæssigt forsvarelige drift ikke har været tilstrækkeligt **intens**.

Vestre landsretsdommen har antagelig givet anledning til spekulationer om, hvorvidt Højesterets kriterium for lystgårdspraksis, og retningslinierne i det senere SD-cirkulære var forladt med vestre landsretsdommen.

Det kan konstateres, at der efter dommen på amtsskatteinspektoratsniveau blev udarbejdet cirkulærer, der angav ganske specifikke regler for, hvornår et landbrug kunne anses for erhvervsmæssigt drevet.

Der blev bl.a. opstillet formodningsregler f.eks. om den maksimale underskudsperiode, ligesom der blev angivet regler om skriftligt forbehold fra ligningsmyndighederne om den skattemæssige behandling af en sådan virksomhed, når virksomheden har udvist underskud.

Ved skrivelse af 12. november 1987 følge Ligningsrådet sig foranlediget til at tilkendegive overfor amtsskatteinspektoraterne, at det tidligere udsendte SD-cirkulære nr. 489 af 10. november 1976 stadig var gældende.

Retningslinierne i dette cirkulære skulle herefter stadig følges, hvilket amtsskatteinspektoraterne blev anmodet om tillige blev bekendt for ligningskommissionerne.

11.4. Praksis efter Ligningsrådets tilkendegivelse.

Ligningsrådets skrivelse af 12. november 1987 burde herefter have bragt ligningspraksis i overensstemmelse med højesteretsdommene fra 1975.

Det kan imidlertid konstateres, at der også efter Ligningsrådets tilkendegivelse er videreført sager ved Landsskatteretten og domstolene, som klart kan betegnes som værende i strid med den af Højesteret fastlagte praksis.

Eksempelvis kan nævnes **Østre** Landsrets dom af 31. januar 1989, (TfS 1989, 159). Sagen drejede sig om en blikkenslager, der oprindeligt var uddannet ved landbrug og havde drevet en anden landbrugsejendom i en årrække. Den pågældende drev nu en landbrugsejendom på ca. 5 tdl. med sædvanligt markbrug og skiftende besætninger. Østre Landsret lagde vægt på syns- og skønserklæringen, hvorefter det var rimeligt, at skatteyderen havde forsøgt sig med forskelligt dyrehold for at finde frem til en rentabel produktion, og at karakteren og omfanget af driften ikke tydede på, at virksomheden kun havde været en hobby. Der kunne derfor godkendes fradrag for underskuddet.

Som et kuriosum kan nævnes, at ovennævnte østre landsretsdom blev anket til Højesteret af Skatteministeriet, som imidlertid kort efter hævede anken. Skattepolitisk Oversigt 1989, s. 122, havde imidlertid nået at oplyse i sin appelloversigt, at sagen var anket. Denne oplysning gav herefter anledning til, at en række verserende klagesager, som havde **afventet** landsretsdommen, nu blev genoptaget af ligningsmyndighederne, idet "anken" af de lignende myndigheder blev tolket, som om der var givet skattemyndighederne medhold.

Dette begivenhedsforløb afslører formentlig, at de omhandlede sager behandles med megen nidkærhed i visse led af ligningssystemet.

Et andet eksempel på sager, som kan betragtes som værende i strid med højesteretspraksis, er Vestre Landsrets dom af 15. december 1988 (TfS 1989, 188).

I denne sag var der tale om en ejendom med slagtekalve-**produktion**. I det omstridte år blev der nægtet fradrag for underskud på 40.000 kr. Ejeren havde fuldtidsbeskæftigelse uden for landbruget. Ejendommen havde i det omhandlende indkomstår 1982 et jordtilliggende på \ tdl. samt et tilforpagtet areal på 24 tdl. I 1984 erhvervede skatteyder med samtykke fra Landbrugsministeriet et areal på 31 tdl.

I skønsrapporten blev der lagt vægt på, at kvæghold måtte betragtes som velegnet til at udnytte skatteyderens jordareal samt de til rådighed værende landbrugsbygninger. Selv om bygningernes beskaffenhed var dårlig, var slagtekalveproduktionen formentlig en af de produktioner, som bedst kunne foregå i bygningerne.

Det hedder videre i skønsrapporten, at det er åbenlyst, at der findes ~~irfange~~ landbrug, der producerer på en mere effektiv måde, men ofte vil produktionsbetingelserne i form af jordbonitet og staldfaciliteter også være tilsvarende bedre.

Efter skønsrapporten fra skønsmanden blev fremlagt for Vestre Landsret, tog Skatteministeriet bekræftende til genmåle i sagen.

Østre Landsret har ved dom af 9. august 1989 taget stilling til endnu en lystgårdssag.

Denne sag drejede sig om en typograf, der i 1981 havde overtaget en landbrugsejendom på 3,5 ha efter sin fader. Med virkning for indkomståret 1983 nægtede ligningsmyndighederne ret til at fratække et underskud på 22.245 kr. ved driften af landsbrugsejendommen.

De danske Landboforeninger anlagde som mandatar for skatteyderen sag mod Skatteministeriet ved Østre Landsret.

Under sagen blev det oplyst, at skatteyderen det første år byggede ny lade og maskinhus og købte ny traktor og vogn. Han besluttede imidlertid at omlægge driften til fåreavl og produktion af grøntsager, som hans ægtefælle skulle tage sig af.

Udviklingen i de efterfølgende år viste, at ejendommen efterhånden kunne drives med overskud. Regnskabet for 1986 viste således et overskud på 3.107 kr.

Efter at der var indhentet syn- og skønserklæring i sagen, tog Skatteministeriet bekræftende til genmæle.

Skattemyndighedernes nidkærhed vedrørende lystejeendomme illustreres bl.a. af et tilfælde, hvor et skatteråd nægtede fradragsret i en situation, hvor Landsskatteretten 2 måneder forinden havde indrømmet fradragsret for det forudgående indkomstår.

Sagen drejede sig om en 81-årig, kvindelig gårdejer, der havde drevet ejendommen i ca. 25 år. Landsskatterettens første kendelse vedrørte indkomståret 1985 og forelå den 13. marts 1989. Landsskatteretten indrømmede herved fradragsret.

Den 18. **maj** 1989 afsagde skatterådet kendelse vedrørende indkomståret 1986 og nægtede fradragsret for dette indkomstår, uagtet der ikke var sket ændring af driftsformen.

Denne afgørelse blev **påklaget** til Landsskatteretten, som med henvisning til sin tidligere kendelse vedrørende 1985 gav gårdejeren medhold.

En del sager for Landsskatteretten har drejet sig om landbrugsvirksomheder, der har været drevet af den samme ejer gennem en meget lang årrække. De pågældende ejere har ikke ment, at det var forsvarligt at foretage

væsentlige investeringer i produktionsapparatet, hvorfor virksomheden er videreført uændret. Disse - ofte lidt ældre landbrugere - står ofte meget uforstående over for en påstand om, at deres pågældende landbrug nu er hobbylandbrug.

11.5. Konklusion.

En væsentlig del af de omhandlede lystgårdssager kunne formentlig undgås, såfremt der på et tidligere tidspunkt i sagsforløbet blev givet mulighed for at tillægge sagkyndige erklæringer betydning ved sagernes afgørelse.

Det må endvidere have betydning, om de centrale skattemyndigheder fører tilsyn med, at udsendte tilkendegivelser efterleves.

Disse tilkendegivelser bør naturligvis også i praksis efterleves af de centrale skattemyndigheder selv.

Ligningsrådets skrivelse af 12. november 1987 til amtskatteinspektorerne burde således have afværget en række sager. Det forekommer imidlertid, som om den praktiske efterlevelse og tilsynet hermed har svigtet.

Det kan herefter formentlig konkluderes, at de centrale skattemyndigheder bærer et medansvar for, at højesteretsdommene fra 1975 ikke er efterlevet i praksis.

12, Bindende forhåndsbesked.

Arbejdsgruppen har besluttet at foretage en undersøgelse af den betydning, lov om bindende forhåndsbesked kan antages at have haft for skatteydernes retssikkerhed.

Til det formål har arbejdsgruppen, på grundlag af indhentede oplysninger, søgt at vurdere, om de hensigter, der lå til grund for den i 1983 vedtagne lov, i den siden da forløbne periode er blevet helt eller delvist opfyldt.

12.1. Loven og dens forarbejder.

Lov om bindende forhåndsbesked blev vedtaget af Folketinget den 8. april 1983 og havde virkning fra 1. juni 1983. Et væsentligt grundlag for loven var et forudgående udvalgsarbejde i Udvalget om eventuel styrkelse af lovfortolkningen inden for skatteadministrationen, der resulterede i betænkning nr. 945 af marts 1982. Loven blev i alt væsentligt baseret på denne betænkningens forslag herom.

Dog skal det her nævnes, at embedsmandsudvalget som afslutning af afsnittet om bindende forhåndsbesked anførte følgende (betænkningens side 58).:

"Den foran givne beskrivelse af ordningen har en skitse-mæssig 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."

Der foreligger ikke for arbejdsgruppen oplysninger om, at en sådan grundigere gennemgang og et samarbejde har fundet sted forud for lovforslagets fremsættelse og senere vedtagelse.

12.2. De indsamlede oplysninger.

Fra Statsskattedirektoratet er modtaget visse oplysninger om det samlede antal sager og om karakteren af de rejste spørgsmål.

På grundlag af disse oplysninger kan det konstateres, at der indtil udgangen af 1988 var indkommet i alt ca. 4.000 anmodninger om bindende forhåndsbesked, svarende til ca. 700 sager årligt. Heraf er i alt ca. 600 sager (15 pct.) senere tilbagekaldt, medens ca. 160 sager (4 pct.) er afvist.

Den største enkeltgruppe af sagsemner har drejet sig om fast ejendom og herunder især om næringsspørgsmål. Den næststørste enkeltgruppe har handlet om aktier, og endvidere har spørgsmål om afskrivninger, driftsomkostninger og særlig indkomst været stærkt repræsenteret.

Det er yderligere oplyst, at gebyrerne i langt de fleste sager har været minimumsgebyret (nu 1.200 kr.). I en enkelt sag har gebyret været 500.000 kr., i to sager 50.000 kr. og i et begrænset antal sager 5.000 - 10.000 kr.

På basis af Tidsskrift for Skatteret og med bistand fra udgiveren A/S Skattekartoteket har det kunnet konstateres, at der i samme periode er offentliggjort ca. 70 afgørelser om bindende forhåndsbesked og 21 efterfølgende landsskatteretsafgørelser og 3 landsretsdomme. Af de 21 landsskatteretskendelser var 13 stadfæstelser af Ligningsrådets afgørelser, medens 8 gav skatteyderne (helt eller delvist) medhold. Af de 3 landsretsdomme var 1 stadfæstelse (næring, fast ejendom), medens 2 gav

skatteyderne medhold (1 om ikke-næring, fast ejendom og 1 om aktieavancebeskatning vedrørende konvertible obligationer).

Endvidere har arbejdsgruppen fra Landsskatteretten modtaget udførlige oplysninger om indgåede klager over bindende forhåndsbesked for perioden 1. juni 1983 - 21. marts 1989.

Det er heraf fremgået, at der i nævnte periode var indkommet i alt 263 klager. Heraf var afvist/henlagt 39 sager. Af de resterende 224 sager var 30 endnu verserende, da undersøgelsen gennemførtes. Antallet af realitetsbehandlede og afsagte kendelser var således 194. Heraf var 111 kendelser (= 57 pct.) stadfæstelser af Ligningsrådets afgørelser, medens 83 kendelser (= 43 pct.) gav de klagede skatteydere (helt eller delvist) medhold.

På basis af en nærmere gennemgang af de fra Landsskatteretten medfølgende (anonymiserede) kendelser for samtlige 194 afgjorte sager kan det konstateres, at sager om fast ejendom (næring eller ej) har udgjort i alt 86 (= 44 pct. af afgørelserne). Heraf har skatteyderne fået medhold i 38 sager (44 pct.). I 12 af disse sager har der været afgivet dissens. Den næststørste gruppe af afgørelser har handlet om aktier og andre værdipapirer, nemlig i alt 26 sager (= 13 pct. af afgørelserne). Heraf har skatteyderne fået medhold i 13 sager (50 pct.) I 4 af disse medholdssager har der været afgivet dissens. Endvidere har der været 10 sager om goodwill, hvoraf 5 blev afgjort i skatteyderens favør, samt 5 sager om interessentskabsforhold, der alle gav skatteyderne medhold.

12.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Allerede den kendsgerning, at der årligt er indkommet ca. 700 anmodninger om bindende forhåndsbesked (selv om

der opkræves gebyr herfor), viser efter arbejdsgruppens opfattelse, at loven opfylder et klart behov hos skatteyderne. Samtidig må det dog ikke glemmes, at der i mange år kutymemæssigt har været rettet flere tusinde forespørgsler til såvel de statslige som de kommunale ligningsmyndigheder fra skatteydere, der har ønsket vejledning, før eventuelle dispositioner blev gennemført. Selv om sådanne forespørgsler ikke på samme måde har været bindende for skattemyndighederne, har de utvivlsomt været nyttige for alle parter og gavnet retssikkerheden. Der er næppe tvivl om, at antallet af sådanne forespørgsler (og svar herpå) er faldet væsentligt, siden instituttet om bindende forhåndsbesked blev indført. Dette er også bekræftet fra Statsskattedirektoratet.

Den kendsgerning, at mindre end 10 pct. af samtlige afgivne bindende forhåndsbeskeder enten er offentliggjort eller efterfølgende er indbragt for Landsskatteretten eller domstolene, gør det vanskeligt for arbejdsgruppen at foretage en samlet kvalitativ vurdering af, om loven om bindende forhåndsbesked til fulde har opfyldt de hensigter, der har ligget bag dens vedtagelse.

Der er næppe tvivl om, at en meget stor del af de afgivne svar har medvirket til, at skatteyderne har kunnet træffe de dispositioner, hvorom de har rejst spørgsmål, med den øgede sikkerhed, som var hensigten med loven. Der er næppe heller tvivl om, at mange svar har afholdt skatteydere fra at disponere på en uhenigtsmæssig måde, eller har medført, at de har disponeret på en skattemæssig mere hensigtsmæssig måde.

Selv om det store flertal af Ligningsrådets svar på anmodninger om bindende forhåndsbesked utvivlsomt har været rigtige og nyttige for retssikkerheden på skatteområdet, finder arbejdsgruppen at måtte påpege det for-

hold, at der i næsten halvdelen (43 pet.) af de sager, der efterfølgende er indbragt for Landsskatteretten, er sket en underkendelse af Ligningsrådets afgørelser.

Endelig skal arbejdsgruppen pege på, at der i to af de tre domstolsafgørelser, der indtil nu har været i sager om bindende forhåndsbesked, er sket en underkendelse af Ligningsrådets afgørelser. I den ene sag (ØLD af 7. april 1986, 15. 229/1985), offentliggjort i TfS 1986, 219, var landsretsdommen en stadfæstelse af en landskatteretskendelse, der var indbragt af Skatteministeriet. I den anden sag (ØLD af 22. september 1987, 12. 180/1986), offentliggjort i TfS 1987, 506, fik skatteyderen medhold i et spørgsmål, hvor Landsskatteretten havde stadfæstet Ligningsrådets bindende forhåndsbesked.

12.4. Arbejdsgruppens konklusion.

En afgørende forudsætning for, at loven om bindende forhåndsbesked til fulde kan vurderes som en styrkelse af retssikkerheden på skatteområdet, er at de afgivne svar så vidt muligt er skatteretligt indiskutable. Den muligvis velbegrundede begrænsede offentliggørelse af trufne afgørelser (ca. 70 ud af ca. 3.200, dvs. ca. 2 pet.) har ikke givet arbejdsgruppen mulighed for at vurdere, om den nævnte forudsætning generelt er opfyldt.

Det må imidlertid give anledning til betænkelighed, at så stor en del af de påklagede besvarelser har medført underkendelser af Ligningsrådets afgørelser i disse sager ved Landsskatteretten og i de få sager ved domstolene.

Det kan næppe afvises, at årsagerne hertil bl.a. er, at der ved Ligningsrådets behandling af så mange enkeltsager kan være sket en vis sammenblanding af skatteretlige og skattepolitiske synspunkter.

Arbejdsgruppen vil derfor foreslå, at kompetencen til at besvare de stillede spørgsmål henlægges til et organ, der er retligt sammensat, eller således at svarene meddeles direkte af Statsskattedirektoratet eller Skatteministeriet.

13. Børsnoterede selskabers pligt til at indeholde skat på 30 pct. ved køb af egne aktier.

Ved lov nr. 309 af 25. maj 1987 om regler mod skatteflugt blev der ved en ændring af kildeskattelovens § 65, stk. 1, gennemført pligt til, at aktieselskaber skal indeholde 30 pct. udbytteskat i forbindelse med selskabets opkøb af egne aktier m.v. fra alle selskabets aktionærer.

Bestemmelsen omfatter samtlige her i landet hjemmehørende, indregistrerede aktieselskaber m.v., herunder børsnoterede selskaber. Reglen om indeholdelsespligt blev gjort generel, således at reglen gælder tilbagekøb af aktier fra såvel hovedaktionærer som almindelige aktionærer, og uanset om disse er hjemmehørende i Danmark eller i udlandet.

I børsnoterede selskaber er det almindeligt, at selskabet inden for de rammer, der er fastsat i aktieselskabsloven § 48, ligger inde med en beholdning af egne aktier. Efter den nævnte bestemmelse må den tilladte beholdning af egne aktier som hovedregel ikke overstige 10 pct. af aktiekapitalen. Børsnoterede selskabers erhvervelse af egne aktier sker som oftest over Fondsbørsen eller ved køb igennem vekselerere eller pengeinstitutter.

Baggrunden for et børsnoteret selskabs erhvervelse af egne aktier er, at selskabet har en naturlig interesse i, at der altid er omsætningsmuligheder for selskabets aktier, og at der til stadighed er mulighed for at erhverve aktier i det pågældende selskab.

Den generelt pålagte indeholdelsespligt i forbindelse med selskabers køb af egne aktier synes at gå ud over formålet med bestemmelsen, som er at sikre den begræn-

sede skattepligt af afståelsessummer i forbindelse med i udlandet boende hovedaktionærers tilbagesalg af aktier til det af dem dominerede selskab.

Arbejdsgruppen har på denne baggrund med tilfredshed konstateret, at reglerne ændres som en konsekvens af det af skatteministeren den 4. oktober 1989 fremsatte forslag til forenkling af dispensationsbestemmelser m.v. (lovforslag nr. L 2). Efter dette lovforslag foreslås reglen i ligningslovens § 16 B, stk. 1, om tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab, ændret, således at reglen kun finder anvendelse, når personer, der er omfattet af den i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2-3, nævnte personkreds (**værnsaktionærer**), afstår aktier til det udstedende selskab.

Derved fritages de ovenfor nævnte børsnoterede selskaber indirekte for indeholdelsespligten ved opkøb af egne aktier, bortset fra de tilfælde, hvor aktiesælgeren er værnsaktionær.



jdd

Notat vedrørende EDB-systemernes betydning for retssikkerheden

Med udgangspunkt i skattekontrolloven, herunder især den ændring af lovens § 16, der fandt sted ved lov nr. 152 af 15/3 1989, men også af andre grunde, har jeg efter aftale på møde i arbejdsgruppen den 31. august 1989 udarbejdet nærværende notat om, hvorvidt den stadig mere udbredte - og nødvendige - anvendelse af avancerede EDB-systemer i skatteadministrationen kan have medført en svækkelse af den enkelte skatteborgers retssikkerhed.

Indledningsvis skal det anføres, at jeg gennem især de allerseneste år i stigende grad gennem min praksis som revisor har erfaret, at indsendelse af korrekte selvangivelser i medfør af skattekontrollovens §§ 1 og 2 ikke længere nødvendigvis medfører, at skatteansættelserne og skatteberegningerne bliver korrekte og i overensstemmelse med de indgivne selvangivelser. Det er endvidere min opfattelse, at afvigelser mellem selvangivne og ansatte indkomster og formuer ikke længere i alle tilfælde behandles i overensstemmelse med skattestyrelseslovens regler om beskyttelse af skatteborgerne gennem meddelelser om ændringer og deraf følgende klageadgang.

Det skal bemærkes, at sådanne afvigelser mellem selvangivne og ansatte indkomster og formuer fører til såvel højere som lavere skatteopkrævninger, afhængigt af de tilfældige fejlårsager. Fører fejlene til for høje opkrævninger, overbeskattes de pågældende, medmindre fejlene opdages og berigtiges. Fører fejlene til for lave opkrævninger, unddrages det offentlige skat, og skatteyderen risikerer - efter den nu ændrede § 16 i skattekontrolloven - at blive pålagt strafansvar.

På grund af skattelovgivningens utrolige kompleksitet kan kun meget få skatteydere i dag selv kontrollere de fra myndighederne udsendte årsopgørelser, hvilket øger risikoen for uden egen skyld at blive strafforfulgt.

Selvom straf formelt nu ikke kan pålægges ved "simpel", men kun ved "grov" uagtsomhed, og selvom både skatteministeren og Statsskattedirektoratet ved behandlingen af det pågældende lovforslag har udtalt bl.a., at "der bør udvises nogen tilbageholdenhed med strafforfølgning" efter den nye bestemmelse, er det næppe for meget sagt, at borgernes retssikkerhed ved denne bestemmelse generelt - omend nok utilsigtet - er blevet væsentligt forringet.



Til nærmere orientering om den nu gældende § 16 i skattekontrolloven kan henvises til artikel i Tidsskrift for Skatteret af 21/8 1989 (side 886-888) af afdelingsleder Nils Hansen, Statsskattedirektoratet, og til to indsigelser fra advokatside, hvortil artiklen henviser, I.A. Strobel (SO 1989, side 98-100) og Finn Thomsen (Politiken 29/1 1989, jfr. fotokopi som underbilag).

Udover at konstatere, at skattelovgivningen og skatteadministrationen på nuværende tidspunkt har nået et sådant niveau af kompleksitet og uforståelighed for skatteborgerne, at retssikkerheden allerede derved er blevet uacceptabelt lav, kan det være af interesse at forsøge at beskrive den udvikling, der er gået forud, som særlig kan henføres til, at EDB-systemerne fra at være et nyttigt værktøj i skatteopkrævningens tjeneste er blevet til en så væsentlig del af selve ligningsprocessen, at man med rette kan spørge, om systemerne er blevet gjort til herrer, såvel over politikerne og skatteadministrationen, som over alle landets skatteborgere.

Denne udvikling er forløbet i forskellige faser, der tidsmæssigt kan føres tilbage til slutningen af 1960'erne. Når man ser bort fra hele told- og afgiftsområdet, hvor EDB-systemerne - såvidt vides - ikke har givet anledning til tilsvarende problemer, og alene ser på den personlige indkomst- og formuebeskatning, kan beskrivelsen sammenfattes under følgende hovedafsnit:

1. EDB som opkrævningsværktøj (Kildeskattereformen fra 1969).
2. EDB som forskudsregistrator.
3. EDB som kontrolværktøj (skattekontrollovens udvidede oplysningspligter for renter, forsikringer m.m. gennem 1970'erne og 1980'erne).
4. EDB som hjælpeværktøj for ligningsmyndigheder (SLSE-systemet).
5. EDB som skatteberegningværktøj (ægtefællebeskatning, skatteloftsberegning og skattereformen fra 1987, herunder overgangsreglerne og nye skatteloftsregler).
6. EDB som "ligningsmyndighed" (opdeling af indtægts- og fradragkategorier samt virksomhedsordningen i medfør af skattereformen fra 1987).
7. EDB som administrator af renteaftgiftsloven.

Med henblik på at opnå en EDB-sagkyndig brugers vurdering har jeg anmodet chefkonsulent Per Egelund om et notat, der beskriver og vurderer den ovenfor



anførte udvikling. Dette notat vedlægges som underbilag, og jeg kan tilslutte mig såvel de positive (faserne 1-3) som de negative (faserne 4-7) vurderinger, dette notat indeholder.

Find fejlene eller du straffes

De nye selvangivelser farlige

At Finn Thomsen
Advokat

LANDET velignes for tiden af en skatteminister, som vil borgerne det bedste. På sin egen troskyldige måde — som ville være svaret på enhver svejtemors drøm — fortæller han os i fjernsynet om, at borgeren er i centrum, og at man stoler på borgerne, og at fra nu af skal skattemyndighederne bevise, at borgerne har uret, modsat før.

Dissas udtalelser, der er citeret efter hukommelsen, står i frapperende modsætning til lovforslag nr. 183, der blev fremsat den 18. januar.

Det lovforslag lyder lyrikk og demonstrerer servilesemsfundet, når det er bedat: 'Skattepligtige personer, som modtager en selv-

angivelse, der er udfyldt af skattemyndighederne, kan undlade at indsende den, hvis de finder, at de anvendte oplysninger er korrekte og fyldstgørende.'

DISSE ord dækker over den realitet, at i hundredestusinder af os i den nærmeste tid vil modtage en edb-trykt selvangivelse. Denne indeholder de oplysninger om vore indkomster og fornuftforhold, som skattemyndighederne allerede er i besiddelse af, og som hidtil er fra diverse indberetninger fra arbejdsgiverne, pensionstitutter m.v., eventuelt suppleret med oplysninger, som vi selv har afgivet.

Vistal blot kigge på 'skattevesenets selvangivelse' og ikke foretage os yderligere. Selvangivelsespligten vil være opfyldt for en stor be-



folkingsgruppens vedkommende. Tænk en lykkelig er endelig det lykkedes, som politikerne med vekselende held har kæmpet for siden Grønbaums og Poul Møllers dage.

Vi kan være passive og være glæde for, at ligningsmyndighederne udfører arbejdet for os.

LÆSSER man en smule videre i lovforslag nr. 183, opdager man, at skatteministeren også har fundet det hensigtsmæssigt og påkrævet at ændre skattekontrollovens

paragraf 16. Denne bestemmelse har eksisteret i snart en snes år, har været uhyre sjældent anvendt og har vedrørt skønsmæssige skatteansættelser. Bestemmel- sen har vedrørt passivitet. Den, der blev skønsmæssigt skatteansat for lavt, kunne risikere både m.v., såfremt han ikke reagerede på skattemyndighedernes for lave skatteansættelse. Minis- teren oplyser intet om bestem- melsens forhistorie. Meget venligt udtrykt turde det være pinligt at strikke en ny

strafferegulering sammen uden at

informere Folketinget og offentligheden tilstrækkeligt herom. Det nye er, at nu udstræktes paragraf 16 til at dække enhver form for skatteansættelse, som er for lav, og som skatteyderen ikke reagerer på.

DETTE indebærer, at den, der modtager en edb-trykt selvangivelse fra skattemyndighederne, som er forkert, f.eks. fordi en arbejdsgiver har givet forkerte kontroloplysninger til skattevese- net, kan ifalde straf i form af bøde og i grove tilfælde hof-

te eller fængsel, såfremt han ikke reagerer på skattemyndighedernes tal.

Dette kalder jeg sændelig servicesamfundet.

I spalte 1 i lovforslaget er det en service, at skattevese- net udarbejder selvangivel- sen.

I spalte 2 angives, at man som særlig service, når man modtager forkerte oplysninger, kan få en bøde, hvis ikke man regner skattevesenets tal efter.



EDB som opkrævningsværktøj (Kildeskattereformen fra 1969)

!Mennesket styrer maskinen

Kildeskattereformens indførelse var i mange henseender et brud med den tidligere lokale skatteadministration, og vil af mange blive husket som det offentliges første store centrale EDB-projekt, hvor kun indførelsen af det centrale personnummerregister tidligere var af samme størrelsesorden.

Grundelementet i systemet var en registrering af de lokale ligningsmyndigheders gennemgang af borgernes skatteforhold, sammenholdt med løbende registreringer af tilbageholdt "kildeskat", foretaget på baggrund af de lenudbetalende virksomheders indrapportering.

Der var i realiteten tale om et traditionelt "debitorregnskab", således at **foretå** at systemet var rettet mod selve **opkrævningen** og kontrollen af **på** forhånd fastsatte skattestørrelser.

I tilfælde af ændringer i borgerens skatteforhold, blev disse ændringer tilmeldt systemet, og det var således de lokale skattemyndigheder der styrede hvad og hvor meget der skulle opkraves.

Han kan sige at en **sa** omfattende registrering af dels skatteborgere, og dels af indeholdelser af "kildeskat", forudsatte at EDB-teknologien blev taget i brug, og når man nu **næsten** 20 år senere ser tilbage på "**Kildeskattesystemet**", må brugen af EDB-teknologien i denne forbindelse anses som optimal og som en succes.

EDB som forskudsregistrator

!Mennesket støttes af maskinen

Baggrunden for forskudsregistreringssystemet var at skatteborgeren skulle forskudsregistreres for såvidt angik skattegrundlag for det følgende skatteår, samt at dersom skatteborgeren ikke selv angav sin forventede indkomst og de forventede fradrag, skulle systemet på baggrund af foregående års skatteoplysninger, foretage en automatisk beregning.

Denne automatiske beregning kunne udtrykkes som en fast "regneregul", således at foregående års skatteoplysninger, der var afstemt og godkendt af skatteborgeren, skulle tillægges en fast procent.

Man kan således sige at forskudsregistreringssystemet var en naturlig følge af opkrævningssystemet, samt at den navnte automatik der var grundlag for forskudsregistreringen kunne udføres i EDB-systemet med en sikkerhed og en hastighed, der var et manuelt system overlegen.

Brugen af EDB-teknologi i "Kildeskattesystemet" var ubestridt en succes, og kan i mange henseender betragtes som "forud for sin tid" når den ses i relation til hvorledes større virksomheder anvendte EDB-teknologi iøvrigt.

EDB som kontrolværktøj

sMennesket supplerer maskinen

I forbindelse med skattekontrollovens udvidede oplysningspligt for banker sparekasser og forsikringsselskaber, var der åbnet mulighed for i større udstrækning at foretage kontroller af en række oplysninger.



Kontrollerne kunne i meget stor udstrækning foretages automatisk, da de oplysningspligtige i meget stor udstrækning selv anvendte EDB, og kontroloplysningerne således kunne indhentes på EDB-læsbare medier.

Der kunne derfor foretages om ikke aamkering af registre, så automatiske krydscheck af oplysninger, ud fra den betragtning at dersom der var overensstemmelse mellem skatteborgerens og den oplysningspligtige institutions angivelser, kunne disse godkendes. Dersom der var uoverensstemmelse, blev angivelserne udskrevet til manuel kontrol.

Dette automatiske krydscheck gav meget store besparelser i forbindelse med kontrolarbejdet, alene på grund af at de meget store **datamængder** uden videre kunne registreres som overensstemmende, og dermed kunne betragtes som færdigbehandlede.

På denne måde kunne EDB-systemerne supplere mennesket i de tilfælde hvor der var tale om entydige regler, og hvor disse regler var opfyldt.

EDB som hjælpeværktøj for ligningsmyndigheder

tMaskinen suppleres af mennesket

Som led i Skattedirektoratets bestræbelser på fortsat at finde områder for rationalisering, blev automatisk ligning af erhvervsdrivendes regnskaber etableret (SLS-E).

Denne automatiske ligning forudsatte at der måtte gennemføres en vis standardisering af de erhvervsdrivendes regnskaber, således at det blev sikret at den **efterfølgende** behandling kunne foretages på et ensartet grundlag.

Hensigten med systemet var at den traditionelle "**gennemløsning**" af de indsendte regnskaber skulle foretages automatisk, samt at de kontroller og efterberegninger der hidtil var foretaget manuelt nu skulle foretages af EDB-systemet.

Systemet var opbygget som et "udsøgningssystem", hvilket medførte at regnskabsoplysninger der af systemet blev fundet som fejlagtige, blev udskrevet til **efterfølgende** manuel kontrol.

Principperne i systemet svarede stort set til "Kontrolsystemet", men problemstillingen adskilte sig dog på nogle **væsentlige** punkter.

Specielt kan det navnes at kontrollen af erhvervsdrivendes regnskabsoplysninger omfatter en række vurderinger, herunder vurdering af privatforbrugsposter og poster i forbindelse med køb og salg af driftmidler med heraf følgende **ændringer** i virksomhedens ejerstatus.

Der er altså nu ikke tale om entydige regneregler, men om et egentligt skøn og en vurdering, hvilket nødvendigvis kræver indblanding af mennesket, da EDB-systemerne ikke er i stand til at foretage vurderinger.

Denne manglende evne i EDB-systemerne var delvis kompenseret, idet der var tale om "udsøgningssystemer", men man kan stille spørgsmålet, om de udsøgte regnskaber repræsenterede samtlige regnskaber der skulle efterbehandles, eller om der vitterligt var regnskaber der "smuttede igennem", grundet kombinationer og tilfældige sammenfald der tilsidesatte de automatiske kontroller.



Man kan sige at maskinen på denne måde har fået forsterket til beslutning, og at mennesket kun bliver involveret i det omfang det ikke har været muligt for maskinen at træffe beslutningen.

EDB til skatteberegning

tMaskinen støttes af mennesket

I forbindelse med indførelse af skattereformen fra 1987, herunder ændrede regler for ægtefælleskatning og skatteloftberegning samt forbundne overgangsregler, besluttede skattedirektoratet at lade administrationen af denne, og især selve skatteberegningen foretage af EDB-systemerne.

Hermed opstod i realiteten samme situation som for SLS-E systemet, således at skatteberegningen primært skulle foretages af EDB-systemet, og kun i de tilfælde hvor EDB-systemet må give op, vil mennesket blive involveret.

Han kan sige at menneskets rolle i det nye system er blevet at definere regler og satser overfor maskinen, hvorefter maskinen selv administrerer disse.

Det er herefter maskinen der foretager de komplekse og mangfoldige beregninger, og de menneskelige ressourcers engagement reduceres tilsvarende.

Kun i de tilfælde hvor maskinen bringes i en situation hvor de definerede regler er mangelfulde, vil menneskets indsats være påkrævet, og da disse tilfælde er relativt få, minimeres antallet af menneskelige ressourcer.

Samtidig med at de menneskelige ressourcer mindskes, mindskes ligeledes menneskets mulighed for at foretage kontrol af maskinens resultater, hvilket kan blive katastrofalt dersom systemerne bliver behaftede med fejl, eller eventuelt smittet af "virus".

Han kan med en vis ret sige at maskinerne har overtaget en væsentlig del af menneskets rolle, samt at menneskets rolle fremover er at støtte maskinen i de tilfælde hvor denne giver op.

EDB som ligningsmyndighed

tMaskinen erstatter mennesket

Når mennesket ikke mere formår at kunne udføre det samme arbejde som maskinen, dette både på grund af manglende ressource og på grund af manglende evne, opstår der en afhængighed af maskinen.

Når maskinen således er eneste mulighed for udførelse, har maskinen på denne måde overtaget menneskets rolle.

Det kan være en trøst at det stadig er mennesket der er bestemmende for hvad, eller i hvert fald hvornår maskinen skal udføre et givet arbejde, og dermed stadig har et vist herredømme over maskinen.

Det er dog tankevakkende at maskinen uden at blive tillagt menneskelige egenskaber, dog har tillagt sig en menneskelignende skrøbelighed, nemlig at kunne fejle.



En kendt regel i organisationslære er at der altid skal følge beføjelser med ansvar, og ansvar med beføjelser.

Man kan sige at det nuværende "skattesystem" ikke alene har udvasket eller flyttet en række beføjelser, men også har medført at ansvaret for fejl er blevet vanskeligt at placere.

Han kan sige at når borgerens normale klageadgang stadig er personer der formodes at have et ansvar for borgernes rettigheder, og når disse personer ikke har den tilhørende beføjelse, da denne er overlagt til EDB-systemerne, så røres der ved borgerens retsstilling.

EDB-systemerne bør være **beslutningsstøtteværktøjer**, og ikke beslutningstagere.

EDB som administrator af renteafoiftloven

:Hvor er mennesket

I forbindelse med administration af forbrugsrenteafgiften, har man fra det offentliges side totalt udeladt mennesket.

På baggrund af indrapporteringer fra banker og forsikringsselskaber, sammenholdt med oplysninger fra borgerne, beregnes afgifter kritikløst, og stort set uden menneskelige kontroller.

Denne kritikløse beregning understreges af ordlyden i de **opkrævninger** der udsendes til borgerne, hvoraf det fremgår, at de foretagne beregninger ikke er kontrollerede, og eventuelt er fejlagtige.

Borgeren anmodes om at korrigere dette overfor maskinen, der derefter i sin egen visdom vil foretage en ny beregning.

Det fremgår her klart at der er tale om en kommunikation mellem maskinen og borgeren, samt at det er maskinen der "kører løbet".

I sin yderste konsekvens kan man forestille sig at dette er første skridt på vejen til at vore lovgivere påtænker at overlade den dømmende og udøvende magt til EDB-maskinerne.

24. oktober 1989

Per Egelund
Chefkonsulent

RevisorCentret

Bilaga 1

Bilaga 1.1

Kommittéförordning (1976:119, med ändringar)

Förordningens tillämpningsområde

1 § Denna förordning tillämpas på kommitté och särskild utredare som har tillkallats av regeringen eller av statsråd efter regeringens bemyndigande för att utreda viss fråga.

Vad som sägs i förordningen om kommitté och ordförande i kommitté gäller i tillämpliga delar också särskild utredare.

De medverkande

2 § Kommitté består av ordförande och en eller flera andra ledmöter. Kommitté kan biträdas av bl.a. sakkunniga, experter och sekreterare.

Sakkunnig, expert och sekreterare förordnas av regeringen eller av statsråd efter regeringens bemyndigande.

Vid meddelande av kommittéuppdag eftersträvas en i huvudsak jämn könsfördelning i enlighet med förordningen (1984:803) om jämställdhet i statlig verksamhet. *Förordning (1986:1384)*.

3 § Ordföranden leder kommitténs arbete.

4 § Sakkunnig skall i samma utsträckning som ledamot få del av handlingar som är avsedda för kommittén. Sakkunnig har rätt att vara närvarande vid kommitténs sammanträden och att delta i dess överläggningar. Kommittén kan dock för särskilt fall besluta om undantag från vad som har sagts nu.

130 *Bilaga 1*

Expert biträder kommittén i den omfattning som kommittén eller ordföranden bestämmer.

Utredningsarbetet

5 § Varje kommitté skall snarast göra upp en plan för utredningsarbetet. I planen skall anges den beräknade kostnaden för fullgörandet av uppdraget. Planen skall fortlöpande ses över. Det departement till vilket kommittén hör skall på det sätt som vederbörande statsråd bestämmer hållas underättat om planeringen.

Vid planeringen skall särskilt eftersträvas att onödiga kostnader för utredningsarbetet ej uppkommer. *Förordning (1982:37)*.

6 8 Kommitté får påkalla samråd med statlig myndighet. Sådan myndighet skall lämna upplysningar och avgiva yttrande, när kommitté begär det.

Finner kommitté att det är lämpligt att utredningsuppgift som omfattas av kommitténs uppdrag fullgöres av statlig myndighet och kan myndigheten ej utföra uppgiften utan särskilt förordnande, skall kommittén göra framställning härom hos regeringen.

Om samråd med och anlitan­de av vissa myndigheter m.m. är föreskrivet i förordningen (1975:567) om rationaliseringsverksamhet inom den civila statsförvaltningen och i förordningen (1978:620) om samråd med statistiska centralbyrån i frågor rörande statistikproduktion, m.m. *Förordning (1987:280)*.

7 § För undersökning som är avsedd att utföras av kommitté eller av annan för dess räkning behövs tillstånd av det statsråd som handlägger ärenden angående kommittén, om undersökningen kan antagas leda till mera betydande kostnader för staten. Detsamma gäller, om uppgifter för undersökningen skall inhämtas i större omfattning från kommuner eller från enskilda personer, företag eller sammanslutningar. Framställning om tillstånd skall innehålla kostnadsberäkning och kortfattad redogörelse för undersökningens syfte, omfattning och planläggning.

8 § För sådant sammanträde med kommitté som hålles på annan än ordinarie sammanträdesort och som varar mer än en dag behövs tillstånd av vederbörande statsråd. Detsamma gäller annan resa för kommittén än resa till och från sammanträdesort.

9 § Över sammanträde med kommitté föres protokoll.

10 § Kommitté skall årligen före den 1 november till vederbörande departement lämna en redogörelse för arbetet under det senast förflutna året.

Utredningsbetänkanden

11 § Kommitté skall redovisa sitt arbete i ett eller flera betänkanden.

12 § Ledamot får foga reservation och särskilt yttrande till kommitténs betänkande. Rätt att foga särskilt yttrande till betänkandet tillkommer också sakkunnig och, om kommittén medger det, expert i fråga som har omfattats av expertuppdraget.

13 § Betänkanden skall vara koncentrerade och inriktade på väsentligheter. Historiska översikter, redogörelser för gällande ordning och jämförelser med utländska förhållanden skall vara kortfattade, om inte särskilda skäl föranleder annat. Betänkanden med tillhörande redogörelser för särskilda undersökningar bör disponeras så att möjligheterna att ta del av utredningens förslag underlättas och, om det behövs, fördelas mellan skilda volymer. I varje betänkande skall finnas en sammanfattning.

I varje betänkande skall redovisas en beräkning av kostnaderna om kommitténs förslag genomförs. I betänkanden som behandlar kommunala eller landstingskommunala verksamhetsområden skall redovisas en bedömning av vilka effekter kommitténs förslag medför för den kommunala självstyrelsen.

Språket i betänkanden skall vara enkelt och klart. Det skall vara fritt från onödiga förkortningar och fackuttryck. *Förordning (1981:307)*.

14 § Tryckta betänkanden, undersökningar m.m. som avgivits av en kommitté skall ges ut i serien Statens offentliga utredningar. För tryckning behövs tillstånd av det ansvariga statsrådet. Ansökan om tryckning skall föregås av samråd med Allmänna Förlaget Aktiebolag om försäljningsupplagans storlek. Kommittén skall för tryckningen anlita antingen offsetcentralen vid regeringskansliets förvaltningskontor eller ett tryckeri som förvaltningskontoret har träffat produktionsavtal med. *Förordning (1987:280)*.

15 § I lagen (1978:487) om pliktexemplar av skrifter och ljud- och bildupptagningar samt i förordningen (1978:910) om leverans till riksdagsbiblioteket av skrifter som ges ut av statlig myndighet finns föreskrifter om skyldighet att till vissa bibliotek lämna exemplar av tryckt skrift och annan skrift som avses i 1 kap. 5 § tryckfrihetsförordningen.

Om kommitté avger betänkande i annan skrift än som anges i första stycket, skall ett exemplar av skriften lämnas till vart och ett av riksarkivet, kungl. biblioteket, riksdagsbiblioteket samt biblioteken vid universiteten i Stockholm, Uppsala, Linköping, Lund,

132 *Bilaga 1*

Göteborg och Umeå. Exemplaren skall vara framställda på papper som har märkts med orden "svenskt arkiv" enligt skrivmaterielkungörelsen (1964:504). *Förordning (1978:911)*.

15 § Hos kommittéer tillämpas förvaltningslagen (1986:223) endast i administrativa frågor. *Förordning (1986:1132)*.

Övriga bestämmelser

16 § Bestämmelser om ersättning för kommittéuppdrag och därmed förenade kostnader finns i förordningen (1978:45) om ersättning vid kommittéuppdrag.

17 § I fråga om behandlingen av arkivhandlingar gäller allmänna arkivstadgan (1961:590).

18 § Statsråd kan förordna tjänsteman i departementet att i statsrådets ställe besluta i fråga som avses i 5 § första stycket, 7 §, 8 § eller 14 § andra stycket. *Förordning (1978:85)*.

19 § Föreskrifter om säkerhetsskyddet hos kommitté meddelas i samma ordning som motsvarande föreskrifter för regeringskansliet. *Förordning (1977:438)*.

Denna förordning¹ träder i kraft den 1 maj 1976.

Vad i förordningen sägs om ledamot av kommitté skall gälla också den som före förordningens ikraftträdande har kallats till kommittéuppdrag såsom sakkuning.

I stället för bestämmelserna i 4 och 12 §§ skall beträffande den som har förordnats att såsom expert biträda kommitté eller utredningsman, som har tillkallats före förordningens ikraftträdande, iakttagas den ordning som hittills allmänt har tillämpats.

Arbejdsgruppen til gennemgang
af fortolkningen af love og
domstolsafgørelser

Notat nr. 1 fra Poul Olsen

A - B indtægter

I det følgende beskrives tre delområder, der handler om afgrænsningen A-B indtægter.

Notatet indeholder følgende:

1. Scenekunstnere og artister
 - 1.1. Indledning
 - 1.2. Domme
 - 1.2.1. Jazzhuset Tagskægget
 - 1.2.2. Tivoli Friheden
 - 1.2.3. Københavns Sommer Tivoli
 - 1.3. Skattemyndighedernes vejledninger
 - 1.4. Kommentar
 - 1.5. Udenlandsk ret
 - 1.6. Konklusion

2. Arbejdsudleje
 - 2.1. Bilag - Artikel B.P. Dik

3. Forhandlersager
 - 3.1. Personlig vurdering af retssagerne
 - 3.2. Domme
 - 3.2.1. Tupperware
 - 3.2.2. G olden Chemical
 - 3.2.3. Dan Foam
 - 3.3. Konklusion

1. Scenekunstnere og artister

Det nærmest liggende delområde, hvor domstole og administration har haft divergerende holdninger er scenekunstnerområdet, der sammen med arbejdslejetilfælde adskiller sig fra andre A-B problemer derved, at dette handler ikke blot om en opkrævningsform, men om skattepligt. Behandlingen må tage udgangspunkt i de afgørende domme.

1.2. Domme

1.2.1. **A/S Jazzhuset Tagskægget, Århus. - Højesteretsdom 23/1 1973. UfR 1973, s. 151.**

Selskabet engagerede optrædende - enkelte eller ensembler - til optræden 1, 2 eller 3 aftener - undtagelsesvis flere. I maj og juni 1970 udbetaltes ca. 65.000 kr. i honorar.

Ved Århus By- og herredsrets kendelse af 15. september 1971 og ved Vestre Landsrets dom af 14. juli 1972 stadfæstedes Århus kommunes udpantning for et A-skattebeløb på kr. 9.512.

For Højesteret indskrænkedes sagen til forholdet til to udenlandske kunstnere, hvoraf den ene havde optrådt én aften i 2 x 20 minutter og den anden 4 aftener med optræden 3 x 20 minutter pr. aften sammen med en af solisten engageret trio.

Ved Højesterets dom udtaltes det af et flertal på 5 dommere, at det mellem kunstnerne og selskabet bestående retsforhold ikke kan anses for et sådant egentligt tjenesteforhold, som kildeskattelovens § 43, stk. 1, tager sigte på. Det tilføjes i dommen, at det ved praktiseringen af skattetrækordningen i disse tilfælde har vist sig nødvendigt for skattemyndighederne at afvige væsentligt fra principperne for beregning af A-skat, idet skatten efter den anvendte fremgangsmåde bliver en endelig beskatning af en bruttoindkomst. To dommere fandt, at der mellem selskabet og de to kunstnere må anses at foreligge et tjenesteforhold, jfr. kildeskattelovens § 43, stk. 1.

1.2.2. **Tivoli Friheden A/S, Århus. - Højesteretsdom 14/4 1975. UfR 1975, s. 511.**

Selskabet engagerede artister og kunstnere - i overvejende grad udenlandske - til optræden. Sagen drejede sig om 15 engagementer i 1970 og to i 1973. Engagementernes varighed var i tre tilfælde 8 dage, og iøvrigt 15-16 dage. Af de i forbindelse med engagementerne oprettede kontrakter, formidlet gennem forskellige artistbureauer, fremgår det, at

kontrakterne i de fleste tilfælde indeholdt bestemmelser om, at artisterne er forpligtet til at følge selskabets anvisninger om fremførelserne. I enkelte tilfælde indeholdt kontrakterne bestemmelser om feriepenge.

Under sagens behandling frafaldt skattemyndighederne krav om skat i enkelte forhold, der svarede til det forhold, der var afgjort ved **Højesteretsdommen** af 23/7 1973, medens skattemyndighederne fastholdt krav om skat under hensyn til engagementernes varighed fra 1 uge til 14 dage, og under hensyn til at enkelte kontrakter indeholdt bestemmelser om feriepenge, og at selskabet var forpligtet til at holde artisterne ulykkesforsikret.

Ved Århus by- og herredsrets fogedrets kendelse af 24. august 1973 blev skattemyndighedernes krav afvist. Kendelsen blev stadfæstet af Vestre Landsret i dom af 2. maj 1974 og ved Højesterets dom af 14. april 1975.

- 1.2.3. **A/S Københavns Sommer Tivoli.** - Østre Landsrets dom af 4/7 UfR 1981, s. 349. 1980

Sagen drejede sig om en række engagementer af udenlandske artister. Under sagen enedes man om at begrænse sagen til spørgsmålet om indeholdelse af A-skat i 7 kontraktsforhold.

Det drejede sig om artist-engagementer, der havde strakt sig over varierende perioder fra een måned til 6 uger. I to af engagementerne var der tale om solister, medens 5 var artistgrupper, hvoraf nogle bestod af statsansatte østeuropæiske artister.

Ved Østre Landsrets dom blev det afgjort, at honorarerne ikke kunne betegnes som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Det fremhæves i landsrettens dom, at varigheden af de omhandlede engagementer ikke kan bevirke nogen ændring heri.

Dommen blev ikke anket.

1.3. Skattemyndighedernes vejledning om scenekunstnere m.v.

I Kildeskattedirektoratets "Skattetræk" fra november 1969 - bilag 6 blev det om scenekunstnere udtalt:

- a) ved engagement til optræden i et ensemble eller ved en række forestillinger - A-indtægt
- b) ved selvstændig optræden med eget repertoire ved en enkelt eller få forestillinger B-indtægt
- c) ved samlet engagement af et ensemble B-indtægt.

Ved KD-meddelelse af 15. maj 1970 blev det tilkendegivet, at foreløbig skat for personer, der i medfør af kildeskattelovens § 2, stk. 1 a, er skattepligtige af indtægt som udøvende kunstner, musiker, artist,, sportsmand el. lignende, fastsættes til 20% af bruttoindtægten, herunder godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v.

I supplement til "Skattetræk" udsendt i november 1970 ændredes 1969-vejledningen til:

"Vederlag for virksomhed som udøvende kunstner, musiker, artist, sportsmand o.l. er A-indkomst." I det reviderede bilag 6 til "Skattetræk" blev der foreskrevet A-skat i alle de tre situationer, der var omtalt i 1969-vejledningen.

Ved KD-meddelelse 1973 af 26. februar 1973 blev resultatet af Højesterets dom vedrørende A/S Jazzhuset Tagskægget refereret. Det anføres, at også honorarer til ensembler, der giver enkeltstående koncerter, vil falde uden for A-indkomstbegrebet. Var der derimod tale om et løbende engagement eller iøvrigt optræden over et længere tidsrum, var honoraret A-indkomst. Dette vil i almindelighed gælde f.eks. honoraret til en hyggepianist eller et danseorkester eller til artister, der antages til optræden i cirkus eller et tivoli.

Ved SD-cirkulære af 11. oktober 1977 refereres Højesterets-

dommen vedr. Tivoli Friheden A/S, idet der fastlægges følgende retningslinier:

Vederlag for solistoptræden er B-indkomst, når der er tale om en enkelt optræden eller optræden over en kortere periode op til 1/2 måned.

Vederlag til artister, der engageres til at udføre et bestemt nummer i en periode, der ikke overstiger 1/2 måned, er ligeledes B-indkomst. Er artisten engageret for længere perioder, er vederlaget A-indkomst.

Vederlag til musikere og andre kunstnere, der engageres i perioder af én, to eller tre dages varighed, anses for B-indkomst, uanset om der foreligger koncert, eller der spilles til dans. Engageres de pågældende til optræden ugevis eller månedsvis, er vederlaget A-indkomst. Dette gælder også, hvis kontrakten er indgået for en måned, i hvilken der hver uge skal optrædes, uanset om det kun er een eller to dage pr. uge.

Ved SD-cirkulære af 27. juli 1981 refereredes Østre Landsrets dom vedrørende A/S Københavns Sommer Tivoli. Det udtaltes herefter, at der i almindelighed ikke skal indeholdes A-skat i honorarer, der oppebæres som udøvende artist eller solist. Eventuelle krav om tilbagebetaling af indeholdt A-skat skal forelægges statsskattedirektoratet.

Det fastslås herefter, at skattepligt for udenlandske artister og solister i almindelighed ikke foreligger, medmindre ophold i Danmark strækker sig over mindst 6 måneder. Det tilføjes, at der i folketingsåret 81-82 forventes fremsat lovforslag om beskatning af artister m.v.

I vejledningen "Skattetræk" i 1983 oplyses følgende:

Vederlag til scenekunstnere, der som skuespillere m.v. er engageret til optræden i et ensemble, er A-indkomst uanset engagementets varighed.

Vederlag til musikere er ligeledes A-indkomst. Dog er vederlag til musikere, der - uden at der er tale om et fortsat engagement - engageres for en periode på én, to eller tre dages varighed B-indkomst.

Vederlag til artister og solister er B-indkomst uanset engagementets varighed.

Vederlag til instruktører, koreografer, scenografer, kostumedesignere o.l. er A-indkomst. Vederlag til discjockeys er A-indkomst, uanset engagementernes varighed.

1.4. Kommentar

De refererede domme og de refererede administrative tilkendegivelser illustrerer en forskel i holdningen hos domstolene og administrationen. Dette skal nok ses som et udslag af, at administrationen føler sig bundet af, at det i kildeskattelovens forarbejder - Folketingstidende 1965-66, Tillæg B spalte 1559 - er tilkendegivet, at der ville ske en væsentlig udvidelse af skattepligten for udenlandske artister m.v., idet de pågældende herefter skal beskattes af vederlag for optræden her i landet, dog under forudsætning af, at der forelå et egentligt tjenesteforhold til en dansk arbejdsgiver. Domstolene lægger, som det ses, mere vægt på reglens sproglige indhold og vurderer, at man i relation til kunstnere savner den for et tjenesteforhold karakteristiske instruktionsret for så vidt angår den kunstneriske præstation. Sådan som forløbet har været, må det nok erkendes, at det politiske signal i forarbejderne ikke er taget alvorligt.

Det ses af de refererede sager, at det er forbundet med betydeligt besvær at anvende den sædvanlige skatteberegningsteknik for skatteydere, der ikke er skattepligtige for et helt år. Opregning til en helårsindkomst på basis af viden om en ofte meget høj indtægt under et kortvarigt engagement kan kun føre til helt tilfældige resultater. Anvisningen om 20% bruttotræk er nok et velment forslag på at nå et forståeligt resultat. Men bruttotræk på 20% er heller ikke uden ulemper, fordi trækgrundlaget er incl.

rejsegodtgørelse og opholdsudgifter. Ved at inkiucere disse poster i trækgrundlaget synes man at praktisere en skatteberegning, hvorved udlændinge behandles strenge end fuldt skattepligtige, hvilket man dog næppe har gjort sig klart, da man opfandt 20% reglen den 15. maj 1970. Først ved bekendtgørelse af 4. juni 1970 blev det bestemt, at rejse- og befordringsgodtgørelse skal holdes uden for trækgrundlaget.

Det kan ikke undre, at udenlandske solister og artister i forhold til den danske arrangør betinger sig et vederlag "efter skat", således at det overlades til den danske arrangør at afregne eller ikke-afregne med skattemyndighederne. Når der er usikkerhed for så vidt angår skattepligtsspørgsmålet, er dette naturligvis særdeles belastende for den danske arrangør, der ikke har mulighed for efterfølgende at ændre på mellemregningsforholdet med de udenlandske artister. Af dommen om Københavns Sommer Tivoli A/S ses det, at der for årene 1970-75 var tale om et skattebeløb på 1,263.747 kr.

Det kan være vanskeligt at vurdere, i hvilket omfang skat til Danmark øver indflydelse på det honorar, udenlandske kunstnere og artister betinger sig.

Anskues dette spørgsmål rent teoretisk, skulle der ikke være større problemer. Honorarer af denne art vil jo i alle landes skattesystemer være skattepligtig indkomst. For kunstneren eller artisten er det herefter et spørgsmål om, hvorvidt der skal betales skat til Danmark eller til hjemlandet, således at det kun er skatteprocenten, der har interesse.

Virkelighedens verden ser nok anderledes ud. Den personkreds, der er tale om, vil ofte være personer, der rejser fra sted til sted, uden at de har et skatteretligt hjemsted. Hertil kommer at udveksling af kontroloplysninger endnu ikke er sat i system.

Det må nok erkendes, at håndteringen af reglen om, hvorvidt der foreligger et tjenesteforhold, har givet og

stadig giver anledning til usikkerhed.

I T.f.S. 1987 - nr. 465 er refereret en afgørelse om et tilfælde, hvor en restauratør lejede forskellige udenlandske orkestre til underholdning i restauranten. Lejeaftale indgås med et udenlandsk foretagende, der finder de pågældende orkestre og indgår aftale med dem om underholdning i restauranten i en periode, der ikke overstiger en måned pr. orkester. Orkestret skal overholde husorden, spilletider, pauser og være pænt påklædt. De må ikke spille højere, end restaurationens ledelse fastsætter. Herudover er der ikke nogen **instruktionsbeføjelse** til ledelsen. Orkestret skal dog i det omfang, publikum ønsker det, ændre i repertoiret.

Skattedepartementet afgjorde efter en samlet vurdering, at de omhandlede vederlag ikke er A-indkomst. Det er svært at forstå afgørelsen. Det er nærliggende at sammenholde sagen med afgørelser fra den finske Högsta Forvaltningsdomstolen refereret i "Det nordiske skatteavtalet med kommentarer" Edward Andersson m.fl. side 169, hvor man kom til det modsatte resultat, og med Østre Landsrets dom af 19. november 1987, hvor man ikke alene statuerede, at en cirkusdirektør var erstatningspligtig, men også strafskyldig ved at undlade at trække A-skat for et cirkusorkester. (Mere herom senere).

Vanskelighederne ved at give brugbare vejledninger kan ses af "Skattetræk", der bestemmer:

"Vederlag til scenekunstneren der som skuespillere m.v. er engageret til optræden i et ensemble, er A-indkomst, uanset engagementets varighed". - Det er vel naturligt nok, at man når til dette resultat, hvis man tænker på skuespillere, der som gæst optræder på et dansk teater sammen med danske skuespillere. Det er naturligt at konkludere, at der foreligger et tjenesteforhold, hvori den udenlandske skuespiller er underlagt en instruktørs anvisninger og er forpligtet til at deltage i prøver m.v. På solistområdet for musikere er der efter ordlyden af vejledningen vanskeligheder. Den udenlandske violinist optræder naturligt i et ensemble, når han optræder sammen med et dansk orkester og udfører en violinkoncert. Den udenlandske klavervirtuos optræder ikke nødvendigvis i

et ensemble, men optræder helt alene med eget repertoire. Den udenlandske dirigent må nødvendigvis have et orkester, han kan dirigere, men han optræder vel ikke i et ensemble. Det ville være absurd, hvis skattepligtsspørgsmålet skulle være forskelligt i de beskrevne tre situationer.

1.5. Udenlandsk ret

Det hyppigst forekommende er, at man opkræver en **artist**-skat.

Ifølge OECD modeloverenskomstens § 17 tillægges det land, hvori der optrædes, beskatningsretten. Denne regel er overført til den nordiske overenskomst § 17.

I Sverige betales en særlig skat (bevillingsafgift for visse offentlige forestillinger).

I Finland beskattes både kunstnere og idrætsmænd, som siges at stå i et arbejdsforhold samt udøvende kunstnere og idrætsmænd.

I Norge har man siden 1963 haft regler om afgift af honorarer til udenlandske kunstnere.

Ved den engelske skattereforms **gennemførelse** i 1986 blev det oplyst, at der er intern hjemmel til beskatning, men at der ikke er tale om opkrævning af skat ved kilden. Det oplystes, at de udenlandske artister i vidt omfang havde forladt England, inden skattemyndighederne nåede at få foretaget skatteansættelse og skatteberegning. Ved reformen blev det foreslået, at der indføres skat ved kilden.

Modeloverenskomstens regel gælder ikke for kunstnere, der er offentligt ansat. Der er tillige undtagelser for så vidt angår forestillinger, som er led i kulturudveksling med andre stater.

I overenskomsten med U.S.A er det i artikel XI bestemt, at beskatning i kildelandet ikke gennemføres ved mindre end 90 dages ophold inden for beskatningsåret, forudsat at det oppebårne vederlag ikke overstiger 3000 \$. Beløbsgrænsen, der har været uændret i en længere årrække, er

ved overenskomsten mellem Frankrig og U.S.A i 1985 forhøjet til 10.000 \$.

1.6. Konklusion

Det må konstateres, at den i forarbejderne til kilde-skatteloven tilsigtede udvidelse af skattepligten for udenlandske artister m.v. ikke er blevet realiseret. Efter at domstolene klart har tilkendegivet, at de gældende bestemmelser ikke kan anvendes i disse tilfælde og efter, at der var gjort forsøg på uden held at vinde sagerne i folketinget - lovforslag 130 af 24.2.1982 - er der ingen tvivl om, at skattepligt først indtræder efter de sædvanlige skattepligtsregler d.v.s. 6 måneders ophold.

Det er klart, at der altid vil være grænsetilfælde, og at en generel vejledning som "Skattetræk" ikke kan udformes med fuldstændig præcision. På dette område ligesom på hele A-B skatteområdet vil der være en række momenter, der er afgørende. Det må formodes, at der kunne opnås en smule større retssikkerhed, hvis de overordnede skattemyndigheder i højere grad end hidtil ville gøre sig anstrengelser for en udførligere begrundelse. Standardsvaret fra de overordnede myndigheder er, at man efter at have refereret de faktiske omstændigheder afslutter med " efter en samlet bedømmelse anses denne indtægt for at være A-indtægt (eller B-indtægt)". Heri ligger der ingen vejledning for de underordnede myndigheder og de implicerede skatteydere. Det må kunne lade sig gøre at forklare, hvilke af de oplyste omstændigheder, der fører til resultatet. Man kan naturligvis ikke tvinge domstolene til at begrunde deres afgørelser i konkrete sager anderledes, end de gør. Men de overordnede skattemyndigheders afgørelser må nok kunne gøres mere informative.

Retssagerne om Tivoli Friheden og Københavns Sommer Tivoli kunne nok tolkes i retning af, at skattemyndighederne har en vis ulyst ved at tage domstolenes afgørelser til efterretning. Højesteretsdommen fra 1973 forekommer klar nok.

2. Arbejdsudleje

De skattemæssige regler om arbejdsudleje og artistskat har det fællestræk, at det nok handler om A skattebegrebet, men at der ikke blot er tale om en opkrævningsform, men et spørgsmål om der overhovedet skal betales skat til Danmark.

Det naturlige udgangspunkt er, at der bør betales dansk skat af vederlag for personlig arbejdsindsats ydet på dansk grund. Dette blev som nævnt ikke realiseret for så vidt angår artister, og som beskrevet nedenfor også kun i begrænset omfang for arbejdsudleje.

I arbejdsudlejesituationen er der ingen tvivl om, at der foreligger et tjenesteforhold. Problemet består i at fastlægge, om dette tjenesteforhold fungerer mellem den danske hvervgiver og arbejderen eller mellem den udenlandske udlejer og arbejderen.

Retsreglerne herom findes i :

Kildeskattelovens § 2 stk. 1c " oppebærer indkomst hidrørende fra virksomhed udført her i landet, der i medfør af § 43 stk. 2 h skal henregnes til A indkomst", og

Kildeskattelovens § 43 stk. 2 h " Vederlag i penge og i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet".

Forarbejderne til disse regler, der blev vedtaget den 3.juni 1982 viser, at den nyindførte § 43 stk. 2 h ene og alene havde baggrund i den på embedsmandsplan efter årelange forhandlinger med de øvrige nordiske lande etablerede "trækaftale". Folketingsforhandlingen var præget af, at lovforslaget sigtede imod både at løse **artist**-problemet og arbejdsudlejeproblemet. Det må antages, at artistspørgsmålet har optaget en væsentlig del af skatte- og afgiftsudvalgets tid i betragtning af, at forslaget om artistskat medførte henvendelser fra ikke mindre end 30 interesseorganisationer. Lovforslaget blev under behandlingen på teknisk ret kompliceret vis delt i to lovforslag, fordi det hastede med at få arbejdsudlejereglerne vedtaget. Det blev de så. Det kan ikke ses, hvor dybtgående overvejel-

serne i folketinget har været. Det var vel heller ikke det mest inspirerende problem, der blev forelagt for folketinget, da det af bemærkningerne kan udledes, at vedtagelsen skønnes ikke at have nævneværdige administrative og økonomiske virkninger. Under 2. og 3. behandlingen i folketinget var det kun Glistrup, der tog ordet.

Af bemærkningerne til lovforslaget ses det, at problemstillingen klart er koncentreret om nordiske forhold. Det nævnes i bemærkningerne, at den såkaldte 183-dages regel sættes ud af kraft ved den nordiske trækrafttale, når der foreligger udlejning af arbejdskraft.

Det skattemæssigt interessante ligger i efterspillet. I cirkulære nr. 70 af 3/6 1983, hvor reglerne beskrives med den væsentlige tilføjelse, at arbejdslejerreglerne for Danmarks vedkommende også finder anvendelse i forhold til andre lande end de nordiske.

Den sidste tilføjelse må siges at være mere end dristig.

Tilføjelsen har man **efterfølgende** ved afgørelsen i Skat nr. 10 1987 s. 745 frafaldet i relation til Holland og England - for Hollands vedkommende dog bortset fra kontinentalsoklen, der ikke er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det må antages, at tilsvarende retræte bliver nødvendig i relation til andre lande, hvor vi har dobbeltbeskatningsaftaler af tilsvarende karakter.

At man har at gøre med særdeles komplicerede problemer ses af , at nordiske embedsmænd har arbejdet med disse problemer i en årrække. Trækrafttalen er et væsentligt skridt på vejen til at løse problemerne; det kan dog ikke udelukkes, at arbejdsudleje, der jo ikke er et eentydigt begreb, vil give anledning til kontroverser mellem de nordiske lande.

I trækrafttalen er arbejdsudlejebegrebet lidt vagt formuleret således:

Der skal foretages en samlet bedømmelse, hvorved der især lægges vægt på, om

- 1) den overordnede ledelse af arbejdet påhviler **hvervgiveren**,
- 2) arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiver disponerer over og for hvilken, han bærer ansvaret,
- 3) vederlaget til udlejerens beregnes efter den tid, der er medgået eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlaget og den løn, arbejdstageren får,
- 4) hovedparten af arbejdsredskaber og materialer stilles til rådighed af hvervgiver,
- 5) udlejerens ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Det er klart, at afgrænsningen af arbejdsudlejebegrebet er vanskelig. Det skal på den ene side afgrænses overfor arbejdsanvisning og på den anden side over for værksleje eller entrepriseforhold.

Vanskelighederne ved at fastlægge de præcise grænser kan udledes af norsk højesteretspraksis - refereret i den kommenterede udgave af den nordiske skatteaftale side 161. - Ved norsk højesteretsdom af 20/9 1985 skulle der tages stilling til, hvem der var "arbejsgiver" i et tilfælde, hvor et fransk selskab med fast driftssted i Norge, skulle levere boreslamudstyr og ingeniørtjenester til et norsk selskab. Det franske selskab indgik aftale med et selskab, der var indregistreret i Panama og havde forretningskontor på Jersey om, at dette selskab skulle forsyne det franske selskab med ingeniører. Arbejdet blev vederlagt månedligt med en fast rate pr. dag. Ingeniørerne fik deres løn udbetalt fra Jersey-Sagen drejede sig om, hvorvidt det franske selskab skulle tilbageholde kildeskat.

Højesteret afgjorde, at det var selskabet i Panama/Jersey, der var arbejdsgevire, og at det franske selskab ikke havde ansvaret for skattetræk. - En lignende sag blev samtidig afgjort af Højesteret. Det drejede sig om finske svejsere stillet til rådighed i Norge af et svensk selskab. Også i denne sag afgjordes det, at arbejdsgeviren var det udenlandske selskab.

Dommen i den norske højesteret lader ane, at man har at gøre med intens skattetænkning. Det er næppe helt tilfældigt, at det selskab, der leverer ingeniørtjenesteydelser, er placeret i Panama og Jersey. Fordybelse i de norske højesteretsdomme og intern norsk beskatningshjemmel synes der i øvrigt ikke at være anledning til. Det kan næppe hjælpe os i spørgsmålet om den retræte, der er indledt over for Holland og England.

Det er svært at se, hvordan man i cirkulæret for 1983 har kunnet finde på at sætte 183-dage reglen tilside over for andre end de nordiske lande. Efter 1987 afgørelsen er sagen faldet på plads efter, at det i udlandet har vakt en vis opsigt, at skattedepartementet gjorde forsøg på at fastholde dansk skat fra første dag arbejdsudlejerforholdet påbegyndtes.

Til orientering henvises til en udførlig artikel herom i European Taxation februar 1988 af B.P. Dik, fra International Bureau of Fiscal Documentation.

Som nævnt i lovforslagets bemærkninger i 1982 var arbejdslejerreglerne uden større fiskal betydning. Det var utvivlsomt rigtigt, da man måtte **antage, at** arbejdsudlejer på nordisk plan fungerede både den ene og den anden vej over grænserne.

På lidt længere sigt kan det ikke udelukkes, at den fiskale betydning bliver væsentligt større. Arbejdsleje synes at være i fremmarch. Under bygning af en Storebæltsbro kan det tænkes, at man kommer til at mangle tilstrækkeligt kvalificeret dansk arbejdskraft. Dette er i sig selv beklageligt, men det ville være af føje spot til skade, om skat af udenlandsk arbejdsudlejerarbejdskraft havner i den engelske eller hollandske statskasse.

Genforhandling af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne må anses for helt udsigtsløse. Det er muligt, at der kan håbes på en løsning fra Bruxelles. I det materiale, jeg har set fra Bruxelles, oplyses det, at man er opmærksom på de problemer, der opstår ved leasing over grænserne.

Man har tilsyneladende ingen løsningsforslag parat, men der arbejdes med spørgsmålet, der naturligvis først og fremmest handler om leasing af driftsmidler. Om man også interesserer sig for leasing af arbejdskraft har jeg ikke kunnet få oplyst.

Som det ses er der ingen forskel på administrationens og domstolenes holdning i dette spørgsmål, da domstolene slet ikke har været impliceret. Det er vel lige så oplysende, at administrationen i hvert fald i en periode har været i konflikt med store nabolande. En tilfredstillende løsning på arbejdsudlejeproblemet synes det at være svært at få øje på.

3. Forhandler-sager

Der refereres nedenfor tre forhandlersager, hvor man befinder sig på grænseområdet provisionslønnen repræsentant contra selvstændig forhandler.

- 3.1. Min personlige .vurdering af de tre sager, som vi i udvalget måske ikke kan bruge til ret meget, går ud på følgende:

Underforhandlerne i **Tupperware-sagen** burde man have ladet være i fred. Det afgørende er, at det sikres, at de betaler skat af det, de måtte tjene. Om det sker som A-skat eller B-skat er efter min smag ret ligegyldigt. Det skattemæssige problem kan reduceres til et rent ligningsspørgsmål, hvor man ved gennemgang af grossistens regnskab må sikre sig, at der er dokumentation i form af oplysningssedler for vederlaget til underforhandlerne. Sagen er nok præget af, at den stammer fra kildeskattesystemets barndom, hvor man endnu havde tillid til, at blot man trak A-skat, så kom slutresultatet til at passe, når året var gået. A-skattetræksystemet er i øvrigt indført for at gøre skattebetalingen mere bekvem for borgerne, og ikke for at genere borgerne.

Den 9 sider lange dom om Golden Chemical Products er det en lidt ubehagelig oplevelse at læse i sin helhed. Sagen er præget af, at skattemyndighederne skiftede standpunkt undervejs. Det er der ikke noget ondt i, hvis den ændrede afgørelse er bedre, end den første. Så vidt jeg kan se reagerede myndighederne inkonsekvent, da skatteyderne som modtræk mod kravet om A-skat "satte sig selv på aktier". Dette fik myndighederne til at frafalde krav om A-skat.

Når udgangspunktet var, at myndighederne opfattede forhandlerne som provisionslønnede repræsentanter, kan det ikke accepteres, at en sådan "lønmodtager" virker via et aktieselskab. Dommen kunne vist vanskeligligt ende med andet resultat end afvisning af, at der forelå et A-skatteforhold.

Dan Foam-dommen er efter min opfattelse helt korrekt.

3.2. Domme

3.2.1. Jytte Klerke Christensen (**Tupperware**). - Højesteretsdom 20/12 1974. UfR 1975, s. 150.

Skatteyderen var forhandler af produkter leveret af Tupperware Scandinavia A/S.

Forhandleren arbejdede efter en "Tupperware Home **Party-plan**", hvorved hun engagerede underforhandlere, der afholdt "parties" med sigte på salg af Tupperware-produkter, der skulle sælges til de af selskabet bestemte detailpriser. Underforhandlerne købte varerne af forhandleren og afholdt selv udgifterne i forbindelse med de selskabelige sammenkomster. Underforhandlernes fortjeneste bestod af en rabat i forhold til salgsprisen på ca. 31%.

Fogedretten anså underforhandlernes indtægt for at være A-indtægt.

Dette blev tilsidesat af Vestre Landsret i dom af 29/3 1974.

Ved Højesterets dom af 20/12 1974 blev indtægten klassificeret som A-indtægt, idet det i dommen udtaltes, " at underforhandlerne indtager en stilling, der i det væsentlige sidestiller dem med provisionslønnede repræsentanter, selv om forholdet mellem forhandler og underforhandler fremtræder som et købs-salgsforhold."

3.2.2. Golden Chemical Products A/S. - Østre Landsrets dom 31/10 197

Det sagsøgende selskab var datterselskab af en international koncern i U.S.A. Afsætningen af selskabets produkter skete gennem generalforhandlere, direkte forhandlere, områdeforhandlere og lokalforhandlere.

Generalforhandlerne og de direkte forhandlere køber varer direkte hos selskabet.

Områdeforhandlere og lokalforhandlere udnævnes af **generalforhandlerne**.

Generalforhandlerne kan ikke binde selskabet. De skal hjælpe selskabet med salgstræning for forhandlerne. Generalforhandlerne får ved køb i selskabet en rabat på 60% af den vejledende pris ligesom generalforhandlerne får 10% af selskabets salg til direkte forhandlere, som **generalforhandlerne** har introduceret. I kontrakten er der detaljerede regler om, at generalforhandlerne får en særlig provision, når en direkte forhandler forfremmes til **generalforhandler**.

Kildeskattedirektoratet pålagde i september 1972 selskabet at trække A-skat af generalforhandleres og direkte forhandleres indtægt. Ved afgørelsen lagdes vægt på, at forhandlerens køb i selskabet typisk skete efter, at de havde solgt varerne.

Kildeskattedirektoratet ændrede i december 1972 afgørelsen til, at generalforhandlerne skulle tilbageholde A-skat ved ydelse af rabat til deres underforhandlere, medens selskabet skulle trække A-skat ved direkte salg fra selskabet til **underforhandlerne** samt af generalforhandlerens provision, som udbetales som følge af underforhandlerens direkte køb hos selskabet eller som ydes generalforhandlerne efter **underforhandlerens** omsætning.

Selskabet undlod at trække A-skat og gik i gang med at etablere aktieselskaber for generalforhandlerne, hvorefter A-skattetræk var udelukket.

Ved rettens afgørelse lagdes det til grund,
at generalforhandlerne i det væsentlige selv fastlægger
deres salgsarbejde,
at salget sker gennem underforhandlerne,
at de ikke er bundet af de vejledende priser,
at de selv ligger med et varelager,
at de selv afholder omkostninger ved salget, og
at de er momsregistrerede.

Der var under sagen enighed om, at generalforhandlerne ikke
havde ret til lønmodtagerfradrag, ferie med løn, og at der
ikke var pligt til at holde dem ulykkesforsikret.

Under disse omstændigheder fandtes ikke grundlag for at
anse dem for omfattet af kildeskattelovens § 43 stk. 1.

3.2.3. A/S Dan Foam - Østre Landsrets dom 19/4 1988.

Selskabet traf i 1981 mundtlig aftale med en forretningsforbindelse om, at denne kunne formidle salg af selskabets produkter til virksomheder, som selskabets faste sælgere ikke betjente. Den pågældendes honorar skulle udgøre en procentdel af optagne og af selskabet godkendte ordrer. Alle omkostninger i forbindelse med formidlingen af salg afholdtes af formidleren, der fakturerede sine honorarer med tillæg af moms, som selskabet betalte månedsvis uden at indbetale A-skat.

Skattemyndighederne pålagde selskabet fra 1.oktober 1983 at tilbageholde A-skat, hvortil kom, at skattemyndighederne rejste erstatningskrav mod selskabet for ikke afregnet A-skat i perioden indtil 1.oktober 1983, der blev opgjort til kr. 126.426,00.

Ved dommen blev det lagt til grund, at formidleren selv tilrettelagde sit arbejde fra sin bopæl uden instruktion eller tilsyn fra selskabet og uden pligt til at rapportere til dette, oen pågældende **havde ret** til at arbejde for andre hvervgivere, blot disse ikke konkurrerede med selskabet. Vederlag bestod alene af provision, og fakturaer til selskabet var tillagt moms. Formidleren betalte selv udgifter til bil, ophold og repræsentation.

Efter en samlet bedømmelse fandt retten, at der ikke forelå et tjenesteforhold, hvorfor vederlag var B-indkomst.

3.3. Konklusion

Selv om man af de nævnte domme nok kan udlede, hvordan sontringen A-B indkomst skal praktiseres, kan man ikke på dette grundlag fastlægge præcise grænser. Det hænger sammen med, at domstolene erkender, at der er tale om et vanskeligt skøn, og at myndighederne på grænseområdet kan statuere A-indkomst eller B-indkomst, uden at domstolene korrigerer. Dette er tydeligst udtrykt i højesteretsdommen i Tupperware-sagen: " Herefter findes der - uanset, at forholdet, mellem parterne fremtræder som et købs- og salgsforhold, og at de selv kan bestemme omfanget af deres arbejdsindsats - ikke fornødent grundlag for at tilsidesætte finansministeriets skøn, hvorefter.....

Som det ses, findes der et gråt område, hvor den ene afgørelse kan være lige så rigtig, som den anden.

Det påhviler herefter de overordnede skattemyndigheder at instruere så godt, at praksis på det grå område bliver så ensartet som muligt. Det er vel nok her det kniber. Det er givetvis prisværdigt, at skattedepartementet har udsendt et cirkulære om sontringen lønmodtager - selvstændig erhvervsdrivende. Fremhævelsen af de mange momenter, der skal indgå i afvejningen, er naturligvis helt korrekt, men det springende punkt er, at det er en samlet vurdering, der er afgørende. Hvordan foretages den ?

Ser man problemet nedefra i det administrative system, så opstår problemerne hos de menige medarbejdere i arbejdsgiverkontrollen. Det er personer med ret begrænsede arbejdsopgaver, som under deres arbejde møder afgrænsningsproblemet. De må i tvivlstilfælde **spørge** deres nærmeste overordnede, som måske vil have sagens omstændigheder nærmere belyst. Den menige medarbejder, der får lejlighed til at drøfte sagen med en erfaren chef, får herefter en bedre forståelse af, hvordan sagerne skal løses.

Den overordnede chef kan naturligvis også være i tvivl, som må fjernes ved, at han spørger sig for højere oppe

i systemet eller ved, at han vurderer offentliggjorte afgørelser fra kildeskattedirektoratet eller skatteministeriet. Spørger han sig for, tager det tid. Og han bliver ikke klogere og får kun afgjort den konkrete sag.

Begrundelserne i de overordnede myndigheders afgørelser er for intetsigende.

I den i afsnit 1 nævnte afgørelse T.f.S. 1987 nr. 465 oplyses det som nævnt, at en restauratør lejer udenlandske orkestre til underholdning i restaurationen. Lejeaftalen indgås med et udenlandsk orkester, der finder orkestrene og træffer aftale med dem om underholdning i perioder på ikke over en måned. Orkestret skal overholde husorden, spilletider, pauser, være pænt påklædt og ikke spille højere end restauratøren fastsætter. Herudover er der ikke nogen instruktionsbeføjelse. Orkestret skal ændre repertoire, når publikum ønsker det.

Det er meget lidt sigende, at ministeriet efter en samlet vurdering af engagementsvilkårene statuerede, at der ikke forelå A-indtægt.

Hvad var det mon for momenter, der førte til, at dette var B-indtægt ?

Det eneste, der peger mod B-indtægt, er "herudover er der ikke nogen instruktionsbeføjelse". Om hvad ?

Afgørelsen står i skærende modsætning til landsrettens dom i en anden musikersag ØL dom 19/11 1987.

Fotokopi af dommen er således:

Landsrettens afgørelse:

Cirkusorkesterets opgave adskiller sig markant fra den optræden, som artister m.fl. leverer, idet disse fremfører et selvstændigt, på forhånd indstuderet program. Orkesterets opgave består efter det oplyste i første række i at yde musikledsagelse efter nærmere anvisning til de optrædende cirkusartister, og orkesteret må herunder antages at være undergivet en vis ledelsesbeføjelse for cirkusdirektionen. Orkesteret leverer herudover musik af sit eget repertoire, men er også herunder, som det fremgår af tiltaltes forklaring, undergivet instruktionsbeføjelse. Orkesteret har været engageret for hele Cirkus Arenas sæson 1985 og har fulgt cirkus på dets rejse, herunder til Færøerne og Sverige.

Som sagen foreligger oplyst, lægges det til grund, at engagement aftalen af cirkus er indgået med orkesteret, ikke med Pragokonzert, medens det nærmere retsforhold mellem Pragokonzert og orkesteret er uoplyst. Der er ikke grundlag for at anse hverken Pragokonzert eller kapelmester Zdenek Masicek som arbejdsgiver.

Det tiltrædes derfor, at det udbetalte vederlag ved dommen er anset for vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og dermed A-indkomst, jfr. kildeskattelovens § 43, stk. 1. Der skulle således i medfør af samme lovs § 2, stk. 1, a) have været betalt indkomstskat her i landet, og tiltalte har i medfør af lovens § 46 været forpligtet til at indeholde denne skat som A-skat.

Det tiltrædes herefter, at tiltalte også i forhold 1 er fundet skyldig i overensstemmelse med anklageskriftet.

Straffen findes passende.

Landsretten stadfæster derfor dommen.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Slagelse kriminalrets dom stadfæstes.

Det er svært at se den store forskel på de to sager. Straffen i underrettsdommen var en bøde på kr. 9.500, der dog indeholdt straf for en erkendt forseelse for for sen indbetaling af A-skat. Som det ses, er dommen i langt højere grad informativ. Man får ganske god besked **på, hvad** det var, man lagde vægt på.

Det kan ikke være udvalgets opgave at afgøre konkrete sager. Sagerne er kun refereret her, fordi det forekommer ubehageligt, hvis de afspejler det, der foregår i praksis på dette område.

Modstridende afgørelser fra overordnede myndigheder og uigennemskuelige afgørelser er naturligvis uheldige. Hos de underordnede skattemyndigheder er der nok tale om en forskellig holdning svingende fra det meget nidkære til det smidige. En menig ligningsmand, der træffer afgørelser i mange sager, har overfor mig udtalt, at han gang på gang er i tvivl på det grå område, men at han som regel lader tvivlen komme skatteyderen til gode. Det er efter min opfattelse en sympatisk holdning.

Så vidt ses, må vi i udvalget vurdere, om alle problemer er løst med cirkulæret af 5/10 1988.

Det kunne eventuelt overvejes, om man i højere grad kunne undgå konflikter ved at tage ved lære af toldvæsnet, der normalt ikke modsætter sig momsregistrering og accepterer frivillig momsregistrering. Overført til indkomstskatteområdet kunne det ske ved en tilkendegivelse af, at skatteyderens valg af beskatningsform i tilfælde, hvor der er berettiget tvivl om, hvorvidt der foreligger et A-skatteforhold eller et B-skatteforhold, normalt bør imødekommes. Det er klart, at det er bivirkningerne, man kan have betænkeligheder ved. Accepteres skatteyderens valg af B-skattesystemet, kan udgifter fratrækkes med fuld fradragsværdi, virksomhedsskatteordningen kan anvendes, der kan nedskrives på varelager og overføres til medhjælpende ægtefælle og henlægges til investeringsfond. Dette kan efter omstændighederne være af væsentlig betydning, men fænomenet optræder kun på det område, hvor

der er berettiget tvivl om den rette klassificering. I øvrigt er forholdet vel i princippet ikke så forskelligt fra løsningen på momsområdet. Der er vel ingen, der lader sig frivilligt moms-registrere, hvis det ikke er forbundet med fordele.

Arbejdsgruppen til gennemgang
af fortolkningen af love og
domstolsafgørelser

Notat nr. 2 fra Poul Olsen

A- B-indtægter

I det følgende beskrives flg. delområder, der handler om A- B-indtægter:

4. Konsulentsager
 - 4.1 Konsulentbetegnelsen
 - 4.2 Den tidligere lønmodtager
 - 4.3 " " erhvervsdrivende
5. Selvbyggere
6. Administrativ praksis, der ikke er vurderet af domstolene
 - 6.1 Agenturer m.v.
 - 6.1.2 Skat 1987 - s. 145
 - 6.1.3 " 1987 - s. 221
 - 6.1.4 " 1987 - s. 668
 - 6.1.5 " 1987 - s. 743
 - 6.1.6 " 1988 - s. 153
 - 6.2 Foredragsholdere, kursuslærere, forfattere
 - 6.2.1 Foredragsholdere
 - 6.2.2 Kursuslærere
 - 6.2.3 Forfattere
 - 6.2.4 Diverse
7. Ansvar og straf
 - 7.1 Ansvar
 - 7.2 Straffesagsbehandling
8. Begrebet "Erhvervsmæssig virksomhed"

4. Konsulentsager

- 4.1 Titelbetegnelsen konsulent dækker over et meget bredt område, hvor der på den ene side ikke er nogen som helst tvivl om, at der foreligger et tjenesteforhold i form af ansættelse i offentlig eller privat virksomhed. På den anden side findes der konsulenter, der utvivlsomt er selvstændigt erhvervsdrivende. Det er deres erhverv at rådgive en bred kundekreds om alverdens ting.
- 4.2 Det grå område synes at være koncentreret om to områder: En person, der hidtil har været i et klart ansættelsesforhold til en arbejdsgiver, fortsætter med at levere den tidligere arbejdsgiver tjenesteydelser, men fremtræder nu som selvstændig erhvervsdrivende enten ved at etablere et personligt firma eller ved at fungere via et selskab.
- 4.3 Konsulenten kan også være en tidligere selvstændig erhvervsdrivende, der efter at have overdraget sin virksomhed fortsætter med at virke i sin tidligere virksomhed som konsulent i en periode efter afhændelsen af virksomheden.

ad 4.2 Den tidligere lønmodtager

Den afgørende dom er Østre Landsrets dom af 20/8 1987 - T.f.S. 1987 nr. 457 Steen Agger Nielsen.

Skatteyderen var direktør i et selskab, men havde opsagt sin stilling til fratræden med udgangen af 1979. Efter at det selskab, som skatteyderen var direktør for, i 1978 havde etableret et interessentskab med en anden virksomhed i branchen, opstod der tilsyneladende mange problemer af regnskabsmæssig art. Da det for selskaberne var ubekvemt, at skatteyderen fratrådte pr. 31/12 1979, indgik man en kontrakt om, at han skulle fortsætte med efter 1/1 1980 på konsulentbasis at stille sin viden om de regnskabsmæssige problemer til rådighed for virksomheden. Skatteyderen valgte at stille denne konsulentbistand til rådighed via et anpartsselskab. I den ret ud-

førlige kontrakt var arbejdets omfang skitseret. Timelønnen var fastlagt, ligesom det var aftalt, at der fra virksomheden blev stillet sekretær og kontorfaciliteter til rådighed. Herudover var det aftalt, at skatteyderen skulle have betaling i tilfælde af sygdom efter **funktionærlovens** regler, ligesom der var et opsigelsesvarsel i kontrakten.

Konsulenttjenesten ophørte den 1/4 1980. Skatteyderen havde hævet løn i sit nystiftede anpartsselskab svarende til 1/3 af de samlede konsulentonorarer. Det fremgår af sagsfremstillingen, at skatteyderen pr. 1. maj 1980 tiltrådte i en ny direktørstilling i et andet selskab.

Skattesagen drejede sig om, hvorvidt de ca. 75.000 kr., som var opsparet og beskattet i selskabet, skulle beskattes i selskabet eller hos skatteyderen personligt.

Ved dommen fik skatteyderen medhold. Det lægges i dommen til grund, at skatteyderen, da han stiftede sit anpartsselskab, påregnede, at selskabet kunne få andre kunder end den tidligere arbejdsgiver, og det var en naturlig forretningsmæssig disposition at opspare en væsentlig del af indtjeningen til konsolidering af anpartsselskabet.

Anke til højesteret er ikke gennemført.

Dommen forekommer at være meget imødekommende over for skatteyderen. Hans økonomiske interesse i sagen **består** i forskellen mellem selskabsskat og personskat af 75.000 kr. Trækkes herfra det besvær, der har været forbundet med at stifte selskab, søge advokatbistand og ulempen ved en langvarig skattesag, kan det undre, at det har været ulejligheden værd.

Dommens betydning som retningsgivende kan nok tænkes at blive mindre hensigtsmæssig. Der synes at være en tilbøjelighed til tilsvarende selskabsstifteiser blandt højtuddannede erhvervsfolk, navnlig i EDB-branchen, hvor trygheden i ansættelsen tillægges mindre vægt end sædvanligt,

fordi højtuddannede specialister er en mangelvare. Den økonomiske interesse kan efter omstændighederne være væsentligt større end i den afsagte dom. De pågældende personer vil ofte i deres hjem have stående kostbart apparatur, som, hvis de anerkendes som selvstændigt erhvervsdrivende, kan blive afskrivningsberettigede. Med dommens accept af, at man anerkender status som selvstændig erhvervsdrivende, selv om man kun har een kunde, men håb om at få flere, og med dommens accept af, at aftale om honorar under sygdom også kan accepteres, ser det ud til, at man frister skatteyderne over evne.

Selv om man har en dom, synes det at være dristigt at drage alt for optimistiske konsekvenser af den.

Dommen træffer afgørelse om det skatteretlige problem i to planer. Med accepten af, at der etableres et anpartsselskab, har man forudsætningsvis accepteret, at der foreligger et B-skatteforhold. Mere har vi ikke brug for i dette notat, der handler om afgrænsningen af A og B-indtægter. Dommen har tillige taget stilling til, at det er skattemæssigt korrekt at drive virksomheden i selskabsform. Sådan som sagen er beskrevet i dommen, er det nærliggende at antage, at konsulentaftalen er baseret på skatteyderens personlige kendskab til virksomhedens problemer. Hvis det er tilfældet, kan man få svært ved at forlige sig med afgørelsen, fordi erhvervsudøvelsen ikke kan adskilles fra skatteyderens person, ganske ligesom tilfældet er med skuespillere, der som bekendt ikke kan "sætte sig selv på aktier". Skuespillerafgørelsen anvendes tilsyneladende i praksis ikke på andre områder end det skuespillerområde, som afgørelsen dækker. Det kan der være gode grunde til. Et "skuespilleranpartsselskab" kan jo dårligt have andre "ansatte" end skuespilleren. Det kan et konsulent-anpartsselskab, men så længe konsulentselskabet har konsulenter som eneste "ansatte", burde selskabskonstruktionen ikke accepteres.

Jeg kan ikke vurdere det her skitserede arrangements udbredelse, men jeg har observeret eksempler på, at et

rent A-skatteforhold er blevet omdannet til et B-skatteforhold ved etablering af noget, man kalder et "konsulentfirma" med kun een medarbejder. Helt uacceptabelt er det, at man herefter i løbet af et par år begynder at snakke om good-will ved omdannelse til selskab. Mærkeligt nok kan man slippe godt fra det.

Efter skattereformen har man mistet en "bremseklods" i systemet, fordi overgang til konsulentstatus kunne gå ud over den skattemæssig fordelagtige pensionsordning efter det hidtidige system. Efter at selvstændige har fået mulighed for at lave pensionsordninger i samme omfang som lønmodtagere, er pensionsforholdet ikke længere nogen hindring.

Der kunne være anledning til at overveje, om det ville være passende at pege på problemet, inden arrangementer af denne karakter breder sig alt for voldsomt.

ad 4.3 Tidligere erhvervsdrivende

Situationen illustreres bedst af **højesteretsdom** af 20/6 1978 (**U.f.R.** 1978.644).

Sagen handlede om en registreret revisor, som solgte sin forretning til en statsaut. revisor. Det fremgår helt tydeligt af sagen, at de ønskede at drive virksomhed sammen, men her stillede revisorlovgivningen sig i vejen. De aftalte, at den statsaut. revisor skulle bære det fulde revisoransvar og stå som eneansvarlig indehaver over for **CIR** og kreditorerne. Det var aftalt, at overskuddet skulle deles i et forud aftalt forhold, ligesom det var aftalt, at den registrerede revisor, når han opnåede autorisation, skulle indtræde som medindehaver.

Skattemyndighederne lagde til grund, at den registrerede revisors indtægt var A-indtægt, og at begge revisorer havde overtrådt kildeskattelovens § 74, nr. 1 og § 75, nr. 1. Skattemyndighederne nedlagde påstand om bøde på ikke under 10.000 kr.

Byretten frifandt revisorerne, medens V.L. dømte dem. Højesteret stadfæstede, men nedsatte dommen til 3.000 kr. til hver.

Sagens udfald er helt korrekt. Det er klart, at der foreligger et A-skatteforhold. Den omstændighed at "lønnen" fastsættes til en andel af overskuddet kan ikke føre til, at den registrerede revisor bliver andet end lønmodtager.

Det interessante i sagen ligger vist ikke så meget i afklaringen af A-indkomstbegrebet, men i spørgsmålet om, hvorfor denne sag overhovedet er blevet rejst. Skatte departementet synes at være tilbøjelig til at lægge afstand til sager af denne karakter. Det er jo straffesager og ikke egentlige skattesager. Såvidt jeg kan se, ville en koordinering på det overordnede ledelsesplan være nødvendig, således at man sikrer sig, at der ikke rejses straffesager, uden at det sker efter moden overvejelse. For det første tør man vel formode, at de to revisorer ikke har haft onde hensigter for så vidt angår deres egne skattebetalinger, således at det er svært at få øje på det offentliges interesse i, om skat betales som A eller B-skat.

For det andet synes det at være lige strengt nok at trække dem gennem en straffesag, fordi de som revisorer burde være klar over, at det var et A-skatteforhold, de havde med at gøre. Hvis man i skattedepartementet havde interesseret sig for, om denne sag skulle rejses, var den givetvis ikke blevet rejst. Resultatet strider imod skattedepartementets egen daværende opfattelse. I en sag, der er 30 år gammel, blev det afgjort, at en søn, der fik halvdelen af overskuddet i faderens virksomhed, som faderen ejede fuldt og helt, kunne henlægge til investeringsfond. Afgørelsen blev truffet af departements øverste ledelse imod indstilling fra sagsbehandleren. Jour. II 1042/59. De to straffede revisorer kan herefter trøste sig med, at de i hvert fald er i pænt selskab.

5. Selvbyggere

Det kræver måske en forklaring, hvorfor selvbyggertilfælde tages op på dette sted i notatet. Det har en sammenhæng med kommissoriet, der nødvendiggør behandling af de tilfælde, hvor vi har en dom. Det har vi på dette område: VL dom af 10/6 1977 vicevært Knud Frede Nielsen. UFR 1977, s. 867.

Skatteyderen havde i forbindelse med et byggeri fået assistance af en murersvend med hvem han havde aftalt, at betalingen for arbejdet ikke skulle opgives til skattevæsnet.

Ved dommen blev det afgjort, at viceværten skulle have tilbageholdt A-skat, hvorfor det skattebeløb, der skulle have været tilbageholdt, kunne inddrives ved udpantning.

Retsgrundlaget er således:

Kildeskattelovens § 45 = bemyndigelse til ministeren til at bestemme, i hvilke tilfælde A-skat ikke skal tilbageholdes, ligesom ministeren kan fastsætte mindstegrænsen for tilbageholdelse.

Denne bemyndigelse er benyttet i bekg. nr. 149 af 5/4 1983, § 2 nr. 3:

"Løn til hushjælp og anden medhjælp i privat husholdning, når arbejdsgiveren eller dennes ægtefælle ikke kan fradrage nogen del af den udbetalte løn".

Af proceduren i Vestre Landsretssagen ses det, at skattemyndighederne ikke med bekendtgørelsens regel kan undlade at forlange A-skat tilbageholdt, når der foreligger byggeri. Derimod er der ikke tale om A-skat, når der er tale om reparationsarbejde.

Vi befinder os i en central del af det, der kaldes "sort arbejde". At den, der modtager betaling, skal svare skat af indkomsten er naturligvis uden for enhver tvivl." Det her foreliggende problem handler om, hvorvidt den part, der betaler, handler inden for eller uden for lovens grænser.

Det virker sært, at den parcelhusejer, der får en malersvend til at hvidte loftet og sætte tapet op i spise-stuen, kan gøre det skattemæssigt risikofrit, medens naboen, der får en tømrersvend til at hjælpe sig med at bygge en garage, risikrer at komme skattemæssigt i klemme. Der kan ikke være tvivl om, at sådan er gældende ret. Når dette er udgangspunktet, er det for administrationen velsagtens ikke særligt fristende at indlede en jagt på selvbyggere, når malersvendene på reparationsarbejde nok med lidt tvivlsom ret betegnes som "privat hushjælp". Det må antages, at problemet har betydelig politisk interesse med en bred vifte af politiske løsningsmuligheder endog gående så vidt, at der argumenteres for indførelse af fradragsret for vedligeholdelses-**udgifter**. Det er åbenbart, at de sorte arbejdere er en broget flok, strækkende fra folkepensionisten, der tjener lidt lommepenge ved at klippe hække og slå græsplæner, til malersvenden, der systematisk arbejder sort, samtidig med at dagpengesystem og det sociale bistandssystem udnyttes til den yderste grænse.

6. Administrativ praksis, der ikke er prøvet ved domstolene.

Agenturer m.v.

Der har på området været adskillige afgørelser, som afspejler en betydelig usikkerhed.

6.1 Assurandører, agent m.v.

6.1.2 Skat 1987 - s. 145.

En agent for et rejsebureau havde efter sin kontrakt ret til en provision på 8% af prisen for de af hende formidlede rejser.

Den herved opnåede provision var efter Statsskattedirektoratets og Skattedepartementets opfattelse A-indtægt.

Agenten arrangerede herudover rejser for egen regning, men i rejsebureauets navn. I disse tilfælde betalte agenten provision til rejsebureauet.

Den sidstnævnte aktivitet var efter Statsskattedirektoratets og Skattedepartementets opfattelse selvstændig erhvervsvirksomhed.

6.1.3 Skat 1987 - s. 221.

En person virkede som annonsekonsulent for Grundejerforeningen og tegnede annoncer til foreningens blad. Den pågældende var ikke omfattet af ATP, ferielov eller funktionærlov. Han afholdt alle udgifter og var momsregistreret.

I begrundelsen afgøres, at han handler i bladets interesse, han bestemmer ikke prisen, og bladet kan afvise en annonce.

Statsskattedirektoratet lagde vægt på, at hans vilkår svarede til en forsikringsagents, og at det er uden betydning, at han er momsregistreret, og at han selv afholder udgifter. Direktoratet fremhævede iøvrigt, at han

i foreningens blad stod anført som ansvarlig for **annonce-**ekspeditionen.

Skattedepartementet tilsluttede sig direktoratets afgørelse "efter en samlet bedømmelse".

6.1.4 Skat 1987 - 668.

En assurandør ansås berettiget til at bruge virksomheds-skatteordningen.

Den pågældende var provisionslønnen i et underagentur under et hovedagentur. Ifølge kontrakten skal 30% af provisionen afregnes til hovedagenturet. Det var oplyst, at den pågældende i 1985 havde provisionsindtægter på 929.700 kr. og udgifter på 342.000 kr.

Ligningsrådet udtalte, at driftsomkostningerne lå ud over det sædvanlige i lønmodtagerforhold, hvorfor selvstændig erhvervsvirksomhed måtte anerkendes.

6.1.5 Skat 1987 - 743.

Tilsvarende assurandørsag -
Provision 235.000 kr., udgifter 100.000 kr.
Selvstændig virksomhed anerkendt.

6.1.6 Skat 1987 - 153.

Handelsagent formidlede salg af møbler og inventar for 11 virksomheder. Af provisionen afholdt han selv alle udgifter. Han tilrettelægger selv salgsarbejdet, har eget kontor, er momsregistreret og medlem af arbejdsløsheds-kassen for Selvstændige erhvervsdrivende.

Statsskattedirektoratet udtalte, at der forelå et A-skatteforhold, mens Skattedepartementet "efter en samlet vurdering" må anse ham for selvstændig erhvervsdrivende, således at indkomsten er B-indkomst.

6.2 Foredragsholdere, kursuslærere, forfattere m.v.
Området forekommer ret kaotisk.

6.2.1 Om foredragsholdere er det oplyst, at enkeltstående foredrag er B-indkomst. Men hvis det er vederlag for foredrag som led i undervisning er det A-indkomst.

Sondringen er efter min mening håbløs. Det er vanskeligt at vurdere, hvilke tanker man har gjort sig, da denne sondring blev skabt. Kan det mon være meningen, at repræsentanten for den arrangerende forening i forbindelse med at han takker dagens foredragsholder skal sikre sig, at ingen i tilhørerkredsen har lært noget som helst? Det afgørende efter min formening er, om honoraret er en nettoindtægt, så er det dermed A-indkomst.

6.2.2 Om kursuslærere er der vist efter nugældende praksis ingen tvivl om, at det er A-indtægt.

6.2.3 Forfatterhonorarer er som udgangspunkt B-indtægt, men bliver til A-indtægt, hvis forfatteren nærmer sig et ansættelsesforhold ved over for hvervgiveren at forpligte sig til løbende levering af manuskripter.

Om udgangspunktet B-indkomst er fornuftigt afhænger helt af, hvilken type forfatter, man betragter. **Rejsebogsforfatteren** og kugebogsforfatteren må ud i den store verden og se, hvad der foregår og smage på retterne. Lærebogsforfatteren har derimod typisk ingen udgifter, således at forfatterhonoraret for ham er klar nettoindtægt og dermed egnet til A-skattetræk.

6.2.4 Diverse

I Skattekartoteket er i en 14 sider lang liste a jourført **marts** 1988 (Kildeskat 10-2-300).

Oversigten er naturligvis rigtig i den forstand, at hver enkelt oplysning er forsynet med henvisning til den bag ved liggende administrative afgørelse.

Betænkkeligheden ved oversigten er, at man i en oversigt af denne karakter ikke med sikkerhed kan tage hensyn til tendenser i administrativ praksis. Afgørelser fra begyndelsen af 70erne er næppe helt pålidelige. Om tendensen går i retning af udvidelse eller indskrænkning af A-skatteområdet kan være svært at se. Det kunne se ud, som om holdningen nu er lidt mere afslappet end tidligere. Se f.eks. T.f.S. 1985-175. "Honorar til sagkyndige, der afgiver udtalelser til brug ved ægteskabssager" er nu B-indkomst. Man får fornemmelse af den afslappede holdning i svaret fra Skattedepartementet "man vil ikke have noget at indvende imod, at honorarer behandles som B-indkomst".

Da statsskattedirektoratet for tiden er ifærd med at udarbejde "Vejledning om skattetræk", vil det for udvalget nok være rigtigst at afvente denne vejledning. Om vi i arbejdsgruppen skal læse korrektur på en a jourført oversigt, eller om vi skal binde an med et forsøg på en præcis fastlæggelse af begrebet "selvstændig erhvervsvirksomhed" vender jeg tilbage til i notatets sidste afsnit.

7. Ansvar og straf

Kildeskattelovens regler om ansvar og straf findes i lovens afsnit VII og VIII.

7.1 Om ansvar gælder:

§ 68 - for A-indkomstmodtageren.

Er der ikke indeholdt A-skat eller er der tilbageholdt for lidt, skal indkomstmodtageren straks indbetale det manglende beløb.

§ 69 - for den indeholdelsespligtige.

Den, som undlader at opfylde sin pligt til indeholdelse, eller som indeholder med et for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af det manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side.... stk. 2. Den, som har indeholdt skat efter denne lov, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte **beløb.**

Stk. 3. Hvis kravet mod den indeholdelsespligtige på grund af dennes forhold ikke kan opgøres nøjagtigt, kan skattemyndighederne foretage en foreløbig skønsmæssig ansættelse.

Sådan som reglerne er indrettet, må der naturligt nok gives vejledning for de lokale myndigheder om, hvordan de skal forholde sig, hvis de bliver opmærksomme på, at et A-skattebeløb ikke er indeholdt. Det fremgår af den af statsskattedirektoratet udarbejdede vejledning, at der ikke er nogen fast administrativ praksis for, hvornår myndighederne skal sætte igang efter § 68 hos **indkomst-**modtageren eller efter § 69, stk. 1, hos den indeholdelsespligtige.

Forholdet er beskrevet i SD cirk. nr. 4-1987 af 2/2 1987.

Heraf fremgår det, at A-skatten beregnes af det udbetalte beløb, som man har forsømt at indeholde A-skat af. Cirkulæret forklarer, at A-skatten skal beregnes på grundlag af skattekortoplysninger på udbetalingstidspunktet. Hvis skattekort ikke foreligger hos den indeholdelsespligtige, beregnes skatten med 50%. Hvis den indeholdelsespligtige har kendskab til skattekortoplysningerne, anvendes trækprocenten i henhold til skattekortet, men uden fradrag.

Jeg forstår ikke cirkulæret på dette punkt. Det virker snurrigt, at beregningen af det manglende A-skattebeløb i et vist omfang styres af, hvad den indeholdelsespligtige ved om skattekortets indhold. Det må skattemyndighederne da være de nærmeste til selv at vide. Har en skatteyder et skattekort med trækprocent 52 og et månedligt fradrag på 9.000 kr., vil han ved udbetaling af 10.000 kr. mangle indbetaling af 52% af 1.000 kr. Hvorfor han skal have en regning på 5.200 kr., forstår jeg ikke, men det skal der nok være en teknisk forklaring på. Opkrævning sker ved indberetning til statsskattedirektoratet, men kun såfremt den ikke indeholdte A-skat overstiger 5.000 kr.

1987 cirkulæret er suppleret med -cirkulære 1988-47 af 4. nov. 1988.

I dette cirkulære står at læse:

"Efter direktoratets opfattelse er der normalt ikke længere behov for at anvende kildeskattelovens § 68".

Det er nok lidt for frimodigt, at en statsskattedirektør på egen hånd i realiteten ophæver § 68. Når folketinget klart har bestemt, at manglende A-skatter skal betales straks, kan det efter min opfattelse ikke være administrationens sag at bestemme, at disse problemer klarer vi hen ad vejen i det maskinelle EDB-styrede administrationssystem. Det kan godt være, at ophævelsen af § 68 er snusfornuftig nok, men det er et godt udgangspunkt, at ophævelse af lovbestemmelser sker i folketinget. Om-

rådet er iøvrigt ømtåleligt, både fordi det overvejes at ændre reglen om 5.000 kr.s overførsel til næste år til en 10.000 kr.s regel, og fordi skatterestancerne er ved at løbe løbsk.

Som allerede nævnt, er der tale om solidarisk hæftelse for indkomstmodtageren og den indeholdelsespligtige. Ifølge vejledningen begrænses § 69, stk. 1, som udgangspunkt til tiden forud for det tidspunkt, hvor skatten er blevet endeligt pålignet indkomstmodtageren, medmindre indkomstmodtageren har store restancer. Den indeholdelsespligtige kommer normalt ikke ind i billedet ved manglende tilbageholdelse af mindre beløb, der som regel kan reguleres over lønmodtagerens årsopgørelse og opkræves som restskat eller indregnes i det følgende års skatte-træk.

Opkrævning hos den indeholdelsespligtige er betinget af, at der er udvist forsømmelighed. Det skal være ret klart for den indeholdelsespligtige, at han skulle have tilbageholdt A-skat. Praksis synes at være ganske streng, jfr. den foran omtalte dom om viceværten, der fik hjælp til sit selvbyggeri. Er der tale om manglende A-skatte-træk på grund af indkodningsfejl, hæfter den indeholdelsespligtige ikke, hvis han iøvrigt administrerer **kilde**-skatteordningen korrekt. Det er klart, at den indeholdelsespligtige har regreskrav mod indkomstmodtagerne.

Er der korrekt tilbageholdt A-skat, godskrives modtageren naturligvis, selv om den indeholdelsespligtige ikke afregner det tilbageholdte beløb - § 69, stk. 2.

Er den indeholdelsespligtige et selskab med begrænset ansvar, kan der blive tale om et erstatningsansvar for fysiske personer efter culpereglen. De personer, der er tale om, er personer, der har en væsentlig økonomisk interesse i virksomheden, og som har haft mulighed for at råde i virksomhedens anliggender. Bevisbyrden for at der har været handlet culpøst påhviler skattemyndighederne. Ifølge vejledningen stiller domstolene normalt krav om,

at der i den periode, hvori restancerne er opstået, har været tale om en aktiv og effektiv indsats fra skattemyndighedernes side i form af krav om fremrykket indbetalingsfrist, som myndighederne skal have forlangt nøje overholdt. Herudover har domstolene lagt vægt på, hvornår det regnskab, der udviser et dårligt resultat, har foreligget for ledelsen.

Erstatningssager kan behandles i forbindelse med straffesag, - men de to spørgsmål kan også adskilles, enten ved at strafspørgsmålet ordnes ved en administrativ bødevedtagelse, eller ved at domstolene under straffesagen henviser erstatningsspørgsmålet til civilt søgsmål.

7.2 Straffesagsbehandling.

§ 74, stk. 1. Med bøde straffes den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed

- 1) undlader at opfylde sin pligt til at indeholde A-skat _____
- 2) undlader at indbetale tilbageholdt A-skat
- 3) undlader at indsende redegørelse
- 4) afgiver urigtige eller vildledende oplysninger.

Stk. 2. Er forholdet begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, eller foreligger der iøvrigt skærpende omstændigheder, kan straffen stige til hæfte eller fængsel i 2 år.

Bødeberegningen er iflg. vejledningen ganske enkelt 25% af det beløb, der skulle være tilbageholdt.

Er den udbetalte A-indkomst under 10.000 kr. kan kommunen undlade at rejse sag. I så fald underrettes den pågældende om, at sag vil blive rejst, hvis overtrædelserne fortsætter.

Det fremgår af vejledningen, at hævninger på en mellemregningskonto, der typisk i december konverteres til løn/tantieme, er en overtrædelse af § 74, stk. 1, nr. 1 eller § 75, hvis der ikke indeholdes A-skat i forbindelse

med hævningserne.

For manglende afregning gælder, at der rejses straffesag efter § 74, stk. 1, nr. 2, når det konstateres

- 1) at tilsvar vedr. mindst 6 måneder ikke er udbetalt rettidigt, og at de ikke rettidigt indbetalte beløb ialt overstiger 200.000 kr.
- 2) at tilsvar vedr. mindst 12 måneder ikke er indbetalt rettidigt, og at de ikke rettidigt indbetalte beløb overstiger 50.000 kr.

Sager af denne karakter udsøges maskinelt. Bøde beregnes med 2% pr. måned af den akkumulerede restance.

I vejledningen er beskrevet meget detaljeret, hvordan bøder beregnes, og hvordan de fordeles mellem flere ansvarlige, f. eks. at bøden i en hovedaktionærsituation fordeles med 80% til selskabet og 20% til direktøren. Det virker meget skematisk. Bedømmelse af området kan næppe foretages pålideligt uden indgående kendskab til, hvordan de skematiske regler administreres. Man må håbe, at systemet administreres med rimelig hensyntagen til den konkrete situation. Straf og erstatning spiller i disse situationer sammen. Har en arbejdsgiver forsømt tilbageholdelse af A-skat, kan det nemt forekomme, at han ikke har nogen mulighed for at søge skatten dækket hos modtageren. Erstatningspligten er i denne situation tilstrækkeligt afskrækkende. Behov for at lægge en bøde oveni på 25% synes der ikke at være. Det afgørende må være, at reglerne for den indeholdelsespligtige forekommer tilstrækkeligt afskrækkende. Med slutbemærkningen om at den indeholdelsespligtige kan risikere 2 år i fængsel, synes man at have haft dette mål for øje, selv om man nok i dette stykke er gået alt for langt.

8. Begrebet "Erhvervsmæssig virksomhed".

Jeg har forstået, at vi i arbejdsgruppen skulle forsøge os med at fastlægge begrebet "erhvervsmæssig virksomhed".

Dette er et ambitiøst projekt.

Skattedepartementet har i et udmærket cirkulære forsøgt at afgrænse "selvstændig erhvervsvirksomhed" fra "lønmodtagervirksomhed". I cirkulæret har man tilsyneladende afgrænset sig fra A-skat eller B-skat problemet.

Hvis vi sætter os det mål, at vi vil præcisere begrebet "selvstændig erhvervsvirksomhed" og dermed som en sidegevinst få løst alle A-B skatteproblemer, ender vi efter min opfattelse samme sted som skattedepartementet: "Det beror på en samlet vurdering". - Eller sagt på anden måde - det handler om "Fingerspitzengefühl".

Hvad enten vi beskriver begrebet **køftfattet** eller langstrakt, så må det afpasses til gængs skatteretlig tankegang. Det betyder, at det af beskrivelsen skal kunne udledes, at f.eks. Janni Spies, Bent Fabricius-Bjerre, Claus Riskjær Petersen ikke er "selvstændigt erhvervsdrivende", men lønmodtagere i deres aktieselskaber. Men en person, som køber et hus i Sydfrankrig for at have en bolig, når han om 10 år går på pension, og som indtil videre lejer huset ud, han er selvstændigt erhvervsdrivende. En aktionær er ikke erhvervsdrivende, men en person, der ejer 1/2000 af en vindmølle i Amerika, er selvstændigt erhvervsdrivende.

Det er indlysende, at usikkerhed om hvorvidt en indkomst er A-indkomst eller B-indkomst er u hensigtsmæssig. Det er ikke nogen nem opgave ud fra begrebet selvstændig virksomhed at opnå væsentlige fremskridt. Man kan næppe finde en fornuftig forklaring på, at en forfatter svarer B-skat, medmindre han skriver føljetoner til et ugeblad,

at **bestyrelseshonorar** til et bestyrelsesmedlem er A-indkomst, mens vederlag til en linievogter ved en fodboldkamp er B-indkomst. Det er muligt, at man kan foreslå de værste vildskud fjernet, men holdningen i skatdepartementet om at man i grænsetilfælde er ligeglade med, om der betales A-skat eller B-skat er efter min opfattelse meget forståelig.

Hvad man derimod ikke kan være så ligeglad med er, at A-skattesystemet på det store område, hvor der ikke er tvivl, nok ikke fungerer efter hensigten, hvis **kildeskat**tesystemet anskues historisk. I 1969 var udgangspunktet bl.a., at det var en god ide at opkræve skatten der, hvor pengene var til stede, således at man kunne gøre skattebetalingen mere bekvem og ikke mindst undgå restancer. Såvidt jeg kan bedømme, har systemet ikke løst det problem, man søgte at løse. Det er påfaldende, at skatterestancerne stiger ret kraftigt. Der er for tiden en restskatterestance på 7 1/2 - 8 milliarder med en stigning på 2 - 2 1/2 milliard inden for det sidste år, hvortil kommer en restance vedr. A-skattetilsvær på ca. 1,4 milliard, og en selskabsskatterestance af tilsvarende størrelsesorden. Restanceopgørelser skal behandles med stor varsomhed. Der er et væld af tekniske forhold, der skal tages i betragtning, men at restancerne er i kraftig vækst, er det vist vanskeligt at bortforklare.

Udgangspunktet i 1969 var, at man med A-skattesystemet kom restancerne til livs. Efter min hukommelse var restancerne forud for kildeskatteloven omkring 1% - muligvis kun for statsskatterne. For tiden synes restancerne at svinge omkring 4%, hvilket er helt i strid med forventningerne. Det er klart, at det er et krisefænomen, men kildeskatte-systemet skulle netop være hensigtsmæssigt i en krisesituation. De ovennævnte talmæssige oplysninger skal tages med alt muligt forbehold. Benytter man de tal, kommunernes landsforening opererer med, er restancerne meget større. Det her skitserede spørgsmål er

efter min opfattelse af større betydning end flytning af nogle indkomstarter fra A til B området eller omvendt. Det forudsætter, at vi skaffer os pålidelige talmæssige opgørelser. Om der kan anvises løsningsmuligheder er svært at vurdere, men at spørgsmålet bør nævnes i forbindelse med udtalelser om A-B skattespørgsmålet synes at være meget nærliggende.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

BILAG 4

Koncernbeskatning/sambeskatning af selskaber

Udarbejdet af direktør, cand.jur. N. **Mou** Jakobsen.

I arbejdsgruppens kommissorium er der som eksempel på emner, hvor der foreligger uklarhed om overensstemmelsen mellem lovens ordlyd og den fortolkning, domstolene har foretaget, nævnt: Koncernbeskatning/sambeskatning af selskaber.

Baggrunden for, at dette punkt er medtaget i udvalgets kommissorium, er sagen om Norpharma A/S, hvor Kammeradvokaten den 11. januar 1989 tog bekræftende til genmæle over for selskabets påstand om, at Ligningsrådet havde været ubeføjet til at afslå selskabets ansøgning om sambeskatning med det helejede datterselskab, Mundipharma AG, Basel.

Endvidere har udvalget drøftet et spørgsmål om, hvorvidt de i sambeskatningsvilkårene fastsatte regler om udnyttelse af underskud fra tidligere år er i overensstemmelse med reglerne i Ligningsloven § 15.

I. Nægtelse af sambeskatningstilladelse

1. Lovgrundlaget

Efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 kan Ligningsrådet tillade, at to eller flere aktieselskaber sambeskattes. Sambeskatning kan tillades med både danske og udenlandske datterselskaber, men det er en betingelse for tilladelsen, at samtlige aktier i datterselskaberne ejes af moderselskabet eller af andre sambeskattede selskaber. For så vidt angår udenlandske datterselskaber er det dog tilstrækkeligt, at de danske sambeskattede selskaber enten selv eller sammen med Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene ejer hele den del af aktiekapitalen, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af aktieselskaber her i landet. Endvidere er det en betingelse for sambeskatning, at aktieselskaberne har samme regnskabsår.

De nærmere vilkår for sambeskatningen fastsættes af Ligningsrådet.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

Disse vilkår **fastsættes** i det såkaldte sambeskatningerirkulære, hvor de for tiden gældende vilkår er fastsat i **SD-cirkulære** 1987-52 af 4. december 1987, der har haft virkning fra og med skatteåret 1988/89 (indkomståret 1987).

2. Nægtelse af: sambeskatning

I 1984 afgjordes Ligningsrådet tre sager, hvor der blev nægtet tilladelse til sambeskatning - eller tilkendegivet, at en ansøgning om sambeskatning ville blive afslået - selv om betingelserne i selskabsskattelovens § 31 og vilkårene fastsat ved det dengang gældende sambeskatningscirkulære SD-cirkulære 1983-1 af 21. januar 1983 var opfyldt.

De nævnte sager blev offentliggjort blandt andet i **TfS** 1984.104 (Norpharma A/S), TfS 1984.105 (udtalelse i anledning af en forespørgsel om bindende **forhåndsbesked**), og i TfS 1985.193 (sambeskatning tilladt efter udvidelse af **aktiekapitalen**).

Som det fremgår, vedrører sagen i TfS 1984.105 en udtalelse i anledning af en forespørgsel, om bindende forhåndsbesked. I sagen i TfS 1985.193, der vedrørte et dansk datterselskab af et amerikansk moderselskab, blev tilladelse til sambeskatning meddelt, efter at aktiekapitalen i det danske datterselskab var blevet udvidet fra 100.000 DKK til 50 mio.DKK.

Tilbage stod herefter Ligningsrådets nægtelse af tilladelse til sambeskatning i Norphama-sagen.

3. Norpharma A/S

Norpharma A/S, der indgår i en international gruppe af firmaer inden for medicinalindustrien, blev etableret med hjemsted i Kolding i 1979. Samtidig blev det besluttet, at selskabet skulle købe hele aktiekapitalen i Mundipharma AG, Basel, et produktionsselskab, der havde væsentlige midler og indtægter, og hvorfra der kunne hentes udbytter til finansiering af eventuelle investeringer i Danmark, Norge eller Sverige.

Købet af aktierne i Mundipharma AG gennemførtes med halvdelen i 1979 og resten i 1981. Prisen for aktierne blev i 1979 aftalt til 26 mio.CHF. Den første halvdel af aktierne blev erhvervet fra Murdas Trust Ltd. og den anden halvdel af aktierne fra **Mundi-Inter** Ltd., USA.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

Hensigten med erhvervelsen af aktierne i Mundipharma AG var at anvende dette selskabs indtjening og reserver til at finansiere Norpharma A/S¹ aktiviteter i Scandinavien. I de første år kunne selskabets aktivitet imidlertid ikke begrunde ansættelse af personale, hvorfor selskabet indtil 1983 havde kontoradresse hos en advokat i Kolding, medens Mundipharma AG på deltid stillede sin salgschef til rådighed for arbejde mod vederlæggelse til Mundipharma AG.

Med virkning fra 1. januar 1984 antog selskabet egen prokurist og senere direktør, og selskabet driver nu en betydende virksomhed på agentbasis. Ved udgangen af 1985 oversteg selskabets varesalg således 11 mio.DKK og selskabets egenkapital lidt over 57 mio.DKK. Derimod er en planlagt produktion her i landet opgivet på grund af den usikkerhed om selskabets skattemæssige stilling, som opstod, efter at **Statsskattedirektoratet** i oktober 1983 optog selskabets forhold til nærmere undersøgelse.

I juli 1983 ansøgte selskabet Amtsskatteinspektoratet i Vejle om tilladelse til sambeskatning for skatteåret 1983/84 mellem Norpharma A/S som moderselskab og Mundipharma AG som datterselskab, idet selskaberne opfyldte de af Ligningsrådet i SD-cirkulære 1983-1 af 21. januar 1983 fastsatte vilkår for sambeskatning.

Ansøgningen blev imidlertid afslået ved Amtsskatteinspektoratets skrivelse af 9. januar 1984 med følgende begrundelse:

"Afgørelsen skyldes, at etableringen af Norpharma A/S som moderselskab til det schweiziske datterselskab Mundipharma AG ikke kan antages at være begrundet i reelle forretningsmæssige hensyn."

Afgørelsen blev **påklaget** til Ligningsrådet. Under klagebehandlingen blev der offentliggjort en udtalelse af Statsskattedirektoratet i **Tfs** 1984.104.

Af det offentliggjorte referat fremgår det, at Statsskattedirektoratet - med urette - har opfattet forholdet således, at den selskabsretlige konstruktion var opbygget, således at det danske selskab i realiteten virkede som et såkaldt "Stepping-stone-selskab", idet det danske selskab som følge af den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst undgik at skulle betale udbytteskat i Schweiz. På dette grundlag havde Statsskattedirektoratet

Revisionsfirmaet C. Jespersen

ikke fundet, at den etablerede ordning kunne antages at være begrundet i reelle forretningsmæssige hensyn.

Ligningsrådet, meddelte den 18. september 1987 endeligt afslag med følgende begrundelse:

"Det er fortsat Ligningsrådets opfattelse, at Norpharma A/S ikke i denne relation reelt kan anses som moderselskab for det schweiziske selskab **Mundipharma A.G.**, hvilket er en grundlæggende forudsætning for en tilladelse til sambeskatning."

Norpharma A/S indbragte de meddelte afslag på ansøgningen om tilladelse til sambeskatning for Vestre Landsret med påstand om, at Ligningsrådet tilpligtes at anerkende, at rådet har været ubeføjet til at afslå selskabets ansøgninger om sambeskatning med det helejede datterselskab, Mundipharma AG, for skatteåret 1983/84 - subsidiært skatteåret 1984/85 - og efterfølgende år.

Den 11. januar 1989 tog Kammeradvokaten bekræftende til genmæle over for denne påstand. Vestre Landsret afsagde dom i overensstemmelse hermed den 27. februar 1989. Se **Tfs** 1989, nr. 262.

4. Ændring af sambeskatningsvilkårene

Ligningsrådets afgørelser, hvor sambeskatning blev nægtet, gav anledning til, at der efter beslutning af statsskattedirektøren blev nedsat en arbejdsgruppe, der fik til opgave at udarbejde forslag til betingelser og/eller vilkår, "der tager højde for de situationer, hvor beskatningen flyttes til udlandet." Arbejdsgruppen, der blev nedsat i november 1984, fik deltagelse af de organisationer, der er repræsenteret i Statsskattedirektoratets kontaktgruppe med blandt andet Advokatrådet, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer og Erhvervenes Skatteseekretariat, og som i en rapport om sambeskatning af selskaber i september 1982 havde udarbejdet forslag til en ny anvisning om sambeskatning af selskaber. Med enkelte redaktionelle rettelser blev arbejdsgruppens forslag optaget blandt Ligningsrådets anvisninger og fastsat ved **SD-cirkulære** 1983-1 af 21. januar 1983.

Den nye arbejdsgruppe fik til opgave at opstille regler, der tog sigte på at hindre flytning af det danske beskatningsgrundlag til udlandet samt over-

Revisionsfirmaet C. Jespersen

veje, om sambeskatning skal afhænge af et passende forhold mellem egen- og fremmedkapital.

I arbejdsgruppens rapport fra november 1985 er der foretaget en gennemgang af Sambeskatningens historie (side 17-28) og af Udenlandsk ret (side 49-55).

Endvidere har arbejdsgruppen særligt overvejet spørgsmålet om Tilbagevirkende kraft (side 32-44) og spørgsmålet om Tynd kapitalisering (side 45-48).

På baggrund af arbejdsgruppens overvejelser fremkom gruppen med forslag til, at de tilfælde, som det var arbejdsgruppens opgave at udarbejde forslag om, bedst kunne imødegås ved fastsættelse af et sambeskatningsvilkår, hvorefter kun den del af et sambeskattet selskabs underskud, som overstiger selskabets nettofinansieringsudgifter, kan bringes til fradrag i overskud i de øvrige sambeskattede selskaber ("tynd kapitalisering").

Arbejdsgruppens forslag blev optaget i sambeskatningsvilkårene som sambeskatningsvilkår 2.4.2. i **SD-cirkulære** 1985-41 af 17. december 1985. Dette vilkår fik virkning fra og med skatteåret 1987/88 (indkomståret 1986).

5. Arbejdsgruppens rapport om sambeskatning af selskaber

Arbejdsgruppens opgave var først og fremmest at formulere sambeskatningsbetingelser eller -vilkår, som dækkede de tilfælde, hvor Ligningsrådet havde nægtet tilladelse til sambeskatning til trods for at de i sambeskatningsanvisningen anførte betingelser for sambeskatning var opfyldt.

At det imidlertid klart var Ligningsrådets opfattelse, at sambeskatning kunne nægtes, uanset om selskaberne formelt opfyldte de på tidspunktet for ansøgningens indgivelse fastsatte betingelser og vilkår fremgår af udtalelser fremsat af Ligningsrådets formand som svar på nogle tidsskriftsartikler, hvori Ligningsrådets afgørelser var blevet kritiseret, se artiklen i Revision & Regnskabsvæsen 1984, side 514 og Rapport fra Arbejdsgruppen om sambeskatning, side 5-6.

Det fremgår heraf, at Ligningsrådet har opfattet adgangen til at tillade sambeskatning som et bevillingsmæssigt andragende, hvorved det er forudsat,

Revisionsfirmaet C. Jespersen

at Ligningsrådet kan afslå en ansøgning om sambeskatning. Ansøgeren har således ikke ifølge denne opfattelse noget retligt krav på at opnå tilladelse til sambeskatning, selv om de på det pågældende tidspunkt offentliggjorte betingelser derfor er opfyldt.

5.1 Sambeskatningens historie *

Sambeskatning har i praksis været godkendt næsten helt tilbage til tiden fra indførelsen af almindelig indkomstbeskatning i 1903, men lovbestemmelser herom blev første gang indført i 1961 med selskabsskatteloven.

Baggrunden for sambeskatning af selskaber, før direkte lovhjemmel hertil blev indført med selskabsskattelovens § 31, var, at der før statsskattelovene af 1922 herskede uklarhed om, hvornår et aktieselskab skulle betragtes som et selvstændigt retssubjekt, og hvornår der i realiteten blot var tale om en filial af et andet aktieselskab, idet udtrykket aktieselskab ikke var klart defineret. Skatteretligt blev det derfor godkendt, at der kun forelå et skattesubjekt bestående af to eller flere formelt selvstændige selskaber, når disse udgjorde en økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed.

I selskabsskatteloven fra 1961 blev det i § 31 bestemt, at Ligningsrådet kan tillade at to eller flere aktieselskaber sambeskattes. Det er dog en betingelse herfor, at aktieselskaberne har samme regnskabsår. Hvis aktieselskaberne er hjemmehørende her i landet, kan tilladelse kun meddeles, hvis samtlige aktier i datterselskaberne ejes af moderselskabet eller af et eller flere af de datterselskaber, der inddrages under sambeskatningen. Er et eller flere af datterselskaberne hjemmehørende i udlandet, kan tilladelse meddeles, såfremt de danske aktieselskaber, der inddrages under sambeskatningen, ejer hele den del af de udenlandske datterselskabers aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af aktieselskaber her i landet. De nærmere vilkår for sambeskatningen - herunder bestemmelse om, hvorledes der skal gås frem i tilfælde af dennes ophævelse - fastsættes af Ligningsrådet.

* Vedrørende Sambeskatningens historie og udvikling i Ligningsrådets praksis henvises i øvrigt til Kapitel 4 i Rapport om Sambeskatning af selskaber, November 1985, fra den af Statsskattedirektoratet nedsatte arbejdsgruppe.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

I en overgangsbestemmelse - selskabsskattelovens S 37, stk. 1, blev det bestemt, at aktieselskaber, der i medfør af de hidtil gældende regler har været sambeskattet for skatteåret 1961/62, skal særbeskattes fra og med skatteåret 1962/63 medmindre aktieselskaberne fremsætter begæring om at fortsætte sambeskatningen. I § 37, stk. 2, blev der endvidere fastsat regler om, hvorledes der skulle gås frem ved anvendelsen af bestemmelsen i Ligningslovens § 15 om fremførsel af underskud, såfremt sambeskatningen blev bragt til ophør.

Såfremt de tidligere sambeskattede aktieselskaber indgav begæring om at fortsætte sambeskatningen, skete dette på de betingelser og vilkår, der af Ligningsrådet blev vedtaget som den første anvisning om sambeskatning i 1961. Det hed heri, at ved behandlingen af andragender om sambeskatning ville Ligningsrådet indtil videre gå frem efter de i anvisningen nævnte vilkår, som skulle være opfyldt for at Ligningsrådet normalt vil tillade sambeskatning. Formuleringen tilsigtede ifølge arbejdsgruppens rapport, at give mulighed for at fravige de generelle regler, såfremt konkrete forhold tilsagde det.

5.2 Ligningsrådets anvisninger

Arbejdsgruppen om sambeskatning har gennemgået ændringerne i Ligningsrådets anvisninger fra 1961 til 1984. Det fremgår heraf, at Ligningsrådet har anset sig for berettiget til at anvende nye vilkår på selskaber, som indgik i en sambeskatning på et tidspunkt, hvor de nye vilkår ikke var anvendt i den seneste offentliggjorte sambeskatningsanvisning. Dette hænger sammen med det forhold, at anvendelsen af nye vilkår på allerede etablerede sambeskatningstilfælde fulgte af, at reglerne blev fastsat en gang årligt i meddelelser fra Ligningsrådet og **Statsskattedirektoratet**. Disse meddelelser udkom i januar måned og havde virkning for ligningen for det foregående indkomstår.

I disse anvisninger optoges ændringer i hidtil gældende vilkår og nye vilkår og betingelser, som var fastsat på grundlag af konkrete afgørelser, der havde været forelagt for Ligningsrådet i det foregående år. Det var derfor også fast praksis, at et ændret eller nyt vilkår straks fik virkning for den konkrete sambeskatning, som havde givet anledning til den generelle ændring af vilkårene.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

I det første SD-cirkulære om sambeskatning, **SD-cirkulære** 1977-13 blev indledningen til anvisningen ændret, idet ordene "indtil videre" udgik og erstattedes af følgende formulering: "sambeskatning kræver følgende betingelser opfyldt".

Ifølge redegørelsen fra arbejdsgruppen om sambeskatning er denne ændring imidlertid alene opfattet som redaktionel, og ikke som et specielt udtryk for, at Ligningsrådet skulle være afskåret fra at meddele nye betingelser og vilkår for konkrete sager. Formuleringen kan således efter denne opfattelse ikke tages som udtryk for, at nye betingelser og vilkår først kan få virkning, når de er offentliggjort enten i en anvisning eller i et cirkulære.

6. Arbejdsgruppens overvejelser og konklusioner

Som nævnt har sambeskatning imellem aktieselskaber været praktiseret siden indførelsen af statsskatteloven 1903 og fra 1961 med direkte hjemmel i selskabsskattelovens § 31.

Ifølge denne bestemmelse er bemyndigelsen til at tillade sambeskatning henlagt til Ligningsrådet. I loven er der opstillet en række betingelser for sambeskatning. Selskaberne skal således have samme regnskabsår, og samtlige aktier eller anpartar i datterselskaberne skal ejes af moderselskabet eller af et eller flere af de datterselskaber, der er inddraget under sambeskatningen. Denne betingelse gælder dog ikke udenlandske datterselskaber, når blot de danske selskaber under sambeskatningen enten alene eller sammen med Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene ejer hele den del af de udenlandske datterselskabers aktiekapital, som efter det pågældende lands lovgivning kan ejes af selskaber her i landet.

Ligningsrådet kan med hjemmel i selskabsskattelovens § 31 fastsætte nærmere vilkår for sambeskatningen.

Adgangen for Ligningsrådet til at fastsætte særlige vilkår for sambeskatningen er hidtil af Ligningsrådet og Statsskattedirektoratet opfattet således, at adgangen også indebar mulighed for helt at nægte tilladelse til sambeskatning. Den nedsatte arbejdsgruppe om sambeskatning, der afgav rapport i november 1985, har ikke nærmere overvejet dette spørgsmål, idet

Revisionsfirmaet C. Jespersen

gruppens opgave var at udarbejde forslag til betingelser og/eller vilkår, der tager højde for de situationer, hvor beskatningen flyttes til udlandet.

Det må antages, at tilladelse til sambeskatning ikke kan nægtes i tilfælde, hvor ansøgeren opfylder de betingelser og vilkår, der er indeholdt i de offentliggjorte retningslinjer herfor, på det tidspunkt, hvor anmodning om sambeskatningstilladelse fremsættes.

Dette spørgsmål er endeligt afgjort ved Vestre Landsrets dom af 27. februar 1989 i retssagen Norpharma A/S mod Ligningsrådet og Skatteministeriet. I sagen tog Ligningsrådet og Skatteministeriet bekræftende til genmæle over for Norpharma A/S' påstand om, at Ligningsrådet havde været ubejogtet til at afslå selskabets ansøgninger om sambeskatning med datterselskabet Mundipharma A/S for skatteåret 1983/84 - subsidiært skatteåret 1984/85 - og efterfølgende år.

Ligningsrådets afslag var begrundet med, at selskabernes dispositioner ikke indeholdt en tilstrækkelig økonomisk og forretningsmæssig realitet, men måtte anses overvejende at tilsigte en borteliminering af beskatningsgrundlaget i det danske selskab.

Argumentet om, at der ikke forelå reelle forretningsmæssige transaktioner, men at dispositionerne var et udslag af skattetænkning, blev forkastet med Vestre Landsrets dom. Der er næppe tvivl om, at det fra selskabernes side er spørgsmålet om skattebetalingen, der er bestemmende for ønsket om sambeskatning navnlig i tilfælde, hvor der vil være mulighed for at udnytte et skattemæssigt underskud ved modregning i andre koncernselskabers positive indkomster. Anmodning om sambeskatning er således et udtryk for, at der ønskes særlige skattemæssige fordele. Det var da også dette synspunkt, der anførtes i bemærkningerne til selskabsskatteoven fra 1961, idet der står, at ved indførelsen af "en praktisk taget proportional selskabsskat", vil interessen i sambeskatning blive væsentlig mindre end hidtil. Hvor et eller flere selskaber, der er led i en koncern, arbejder med underskud, kan der imidlertid fortsat være trang til sambeskatning".

Det må antages, at Norpharma A/S opfyldte de på ansøgningstidspunktet offentliggjorte betingelser for at opnå sambeskatningstilladelse.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

På denne baggrund må det antages, at bestemmelsen i selskabsskattelovens S 31 konstituerer et egentligt retskrav på opnåelse af tilladelse til sam-
beskatning, når de på det pågældende tidspunkt offentliggjorte betingel-
ser for at opnå sambeskatning er opfyldt. Opstilling af nye betingelser
for sambeskatning må følge de almindelige regler for praksis ændring. En
skærpelse af praksis kan således kun have virkning for fremtiden.

II. Udnyttelse af underskud under sambeskatning

Under arbejdsgruppens drøftelse af emneområdet koncernbeskatning/sambeskat-
ning af selskaber er der opstået spørgsmål om, hvorvidt de i sambeskatnings-
vilkårene fastsatte regler om udnyttelse af underskud fra tidligere år er
i overensstemmelse med reglerne i Ligningslovens § 15.

1. Fremførsel af underskud under sambeskatning

Det følger af sambeskatningsvilkår 2.4.1. i SD-cirkulære 1987-52 om sambe-
skatning af selskaber, at underskud, der ved sambeskatningens begyndelse
foreligger fra tidligere år, alene kan bringes til fradrag i medfør af Lig-
ningslovens S 15 i overskud indtjent i det samme selskab.

Ifølge reglerne i Ligningslovens S 15 kan skattemæssige underskud fradra-
ges i den skattepligtige indkomst for de nærmest efterfølgende 5 indkomst-
år. Inden for denne periode kan fradraget dog kun overføres til et sene-
re indkomstår, såfremt det ikke kan rummes i et tidligere års skatteplig-
tige indkomst. Reglen betyder, at de ældste underskud skal udnyttes fuldt
ud, før senere års underskud kan bringes til modregning.

Af omtalen af det nævnte vilkår i Ligningsvejledning for Selskaber 1988,
side 137, fremgår det, at fremførselsberettigede underskud fra tiden før
sambeskatningen kun kan fradrages i det pågældende selskabs overskud efter
at dette er reduceret med eventuelle underskud fra andre selskaber omfat-
tet af sambeskatningen i det pågældende skatteår.

Bestemmelsen medfører, at overskud i et sambeskattet selskab skal reduce-
res med en forholdsmæssig andel af underskud fra de øvrige sambeskattede
selskaber inden modregning med et fremførselsberettiget underskud fra
tiden før sambeskatning.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

De i Ligningsvejledningen fastsatte regler om fremførsel af underskud medfører således, at indkomstårets underskud i de øvrige sambeskattede selskaber udnyttes før fremførselsberettigede underskud - det gælder såvel underskud fra før sambeskatningens begyndelse, som underskud opstået under sambeskatning. Mulighederne for at udnytte fremførselsberettigede underskud inden for sambeskattede selskaber reduceres derfor med den virkning, at ældre underskud risikeres tabt.

På denne baggrund har arbejdsgruppen drøftet, om reglen i Ligningsvejledningen er i overensstemmelse med den i Ligningslovens S 15 lovfæstede prioriteringsregel.

Baggrunden for den nævnte regel er SD-cirkulære nr. 1979-2 om udlodningskonto og fordeling og fremførsel af underskud. Det fremgår af dette cirkulære, at et sambeskattet selskabs indkomst skal reduceres dels med en forholdsmæssig andel af underskud fra samme skatteår hidrørende fra andre selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, dels med fremførselsberettigede underskud fra tidligere år.

Uanset at reglerne om udlodningskontoen blev ophævet i 1980, er cirkulæret fortsat gældende, for så vidt angår reglerne om fordeling af underskud.

2. Landsskatterettens kendelse af 24. juni 1987

Landsskatteretten har taget stilling til spørgsmålet i en ikke offentliggjort kendelse af 24. juni 1987 (610-8820-00010). Kendelsen er medtaget som under bilag A.

Kendelsen vedrører udnyttelsen af et skattemæssigt underskud, som selskabet påstod bragt til modregning i indtjeningen i skatteåret 1979/80 i samme selskab før fradrag for en forholdsmæssig andel af underskuddet i et sambeskattet søsterselskab.

Skatterådet havde ikke imødekommet selskabet med henvisning til, at underskuddet i det sambeskattede søsterselskab skulle fordeles forholdsmæssigt imellem de overskudgivende selskaber. Herefter forelå der ikke en positiv indkomst i det pågældende selskab, hvori det tidligere års underskud kunne modregnes. Til støtte for opfattelsen henviste skatterådet til de af Lig-

Revisionsfirmaet C. Jespersen

ningsrådet fastsatte **sambeskatningsvilkår** sammenholdt med SD-cirkulære 1979-2.

Under sagen udtalte statsskattedirektoratet, at man kunne tiltræde skatterådets ansættelse, som var i overensstemmelse med den også før 1982 gældende praksis for området. Den ovenfor nævnte formulering i Ligningsvejledningen, der første gang er anført i vejledningen for 1982, har alene haft til formål, at præcisere den gældende praksis.

Landsskatteretten henholdt sig til, at det ifølge selskabsskattelovens § 31 er Ligningsrådet, der har kompetance til at tillade sambeskatning, og at det endvidere er Ligningsrådets kompetance at fastsætte vilkårene for sambeskatning. Da det ikke sås godtgjort, at skatterådets beregning af sambeskatningsindkomsten var i strid med de fastsatte retningslinjer, blev ansættelsen stadfæstet.

3. Arbejdsgruppens overvejelser og konklusion

Tilladelse til sambeskatning gives af Ligningsrådet, der kan stille vilkår for sambeskatningen. Det må dog antages, at Ligningsrådet - uanset den i selskabsskattelovens § 31 givne bemyndigelse - ikke kan stille vilkår, der er i strid med loven.

Reglerne i Ligningsvejledningen for 1982 og senere år om fremførsel af underskud ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten er ifølge Statsskattedirektoratet i overensstemmelse med, hvad der også var gældende før bestemmelser herom blev fastsat i Ligningsvejledningen. Der ses dog ikke at bekendt være offentliggjort afgørelser herom.

Som baggrund for reglen kan det anføres, at sambeskattede selskabers skattepligtige indkomster sammenlægges til én sambeskatningsindkomst, og at indkomstårets underskud i sambeskattede selskaber derfor ved opgørelse af de overskudsgivende selskabers indkomster må betragtes som ligningsmæssige fradrag. Endvidere kan der henvises til, at indkomståret må betragtes som en enhed, og at skattepligtige overskud og underskud inden for indkomståret derfor må udlignes før, der kan blive tale om at fremføre underskud fra tidligere år til modregning i et eventuelt restoverskud. Dette gælder også for personer, der f.eks. i forbindelse med ændret skattepligtstatus

Revisionsfirmaet C. Jespersen

får 2 skattepligtsperioder inden for samme indkomstår.

Imod denne opfattelse taler, at der for hvert enkelt selskab under sambeskatningen foretages en selvstændig indkomstopgørelse, og at sambeskatningsindkomsten fremkommer ved sammenlægning af de enkelte selskabers indkomstopgørelse. Henlæggelse til investeringsfond, varelager nedskrivning og afskrivninger m.v. foretages i de enkelte selskabers indkomstopgørelser, ligesom fradrag for driftsudgifter m.v. foretages her. Sambeskatningen er således ikke udtryk for en "filialbetragtning", hvorved forstås at de sambeskattede selskaber anses som en samlet skattepligtig enhed.

Dette kunne tale for, at der - forinden sammenlægningen af de sambeskattede selskabets skattepligtige indkomster - gøres endeligt op med det enkelte selskabs skattemæssige stilling, herunder fratrækkes underskud for tiden før sambeskatningens etablering. Den lovfæstede prioriteringsregel i Ligningslovens S 15 synes at tale i samme retning.

De omhandlede regler om fremførsel af underskud fra tidligere år i sambeskattede selskaber medfører generelt, at sambeskattede selskabers muligheder for at udnytte tidligere års skattemæssige underskud reduceres. På baggrund af den udtrykkelige prioriteringsregel i Ligningslovens § 15, kan det synes noget tvivlsomt, om de af Ligningsrådet fastsatte sambeskatningsvilkår er i overensstemmelse med reglerne om fremførsel af underskud.

Under alle omstændigheder må det dog anses uheldigt, at resultatet fremkommer ved anvendelse af **SD-cirkulære** 1979-2, der vel ikke er ophævet formelt, men hvis indhold for størstedelens vedkommende er uden aktuel retlig betydning, idet de retter sig imod de dagældende regler i Selskabsskattelovens S 17 B om førelse af udlodningskonto. Disse regler blev ophævet med virkning fra og med skatteåret 1981-82.

Reglen burde derfor ophæves eller - såfremt den opretholdes - indarbejdes i sambeskatningscirkulæret.

27/11 1989

AFSAQT AF

LANDSSKATTERETTEN

Under bilag A

24 JUN 1987

610-8820-00010

/ : A/S, København, klager over, at skatterådet for Københavns skattekreds har opgjort sambeskatningsindkomsten for skatteåret 1979/80 for det klagende selskab og de med dette sambeskattede selskaber, 2
A/S og A/S 3 til -2.538.374 kr.

Sambeskatningsindkomsten er beregnet således:

Skattepligtig indkomst	/	A/S	1.111.974 kr.
skattepligtig indkomst	2	A/S	<u>3.257.087 kr.</u>
			4.369.061 kr.
skattepligtig indkomst A/S	3		<u>-6.907.435 kr.</u>
			<u>-2.538.374 kr.</u>

Det klagende selskab påstår 2 A/S' indkomst reduceret med skattemæssigt underskud fra 1977 på 687.369 kr. og dermed sambeskatningsindkomsten ændret til -3.225.743 kr. Skatterådet har ikke imødekommet denne påstand med begrundelse, at underskuddet fra A/S 3 i forbindelse med sambeskatningen forlods skal fordeles forholds-
mæssigt mellem de to overskudsgivende selskaber, hvorefter
der ikke foreligger en positiv indkomst i 2
A/S, hvori det foregående års underskud i henhold til ligningslovens § 15 kan modregnes. Til støtte for denne opfattelse henviser skatterådet til de af ligningsrådets fastsatte sambeskatningsvilkår sammenholdt med statsskattedirektoratets cirkulære 1979 nr. 2.

Det klagende selskabs revisor har forklaret, at 2
A/S etableredes i 1977 derved, at 1
A/S købte et tomt anpartsselskab, hvis kapital ved nytegning forhøjedes til 1.000.000 kr., samtidig med at det omdannedes

Revisionsfirmaet C. Jespersen

BILAG 5

Aktiesalg til holdingselskaber

Udarbejdet af direktør, cand.jur. N. Mou Jakobsen.

Arbejdsgruppen har udvidet den i kommissoriet indeholdte liste over emner, der naturligt bør gennemgås af arbejdsgruppen, med aktiesalg til holdingselskaber, jf. Ligningslovens § 16 B, stk. 2-7.

Vedrørende disse lovbestemmelser, der blev gennemført ved lov nr. 615 af 19. december 1984, foreligger der endnu ikke domstolsafgørelser. Formålet med arbejdsgruppens undersøgelser har derfor været at overveje, hvorvidt den af skattemyndighederne anlagte praksis er i overensstemmelse med loven og dens forarbejder, og eventuelt at stille forslag til ændring af reglerne i Ligningslovens § 16 B, stk. 2-7.

1. Lovgrundlaget

Loven om aktiesalg til holdingselskaber blev gennemført i december 1984 som lov nr. 615 af 19. december 1984. Ifølge bemærkningerne til loven var sigtet med reglerne at forhindre, at en aktiebesidder gennem "holdingstiftelse" kan tage midler ud af selskabet på fordelagtige vilkår, selv om den pågældende i realiteten bevarer sin indflydelse i selskabet.

Loven blev gennemført på baggrund af en redegørelse fra professor, dr.jur., Thøger Nielsen til skatteministeren afgivet den 29. november 1984.

Baggrunden for, at professor Thøger Nielsen blev anmodet om en redegørelse for de skattemæssige problemer i forbindelse med aktieafståelser til et holdingselskab var, at der med gennemførelsen af de nye aktieavancebeskatningsregler, hvorefter beskatningen af værnsaktionærer aftrappes over en årrække, således at den opgjorte fortjeneste efter 7 års ejertid beskattes med kun 25 %, var opstået en fornyet interesse for "holdingstifteiser". Herved får en hovedaktionær mulighed for at tage midler ud af selskabet på lempelige **beskatningsvilkår**, selv om han i realiteten fortsætter med at drive det pågældende selskab.

I forbindelse med overdragelsen af aktierne til holdingselskabet kan der udstedes et gældsbevis med en kurs, der afviger fra pari. Herved opnår hovedaktionæren, at skattefrit udbytte fra det gamle selskab ved afdrag på

Revisionsfirmaet C. Jespersen

gældsrevet omdannes til en skattefri kursgevinst for hovedaktionøren. Hvis holdingselskabet opnår sambeskatning med datterselskabet, eller der senere gennemføres en fusion, kan holdingselskabet udnytte rentefradraget vedrørende gælden til hovedaktionøren.

Det hedder i oplægget til professor Thøger Nielsen, at den gennemførte lempelse af beskatningen af værnsaktionærer har bidraget til at lette generationsskiftet og i det hele må anses for at være en rimelig god måde at løse et overmåde vanskeligt problem på. De gennemførte regler kan dog anvendes på en måde, som måske kan anses for mindre rimelig og utilsigtet. Med udgangspunkt i de gældende regler måtte der derfor opstilles et værn mod de dispositioner, som ikke kunne anses for en rimelig anvendelse af de lempelige regler om aktieavancebeskatning af værnsaktionærer.

2. Baggrunden for holdingreglerne

2.1 Professor Thøger Nielsens redegørelse

I Thøger Nielsens redegørelse betegnes "holdingstiftelse" som en aktieafståelse til et selskab, der tillader bibeholdelse af de reelle aktionærinteresser og som muliggør, at vederlaget helt eller delvis præsteres af midler hidrørende fra det oprindelige selskab typisk med udgangspunkt i en udlodning til holdingselskabet.

Udgangspunktet er, at aktieoverdragelse til et holdingselskab som enhver anden aktieoverdragelse bør behandles efter de almindelige regler om afståelse af aktier. Det har således også været almindeligt antaget i såvel den skatteretlige litteratur som i skattemyndighedernes praksis, at der ikke ved afståelse til holdingselskaber er grundlag for at fravige de almindelige regler om beskatning ved aktieafståelse.

I perioder med større forskel imellem beskatningen af selskabsmidler, der udloddes som udbytte, og beskatning ved aktieafståelse, har der dog vist sig en særlig interesse for igennem de såkaldte "holdingstiftelser" at få opsparede selskabsmidler ud på de lempeligere beskatningsvilkår, der følger af en aktieafståelse. Dette var tilfældet i perioden efter gennemførelsen af den første selskabsskattelov i 1960 og de samtidig gennemførte regler i lov om særlig indkomstskat m.v. om beskatning ved aktiesalg. Problemstillingen er som nævnt atter blevet aktuel efter gennemførelsen i 1981 af de lempeligere regler om beskatning af værnsaktionærers aktiesalg

Revisionsfirmaet C. Jespersen

efter 7 års besiddelsestid.

2.1.2 Historik

Ligningsmyndighederne forsøgte tidligere at afgrænse de tilfælde, hvor aktieavancebeskatning ved salg til et holdingselskab ikke kunne finde anvendelse, men hvor afståelsessummen burde beskattes efter synspunkter om udbytte.

De konstruktioner, der hos skattemyndighederne blev mødt med miskredit som følge af mulighederne for at opnå skattefri udbetalinger fra et holdingselskab kunne karakteriseres ved, at aktionærerne opnåede "på en gang at sælge, nemlig aktierne i det gamle selskab og beholde det solgte, nemlig via aktiebesiddelsen i holdingselskabet". (Jørgen Andersen "Vejledning i aktieselskabsbeskatning m.m.").

På baggrund heraf forsøgtes der opstillet en række krav, som skulle opfyldes, for at skattemyndighederne ville acceptere sædvanlig aktieavancebeskatning i forbindelse med holdingstiftelser. Blandt de opstillede krav var **følgende**:

1. "holdingstiftelsen" skulle have en anden baggrund en "skattetænkning".
2. mindst halvdelen af aktienes kursværdi skulle berigtiges med aktier i holdingselskabet.
3. restbeløbets berigtigelse skulle aftales i sædvanlig gældsbrevsform med normal rente og med en løbetid på ikke over 10 år.
4. det skulle ved budget eller på anden måde godtgøres, at holdingselskabet ville være i stand til at forrente og afdrage gældsbrevene.
5. kursværdien på de aktier, der sælges til holdingselskabet, måtte ikke være for **høj**, og
6. ved avanceopgørelsen for aktiesalget skulle gældsbrevene optages til parikurs.

Der herskede imidlertid delte meninger om, hvorvidt der på grundlag af den gældende lovgivning kunne foretages en udskillelse af særlige aktieoverdra-

Revisionsfirmaet C. Jespersen

gelder, som skattemæssigt kunne behandles efter andre regler end de, der gælder om aktieafståelse. I takt med de successive forhøjelser af aktieavancebeskatningen forsvandt interessen for at gennemføre disse særlige overdragelser, indtil problemstillingen fik fornyet aktualitet ved gennemførelsen af de lempelige regler om beskatning af værnsaktionærer i 1981.

Retsusikkerheden på området gav dog anledning til en række anmodninger om bindende forhåndsbesked. Heri fastholdt Ligningsrådet det synspunkt, at afdrag på aktionærtilgodehavender opnået ved overdragelse af aktier til et holdingselskab skulle betragtes som skattepligtigt udbytte i henhold til reglerne i ligningslovens S 16 A, medmindre nogle minimumskrav blev opfyldt. Disse krav var i det væsentlige de samme som dem, der tidligere var blevet formuleret af skattemyndighederne.

Den retlige usikkerhed på området var dog så stor, at en afklaring var påkrævet. Med dette formål blev professor Thøger Nielsen anmodet om en redegørelse.

2.1.3 Holdingstiftelse - et omgåelsesfænomen

I professor Thøger Nielsens redegørelse anføres det, at problemstillingen om "holdingstiftelse" kan anskues som et omgåelsesfænomen, hvor aktionærerne gennem aktiesalg til et selskab opnår de fordele, der økonomisk svarer til en delvis likvidation af det selskab, hvis aktier er genstand for overdragelsen. I stedet for at likvidere eller udlodde udbytte gennemfører skatteyderen et aktiesalg, hvis væsentligste motiv er at opnå de deraf følgende beskatningsmæssige fordele. Imidlertid gøres der udtrykkeligt opmærksom på, at omgåelsesfænomenet her som i andre forbindelser på skatteområdet er tvetydigt, idet man gang på gang vil stå over for skattemæssigt motiverede dispositioner, som har en reel uanfægtelig karakter. Erfaringen synes at vise, at selv almindeligt holdte omgåelsesklausuler må **under-**gives væsentlige begrænsninger for at gøre skattesystemet administrerbart som et retssystem.

Problemet skal derfor ikke løses ved anvendelse af omgåelsesbetragtninger, men ved en udvidelse af værnsreglerne i ligningslovens S 16 A og S 16 B, men med visse begrænsninger, der tager sigte på at udsondre de tilfælde, hvor almindelig aktieavancebeskatning ikke uden videre skal kunne finde anvendelse på en aktieoverdragelse til et holdingselskab og

Revisionsfirmaet C. Jespersen

udbygget med en adgang for skattemyndighederne til dog at tillade beskatning efter de almindelige regler for aktieafståelse.

2.1.4 Problemet "holdingstiftelse"

I professor Thøger Nielsens redegørelse foretages der en nærmere afgrænsning af problemet "holdingstiftelse".

I de typiske tilfælde vil der være tale om aktionærer, der som hovedaktionærer eller værnsaktionærer udøver en bestemmende aktionærindflydelse i det pågældende selskab. Dette behøver dog ikke at være tilfældet i forbindelse med en holdingstiftelse, da der f.eks. kan være tale om minoritetsaktionærer, som disponerer sammen med andre aktionærer, som f.eks. 5 indehavere, der hver ejer 20 % af aktierne i et selskab.

I de typiske tilfælde af "holdingstiftelse" vil den, der afstår aktierne tillige - direkte eller indirekte - opnå en bestemmende indflydelse på holdingselskabet. Hvis overdrageren imidlertid slet ikke erhverver aktier i holdingselskabet eller kun aktier, der stemmemæssigt repræsenterer en ren minoritet, er det vanskeligt at begrunde, hvorfor man ved afståelsen skulle afvige fra de almindelige regler om beskatning af aktieavancer. I sådanne tilfælde vil der være tale om et rent aktiesalg, der efter omstændighederne tjener ganske det samme formål som en generationsskifteoverdragelse, f.eks. hvis aktierne i holdingselskabet ligger hos overdragerens børn, andre nært pårørende eller eventuelt medarbejdere.

I de typiske tilfælde af holdingstiftelse erhverver holdingselskabet samtlige aktier eller dog en betydelige aktiepost i det oprindelige selskab, og det er i sådanne situationer de skattemæssige fordele fremkommer. Hvis holdingselskabet bliver indehaver af mindst 25 % af aktiekapitalen i det pågældende selskab, skal udbyttet fra datterselskabet ikke medregnes til holdingselskabets indkomst, jf. reglen i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og hvis samtlige aktier erhverves af holdingselskabet, vil dette kunne opnå sambeskatning med det tilkøbte datterselskab.

Hvis holdingselskabet på den anden side kun opnår en aktiebesiddelse på under 25 %, er der ikke umiddelbart opnået nogen skattemæssig fordel.

Hvis der endelig er tale om salg af aktier til et "holdingselskab" med

Revisionsfirmaet C. Jespersen

indtjeningssevne og ressourcer, som muliggør en erhvervelse af aktierne for egen regning, er det ikke rimeligt at anskue den stedfundne disposition som noget, der kan sidestilles med udlodning fra det oprindelige selskab. Der må derfor ses på holdingselskabets økonomi og karakter i øvrigt. Det forekommer f.eks. ofte, at større børsnoterede selskaber overtager andre selskaber og yder overdrageren vederlag i form af aktier.

Problemet om "holdingstiftelser" har endvidere sammenhæng med spørgsmålet om "tynd kapitalisering", idet det i praksis har været almindeligt, at holdingselskabet stiftes med en minimum aktiekapital, og at vederlaget til de sælgende aktionærer erlægges enten kontant finansieret fra tredjemand, f.eks. en bank, eller vederlaget erlægges i form af et gælds-brev. Det er netop her, at "holdingstiftelser" har givet anledning til de største betænkeligheder, idet udstedelse af gælds-brev dels giver aktionærerne mulighed for at foretage kursnedskrivning i forbindelse med opgørelse af afståelses-vederlaget og efterfølgende at konstatere skattefrie kursgevinster ved modtagelse af afdrag på den udstedte fordring.

2.1.5 Lovforslag

På baggrund af disse overvejelser fremsatte professor, dr.jur. Thøger Nielsen forslag om en ændret affattelse af ligningslovens § 16 B, hvorefter afståelsessummen ved salg af aktier til et holdingselskab under visse nærmere betingelser skal medregnes til overdragerens skattepligtige almindelige indkomst og uden fradrag for anskaffelsessummen.

Forslaget indeholdt dog en generel adgang for skatteministeren til at fritage afståelsessummen for beskatning efter de skærpede regler, i hvilke tilfælde afståelsessummen skulle behandles efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven. I professor Thøger Nielsens redegørelse blev der endvidere givet en nærmere beskrivelse af de fremtidige retningslinjer for dispensation.

Forslaget blev den 4. december 1984 fremsat som lovforslag i Folketinget og med ganske få ændringer og tilføjelser vedtaget som lov nr. 615 af 19. december 1984.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

3. Holdingregien

Reglerne om aktiesalg til holdingselskaber findes som nævnt i ligningslovens § 16 B, stk. 2-7. Nærmere bestemmelser om reglernes praktisering er fastsat i Skattedepartementets cirkulære nr. 50 af 13. maj 1985.

Reglerne finder anvendelse på såvel personers som selskabers aktieafståelser, men derimod ikke på dødsboers aktieafståelse. Reglerne finder anvendelse på aktier, anpartar, andelsbeviser og lignende samt konvertible obligationer og omfatter alle former for afståelse - herunder eksempelvis gaveoverdragelser og udlodning af aktier som likvidationsprovenu.

Efter bestemmelsen i ligningslovens § 16 B, stk. 2, medregnes den fulde afståelsessum i overdragerens skattepligtige almindelige indkomst, hvis aktierne afstås til et selskab, en forening eller fond (holdingselskab), der er eller i løbet af det pågældende indkomstår bliver indehaver af 25 % eller derover af aktiekapitalen i det selskab, der har udstedt aktierne (datterselskabet). Det afgørende er således ikke, om den, der afstår aktierne, er hovedaktionær, men derimod, om det selskab, der erhverver aktierne, er eller i løbet af det købende selskabs indkomstår bliver holdingselskab.

Hvis overdrageren er skattepligtig efter holdingreglen, skal den pågældende på tilsvarende måde beskattes af afståelsessummen for aktier i dette selskab, som han inden for de 5 senest forudgående indkomstår forud for afståelsen har afstået til det selskab, der bliver holdingselskab.

Den del af afståelsessummen, der ikke vederlægges med aktier, giver ret til skattegodtgørelse efter selskabsskattelovens § 17 A.

Den del af afståelsessummen, der vederlægges med aktier i holdingselskabet, beskattes efter reglerne om aktieavancer.

2.1 Personers aktieafståelser

For personers vedkommende medregnes afståelsessummen kun i overdragerens skattepligtige almindelige indkomst (kapitalindkomst),

- a. hvis overdrageren eller dennes ægtefælle enten beholder eller i forbindelse med aktieafståelsen erhverver aktier m.v., herunder konver-

Revisionsfirmaet C. Jespersen

tible obligationer, i datterselskabet eller i holdingselskabet, eller,

- b. hvis overdrageren eller dennes ægtefælle på tidspunktet for overdragelsen kan udøve en væsentlig indflydelse i et af de nævnte selskaber på grundlag af aktiebesiddelse m.v. eller på grundlag af aftale, vedtægt, fondsfundats eller lignende.

Ifølge cirkulære nr. 50 af 13. maj 1985 om den skattemæssige behandling af aktiesalg til holdingselskaber må det bero på en konkret vurdering, om der foreligger en væsentlig indflydelse. Det er således ikke nødvendigt, at overdrageren kan udøve en bestemmende indflydelse i et af de pågældende selskaber. Udtrykket væsentlig indflydelse omfatter flere tilfælde end udtrykket bestemmende indflydelse.

Forbehold om stemmeret eller adgang til at udøve en væsentlig indflydelse på andet grundlag end aktiebesiddelse må sidestilles med bibeholdelse af aktionærindflydelse. Den omstændighed, at overdrageren f.eks. fortsætter som direktør i selskabet eller som formand for eller medlem af selskabets bestyrelse, er derimod ikke i denne forbindelse ensbetydende med en væsentlig indflydelse, som kan sidestilles med aktionærindflydelse.

Den væsentlige indflydelse skal foreligge på tidspunktet for overdragelsen, således at den skattepligtige, også efter at han har afstået aktierne, kan udøve en sådan indflydelse i et af selskaberne.

2.1.2 Salg til uafhængige selskaber

For så vidt angår reglerne om aktiesalg til selskaber har holdingreglerne i særlig grad givet anledning til problemer i de tilfælde, hvor aktiesalget er foretaget til et uafhængigt selskab.

Som det fremgår af gennemgangen oven for af professor Thøger Nielsens redegørelse forudsætter de konstruktioner, hvor der er behov for begrænsning i anvendelsen af de almindelige regler om aktieavancebeskatning, at den sælgende aktionær efter afståelsen har en direkte eller indirekte indflydelse på det købende selskabs - holdingselskabets - udbyttepolitik.

Det er derfor kommet som en ubehagelig overraskelse for adskillige aktie-

Revisionsfirmaet C. Jespersen

sælgere, at deres delvise afståelse af aktier i et selskab til uafhængige selskaber er omfattet af reglerne med den virkning, at hele afståelsessummen er skattepligtig som kapitalindkomst.

Der har f.eks. i praksis foreligget en del eksempler på, at hovedaktionærer som en forberedelse til f.eks. børsnotering, generationsskifte eller lignende har solgt betydelige aktieposter til venture-selskaber eller andre investeringsselskaber, hvori den sælgende aktionær ikke blot er uden aktiebesiddelse, men aldeles uden indflydelse. Af hensyn til reglerne om skattefrihed for udbytte stiller sådanne investeringsselskaber ofte krav om en aktieandel på mindst 25 % i det pågældende selskab.

Sådanne tilfælde omfattes af ordlyden af ligningslovens § 16 B, stk. 2, jf. stk. 3, nr. 1, idet den sælgende aktionær beholder aktier i det selskab, der er genstand for overdragelse.

Overraskelsen over, at holdingreglerne finder anvendelse i sådanne tilfælde er ikke blevet mindre af, at det i praksis har vist sig vanskeligt at opnå dispensation fra reglernes anvendelse, idet Ligningsrådet og Skatteministeriet, hvortil Ligningsrådets forslag på ansøgning om dispensation kan indbringes, har stillet krav om, at overdragelsen er gennemført som led i en plan for et glidende generationsskifte, der fuldt ud kan gennemføres inden for en periode af fra 5 til 7 år. Vurderet på baggrund af formålet med holdingreglerne og professor Thøger Nielsens redegørelse synes man i sådanne tilfælde at være kommet uden for området af holdingreglernes naturlige anvendelsesområde.

2.2 Selskabers aktieafståelser

Holdingreglerne tager først og fremmest sigte på personers aktieafståelser, men finder under visse omstændigheder også anvendelse på selskabers aktieafståelser. Det er også her en betingelse, at det selskab, der erhverver aktierne, bliver indehaver af mindst 25 % af aktiekapitalen i daterselskabet. Reglen om selskabers aktieafståelse finder tilsvarende anvendelse ved salg til personer.

2.2.1. Salg til selskaber

Bestemmelsen i ligningslovens § 16 B, stk. 5, 1. punktum, går ud på, at et selskabs aktieafståelse til et holdingselskab medfører beskatning ef-

Revisionsfirmaet C. Jespersen

ter holdingreglerne, hvis en person eller dennes ægtefælle ved afståelsen havde væsentlig indflydelse i det selskab, der afstår aktierne, og på samme tidspunkt havde væsentlig indflydelse i holdingselskabet.

Efter bestemmelsens ordlyd er det afgørende således, om der i "toppen" findes en fysisk person, der har en væsentlig indflydelse.

I punkt 5 c i skattedepartementets cirkulære om den skattemæssige behandling af aktiesalg til holdingselskaber anføres det om begrebet væsentlig indflydelse i denne relation:

"at det må bero på en konkret vurdering, om der foreligger en væsentlig indflydelse. Det er således ikke nødvendigt, at overdrageren kan udøve en bestemmende indflydelse i de pågældende selskaber. Udtrykket væsentlig indflydelse omfatter flere tilfælde end udtrykket bestemmende indflydelse. Således vil væsentlig indflydelse kunne foreligge i tilfælde, hvor et selskabs aktieafståelser har fundet sted efter fælles overenskomst mellem flere af selskabets aktionærer, der hver især ejer mindre end 25 %, men tilsammen en væsentlig del af aktiekapitalen i det overdragende selskab, når samme aktionærkreds også bliver ejer af aktier i holdingselskabet."

Baggrunden for, at holdingreglerne finder anvendelse ved selskabers aktiesalg er, at en hovedaktionær kan opnå det samme som ved en traditionel "holdingstiftelse" ved først at overdrage den af selskabet drevne erhvervsvirksomhed til et datterselskab, f.eks. efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Efter en periode overdrages aktierne i datterselskabet til et andet selskab, som beherskes af den samme hovedaktionær, hvorefter det tidligere holdingselskab likvideres. I sådanne tilfælde opnår hovedaktionæren at få selskabet likvideret til de lempelige regler i aktieavancebeskatningsloven, medens den fulde indflydelse på erhvervsvirksomheden bevares, nu blot igennem et andet selskab.

2.2.2 Koncerninterne aktieoverdragelser

Taget efter sin ordlyd indebærer det anførte, at enhver koncernintern aktieoverdragelse, hvor det køvende selskab kommer til at besidde 25 % eller derover af aktiekapitalen i datterselskabet, vil være omfattet af holdingreglerne, da en sådan omstrukturering kun kan finde sted efter fælles overenskomst mellem aktionærer, der tilsammen ejer en væsentlig del af aktiekapitalen, og da aktionærkredsen er den samme før og efter salget.

Koncerninterne aktieoverdragelser gennemføres i tilfælde, hvor der fore-

Revisionsfirmaet C. Jespersen

tages en omorganisering eller omstrukturering af selskaberne inden for en koncern, der har fælles moderselskab. I sådanne tilfælde medfører den koncerninterne overdragelse ikke, at der opstår forøgede muligheder for, at aktionærkredsen bag koncernens moderselskab kan få midler ud af koncernen til beskatning efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven. Det gælder, hvad enten der er tale om en koncern, som domineres af en og samme person, eller om der er tale om en større aktionærkreds, der måske i fællesskab udøver en væsentlig indflydelse.

Det er tilsyneladende også erkendt af Statsskattedirektoratet og Ligningsrådet, at der kun i sådanne tilfælde er yderst begrænsede - om overhovedet nogen - muligheder for at omgå udbyttebeskatningen.

Ved en afgørelse fra Ligningsrådet offentliggjort i **Tfs** 1989.79 har skattemyndighederne lempet den hidtidige praksis. Sagen drejede sig om et selskab med ca. 40.000 aktionærer, hvoraf 60 % var institutionelle aktionærer eller selskaber, medens 40 % var personlige aktionærer. Ligningsrådet fandt ikke, at koncerninterne overdragelser under disse omstændigheder var omfattet af holdingreglerne.

Ifølge Statsskattedirektoratets kommentarer til afgørelsen har den navnlig betydning for en lang række børsnoterede selskaber.

Det er imidlertid ikke på grundlag af afgørelsen muligt at vurdere, hvor bred og ubestemt en aktionærkreds, der skal være, før en koncernintern aktieoverdragelse efter skattemyndighedernes opfattelse falder uden for holdingreglerne.

Med fastholdelsen af, at koncerninterne overdragelser omfattes af holdingreglerne synes Ligningsrådet og Statsskattedirektoratet klart at have bevæget sig uden for det område, hvor holdingreglerne naturligt finder anvendelse. Ved koncerninterne overdragelser af den her omhandlede type, som ikke indebærer nogen mulighed for, at den bag koncernens moderselskab liggende aktionærkreds kan få midler ud af koncernens selskaber til beskatning efter reglerne om aktieavancer, er der intet behov for at statuere beskatning af hele afståelsessummen, idet ingen misbrugsmuligheder foreligger.

Revisionsfirmaet C. Jespersen

Selv om det må erkendes, at sådanne overdragelser dækkes af lovbestemmelsens ordlyd, synes der her at foreligge en mulighed for, at Ligningsrådet med Skatteministeriets indforståelse havde foretaget en praktisk tillem্পning af reglernes anvendelsesområde i stedet for at fastholde de **koncern-**interne overdragelser som omfattet af reglerne. Fastholdelsen af disse regler, som det for praktiserende revisorer og advokater er næsten umuligt at håndtere i praksis, fører kun til retsikkerhed og en lang række unødvendige forespørgsler og dispensationsansøgninger, som ikke er med til at smidiggøre lovens administration.

2.2.3 Fondes aktiesalg

Reglerne i ligningslovens § 16 B, stk. 2-5, om aktiesalg til holdingselskaber finder tilsvarende anvendelse ved salg af aktier til en fond, der i det pågældende indkomstår bliver indehaver af 25 % eller derover af aktiekapitalen i det selskab, der har udstedt aktierne.

Derimod indeholder bestemmelsen i § 16 B, stk. 5, om selskabers aktiesalg ingen tilsvarende bestemmelser om fondes aktiesalg.

Skattedepartementet har imidlertid i en konkret afgørelse offentliggjort i **Tfs** 1988, 636, udtalt, at bestemmelsen i ligningslovens § 16 B i sin helhed finder tilsvarende anvendelse for skattepligtige efter fondsbeskatningsloven. De begrænsninger vedrørende reglernes anvendelsesområde, som gælder i relation til egentlige selskaber, må tilsvarende gælde for skattepligtige fonde m.v. En fonds aktiesalg vil således være omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 5, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Det hedder i **Skattedepartementes** afgørelse, at holdingreglerne blev indført for at hindre, at en hovedaktionær kan omgå reglerne om udbyttebeskatning ved at foretage et aktiesalg til et holdingselskab. Samme hensyn gør sig ikke gældende for fonde, idet uddelinger fra fonde normalt vil blive beskattet som personlig indkomst for modtageren, jf. **person-**skattelovens § 3, stk. 1. På denne baggrund hedder det i udtalelsen, at der generelt bør gives dispensation for aktieafståelser foretaget af skattepligtige efter fondsbeskatningsloven.

Med udgangspunkt i baggrunden for holdingreglernes gennemførelse kan det

Revisionsfirmaet C. Jespersen

virke overraskende, at fondes aktiesalg kan være omfattet af holdingreglerne.

Det kan tiltrædes, at uanset, at fonde ikke udtrykkeligt nævnes i ligningslovens § 16 B, stk. 5, fører sædvanlige fortolkningsprincipper til, at skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, der er gennemført senere end reglerne i ligningslovens § 16 B, er omfattet af bestemmelsens ordlyd.

Under hensyn til, at den eller de personer, der udøver en væsentlig indflydelse i fonden, ikke kan få midler ud af fonden uden om almindelig indkomstbeskatning, synes man i disse tilfælde klart at være uden for holdingreglernes naturlige anvendelsesområde. I de fleste tilfælde vil de omhandlede personer i øvrigt være helt afskåret fra at få midler ud af fonden, idet der som oftest vil være tale om stifteren.

På dette grundlag synes Skattemyndighederne ved fortolkning af bestemmelsen at kunne have bragt dennes anvendelsesområde bedre i overensstemmelse med de egentlige hensigter med indførelsen af holdingreglerne, istedet for at give anvisning om, at der generelt bør gives dispensation. Det synes ikke at tjene noget formål at foreskrive indsendelse af dispensationsansøgninger med deraf følgende sagsbehandling hos de offentlige myndigheder i tilfælde, hvor der alligevel generelt gives dispensation.

2.2.3. Salg til personer

Efter ligningslovens § 16 B, stk. 5, 2. punktum, finder reglerne tilsvarende anvendelse, hvis et selskab afstår aktier til en person eller dennes ægtefælle, der ved afståelsen havde en væsentlig indflydelse i det selskab, der afstår aktierne. Også i denne situation er det en forudsætning, at vedkommende er eller bliver indehaver af mindst 25 % af aktiekapitalen i datterselskabet.

Ifølge Skattedepartementets cirkulære nr. 50 af 13. maj 1985 skal det i de tilfælde, hvor det er afgørende, om en person udøver en væsentlig indflydelse, afgøres efter en konkret vurdering, om der foreligger en sådan indflydelse. Væsentlig indflydelse kan foreligge i tilfælde, hvor et selskabs aktieafståelse har fundet sted efter fælles overenskomst mellem flere af selskabets aktionærer, der hver især ejer mindre end 25 %, men tilsammen en væsentlig del af aktiekapitalen i det overdragende selskab,

Revisionsfirmaet C. Jespersen

når samme aktionærkreds også bliver ejer af aktier i holdingselskabet.

Dette finder ifølge cirkulæret tilsvarende anvendelse ved aktiesalg til personer (eller en personkreds som foran nævnt) som er eller bliver indehaver af mindst 25 % af aktiekapitalen i datterselskabet.

Bestemmelsen i cirkulæret har givet anledning til tvivl i de tilfælde, hvor der sker aktiesalg til personer, som ved overdragelsen tilsammen udøver en væsentlig indflydelse i det selskab, der afstår aktierne, men som hver for sig erhverver mindre end 25 % af aktierne i det selskab, der er genstand for overdragelse.

I en afgørelse fra Skattedepartementet offentliggjort i **Tfs** 1988, nr. 431, er cirkulærets ordlyd korrigeret derhen, at beskatning efter reglerne i ligningslovens S 16 B, stk. 5, 2. punktum, forudsætter, at erhververen er eller i det pågældende indkomstår bliver indehaver af mindst 25 % af aktiekapitalen i det overdragende selskab (datterselskabet).

3. Dispensation

Ligningsrådet kan tillade, at afståelsessummer fritages for beskatning som almindelig indkomst. Fortjeneste eller tab ved afståelsen behandles i så fald efter reglerne om aktieavancer.

I punkt 9 A i skattedepartementets cirkulære om den skattemæssige behandling af aktiesalg til holdingselskaber er der nærmere redegjort for de tilfælde, hvor der vil kunne opnås dispensation og de vilkår dispensation normalt gives på.

I forhold til det i cirkulæret anførte synes der dog at være sket en yderligere indsnævring af de tilfælde, hvor der gives dispensation. Tendensen synes at gå i retning af, at der for at kunne opnås dispensation skal foreligge eller kunne etableres en plan for et generationsskifte inden for familien, der kan gennemføres inden for en periode fra 5 til 7 år.

