

Redegørelse fra Skatteretsrådet

Skatteretsrådets opgave er generelt at gøre opmærksom på emner indenfor Skatteministeriets område, hvor regler eller praksis kan give anledning til tvivl eller retsusikkerhed eller kan ændres med henblik på at gøre reglerne samt administrative systemer og rutiner mere enkle, forståelige, sammenhængende eller tidssvarende. Rådet skal tillige være opmærksom på, om samspillet mellem reglerne på Skatteministeriets område og på andre retsområder fungerer hensigtsmæssigt.

Skatteretsrådet er sammensat af personer, der er udpeget efter deres personlige og faglige kvalifikationer og ikke som repræsentanter for interessegrupper eller lignende. Rådet er også uafhængigt af skatte- og afgiftsadministrationen, idet kun 4 af de nuværende 11 medlemmer er tilknyttet denne. Synspunkterne i notaterne er derfor ikke nødvendigvis udtryk for Skatteministeriets holdning.

Medlemmerne - bortset fra formanden - beskikkes for en 2-årig periode ad gangen.

Rådet har siden etableringen haft følgende sammensætning:

kommitteret Jens Rosman (formand)
advokat Lida Hulgaard
professor Ole Bjørn
registreret revisor Agnete Dahlmann
professor Aage Michelsen
lektor Margrethe Nørgaard
advokat Erik Overgaard
professor Jan Pedersen
statsautoriseret revisor Søren Rasmussen
afdelingschef Hanne Søgaard Hansen
afdelingschef Jens Drejer

Den foreliggende redegørelse indeholder de væsentligste af de notater, som rådet har behandlet, og som udvalget har fundet egnet til offentliggørelse.

Datoen på notaterne i publikationen angiver tidspunktet for udvalgets endelige godkendelse af notaterne. Der er således ikke taget højde for ændringer i retstilstanden på det pågældende område efter denne dato.

Momslovens forhold til EU's momsdirektiver - udvalgte emner

Indhold:

1. Baggrunden for momslovrevisionen i 1994
2. Bagvedliggende EU-momsdirektiver.
3. Generelt om direktivers inkorporering i national lovgivning
4. Udvalgte områder
5. Konklusion

Indledning

Skatteretsrådet har behandlet spørgsmålet om den danske momslovs forhold til EU's momsdirektiver med udgangspunkt i udvalgte emner med henblik på en vurdering af retssikkerhedsmæssige spørgsmål i forbindelse med gennemførelsen af direktiverne i dansk lov.

1. Baggrunden for momslovrevisionen i 1994

Den gældende momslov blev gennemført den 1. juli 1994 og afløste den tidligere - første - momslov fra 1967. Lovrevisionen blev forberedt af en arbejdsgruppe med deltagelse af repræsentanter for advokat- og revisororganisationer m.fl. Formålet med revisionen var først og fremmest at revurdere EU-direktivernes gennemførelse i loven. Den tidligere momslov var gennem årene ændret flere gange under hensyn til den fremadskridende harmonisering af medlemslandenes momslovgivninger. Navnlige vedtagelsen i 1977 af 6. momsdirektiv, der er grunddirektivet på momsområdet, og som fastsætter rammerne for medlemslandenes momsregler, medførte betydelige ændringer i loven uden dog at føre til en tilpasning af lovens struktur og begreber.

6. momsdirektiv blev i forbindelse med gennemførelsen af det indre marked i 1993 ændret på en række væsentlige punkter, og momsloven blev også ændret i overensstemmelse hermed. Det blev i forbindelse hermed klart, at der var behov for en grundlæggende lovrevision for at foretage en mere sammenhængende tilpasning af loven til EU-reglerne på momsområdet.

Med momslovsrevisionen i 1994 er der sket en generel revision af loven, så lovens struktur, ordvalg m.v. er blevet tilpasset direktivet.

2. Bagvedliggende EU-momsdirektiver

Selv om der er udstedt en række momsdirektiver, er det reelt 6. momsdirektiv, der er grundlaget for medlemslandenes momslovgivning. De øvrige momsdirektiver er i det væsentlige indarbejdet i 6. momsdirektiv. Direktivet indeholder reglerne for momsens anvendelsesområde, geografisk afgrænsning, afgiftspligtige personer og transaktioner, beskatningssted samt -grundlag, satser, fritagelser, fradrag, betalingspligt, særordninger og en momsovergangsordning.

6. momsdirektiv indeholder de overordnede rammer for medlemslandenes momslovgivninger, herunder regler, der fordeler beskatningsretten mellem medlemslandene. Direktivet indebærer en vidtgående harmonisering af landenes momslovgivning både for så vidt angår opbygning og afgiftspligtens omfang. Direktivet overlader imidlertid også på en lang række punkter den nærmere udmøntning af principperne til medlemslandene. Der er således valgfrihed i forbindelse med gennemførelsen af en række bestemmelser, der er mange kan-bestemmelser, og ikke mindst udstikker direktivbestemmelserne ofte kun den overordnede ramme for reglerne på et givet område. På andre områder er direktivet til gengæld meget konkret og detaljeret.

Direktivet indeholder mange krydshenvisninger, der sammen med de talrige undtagelser og valgfri bestemmelser gør det vanskeligt tilgængeligt. Dertil kommer, at direktivet må dække en ofte meget forskellig retstradition, samt økonomisk og social udvikling i medlemslandene. Det har betydet, at der kun i begrænset omfang er sket en egentlig inkorporering af direktivet uden omskrivninger. Henvisninger til direktivet er så vidt muligt søgt undgået ud fra det synspunkt, at momsloven er et arbejdsredskab for ca. 400.000 virksomheder.

3. Generelt om direktivers inkorporering i national lovgivning

Direktiver er bindende for medlemslandene med hensyn til det tilsigtede mål, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen. Direktiver skal altså inkorporeres i national ret. Inkorporeringen skal foretages ved lov eller med hjemmel i lov. Inkorporeringen kan ske mere eller mindre frit afhængigt af direktivet, der kan indeholde så detaljerede og præcise bestemmelser, at der reelt ikke overlades medlemslandene noget skøn ved inkorporeringen. Direktiver, der retter sig mod medlemslandene, får principielt først retsvirkninger for borgerne, når inkorporering er sket. Det er derfor som udgangspunkt de nationale regler, der skal anvendes af myndighederne og domstolene. Sker inkorporeringen imidlertid ikke korrekt, kan borgerne i et vist omfang direkte påberåbe sig direktivbestemmelser. Direktiver kan således i større eller mindre grad være umiddelbart anvendelige. Direktivbestemmelser skal for at være umiddelbart anvendelige være ubetingede og tilstrækkeligt præcise. EF-domstolen vil som udgangspunkt ikke kræve særlig meget, før en direktivbestemmelse anses som umiddelbart anvendelig. Et direktiv kan både indeholde regler, der er umiddelbart anvendelige og andre regler. Det gælder f.eks. 6. momsdirektiv.

I forbindelse med inkorporeringen kræves, at retstilstanden kan sikre administrationens anvendelse af direktivets regler, at retstilstanden er tilstrækkelig klar og præcis, og at de berettigede sættes i stand til at kende deres rettigheder. En ren administrativ gennemførelse af et direktiv, som frit kan ændres efter forvaltningens skøn, opfylder ikke kravene til korrekt inkorporering.

Nationale regler skal fortolkes i overensstemmelse med et bagvedliggende direktiv. Er der en regelkonflikt, har EU-retten forrang fremfor den nationale lovgivning.

Ved inkorporering er der to muligheder. Enten omskrives direktivet i lovgivningen, eller også sker inkorporeringen ved en henvisning i lov eller bekendtgørelse til direktivbestemmelser. Ved omskrivningsmetoden kan systematik og lovsprog i tidligere lovgivning i større grad opretholdes. Der kan også sorteres irrelevante bestemmelser fra, ligesom der kan foretages de relevante valg. Direktivteksten kan også præciseres og tilpasses. Risikoen ved denne metode er, at der opstår fejl ved inkorporeringen, eller at der skabes grobund for usikkerhed om retstilstanden. Henvisningsmetoden er enklere og giver principielt sikkerhed for, at inkorporeringen er korrekt. Til gengæld kan denne metode være meget lidt informativ. Metoden forudsætter naturligvis et meget fast udgangspunkt. Valgfriheder kan f.eks. ikke inkorporeres ved en henvisning.

4. Udvalgte områder

Skatteretsrådet har nærmere set på enkelte udvalgte områder med henblik på en nærmere sammenligning af momslovens bestemmelser med 6. momsdirektivs tilsvarende regler.

4.1. Momsfritagelsen for sportsaktiviteter og -arrangementer

4.1.1. Lov- og direktivbestemmelser

Momslovens fritagelse for sportsaktiviteter og -arrangementer i § 13, stk. 1, nr. 5, har følgende ordlyd:

“Sportsaktiviteter og -arrangementer, herunder arrangementer, hvortil er knyttet spil på totalisator eller på anden lignende måde. Fritagelsen omfatter dog ikke motorløb og arrangementer, hvor der deltager professionelle sports- og idrætsudøvere, fodboldkampe dog kun, når der deltager professionelle på begge hold.”

Den bagvedliggende fritagelse findes i 6. momsdirektivs art 13, A, stk. 1, litra m:

“visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning”.

Denne bestemmelse skal suppleres med art. 28, stk. 3, litra b, og nr. 1 i bilag F til direktivet, hvorefter medlemslandene fortsat kan momsfrigtage opkrævning af entré ved sportsarrangementer efter de i medlemslandene gældende betingelser.

Momslovens fritagelsesbestemmelse har indholdsmæssigt været uændret siden 1978. I 1978 skiftede det generelle udgangspunkt på ydelsesområdet fra afgiftsfritagelse til afgiftspligt, men reelt var reglerne også inden 1978 de samme på sportsområdet.

4.1.2. Tidligere praksis

Selv om momslovens fritagelsesbestemmelse på sportsområdet reelt har været uændret siden 1978, har den administrative praksis været skiftende.

Med nævnsafgørelse nr. 585/79 blev det fastsat, at tennistræning omfattes af afgiftspligten, da denne træning ikke kan betragtes som undervisning i legemsøvelser eller som sportsaktiviteter omfattet af lovens fritagelsesbestemmelser. Der skal dog ikke betales afgift af sædvanligt medlemskontingent til en tennisklub, selv om en del af kontingentet anvendes til aflønning af en tennistræner. Der skal heller ikke svares afgift af trænerens løn, når der foreligger et fast ansættelsesforhold mellem klub og træner.

Ved nævnsafgørelse nr. 826/83 blev det fastslået, at erhvervmæssig udlejning af sportsfaciliteter til private, f.eks. af bowling- kegle-, golf- og tennisbaner samt svømmebade omfattes af afgiftspligten efter momsloven. Udlejning af et helt anlæg til sportsklubber og foreninger er dog undtaget fra afgiftspligten som udlejning af fast ejendom.

Denne afgørelse blev ændret ved nævnsafgørelse nr. 966/87, hvorefter alle former for salg af adgang til at benytte sportsfaciliteter er fritaget for moms. Ifølge afgørelsen finder nævnet det ikke rimeligt, at den afgiftsmæssige stilling til udfoldelsen af en og samme sportsaktivitet skal være afhængig af, hvor den udøves, dvs. om det er i en idrætsforening eller i privat regi.

Nævnet ændrede igen denne praksis i 1995 (TfS 1995.275). Afgørelsen fastslår, at der ved afgørelsen af den momsmæssige behandling af salg af adgang til at udøve sportsaktiviteter skal lægges vægt på, om virksomheden drives erhvervmæssigt. Erhvervmæssigt salg af adgang til at udøve sportsaktiviteter er ikke undtaget fra afgiftspligten.

4.1.3. Gældende praksis

Det er nævnsafgørelsen fra 1995, der er fundamentet for gældende praksis. Ved afgørelsen lægges det til grund, at fortolkningen af fritagelsesbestemmelsens rækkevidde skal ske med udgangspunkt i den bagvedliggende direktivtekst.

Da erhvervmæssigt salg af adgang til at udøve sportsaktiviteter med afgørelsen omfattes af momspligten, får afgrænsningen af sportsaktiviteter i forhold til tilstødende momsfri områder som undervisning i legemsøvelser og udlejning af fast ejendom praktisk betydning. Afgørelsen, der foretager en klar afgrænsning på ét område, har skabt nye afgrænsningsproblemer i forhold til andre af momslovens fritagelsesbestemmelser. I forlængelse af momsnevnets afgørelse har det derfor været nødvendigt at revurdere en række tidligere afgørelser og i den forbindelse foretage nye afgrænsninger.

Nævnet har således foretaget en revurdering af rækkevidden af fritagelsesbestemmelserne for sport og legemsøvelser (undervisningsbestemmelsen). Nævnet har herved truffet afgørelse om (TfS 1996.125), at undervisning i faldteknik/faldskærmsudspring, klatring/bjergbestigning samt dykkerundervisning efter sin art ikke er undervisning i legemsøvelser, men må anses som sportstræning på samme måde som undervisning i golf, ridning og tennis. Dette indebærer, at der skal betales moms af erhvervmæssigt salg af sådanne aktiviteter.

Nævnet har om sondringen mellem undervisning i legemsøvelser og undervisning i sportstræning meddelt, at nævnet lægger vægt på bredden af den fysiske træning, der udøves (TfS 1996.127). Ved undervisning i legemsøvelser forstår nævnet således gymnastikundervisning i bred forstand med henblik på en almen styrkelse af legemet. Det betyder, at undervisning i forskellige mere specifikke sportsgrene ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Nævnet lægger for det andet vægt på, at tjenesteydelsen indebærer et væsentligt element af reel undervisning. Undervisningen skal således gives af en lærer/instruktør i henhold til et forud fastlagt program, og den skal endvidere have en vis intensitet. Nævnet har således truffet afgørelse om, at aerobic-, callanetics- og rygtræning, specialkurser i forebyggelse af idrætsskader og skadebehandling gennem fysisk genoptræning kan anses som momsritaget undervisning i legemsøvelser, mens styrketræning må anses som erhvervmæssigt salg af adgang til at dyrke sport og dermed som momspligtigt.

Skatteministeriet har efter nævnets ændring og præcisering af praksis i marts 1996 udsendt en vejledning om moms på sportsområdet. Vejledningen behandler ikke kun sportsbestemmelsen, men også de tilstødende bestemmelser om undervisning i legemsøvelser og udlejning af sportsfaciliteter (fast ejendom).

Nævnet har efterfølgende truffet et par afgørelser om salg af adgang til bowlinghaller.

Nævnet har truffet afgørelse om (TfS 1996.475), at salg af adgang til at bowle er omfattet af momspligten.

Nævnet har endvidere truffet afgørelse om (TfS 1996.248), at udlejning af en bowlingbane ikke er omfattet af momslovens regel om momsfri udlejning af fast ejendom. Nævnet lagde herved til grund, at hvor ydelsen i det væsentlige består i udlejning af driftsmidler og løsøre, vil en biydelse i form af udlejning af (en del af) en fast ejendom ikke indebære momsfrihed. Hvis en forpagtningsaftale omfatter både fast ejendom og løsøre, kan der foretages en opdeling i momsfri og momspligtige ydelser baseret på de konkrete forhold. En mere tidsmæssig opdelt udlejning, f.eks. udleje for en enkelt dag eller for en del af bowlinghallen, kan derimod ikke danne grundlag for en sådan opdeling.

4.1.4. Vurdering

Ved en vurdering af de eventuelle retssikkerhedsmæssige problemer ved gennemførelsen af direktivbestemmelsen i momsloven og administrationen heraf må det konstateres, at der indtil nævnsafgørelsen i 1995 har hersket en betydelig retsikkerhed på området. Det må også lægges til grund, at denne retsikkerhed skyldes den måde, som direktivbestemmelsen er inkorporeret på i dansk lov. Denne retsikkerhed har imidlertid som udgangspunkt været til virksomhedernes fordel, idet der tidligere er givet momsfritagelse i videre omfang end efter direktivet. Med nævns afgørelse, der inddrager direktivteksten, er der skabt en sikker og entydig retstilstand på dette område.

Det spørgsmål, som nævnsafgørelsen efterlader, er imidlertid, om der er tilstrækkeligt lovgrundlag for den skete praksisændring. Dette spørgsmål er indbragt for retten.

Nævnets egen vurdering fremgår af en afgørelse (TfS 1996.310), hvori nævnet udtaler, at man ikke kan gøre direktivbestemmelser, som ikke er korrekt gennemført i den danske lovgivning, gældende overfor virksomheder, i det omfang direktivbestemmelserne medfører en pligt for virksomhederne. Nævnet finder imidlertid ikke, at den ændrede afgørelse i 1995 er udtryk for anvendelse af en direktivbestemmelse, som ikke er korrekt gennemført i den danske momslov. Med afgørelsen foreligger derimod en lovlig ændret fortolkning af den danske momslovsbestemmelse. At den ændrede fortolkning af bestemmelsen er sket i lyset af den bagvedliggende direktivbestemmelse er i overensstemmelse med de forpligtelser, der påhviler nævnet med hensyn til gennemførelsen af direktivets bestemmelser i dansk ret.

Direktiver kan både indeholde regler, der skaber rettigheder og pålægger pligter for virksomheder og borgere. Direktiver kan imidlertid ikke umiddelbart skabe pligter for borgere. Den pligtskabende virkning af direktiver indtræder først over for borgerne, når direktivet er gennemført i national ret. Direktiver retter sig således mod medlemslandene og skaber kun pligter for disse. Medlemslandene kan derfor heller ikke pålægge virksomheder og borgere pligter eller indskrænkninger i deres rettigheder med hjemmel i direktiver. Det kan kun ske med hjemmel i national lovgivning. Den medlemsstat, der har tilsidesat sine forpligtelser efter et direktiv, kan indstævnes for EF-Domstolen, men medlemsstaten kan ikke håndhæve direktivbestemte pligter overfor borgere, før der er sket en inkorporering i den nationale lovgivning.

Det er også udtrykkeligt fastslået i ovennævnte nævnsafgørelse. Der kan således ikke alene med henvisning til 6. momsdirektiv administrativt foretages begrænsninger af momslovens fritagelsesbestemmelser. Det afgørende spørgsmål er derfor, om nævnets ændrede praksis på sportsområdet kan rummes inden for en almindelig lovfortolkning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 5. Er det tilfældet, har nævnet været forpligtet til at træffe den pågældende afgørelse, da nationale bestemmelser skal fortolkes i overensstemmelse med bagvedliggende EU-regler på grund af det generelle princip om EU-rettens forrang. Nævnet har i så fald ikke haft noget valg. Det må antages, at det ved nævnets vurdering af grænserne for fortolkning af denne fritagelsesbestemmelse har haft væsentlig betydning, at den tidligere praksis på området har været forskellig. Spørgsmålet om hjemlen for nævnets afgørelse er som nævnt indbragt for domstolene.

4.2. Momsfritagelsen for visse former for undervisning

4.2.1. Lov- og direktivbestemmelser

Momslovens fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 3, for undervisning har følgende ordlyd:

“Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v.”.

Den bagvedliggende fritagelse findes i 6. momsdirektivs art. 13, A, stk. 1, litra i:

“uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål”.

Denne bestemmelse skal suppleres med en bestemmelse i litra j, der fritager privatundervisning på skole- og universitetsniveau, og en bestemmelse i litra k, der fritager undervisning, der præsteres af personale fra religiøse og filosofiske institutioner.

Efter lovbemærkningerne til momslovsbestemmelsen omfatter fritagelsen fortsat bl.a. undervisning i legemsøvelser, selv om den tidligere udtrykkelige bestemmelse herom ikke er gentaget i lovteksten.

4.2.2. Gældende praksis

Efter nævnets afgørelse i 1995, der lagde moms på erhvervsmæssige sportsaktiviteter, har der som ovenfor nævnt været en særlig interesse om afgrænsningen af “legemsøvelser”, fordi fritagelsen for undervisning i legemsøvelser er generel. Der er nærmere redegjort for den stedfundne præcisering af denne fritagelse ovenfor.

Den begrænsede afgiftspligt for erhvervsmæssig kursusvirksomhed blev først indsat i momsloven ved momslovsrevisionen i 1994. Bestemmelsen blev indført, fordi den tidligere fritagelsesbestemmelse var for bred i forhold til direktivets fritagelse, hvorefter der også lægges vægt på undervisningsvirksomhedens status. Der er imidlertid tale om en begrænset afgiftspligt.

Afgiftspligten forudsætter, at følgende 3 betinger skal være opfyldt:

1) Der skal være tale om kursusvirksomhed. Udgangspunktet er her et relativt kortvarigt undervisningsforløb om et mere afgrænset emne. Bestemmelsen gælder derfor ikke egentlige uddannelsesforløb.

2) Virksomheden skal drives med gevinst for øje. Virksomheden skal derfor drives som anden erhvervsvirksomhed. Virksomheder, der ikke drives med gevinst for øje, kan dog godt have delaktiviteter, hvor formålet er at indtjene et overskud. Der kan være tale om både offentlige og private virksomheder. Ved vurderingen af, om kursusvirksomheden drives med gevinst for øje, er det virksomhedens karakter, der er afgørende. Det forhold, at der opnås et overskud på enkelte kurser, indebærer ikke afgiftspligt, hvis virksomheden i øvrigt ikke drives erhvervsmæssigt. Forudsætningen for afgiftspligt er derfor, at der i virksomheden kan udsondres en egentlig delaktivitet, der drives med det formål at indtjene et overskud.

3) Endelig skal kursusvirksomheden primært rette sig mod erhvervsvirksomheder og offentlige institutioner. Er der tvivl om, hvem kurset retter sig imod (hvem der er kunde), må der efter lovbemærkningerne lægges vægt på kursets faglige indhold og den måde, hvorpå det udbydes, herunder den faktiske deltagerkreds.

Nævnet har truffet 2 mere principielle afgørelser på området.

Den første afgørelse vedrører underleverancer af undervisning i forbindelse med kursusvirksomhed (TfS 1994.775). I sagen udførte hovedentreprenøren kursusvirksomhed og indkøbte til det formål undervisningsydelse af en underleverandør. Spørgsmålet var, om underleverandørens leverancer måtte anses som afgiftspligtig kursusvirksomhed. Nævnet traf afgørelse om, at sådanne undervisningsydelser ikke kan anses som afgiftspligtig kursusvirksomhed, men må anses som afgiftsfri undervisningsvirksomhed. Det fremgår af nævnets afgørelse, at det er udbuddet af principielt afgiftsfri undervisning i en bestemt form og i bestemte rammer, der indebærer afgiftspligt. Blot fordi undervisning leveres til brug for kursusvirksomhed, omfattes den ikke af afgiftspligten. Det forhold, at der er tale om en underleverance, kan således ikke ændre ydelsens karakter. Ydelsen skal i sig selv være kursusvirksomhed. Nævnet fastslog også, at forudsætningen for afgiftspligt er, at kurset skal rette sig mod en bestemt kundetype eller deltagerkreds. Der er hermed tænkt på den endelige kunde. Kursusvirksomheden - hovedentreprenøren - er ikke kunde i bestemmelsens forstand. Nævnet har ved denne fortolkning også lagt til grund, at der med bestemmelsen alene er indført en snæver afgiftspligt for kursusvirksomhed, mens undervisningsvirksomhed i øvrigt generelt er afgiftsfri.

Nævnet har i en senere afgørelse (TfS 1995.426) taget stilling til en sag om afgiftspligt for kurser, der leveres til arbejdsformidlingen, og hvor deltagerkredsen er arbejdsledige. Nævnet traf afgørelse om afgiftspligt med den begrundelse, at de pågældende kurser må anses som rettet mod arbejdsformidlingen

og ikke den enkelte arbejdsledige deltager. Udtrykket "retter sig mod" dækker således kunden, dvs. den virksomhed eller institution, der er aftager af kurset.

Der er ikke udsendt en særskilt vejledning om moms på undervisningsområdet, men der er redegjort for praksis i momsvejledningen.

4.2.3. Vurdering

På dette område kan det for så vidt angår fritagelsen for undervisning i legemsøvelser konstateres, at der med nævnets afgørelse (TfS 1996.127) er foretaget en nærmere afgrænsning af "legemsøvelser", sådan at retstilstanden efter nævnets praksisændring på sportsområdet er blevet præciseret. Retssikkerhedsmæssige problemer i forhold til direktivet foreligger ikke, da direktivet blot angiver den overordnede ramme for undervisningsfritagelsen, mens den danske lovtæst præciserer fritagelsen.

Med hensyn til momslovens særlige afgiftspligt for erhvervsrettet kursusvirksomhed bemærkes, at der heller ikke her vurderes at være retssikkerhedsmæssige problemer i forhold til direktivet.

4.3. Afgrænsningsproblemer på tilskudsområdet

Tilskudsområdet giver anledning til visse afgrænsningsproblemer. Efter momslovens § 27, stk. 1, skal der betales moms af vederlaget. Bestemmelsen fortolkes i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i 6. momsdirektivs art. 11, A, stk. 1, litra a), hvorefter beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som modtages af køberen, aftageren eller tredjemand for en leverance (transaktion) "...herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris".

Det fastslås altså i direktivet, at tilskuddet er afgiftspligtigt, når det udgør hel eller delvis betaling for en leverance. Reelt er der dog ikke megen hjælp at hente i denne afgrænsning. Det er således vanskeligt at afgøre, om tilskud af typen underskudsdekning og driftstilskud, som ydes for at forbedre modtagervirksomhedens økonomi og ikke for at påvirke prisen på en vare/ydelse, skal moms. Der er ingen afgørende forskel på sådanne tilskud og tilskud, som uden videre kan anses som tilskud forbundet med leverancens pris.

De afgrænsningsproblemer, der findes på området, skyldes ikke forskelle mellem loven på den ene side og direktivet på den anden. De skyldes heller ikke den måde, direktivbestemmelsen er inkorporeret på. Vanskelighederne skyldes, at der nødvendigvis i hver enkelt sag må foretages et konkret skøn, og at dette skøn må foretages på grundlag af en ikke særlig klar sondring mellem forskellige tilskudstyper.

Efter momsvejledningen er udgangspunktet for administrationen, at tilskud, der helt eller delvis kan anses som vederlag for varer og ydelser, skal moms. Det gælder uanset, om tilskuddet er ydet som direkte eller indirekte betaling. Hvis tilskuddet derimod har karakter af gave, skal der ikke betales moms af beløbet. Som eksempel på sådanne afgiftsfrie tilskud anføres offentlige tilskud i form af generelle støtteordninger.

Det har imidlertid været nødvendigt at præcisere praksis gennem udsendelse af en tilskudsvejledning. Efter vejledningen er tilskud afgiftsfri, når de ydes i tilskudsmodtagerens interesse. Det gælder f.eks. tilskud til foreninger med ideelle eller kulturelle formål, hvor tilskuddet ikke er knyttet til foreningens enkelte arrangementer, men gives til støtte til foreningens formål. Tilskuddene ydes i disse tilfælde for at sikre et vist kulturelt eller tilsvarende almennyttigt formål. Tilskud til ideelle eller kulturelle formål er ofte begrundet i etablering af et økonomisk fundament for en given aktivitet. Sådanne tilskud har gavekarakter.

Tilskuddet er derimod afgiftspligtigt, hvis det ydes i forbrugers eller tilskudsgivers interesse. Det kan f.eks. være tilfældet, hvor køberen, der har ydet tilskud, får en leverance til en lavere pris end andre kunder. Som eksempel nævnes tilskud til et bestemt projekt, hvor der efterfølgende leveres "gratis" ydelser fra projektet til tilskudsgiver. Den direkte forbindelse mellem tilskud og pris vil som udgangspunkt foreligge, når tilskuddet ydes af samme kreds af personer, som får leveret de pågældende varer/ydelser. Det kan f.eks. forekomme, hvor et kommunalt tilskud er ydet til fordel for kommunens egne borgere, og borgerne herved opnår en lavere pris for en given leverance. Da kommunens borgere finansierer tilskuddet over skatterne, vil tilskuddet som udgangspunkt blive anset for at være direkte forbundet med leverancens pris og dermed afgiftspligtigt. Dette gælder f.eks. for tilskud, som en kommune yder til dækning af anlægs- eller driftsudgifter i kommunale eller private forsyningsvirksomheder, der betjener kommunens borgere. Modsat vil et tilskud ikke være afgiftspligtigt, hvis ikke det påvirker leverancens pris, dvs. hvis tilskuddet er ydet uden nogen form for betingelser knyttet til prisen, og alle uanset tilknytning til kommunen vil nyde godt af tilskuddet. Som eksempel nævnes offentlige tilskud til opførelse og drift af

idrætsanlæg, når den offentlige tilskudsgiver ikke som følge af tilskuddet opnår en lavere leje end andre brugere af anlægget, og anlægget ikke er forbeholdt tilskudsgiverens eget brug.

4.4. Økonomisk virksomhed

Efter momslovens § 3, stk. 1, er afgiftspligtige personer juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Denne bestemmelse er summarisk i forhold til den bagvedliggende bestemmelse i direktivets art. 4. Der er kompenseret herfor gennem fyldige lovbemærkninger til denne bestemmelse. Lovbemærkningerne indeholder således de samme elementer som direktivteksten. Der er derfor ingen reel forskel mellem direktiv og lov ved afgrænsningen af "økonomisk virksomhed".

Afgrænsningen af økonomisk virksomhed giver anledning til visse vanskeligheder, fordi det i grænsetilfælde vil bero på et konkret skøn, om en aktivitet er økonomisk eller henhører under privatsfæren og derfor falder udenfor momslovens rammer. Problemerne opstår, når den aktivitet, der udøves, løbende giver underskud og derfor resulterer i udbetaling af moms til virksomheden. Problemerne har de senere år været koncentreret om udlejning af lystbåde. Problemerne har været søgt løst ved at sidestille det momsmæssige "økonomisk virksomhed" med det skattemæssige "erhvervsvirksomhed". Denne harmonisering af praksis på området har imidlertid igen måttet forlades på grund af momsens binding til direktivet. "Økonomisk virksomhed" er således bredere end det skattemæssige "erhvervsvirksomhed" og omfatter enhver form for sådan virksomhed uanset formålet med eller resultatet af virksomheden.

5. Konklusion

Skatteretsrådet kan på baggrund af den gennemgang af spørgsmålet, der har fundet sted i rådet, anbefale, at der ved implementering af direktiver i lovgivningen udvises stor præcision, så der så vidt muligt ikke efterfølgende kan opstå tvivl om lovens rækkevidde i forhold til den bagvedliggende direktivtekst. Når loven efter sin udformning afviger fra direktivet, bør der i bemærkningerne til loven nøje redegøres herfor. Med hensyn til det konkrete spørgsmål om afgrænsningen af momsfrigtagelsen for sportsaktiviteter og -arrangementer må rådet konstatere, at lovens udformning i forhold til den tilsvarende direktivbestemmelse har skabt en betydelig retsikkerhed på området. Under hensyn til at spørgsmålet om hjemmelsgrundlaget for nævnets afgørelse er indbragt for domstolene, finder rådet dog ikke anledning til at foretage en selvstændig vurdering af spørgsmålet.

Økonomisk og erhvervmæssig virksomhed

Indhold:

1. Skatteministeriets arbejdsgruppe
2. Momsvejledningen
3. Ligningsvejledningen
4. Retsstillingen på momsområdet
5. Retsstillingen på skatteområdet
6. Sammenfatning
7. Konklusion

Det har indtil Skatteministeriets afgørelse i TfS 1997.639 været antaget, at den vurdering af om en virksomhed er erhvervmæssig, som måtte være sket i en eventuel skattesag, generelt vil blive fulgt, når virksomheden vurderes efter momsloven.

I dette notat omtales under punkterne 1 - 3 den administrative praksis, der har ligget til grund for denne antagelse. Under punkt 4 gennemgås de retlige spørgsmål, som de seneste afgørelser fra EF-Domstolen har fokuseret på. Det drejer sig om fortolkningen af det momsmæssige begreb "økonomisk virksomhed", de formelle betingelser for momsfradrag og tilbagebetaling heraf. Under punkt 5 gennemgås de tilsvarende spørgsmål på skatteområdet. Punkt 6 indeholder en sammenfatning af gennemgangen og punkt 7 en konklusion.

1. Skatteministeriets arbejdsgruppe

Skatteministeriet nedsatte i marts 1990 en arbejdsgruppe, der skulle klarlægge de områder, hvor skatte- og afgiftsreglerne kan harmoniseres. Resultatet af gruppens arbejde foreligger i en redegørelse fra maj 1991, "Harmonisering af skatte- og afgiftsregler".

I redegørelsens afsnit 4, "Begreber knyttet til afgrænsningen af virksomheders moms- og skattepligt", vurderer arbejdsgruppen bl.a., "om det entydigt kan fastslås, at virksomheder, som er momspligtige, også automatisk er skattepligtige og omvendt" (side 52).

I den forbindelse anfører arbejdsgruppen bl.a. (punkt 4.1.4, side 55):

"Hverken i moms- eller skattelovene er der givet en definition af begrebet "erhvervmæssig virksomhed". Indholdet af begrebet er derfor fastlagt i praksis, og på nogle punkter er definitionerne indholdsmæssigt ens, uanset at de er formuleret forskelligt. I andre tilfælde er der indholdsmæssige forskelle.

Både moms- og skattemæssigt lægges der vægt på, at hensigten skal være økonomisk gevinst.

Momsmæssigt er det uden betydning, om hensigten - at opnå en gevinst - slår fejl, eller om der er underskud i etableringsfasen. Dette tillægges i praksis også betydning skattemæssigt."

Senere konkluderes det (side 56):

"Der er således god overensstemmelse mellem, hvorledes begrebet "erhvervmæssig virksomhed" fastlægges i skattepraksis og i praksis efter momsloven."

I redegørelsens afsnit 4.4 beskrives sondringen mellem erhvervsvirksomhed og hobby. Herom anfører arbejdsgruppen følgende (punkt 4.4.4, side 69):

"Ved afgørelsen af, om en virksomhed skal anses som erhvervsvirksomhed eller hobby, lægges der i momsmæssig henseende vægt på, om virksomheden efter skattelovgivningen anses som erhvervmæssigt drevet. Dermed er der god overensstemmelse mellem den moms- og skattemæssige praksis på området."

Arbejdsgruppen stiller følgende forslag vedrørende sondringen mellem erhvervsvirksomhed og hobby (punkt 4.4.5, side 71):

“Da den afgiftsmæssige sondring støtter sig til den skattemæssige, og da der i praksis ofte træffes ens afgørelser, finder arbejdsgruppen ikke, at der er anledning til at foreslå andre regel- eller praksisændringer. Spørgsmålet er imidlertid, hvorledes der sikres ensartede afgørelser, jf. kapitel 10.”

I kapitel 10, “Struktur-mæssige overvejelser omkring ensartede afgørelser på skatte- og afgiftsområdet”, nævner arbejdsgruppen afgrænsningerne af erhvervsvirksomhed og hobby som nogle af de områder, “hvor der anvendes begreber, der er indholdsmæssigt ens, og hvor der skal træffes ensartede afgørelser” (side 309).

Redegørelsen er udarbejdet før vedtagelsen af lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift, hvorved begreberne “afgiftspligtig virksomhed” og “erhvervsvirksomhed” i momslovens § 3 blev erstattet med begreberne “afgiftspligtig person” og “økonomisk virksomhed” i overensstemmelse med 6. momsdirektiv

2. Momsvejledningen

Momsvejledningen synes ligeledes at lægge op til, at afgrænsningen af de momspligtige personer, jf. momslovens § 3, stk. 1, i praksis må følge det skatteretlige erhvervsvirksomhedsbegreb. I Momsvejledning 1996, punkt C.1, Momspligtige personer, anføres bl.a. følgende under punkt C.1.4.1, Hobby eller erhverv:

“Afgrænsningen mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksomhed er den samme i både moms- og skattemæssig forstand. På skatteområdet findes en del domstolsafgørelser om afgrænsningen, se Ligningsvejledningen afsnit E.A.1.2...

Hvis virksomheden består i udlejning af aktiver, f.eks. udlejning af lystbåde, vil privat brug af de aktiver, der indgår i virksomheden, som udgangspunkt betyde, at virksomheden ikke anses for erhvervmæssigt drevet. Ved udlejningsvirksomhed lægges især vægt på rentabilitetsbetragtningen, dvs. om der er udsigt til, at virksomheden vil give et afkast, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital. Se TfS 1996.498, hvor Højesteret fandt, at en bådudlejningsvirksomhed ikke kunne anses for erhvervmæssigt drevet, idet der ikke var udsigt til - heller ikke på længere sigt - at udlejningen af båden kunne ske erhvervmæssigt forsvarligt.”

3. Ligningsvejledningen

På linie med Momsvejledningen er bemærkningerne under punkt E.A.1.2, Hobbyvirksomhed, i Ligningsvejledningen 1996. Således anføres det under punkt E.A.1.2.5, Momsregistrering mv.:

“Den momsretlige vurdering af, hvornår en virksomhed er erhvervmæssig, er som hovedregel sammenfaldende med den skatteretlige vurdering.

Af Østre Landsrets dom refereret i TfS 1992.516, fremgår det, at momsregistreringen som sådan ikke er afgørende for spørgsmålet, om en virksomhed er erhvervmæssig eller ej, da der ved momsregistreringen ikke sker en egentlig prøvelse af dette spørgsmål.

Højesteret udtalte ligeledes i den i TOLD.SKAT NYT 1991.23.1331 omtalte sag (jf. afsnit E.A.1.2.4), at det er uden betydning for den skattemæssige vurdering af om virksomheden kan anses for erhvervmæssig, om virksomheden har ladet sig momsregistrere.

Den vurdering af, om en virksomhed er erhvervmæssig, som måtte være sket i en eventuel skattesag, vil generelt blive fulgt, når virksomheden vurderes efter momsloven.”

4. Retsstillingen på momsområdet

Siden arbejdsgruppen har offentliggjort sin redegørelse, har EF-Domstolen afsagt yderligere to domme, der har betydning for forståelsen af begrebet “økonomisk virksomhed”. De ledende afgørelser fra EF-Domstolen på dette område er herefter

- dom af 14. februar 1985 i sag 268/83 Rompelman mod Minister van Financiën,
- dom af 29. februar 1996 i sag C-110/94 INZO i likvidation mod Den belgiske stat, og
- dom af 26. september 1996 i sag C-230/94 Renate Enkler mod Finanzamt Homburg.

Dommene viser, at der er tre hovedproblemer forbundet med begrebet "økonomisk virksomhed" i momsdirektivets art. 4, stk. 1, jf. stk. 2. Det første vedrører definitionen heraf. Det andet vedrører retten til momsfradrag. Det tredje vedrører tilbagebetaling af momsfradrag.

4.1. Definitionen "økonomisk virksomhed"

Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, herunder alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Momdirektivet præciserer i slutningen af art. 4, stk. 2, at som "økonomisk virksomhed" anses også transaktioner, der omfatter

- udnyttelse af goder
- for at opnå indtægter af en vis varig karakter.

4.1.1. Udnyttelse af goder

EF-domstolen har i sagen 268/83 (Rompelman) afgjort, at *forberedende handlinger* til senere faktisk levering af tjenesteydelser er udnyttelse af et gode. Det er ingen betingelse, at der er en aktuel afgiftspligtig transaktion (momspligtig indtægt). I sagen C-110/94 (INZO) gik EF-domstolen videre og fastslog, at det ikke kan kræves, at der faktisk udøves afgiftspligtige transaktioner. I INZO-sagen stoppede selskabet driften, inden det overhovedet fik indtægter.

Denne brede forståelse af "udnyttelse af goder" begrundes i præmis 19 i Rompelman-sagen med, "at fradragsretten tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed." (princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne).

4.1.2. Indtægter af en vis varig karakter

EF-domstolen fastslog i præmis 27 i sagen C-230/94 (Enkler), at *godets art* skal indgå i afgørelsen af, om en privatperson har udnyttet det til at opnå indtægter af en vis varig karakter. Der må sondres mellem goder, der er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse og goder, der på grund af deres karakter kan anvendes til såvel erhvervsmæssig som privat brug. I sidstnævnte tilfælde kan der sammenlignes med en normal udøvelse af en tilsvarende økonomisk virksomhed. Der kan bl. a. tages hensyn til udnyttelsens tidsmæssige omfang, kundekredsen og indtægternes størrelse.

4.1.3. Andre omstændigheder

Direktivteksten bestemmer udtrykkeligt, at hverken *formålet* eller *resultatet* af virksomheden indgår i vurderingen af, om der foreligger økonomisk virksomhed, jf. art. 4, stk. 1. i.f.

4.2. Retten til fradrag

Den, der anmoder om momsfradrag, skal for det første godtgøre, at de ovennævnte betingelser er opfyldt, jf. præmis 24 i Rompelman-sagen. Den pågældende skal i god tro have erklæret at have til hensigt at ville påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed, jf. præmis 24 i INZO-sagen.

For det andet kan afgiftsmyndighederne kræve hensigten om økonomisk virksomhed bestyrket af objektive omstændigheder. Køb af en ejendom under opførelse til brug for erhvervsmæssig udlejning er ikke tilstrækkeligt for at opnå momsfradrag. Myndighederne kan tillige kræve den erklærede hensigt bestyrket af, at de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse.

4.3. Tilbagebetaling af momsfradrag

EF-domstolen fandt i præmis 21 i INZO-sagen, "at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden afgivne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhængigt af, om bestemte begivenheder indtræffer." Det ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, at de afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser - som fastslået af myndighederne - kan ændres på grund af senere indtrådte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder.

Retssikkerhedsprincippet "er et grundlæggende fællesskabsretligt princip, som kræver, at en ordning, der pålægger en afgiftspligtig byrde, er klar og utvetydig, for at han ikke skal være i tvivl om sine rettigheder og pligter, således at han kan handle derefter", jf. præmis 27 i sag C- 177/96 Belgische Staat mod Banque Indosuez m.fl., Det Europæiske Fællesskab.

Det ville i øvrigt også stride mod princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne, jf. præmis 22 i INZO-sagen. "Det ville give anledning til uberettigede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøvede afgiftspligtige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agtede at påbegynde en virksomhed, som kunne være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner."

I tilfælde af *svig* eller *misbrug* "kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt, da fradragene er godkendt på baggrund af falske oplysninger", jf. præmis 24 i INZO-sagen. Bortset herfra kan momsfradrag ikke kræves tilbagebetalt.

5. Retsstillingen på skatteområdet

5.1. Definitionen "skattepligtig indkomst"

Udgangspunktet for opgørelsen af den skattepligtige indkomst er statsskattelovens §§ 4-6, der bygger på et nettoindkomstprincip, hvorefter det er bruttoindkomsten med fradrag af de udgifter, der er afholdt for at erhverve indkomsten, der beskattes.

Medens alle indtægter efter statsskattelovens § 4 er skattepligtige, medmindre skattefriheden har særlig hjemmel, er udgangspunktet det modsatte ved udgifterne. Disse er kun fradragsberettigede, hvis fradragsretten har særlig hjemmel. Det momsretlige begreb "økonomisk virksomhed" er derimod bredere, da det ikke anvender forskellige kriterier på indtægts- og fradragssiden.

5.1.1. Igangværende virksomhed

En udgift skal for at kunne fratrækkes som en driftsomkostning være afholdt i relation til en igangværende erhvervsvirksomhed. Udgifter, der er afholdt før virksomheden er kommet i gang, er ikke driftsomkostninger, selv om de er afholdt med henblik på den fremtidige virksomhed, jf. Skatteretten 1, side 170 ø. Det momsretlige begreb "økonomisk virksomhed" er bredere og medtager netop også forberedende handlinger til senere faktisk levering af tjenesteydelser.

5.1.2. Rentabilitet

Det antages i Skatteretten 1, side 170, at en

".. erhvervsmæssig virksomhed foreligger i skattemæssig henseende kun, hvis der er udsigt til, at virksomheden, i alt fald på længere sigt, vil kunne give overskud og dermed bidrage til dækning af værdien af indehaverens arbejds- og kapitalindsats. En virksomhed, der ikke efter sin art og størrelse kan give overskud, er derfor ikke en erhvervsvirksomhed i ovennævnte skattemæssige forstand."

Ligningsvejledningen 1996 E.A.1.2.1 anfører herom:

"Om en virksomhed er erhvervsmæssig eller har hobbykarakter vil normalt ikke give anledning til tvivl, hvis det sædvanlige driftsmæssige afkast ikke ligger under den normale forrentning inden for den pågældende branche.

Bedømmelsen af, om en virksomhed er erhvervsmæssigt drevet, foretages ud fra en samlet konkret vurdering af virksomheden, hvori alle relevante forhold skal inddrages.

Erhvervsmæssig virksomhed vil - i modsætning til hobbyvirksomhed - være indrettet på systematisk indtægtserhvervelse, dvs. det afgørende formål er den fortjeneste, der kan opnås.

Ved hobbyvirksomhed vil indtægtserhvervelsen ikke være det primære formål. Virksomheden vil typisk være et udslag af en personlig interesse (en hobby) og en vis personlig deltagelse i virksomheden er almindelig."

Spørgsmålet om erhvervsmæssig drift har navnlig foreligget i forbindelse med deltidslandbrug og bådudlejning, og har været behandlet i flere nyere højesteretsdomme.

Den ledende højesteretsdom på deltidslandbrugsområdet er offentliggjort i TfS 1994.364 ("Preben Sonne Jørgensen"). Heri fastslår Højesteret:

"I medfør af statsskattelovens § 6, litra a, kan underskud ved drift af en landbrugsejendom efter den mangeårige særlige ligningspraksis vedrørende deltidslandbrug fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på betingelse af, at driften af ejendommen bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig og tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat. I så fald må ejendommen i skattemæssig henseende anses for drevet erhvervmæssigt, med mindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende."

På bådudlejningsområdet har Højesteret i sagerne TfS 1996.28 ("Freddy Nielskov") og TfS 1996.498 ("Kai-Ivan Andersen") afgjort, at den skattepligtige skal have haft *udsiget til, at virksomheden kan ske erhvervmæssigt forsvarligt*. Det var ikke erhvervmæssigt forsvarligt, at det allerede fra starten af udlejningsperioden måtte have stået skatteyderen klart, at det budgetterede omkostningsniveau var urealistisk lavt, at indtægterne var for højt budgetterede, og at virksomheden blev fortsat på grundlag af uændret budgettering af indtægter og omkostninger, selv om de første års resultater klart viste, at der ikke var grundlag herfor.

Retsstillingen på disse områder kan formentlig sammenfattes således, at en deltidslandbruger, der har godtgjort en teknisk-landbrugsfaglig forsvarlig drift, kan fradrage driftsomkostninger, medmindre skattemyndighederne sandsynliggør, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende. En bådejer kan derimod kun foretage fradrag, hvis han har haft udsigt til, at virksomheden kan ske erhvervmæssigt forsvarligt.

Det momsretlige begreb "økonomisk virksomhed" er bredere, idet direktivteksten udelukker, at formålet eller resultatet af virksomheden indgår i vurderingen. Til gengæld skal der momsretligt tages hensyn til godets art. Hvis et gode anvendes til såvel erhvervmæssig som privat brug, kan der bl.a. tages hensyn til udnyttelsens tidsmæssige omfang, kundekredsen og indtægternes størrelse.

Den momsretlige definition af begrebet "økonomisk virksomhed" adskiller sig fra begrebet "skattepligtig indkomst". "Økonomisk virksomhed" er bredere,

- da dette begreb er ens i relation til såvel indtægts- som udgiftssiden,
- da det også medtager forberedende handlinger, og
- da det hverken tillægger formålet eller resultatet af virksomheden nogen betydning.

5.2. Retten til fradrag

Nettoindkomstprincippet indebærer, at der er forskel på de formelle betingelser for at anse en indtægt for skattepligtig og en udgift for fradragsberettiget.

De formelle betingelser for at opnå fradrag for en driftsomkostning afviger i øvrigt næppe fra de krav, som EF-Domstolen har opstillet under punkt 4.2 for at anerkende fradrag for moms. En skatteyder skal således også godtgøre, at betingelserne for fradrag er opfyldt, ligesom myndighederne kan kræve opfyldelsen af betingelserne bestyrket af objektive omstændigheder.

5.3. Tilbagebetaling

Skatteansættelsen skal være foretaget senest den 30. juni i det andet kalenderår efter udløbet af det pågældende indkomstår (ligningsfristen). Den kommunale skattemyndighed kan ændre skatteansættelsen inden for ligningsfristen, jf. skattestyrelseslovens § 3, stk. 1. Reglerne om skattemyndighedernes revisionsbeføjelse findes i skattestyrelseslovens § 35. Herefter kan skattemyndigheder som hovedregel ikke afsende varsel om forhøjelse af en skatteansættelse efter den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. Disse regler indebærer en vid adgang for skattemyndighederne til at ændre skatteansættelsen.

De momsretlige regler om tilbagebetaling af momsfradrag er derimod væsentligt mere restriktive, da myndighederne skal godtgøre svig eller misbrug.

6. Sammenfatning

Gennemgangen viser, at EF-Domstolens fortolkning af begrebet "økonomisk virksomhed" i art. 4 i 6. momsdirektiv afviger væsentligt fra den fortolkning af begrebet "erhvervmæssig virksomhed", som anvendes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter statsskattelovens § 4 - 6. "Økonomisk virksomhed" er bredere, navnlig

- da begrebet er ens i relation til såvel indtægts- som udgiftssiden,
- da det også medtager forberedende handlinger, og
- da det hverken tillægger formålet eller resultatet af virksomheden nogen betydning.

Gennemgangen viser også, at der er væsentlig forskel på retsstillingen, når en virksomhed skal tilbagebetale momsfradraget, og når den skal betale skat som følge af en ændret skatteansættelse.

EF-Domstolen har i præmisserne til de refererede afgørelser bl.a. henvist til retssikkerhedsprincippet og princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde for virksomhederne. På skatteområdet fremstår de overordnede principper ikke med tilsvarende klarhed, jf. Lærebog om indkomstskat, side 5. Her peges bl.a. på skatteevneteorien, hvorefter et retfærdigt skattesystem forudsætter, at skatterne fordeles mellem borgerne i forhold til deres økonomiske evne til at betale skat. Skatteevneteorien anses for at være grundtanken bag den danske skattereform af 1903, hvorved skatterne blev omlagt fra fast ejendom og dermed fra befolkningen med tilknytning til landbrugserhvervet og til indkomst- og formueskatter og dermed til befolkningen med tilknytning til byerhvervene.

De forskellige begrundelser hænger måske sammen med, at momssystemet er "transaktionsbaseret", mens skattesystemet snarere er "periodebaseret". Når det først er konstateret, at der foreligger "økonomisk virksomhed", er det samtidigt også givet, at hver enkel transaktion har momsmæssige konsekvenser. Systemet indebærer således en stor grad af forudsigelighed. Skattesystemet forudsætter derimod, at der er forløbet en periode på et år, før den skattepligtige indkomst kan opgøres og skatten beregnes.

Den momsmæssige behandling af virksomheden afspejler også denne forskel. Registrering for moms sker inden påbegyndelse af virksomhed. Denne registrering kan ikke ændres med tilbagevirkende kraft, med mindre der foreligger svig eller misbrug. Hvis det efterfølgende konstateres, at der ikke drives "økonomisk virksomhed", må virksomheden afmeldes med fremtidig virkning.

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst og beregningen af skatten kan derimod først foretages, når indkomståret er afsluttet. De kommunale skattemyndigheders sagsbehandling skal først være tilendebragt inden udløbet af ligningsfristen. Herefter kan skattemyndighederne udøve deres revisionsbeføjelser efter skattestyrelseslovens § 35.

Den moms- og skatteretlige vurdering kan således falde forskelligt ud ikke kun for ét, men tillige flere indkomstår. Det kan belyses ved en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse om fradrag for underskud ved drift af en hundekennel. Skatteyderen havde fra 1. januar 1993 drevet hundekennel. Virksomheden var momsregistreret, men gav et underskud på henholdsvis 28.309 kr., 52.824 kr. og 92.892 kr. i indkomstårene 1993-95.

Skattemyndighederne fandt i forbindelse med ligningen af indkomståret 1995, at virksomheden ikke var erhvervsmæssigt drevet. Samtidig fandt skattemyndighederne, at det samme synspunkt måtte anlægges på de tidligere indkomstår. Landsskatteretten stadfæstede:

"To retsmedlemmer, herunder retsformanden, bemærker, at klagerens hundekennel i en flerårig periode har givet underskud af en ikke ubetydelig størrelse. Disse medlemmer finder, at kennelen derfor ikke kan være anlagt med rentabel drift for øje, ligesom der ikke er udsigt til, at kennelen på længere sigt vil give et afkast, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital. Disse medlemmer voterer for, at under skuddene ved kenneldriften ikke er fradragsberettigede, jf. statsskattelovens § 6a."

Told- og Skatteregionen fandt, at virksomheden tillige skulle afmeldes fra momsregisteret med virkning fra den 1. januar 1993. Told- og Skattestyrelsen omgjorde denne afgørelse formentlig i lyset af INZO-sagen, jf. punkt 4.1.1.

7. Konklusion

De seneste domme fra EF-Domstolen om økonomisk virksomhed har understreget, at der er væsentlig forskel på fortolkningen af "økonomisk virksomhed", der ligger til grund for en virksomheds momsregistrering og det krav om erhvervsmæssig virksomhed, der indgår ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst.

Momsretten er direkte reguleret og styret af EU-retlige regler, mens dette ikke er tilfældet på skatterettens område. Afgrænsningen af de former for virksomhed, der har karakter af "økonomisk

virksomhed" og dermed af de personer, der er "avgiftspligtige personer" i momsretlig henseende, er således direkte reguleret af EU-retlige regler og EF-Domstolens fortolkning af disse regler. Derimod er der ikke efter EU-retten noget til hinder for, at medlemsstaterne på området direkte beskatning opretholder en begrebsafgrænsning, der afviger fra indholdet af lignende begreber inden for afgiftsretten. Der foreligger ikke på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin nogen EU-retlig regulering eller styring af de skatteretlige regler om adgang til at fradrage driftsunderskud og foretage afskrivninger på driftsmidler.

Undladelse af at påligne skatter og afgifter

Indhold:

1. Indledning
2. Afgrænsning af emnet
3. Eftergivelse
4. Retssædvane
5. Administrativ praksis
6. Asylansøger-sagen
7. Efterbetalingsproblematikken
8. De statslige supplementsydelse
9. Privatbanesagen
10. Fremtidig lovgivning?
11. Vurderinger og konklusion

1. Indledning.

Problemstillingen vedrørende skattemyndighedernes adgang til at undlade at påligne skatter og afgifter er i dette notat afgrænset til at vedrøre de tilfælde, hvor en gruppe af skatteydere med en bestemt indtægtstype mere eller mindre upåagtet af myndighederne de facto har opnået en gunstig ulovhjemlet skattemæssig stilling, der umiddelbart skal berigtiges, når forholdet konstateres ved ligning eller kontrol. Den gunstige skattemæssige stilling er altså ikke opnået gennem en individuel tilkendegivelse fra myndighederne, men er snarere udtryk for et ukendskab til eller manglende opmærksomhed på forholdet fra myndighedernes side. Nærværende notat adskiller sig derfor fra det tidligere notat fra Retssikkerhedsudvalget om forventningsprincippet, der behandlede de tilfælde, hvor skattemyndighederne p.g.a. en individuel tilkendegivelse over for en borger er afskåret fra at foretage en korrekt skatteansættelse.

I dette notat er udgangspunktet derimod, at skattemyndighederne ønsker at fritage en gruppe skatteydere generelt fra en skatte- eller afgiftspligt, idet der foreligger konkrete forhold, der gør, at skattemyndighederne ikke finder det rimeligt efterfølgende af påligne skatten eller afgiften.

Der er ikke tale om en genoptagelsessituation, idet det er spørgsmålet om adgangen til at undlade at berigtige en ulovhjemlet skattefritagelse, som belyses i notatet. Der foreligger heller ikke en eftergivelsessituation efter kildeskattelovens regelsæt (jævnfør nærmere afsnit 3), idet problemstillingen vedrører en gruppe af skatteydere i samme skattemæssige situation, der under ét bliver fritaget for en skatte- eller afgiftspligt, uden at skattemyndighederne foretager en individuel skønsmæssig vurdering af berettigelsen heraf.

I afsnit 2-3 vil der blive foretaget en yderligere afgrænsning af emnet.

Det skal bemærkes, at undladelse af at berigtige en ikke-lovhjemlet skatte- eller afgiftsfritagelse selvfølgelig vil kunne ske ved lovgivning.

2. Afgrænsning af emnet.

2.1. Ifølge grundlovens § 43 kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. I den statsretlige teori er der enighed om, at der ikke kan ske en generel delegation af beskatningshjemlen til forvaltningsmyndighederne. Bestemmelsen indebærer bl.a., at hvis f.eks. en given indkomstart beskattes efter en lovregel, kan undladelse af at opkræve skatten kun ske via en lov, der ophæver beskatningen, jf. også Jan Pedersen i Skatteret 1, side 68, der anfører, at skatteretten er underlagt et "obligatorisk princip".

At domstolene lægger betydelig vægt på kravet om hjemmel fremgår eksempelvis af en ny højesteretsdom om udnyttelse af tegningsret i TfS 1996.654.

Sagen vedrørte spørgsmålet, om en *ret til tegning af aktier* til en kurs, som svarer til markedskursen eller overstiger denne, kunne betegnes som en tegningsret i relation til aktieavancebeskatningsloven. Skatteministeriet påstod, at alene en ret til tegning til en kurs, som ligger under aktiernes markedskurs, var en tegningsret. Skatteministeriet anførte bl.a., at reale hensyn talte for ministeriets fortolkning af bestemmelsen, men at den ikke havde støtte direkte i bestemmelsens ordlyd eller forarbejderne hertil. Fortolkningen havde efter ministeriets opfattelse derimod støtte i forarbejderne til beslægtede bestemmelser.

Sagsøger i sagen argumenterede for, at også ret til tegning til markedskurs eller en kurs herover, kan benævnes en tegningsret. Tegningsretsbegrebet efter sagsøgerens definition ville indebære den fordel for sagsøgeren, at en post aktier tegnet til en kurs over markedskursen skulle anses for anskaffet på tidspunktet for anskaffelse af de moderaktier, tegningsretterne knyttede sig til. Ejertiden for de nytegnede aktier ville dermed overstige 3 år på afståelsestidspunktet, og et tab på disse aktier ville være fradragsberettiget efter de gamle hovedaktionærregler.

Højesteret fandt ikke, at ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 6, stk. 8, eller anvendelsen af ordet "tildelt" kunne føre til, at det for aktier, tegnet på grundlag af en tegningsret, skulle være afgørende for erhvervelsestidspunktet, om tegningsretten var lavere end markedskursen. Retten anså heller ikke, at bemærkningerne til lovforslaget eller lovens forarbejder gav holdepunkter for at indfortolke en sådan begrænsning af aktieavancebeskatningslovens § 6, stk. 8. Sagsøgeren fik derfor medhold i sin påstand.

Højesteret fandt altså ikke, at der var hjemmel i lovbestemmelsens ordlyd eller forarbejderne til at anlægge Skatteministeriets indskrænkende fortolkning af reglen. Med andre ord kan Højesterets dom ses som udtryk for, at hvis myndighederne ønsker at lægge en bestemt forståelse af en bestemmelse til grund, skal det fremgå af ordlyden og/eller af lovforarbejderne, uanset om det ud fra en formålsfortolkning af bestemmelsen forekommer at være det rigtige synspunkt. I den konkrete sag procederedes fra Skatteministeriets side på, at den tidsmæssige sidestilling mellem erhvervelse af moderaktier og senere tegnede aktier burde begrænses til de tilfælde, hvor de senere tegnede aktier indeholdt en del af værdien af moderaktierne, hvilket kun ville være tilfældet, hvor de senere tegnede aktier erhverves til en kurs lavere end markedsværdien.

2.2. Kravet om hjemmel kan dog modificeres i helt særlige situationer. Eksistensen af en retssædvane eller administrativ praksis, som ikke direkte er i overensstemmelse med skattelovgivningen, kan efter omstændighederne føre til, at skattemyndighederne ikke uden videre kan ændre den pågældende praksis med tilbagevirkende kraft. Herudover kan de obligationsretlige grundsætninger vedrørende efterbetalingsproblematikken få betydning, idet skattemyndighederne kan blive afskåret fra at kræve efterbetaling i visse situationer.

Hvornår undladelse af at berigtige en ulovhjemlet skatte- eller afgiftsfritagelse kan ske, og hvilke betingelser der skal være opfyldt herfor, vil blive belyst via eksempler fra Skatteministeriets område.

2.3. Skattemyndighederne er underlagt en tidsmæssig begrænsning m.h.t. at efteropkræve skatter og afgifter. I medfør af skattestyrelseslovens § 35 har myndighederne adgang til at korrigere ansættelser af indkomst- og formueskat inden den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb. Herudover gælder f.s.v.a. afgifter og skattekrav, der ikke er omfattet af skattestyrelseslovens § 35, de almindelige forældelsesfrister i 1908-loven - 5 år - og Danske Lov 5-14-4's 20 års frist. Det forudsættes i det efterfølgende, at der ikke er indtrådt forældelse af skatte- eller afgiftskrav.

2.4. De foregående afsnit skal ikke ses om udtryk for, at skattemyndighederne er afskåret fra at udvise konduite i.f.m. påligning af skatter.

Skattemyndighederne vil i forbindelse med ligningen givetvis i flere tilfælde opdage, at der eksisterer et skattekrav mod en person, der ikke er blevet pålignet. I enkelte tilfælde har myndighederne ud fra praktiske hensyn og rimelighedsbetragtninger undladt at forlange tidligere år genoptaget og korrigeret og i stedet ændret forholdet med virkning for fremtiden.

Eksempelvis kan det tænkes, at myndighederne konstaterer, at en skatteyder har valgt en for kort afskrivningsperiode på et afskrivningsberettiget aktiv. I denne situation er det forekommet, at myndighederne i stedet for at forlange tidligere indkomstår genoptaget har aftalt med skatteyderen, at forholdet korrigeres ved, at der afskrives med mindre beløb i det aktuelle indkomstår.

På baggrund af selvangivelsen, kontroloplysninger m.v. lignes skatteyderne hvert år. Ligningen foregår i vidt omfang maskinelt, men foretages for enkelte områder udelukkende manuelt. Af ressourcemæssige årsager prioriteres ligningsarbejdet, hvilket kommer til udtryk i de årlige ligningsplaner. Ligningsplanerne opererer således kun med stikvise prøver og kontroller af selvangivelserne. Man kan således sige, at der til en vis grad gælder et *skattekontrolmæssigt opportunitetsprincip*. Ressourcemæssige hensyn kan således også indebære, at skattemyndighederne undlader at korrigere i småsager. Opportunitetsprincippet er ikke et særkende for skatteligningen, eksempelvis må politiet ligeledes af ressourcemæssige årsager undlade at efterforske al kriminalitet.

For at undgå helt urimelige resultater, bør der også i visse særlige tilfælde være plads til konduite. Der er vanskeligt at angive grænserne herfor, men ligesom der under særlige omstændigheder er mulighed for at eftergive skat efter kildeskattelovens § 73 B-D, kan samme hensyn under tiden indebære, at skattemyndighederne undlader at foretage en skattemæssig korrektion, uden at de formelle betingelser for kildeskattelovens § 73 B-D følges strikt.

Situationen minder om det, der inden for strafferetten kaldes "materiel atypicitet", hvilket betyder, at en straffebestemmelse ikke anvendes på et tilfælde, selvom det ud fra en naturlig sproglig forståelse umiddelbart falder ind under reglens ordlyd. I den strafferetlige teori antages domstolene uden direkte lovstøtte at have adgang til at frifinde i tilfælde af materiel atypicitet.

Som eksempel kan nævnes U 1963.1029 V, hvor en 16 årig blev frifundet for *brugstyveri* af sin fars bil, "da det ikke antages, at... § 293, stk. 1, (brugstyverihjemlen, red.) har tilsigtet at gøre et forhold som det foreliggende strafbart".

Det er indres, at notatet ikke drejer sig om enkeltsager, der vurderes individuelt, men derimod om tilfælde, hvor der er tale om, at skattemyndighederne efter en generel vurdering undlader at pålægge skat eller afgifter af en bestemt indtægtsart over for en flerhed af personer.

3. Eftergivelse.

Skattemyndighederne har i medfør af kildeskattelovens (KSL) §§ 73 B-D adgang til at nedsætte eller eftergive skattegæld. Bestemmelserne i KSL §§ 73 B og C giver adgang til eftergivelse, hvis det godtgøres, at skyldneren ikke er i stand til eller har udsigt til inden for de nærmeste år at betale gælden, og skyldnerens forhold og omstændighederne i øvrigt taler for en eftergivelse. Tilsvarende eftergivelseshjemler findes på arbejdsmarkedsbidrags-, moms-, told- og punktafgiftsområdet.

Kildeskattelovens § 73 D indeholder en generel bemyndigelse til Skatteministeren om adgang til at eftergive skyldig skat. Betingelsen for at eftergive skyldig skat efter denne mere generelle hjemmel er, at "forholdene i ganske særlig grad taler derfor" - d.v.s. at der også kan ske eftergivelse, hvor der ikke foreligger økonomisk trang. Tilsvarende hjemmel gælder for arbejdsmarkedsbidrag, moms, told og punktafgifter. Der er således mulighed for en mere fri og konkret bedømmelse af eftergivelsesadgangen end efter kildeskattelovens §§ 73 B og C, jf. cirkulære nr. 91 af 16. juni 1996, pkt. 2.5.

Told- og Skattestyrelsen har i et svar til Ombudsmanden i forbindelse med en konkret sag oplyst om praksis for anvendelsen af § 73 D. I hver sag, hvor der er spørgsmål om eftergivelse, vurderer Styrelsen, om regelgrundlaget for eftergivelse kan finde anvendelse, herunder også den brede eftergivelseshjemmel i § 73 D. Sidstnævnte bestemmelse administreres meget restriktivt. Det er således kun i tilfælde af myndighedsfejl af force majeure-lignende karakter eller i tilfælde, hvor skyldneren har en alvorlig livstruende sygdom som for eksempel AIDS, og hvor det må formodes, at skyldneren kun har en kort levetid tilbage, at eftergivelse efter § 73 D kan ske. Nærværende notat behandler ikke problemstillingen efter § 73 D nærmere, idet eftergivelse af skattekrav m.v. efter denne bestemmelse skal vurderes individuelt for hver fysisk eller juridisk person. Notatet analyserer derimod skattemyndighedernes adgang til generelt at undlade berigtigelse af en ulovhjemlet skatte- eller afgiftsfritagelse i relation til en bestemt indtægtstype.

4. Retssædvane

En retssædvane er en handlemåde, som er fulgt almindeligt, stadigt og længe i den overbevisning, at man var retligt forpligtet dertil. Hvis skattemyndighederne har undladt at opkræve skat af en bestemt indkomsttype almindeligt, stadigt og længe ud fra en overbevisning om retlig forbundethed, kan skatteyderne støtte ret på retssædvanen. Da en retssædvane er på lovniveau, kan den kun ændres ved lov og ikke af administrationen selv gennem en praksisændring.

En retssædvane anses ikke at have en særlig betydning i relation til skatteforvaltningsret, i og med man også ved spørgsmålet, om der foreligger en administrativ praksis, vurderer, om domstolene vil lægge administrationens handlemåde til grund i en retssag - forskellen kan være, at retssædvaner (i modsætning til administrativ praksis) også skulle afspejle borgernes retsopfattelse. Om der foreligger en handlemåde, der skyldes borgernes retsopfattelse, eller om handlemåden skyldes, at borgerne føler sig forpligtet til at efterleve en forvaltningsafgørelse, er vanskeligt at efterprøve, jf. Claus Haagen Jensen i *Almindelige Emner*, s. 164. Tilsvarende opfattelse har Aage Michelsen i *Lærebog om Indkomstskat* s. 37. Aage Michelsen anfører bl.a., at en retssædvane kun kan etableres af ligningsmyndighederne, hvorfor problemstillingen synes at blive næsten identisk med spørgsmålet om, i hvilket omfang administrativ

praksis har retskildemæssig betydning (d.v.s. om borgerne kan støtte ret på sædvanen ved domstolene). I det følgende er det derfor kun administrativ praksis, der vil blive belyst.

5. Administrativ praksis.

En administrativ praksis foreligger, hvis myndighederne tidligere har truffet afgørelse om et tilsvarende forhold - især hvis der eksisterer et stort antal fortilfælde. I relation til problematikken om muligheden for undladelse af at pålægge skatter og afgifter er en belysning af betydningen af eksistensen af en administrativ praksis relevant, idet en praksis kan betyde, at myndighederne ikke uden varsel kan ændre hidtidig praksis frem i tiden eller regulere tilbage i tiden, selvom myndighederne anser den nye praksis for at være i bedst overensstemmelse med lovgivningen.

Betydningen af en administrativ praksis for retsanvendelsen kan anskues fra to vinkler: Den pågældende praksis' præjudikatsværdi over for myndighederne selv og præjudikatsværdien overfor domstolene. I notatet er det sidstnævnte præjudikatsværdi, som vil blive belyst, idet notatet angår myndighedernes adgang til generelt at undlade påligning af skatter eller afgifter over for en vis indkomsttype p.g.a. særlige omstændigheder - eventuelt en administrativ praksis - og ikke problematikken om praksisændringer i relation til over- og underordnede administrative myndigheder.

Indledningsvist kan det oplyses, at domspraksis viser, at der lægges vægt på myndighedernes praksis, og at der indrømmes myndighederne en margen for fejlfortolkning af lovgivningen, jf. eksempelvis U 1987. 80 H.

Et arkitektfirma og et selskab af rådgivende ingeniører, der havde virket som rådgivere for en ikke-momsregistreret institution ved et kollegiebyggeri, tiltrådte et forligsforslag, hvorefter de p.g.a. tagskader, der skyldtes projekterings- og tilsynsfejl, skulle betale en erstatning på 2,1 mill.kr. med tillæg af moms. Erstatningen betaltes af et forsikringsselskab, hvorimod rådgiverne betalte momsen til kollegiet og fratrak den som indgående moms i deres regnskaber.

I august 1984 krævede distriktstoldkammeret de modregnede momsbeløb indbetalt, idet man ikke fandt fremgangsmåden lovmedholdig.

Rådgiverne påstod herimod med henvisning til en momsnevnsafgørelse, at afregningen var korrekt.

Skatteministeriet påstod, at der ikke i momslovens §§ 15 og 16 var hjemmel til at benytte fremgangsmåden og henviste til en momsnevnsmeddelelse, som sagde det modsatte af den af rådgiverne påberåbte momsnevnsafgørelse.

Østre Landsret gav Skatteministeriet medhold, idet retten anså momsnevnsafgørelsen for ændret ved momsnevnsmeddelelsen. Der var efter Østre Landsrets opfattelse tale om en berettiget praksisændring, som dog kun kunne gælde for fremtiden, idet praksisændringen indebar en betydelig skærpselse.

Højesteret kom til det modsatte resultat. Retten tolkede momsnevnsafgørelsen således, at en rådgiver, der ved fejlprojektering har pådraget sig et ansvar, altid kan medregne afgiften af reparationsomkostningerne til den indgående afgift. Under sagens behandlingen var det tillige kommet frem, at lokale momsmyndigheder havde haft en mangeårig og omfangsrig praksis, hvorefter moms af en erstatning i de pågældende tilfælde altid kunne medregnes. Momslovens §§15 og 16 blev fortolket indskrænkende af Højesteret, således at begrænsningen i momsafregningen kun angik de tilfælde, hvor faktura på afgiften af reparationsafgiften blev tilstilet rådgiveren eller dennes forsikringsselskab til betaling. Da det konkrete tilfælde ikke angik denne situation, og idet der forelå en langvarig praksis, kunne en praksisændring ikke ske uden en forudgående meddelelse herom.

Medens landsretten ikke fandt, at den klart ulovlige praksis kunne lægges til grund af de momspligtige, fandt Højesteret, at praksisen ikke var i åbenbar modstrid med momslovens bestemmelser, ligesom det forhold, at praksisen havde været anvendt i en længere årrække, talte for opretholdelse heraf.

I en domskommentar til en højesteretsdom - U 1965B.268 - har Spleth anført, at betydning af eksistensen af en administrativ praksis er, at hvis to fortolkninger har lige meget for sig, vil domstolene vælge den fortolkning, som administrationen har fulgt.

Hvis myndighederne vurderer, at der på et område hidtil er sket en fejlfortolkning af lovgivningen, skal der, for at borgerne kan støtte ret på den hidtidige administrative praksis, foreligge en flerhed af afgørelser, som er sammenlignelige og praksisen skal være konsistent og veldefineret, samtidig med at

den skal være udmøntet af en højere administrativ myndighed. På skatteområdet vil især Landsskatterettens, Ligningsrådets, Told- og Skattestyrelsens og Departementets afgørelser have betydning, jf. Jan Pedersen i Skatteretten 1, s. 84.

Hvis en fortolkning af lovgivningen derimod er klart urigtig, kan borgerne ikke støtte ret på praksisen, jf. landsretten i ovenfor nævnte dom U 1987.80 H. Det vil sige, at en lovfortolkning skal ligge inden for rammerne af loven - hvis en praksis ikke kan indfortolkes i en lovregel, kan borgerne ikke påberåbe sig den - og der er altså tale om manglende hjemmel.

Som eksempel kan nævnes U 1980.118 H, hvor sagen vedrørte *kursfastsættelse af en arvings gæld*. Landsretten havde fundet, at kursværdien skulle fastsættes til pari ud fra en 100-årig administrativ praksis. Højesterets flertal (5 ud af 7 dommere) fandt, at arveafgiftslovens § 7, stk. 2, sidste pkt. s ordlyd klart henviste til kursværdien, ligesom lovens forarbejder ikke støttede den gamle praksis om, at det var pariværdien, der skulle anvendes. Herefter tilsidesatte Højesteret denne praksis.

6. Asylansøger-sagen

Skatteministeriet har taget stilling til en sag om en langvarig undladelse af at beskatte asylansøgere af ydelser, modtaget fra hjælpeorganisationer. Spørgsmålet var, om denne undladelse var udtryk for en administrativ praksis, som ikke var åbenbart ulovlig.

Medio 1995 blev Skatteministeriet opmærksom på, at der forelå nogle skattemæssige problemer i forbindelse med, at flygtninge fra det tidligere Jugoslavien med midlertidig opholdstilladelse havde fået mulighed for at tage lønnet beskæftigelse.

I de kommuner, som havde modtaget flygtninge fra det tidligere Jugoslavien, var der en forskellig opfattelse af, hvordan eks-jugoslavernes skattemæssige forhold skulle behandles.

I nogle kommuner ansås de ydelser, som flygtningene modtog fra Direktoratet for Udlændinge, f.eks. fri kost og logi, lommepenge, tøjpenge m.v., for skattefrie. Hvis en flygtning fik arbejde i kommunen, udstedte disse kommuner et skattekort med fuldt personfradrag. Frikortet gav således disse asylansøgere mulighed for at tjene et skattefrit beløb hver måned, samtidig med at alle leveomkostninger blev dækket af Direktoratet for Udlændinge.

Andre kommuner anså de af Direktoratet for Udlændinge udbetalte ydelser for skattepligtige og udstedte derfor et skattekort, som tog højde for skattepligten. I praksis ansås personfradraget at "gå lige op" med ydelserne fra Direktoratet.

Hvis asylansøgere, der kommer til Danmark, får asyl med det samme, må de anses for at have bopæl her i landet, og de er derfor i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 fuldt skattepligtige til Danmark. I de tilfælde, hvor flygtninge ikke får asyl straks, vil der kunne statueres skattepligt i henhold til opholdsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, på det tidspunkt, hvor flygtningene har opholdt sig her i landet i 6 måneder. Fuldt skattepligt vil så have tilbagevirkende kraft fra indrejsetidspunktet, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 1.

Statsskattelovens § 4 er en meget bred beskatningshjemmel, som pålægger skattepligt af alle indtægter, herunder også naturalydelser i form af fri kost og logi.

Skatteministeriet anså på denne baggrund ydelserne fra Direktoratet samt naturalydelserne for skattepligtige i medfør af statsskattelovens § 4, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 2.

Efter at skattemyndighederne blev opmærksomme på, at der forelå skattepligt for de flygtninge, som modtog ydelser fra Direktoratet for Udlændinge, opstod spørgsmålet, om skattemyndighederne skulle genoptage skatteansættelsen for flygtningene 3 år tilbage i tiden, jf. skattestyrelseslovens § 35.

Skattemyndighederne fandt det ikke rimeligt at berigtige den ulovhjemlede skattefritagelse over for flygtningene, idet størrelsen af ydelserne fra Direktoratet var fastsat ud fra opfattelsen af, at de var skattefrie. Asylansøgerne ansås heller ikke for at have haft nogen anledning til at tro, at ydelserne var skattepligtige, og måtte samtidig antages at have indrettet sig i tillid dertil, herunder truffet økonomiske dispositioner, som ikke ville kunne omgøres.

Ved stillingtagen til, om skatteansættelsen skulle genoptages, var det først og fremmest væsentligt at vurdere, om myndighedernes opfattelse af ydelserne som skattefrie var udtryk for en fast praksis, som

flygtningene kunne støtte ret på, således at skattemyndighederne var afskåret fra at påligne og efteropkræve de pågældende skatter. En ændring af en sådan praksis ville kræve en varsling. Flygtningene ville dog, uanset at myndighedernes undladelse af at påligne og opkræve skat af ydelserne blev anset for en fast praksis, ikke kunne påberåbe sig dette synspunkt, hvis den pågældende praksis blev anset for åbenbart ulovmedholdig.

I Skatteministeriets overvejelser om hvorvidt der var tale om en fast praksis, indgik følgende forhold: Ydelserne fra Direktoratet var hidtil blevet anset for skattefri, og ydelsernes størrelse var fastsat derefter, der var ikke sendt selvangivelser til de flygtninge, som ikke havde haft anden indkomst, og problematikken var først blevet aktualiseret i forbindelse med gennemførelsen af den særlige lov i 1994 om adgang for bosnierne til at påtage sig lønnet arbejde i Danmark. Baggrunden for, at skattemyndighederne ikke havde fremsendt selvangivelser til de flygtninge, som kun modtog ydelser fra Direktoratet, kunne være at man ikke ønskede noget administrativt besvær ("administrativ konviniens") med at gøre disse flygtninge skattepligtige (personnummertildeling, forskudsregistrering, indberetning om indeholdelse af A-skat, ligning m.v.). Disse forhold kunne således ses som et udtryk for en overordnet central beslutning om ydelsernes skattefrihed. Selvom der ikke forelå offentliggjorte afgørelser, der positivt tog stilling til skattespørgsmålet, var det sandsynligt, at myndighedernes stilltende accept/passivitet m.h.t. undladelse af at beskatte flygtningene ville blive anset som udtryk for en administrativ praksis.

Spørgsmålet var herefter, om denne praksis kunne anses for at være åbenbart ulovmedholdig, således at flygtningene ikke kunne støtte ret derpå. Efter en gennemgang af teori og praksis på området vurderede Skatteministeriet, at der skulle meget til, før domstolene anså en praksis for så åbenbart ulovlig, at der kunne foretages en uvarslet praksisændring/beskatning.

Ingen kunne forvente, at flygtningene var klar over, at ydelserne var skattepligtige, idet de som udlændinge måtte have ringe kendskab til dansk lovgivning, samtidig med, at der måtte påhvile de danske myndigheder et stort ansvar for at oplyse flygtninge om alle økonomiske og sociale forhold i Danmark. Hertil kom, at flygtninge, når de havde fået asyl, efter en tidligere bistandslov kunne modtage skattefri bistandsydelse. Det var derfor nærliggende at gå ud fra, at også de ydelser, som blev ydet før der blev givet asyl, var skattefri.

Disse rimelighedsbetragtninger talte for, at praksis ikke burde anses for at være åbenbart ulovlig.

Man vurderede i øvrigt også, om ydelserne kunne anses for at være en form for skattefrie gaver ydet af den danske stat og formidlet gennem Direktoratet for Udlændinge. Lego Andersen har i Gavebegrebet, side 646 og 647, anført, at ydelse af gaver, der er udtryk for retfærdigheds- og rimelighedsmotiver, kan frakende ydelsen skattemæssig interesse. For denne løsning talte, at Dansk Røde Kors, som udbetalte ydelserne fra Direktoratet, er en selvejende institution af almenevelgørende karakter. Ydelserne var nødvendige trangsydelser for opretholdelse af en tilværelse i Danmark. Der forelå dog ingen domspraksis, der kunne dokumentere rigtigheden heraf - betragtningen ansås for at være af mere retspolitisk karakter.

De ovenfor gengivne synspunkter kunne ikke ændre ved det forhold, at ydelserne af Skatteministeriet ansås for klart at være omfattet af statsskatteoven § 4. Det var derfor tvivlsomt, om undladelsen af at beskatte flygtningene kunne karakteriseres som en fejlfortolkning af den pågældende beskatningshjemmel. Undladelsen af at påligne og opkræve skat af asylansøgerne var derimod nok nærmere begrundet i manglende opmærksomhed på forholdet eller udtryk for en overordnet central beslutning om at friholde flygtningene for skat. Før bosnierne fik adgang til at tage arbejde, forelå der ikke skattemæssige problemer, idet de ydelser, som flygtningene fik udbetalt fra hjælpeorganisationerne, sammenlagt med værdien af kost og logi, ikke oversteg personfradraget.

Omstændighederne taget i betragtning konkluderede Skatteministerien, at det måtte anses for usikkert, om der forelå en praksis, og om den i givet fald måtte betegnes som åbenbart ulovlig. Ministeriet valgte som følge heraf at lovgive om undladelsen af at påligne og opkræve skat af ydelserne, jf. lov nr. 228 af 27. marts 1996 om ændring af forskellige skattelove (Asylansøgere) § 4, stk. 2-5. I lovens forarbejder (lovforslag L 135 fremsat den 13. december 1995) blev det anført, at f.s.v.a. ydelser fra Direktoratet, hvor nogle flygtninge havde fået udbetalt beløb og modtaget naturalydelse ud over personfradraget, kunne der opstå restskatter. På baggrund af flygtningenes særlige vanskelige økonomiske situation ved etablering i et nyt land, ville eftergivelsesreglerne i kildeskattelovens §§ 73 C og D efter en konkret vurdering som hovedregel være opfyldt. Men da Skatteministeriet ønskede at forhindre, at flygtningene skulle igennem en eftergivelsessag, blev det foreslået at fastsætte særlige bestemmelser, hvorefter der skete en generel eftergivelse af eventuelle restskatter, som var opstået som følge af forkert skattemæssig behandling af

ydelse modtaget fra Direktoratet for Udlændinge. Omvendt skulle lønindkomst og lignende ud over underholdsydelserne fra Direktoratet behandles efter skattelovgivningens almindelige regler.

7. Efterbetalingsproblematik.

Når der ikke foreligger nogen administrativ praksis, er det relevant at vurdere, om obligationsretlige grundsætninger eventuelt kan føre til, at myndighederne er afskåret fra at foretage en berigtigelse af ulovhjemlede skatte- eller afgiftsfritagelser.

Efter obligationsretlige grundsætninger har en kreditor som udgangspunkt krav på efterbetaling, såfremt der er sket betaling af et beløb, der er mindre end det, debitor skylder. Kreditors krav på efterbetalingen kan dog under visse omstændigheder bortfalde, når debitor er af den "berettigede" opfattelse (god tro), at der er præsteret fuldstændig og endelig opfyldelse af kreditors fordring.

Ifølge Bernhard Gomard: Obligationsret 3. del, 1. udgave 1993, side 170, lægges der ved afgørelsen af kreditors adgang til efteropkrævning vægt på følgende kriterier:

- Af hvem gælden er opgjort.
- Hvorfor opgørelsen var urigtig.
- Hvem af parterne der især har haft mulighed for at beregne og anledning til at kontrollere størrelsen af gælden.
- Om kreditor har søgt at redressere fejlen inden rimelig tid.

Baggrunden for at inddrage obligationsrettens grundsætninger, som ikke umiddelbart beskæftiger sig med offentligretlige krav, er, at lignende synspunkter er inddraget i retspraksis.

Som eksempel nævnes UfR 1980.994 H, hvorefter myndighederne ikke kunne kræve *efterbetaling af vægtafgift*, der på grund af en fejl fra myndighedernes side var opkrævet med et for lavt beløb. Højesteret lagde vægt på, at der - også under hensyn til afgiftsreglernes beskaffenhed - ikke havde foreligget omstændigheder, som kunne have givet den afgiftspligtige grundlag for mistanke om forkert beregning, at afgiftsmyndighederne først var blevet opmærksom på fejlen efter ca. 4 års forløb, og at fejlen ubestridt var opstået ved myndighedernes behandling af sagen.

I UfR 1984.142 H nåede Højesteret frem til, at myndighederne ikke var afskåret fra at kræve efterbetaling af en *udligningsafgift* efter vægtafgiftslovens § 2, stk. 1. Højesteret lagde herved vægt på, at det klart fremgår af loven, at der ikke kan opnås fritagelse for betaling af udligningsafgift. Uanset den manglende opkrævning skyldtes, at motorkontoret havde anført en fejltagtig beregningskode, fandtes den bidragspligtige ikke at have været i en sådan god tro, at myndighederne var afskåret fra at opkræve det manglende beløb.

Forskellen mellem en formueretlig og offentligretlig efterbetalingspligt er navnlig, at grundlaget for betalingspligten i formueretten hviler på en aftale, hvorimod grundlaget for den offentligretlige betalingspligt er en lovhjemmel. Selvom der ved offentligretlige krav oftere vil være tale om ikke-jævnbyrdige parter, idet myndighederne som lovadministratorer må anses for at stå en del stærkere end borgerne, må det formodes, at der skal mere til, før de obligationsretlige grundsætninger fører til, at myndighederne som kreditor er afskåret fra at kræve efterbetaling end for kreditor ifølge en formueretlig aftale. Dette skyldes, at der gælder et princip om, at alle borgere formodes at kende til lovgivningen, ligesom legalitetsprincippet indikerer, at en bestemmelse om beskatning som altovervejende hovedregel skal følges. Der ses da også i de ovenstående domme og det nedenfor gengivne eksempel at være en tendens til, at spørgsmålet om borgernes gode tro undergives en temmelig streng vurdering. Hvis der er en klar lovhjemmel, hvorefter en bestemt indtægtstype beskattes, vil der skulle meget til, før berigtigelse af forholdet ikke kan foretages, hvorimod det ved uklare hjemler lettere statueres, at myndighederne ikke kan gøre et efterbetalingskrav gældende.

8. De statslige supplementsydelse.

Nedenfor vil blive gennemgået en sag vedrørende arbejdsmarkedsbidrag i relation til nogle særlige statslige pensionsydelse. Der forelå ikke nogen administrativ praksis på området, i og med lov om arbejdsmarkedsfonde var en helt ny lov, da problemstillingen opstod. Sagen blev af Justitsministeriet vurderet i lyset af de ovenfor nævnte obligationsretlige grundsætninger for at undersøge, om Skatteministeriet kunne undlade at berigtige en ulovhjemlet bidragsfritagelse af ydelserne.

Ved lov nr. 448 af 30. juni 1993 blev arbejdsmarkedsbidraget med virkning fra 1. januar 1994 vedtaget. Arbejdsmarkedsbidraget kan karakteriseres som en form for socialt bidrag, der beregnes som en vis procentdel af bruttoindkomsten. Arbejdsmarkedsbidraget finansierer 3 arbejdsmarkedsfonde - en dagpengefond, en aktiveringsfond og en sygedagpengefond. En bred kreds af pligtsubjekter og indkomstarter er pålagt arbejdsmarkedsbidrag.

Først på året i 1994 blev Skatteministeriet opmærksom på, at de såkaldte statslige supplementsydelse og supplerende ydelser var omfattet af bidragspligten. De statslige supplementsydelser udbetales til ikke-pensionsforsikret personale i statens tjeneste og de supplerende ydelser udbetales ved frivillig fratræden fra statens tjeneste. I december 1993 havde ministeriet ellers ud fra indhentede oplysninger ikke fundet, at disse ydelser skulle pålægges arbejdsmarkedsbidrag, men yderligere fremkomne oplysninger om ydelsernes karakter viste sig at indebære, at de var omfattet af bidragspligten.

Skatteministeriet forespurgte herefter Justitsministeriet, hvorvidt det var muligt at undlade at berigtige fritagelsen for arbejdsmarkedsbidrag af de omhandlede ydelser for perioden 1. januar 1994 til 1. maj 1994. Skatteministeriet ønskede ikke at opkræve bidrag med tilbagevirkende kraft, fordi ministeriet anså det for urimeligt, når man først havde givet modtagerne af de statslige supplementsydelser det indtryk, at ydelserne var bidragsfri ved ikke at opkræve bidrag heraf. Hertil kom, at ydelserne i forvejen var af meget beskeden størrelse.

Afgørelsen af, om en given indkomst for en person er bidragspligtig, er to-leddet. For det første skal der være tale om en bidragspligtig person (lovens § 7), og for det andet skal den indkomstart, som den bidragspligtige person modtager, være omfattet af bidragsgrundlaget (lovens §§ 8-10).

Ifølge dagældende arbejdsmarkedsfondslovs § 7, stk. 1, litra b, påhvilede bidragspligten:

“personer, der modtager fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger og pensionslignende ydelser m.v. fra en arbejdsgiver her i landet,”.

Bidragsgrundlaget var ifølge lovens § 8, stk. 1, litra d:

“fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger og pensionslignende ydelser m.v., der udbetales af en arbejdsgiver,”.

Af forarbejderne til loven fremgår det, at arbejdsmarkedsbidraget tilsigtes at påhvile “alle ydelser fra en tidligere arbejdsgiver her i landet, d.v.s. at der i princippet gælder samme regler for bidragspligt som for ydelser m.v. til en ansat i et bestående tjenesteforhold”. Omfattet af bidragsgrundlaget er fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger og andre ydelser, der har karakter af efterløn, pension eller lignende, og som udbetales af arbejdsgiveren til den tidligere ansatte uden at være “afdækket” i en pensionskasse.

Justitsministeriet fandt, at de statslige supplementsydelser og supplerende ydelser efter en fortolkning var omfattet af lov om arbejdsmarkedsfonde, hvilket også fandt støtte i bemærkningerne hertil. Der var således tale om bidragspligtige ydelser.

Opgørelse og beregning af bidragets størrelse foretages ifølge lovens § 11, stk. 6, af den virksomhed eller lignende, der foretager udbetaling til personer omfattet af § 8, stk. 1, litra d. Hvis indeholdelse af bidrag efter § 11, stk. 6, ikke er foretaget, eller er sket med et for lavt beløb, skal den bidragspligtige straks indbetale det manglende beløb til de statslige told- og skattemyndigheder, jf. § 15, stk. 1. Betaler den bidragspligtige ikke det skyldige beløb, kan beløbet inddrives hos den bidragspligtige eller den indeholdelsespligtige efter reglerne i lov om inddrivelse af skatter og afgifter m.v., jf. lovens § 15, stk. 3 og 4.

For så vidt angår de statslige supplementsydelser er det staten, der som tidligere arbejdsgiver er forpligtet til at opgøre bidragsgrundlaget og oplyse modtagerne af ydelserne om bidragets størrelse og opkrævningen af bidraget.

Justitsministeriet fandt, at spørgsmålet om undladelse af at påligne og efteropkræve bidraget skulle afgøres efter om skattemyndighederne i medfør af lovens § 15 skulle kræve beløbet indbetalt, eller om almindelige obligationsretlige grundsætninger førte til, at staten ikke kunne kræve efterbetaling af beløbene for perioden 1. januar 1994 til den 1. maj 1994.

Efter lovens § 15, stk. 1, er det den bidragspligtige selv, der er forpligtet til at indbetale bidraget, såfremt der ikke er sket indeholdelse. Det fremgår dog ikke af bestemmelsen, om det er en forudsætning for at opfylde indbetalingspligten, at arbejdsgiveren har beregnet og oplyst om bidragspligtens størrelse, eller den bidragspligtige under alle omstændigheder skal beregne og indbetale bidraget.

Justitsministeriet fandt ikke, at lovens § 15, stk. 1, var tilstrækkelig klar i sit indhold til at statuere, at der forelå en ubetinget pligt for den bidragspligtige til at indbetale det skyldige arbejdsmarkedsbidrag i tilfælde af for lidt eller slet ikke indbetalt arbejdsmarkedsbidrag.

Herefter anvendte Justitsministeriet obligationsretten til at afgøre spørgsmålet, om Skatteministeriet for en vis periode kunne undlade at pålægge arbejdsmarkedsbidrag.

Ved afgørelsen heraf lagde Justitsministeriet vægt på følgende forhold:

Det blev lagt til grund, at det udelukkende skyldtes skattemyndighedernes forhold, at der ikke var sket opkrævning. Det var således myndighederne, som i første omgang havde foretaget en fejlfortolkning af loven, ligesom det var myndighedernes pligt som arbejdsgiver at opkræve bidraget. Skattemyndighederne havde haft den bedste mulighed for at beregne størrelsen af bidraget og anledning til at kontrollere beregningen.

Bidragspligten fremgik ikke direkte af lovens ordlyd, men beroede på Skatteministeriets fortolkning af loven og lovforarbejderne. Lovgivningen var helt ny og der var følgelig ikke dannet en fast praksis for, hvilke ydelser der var bidragspligtige. På denne baggrund vurderede Justitsministeriet, at de bidragspligtige ikke havde haft anledning til at tro, at den manglende bidragspåleggelse beroede på en fejl.

Selvom bestemmelsen i lovens § 15, stk. 1, umiddelbart pålægger de bidragspligtige en ubetinget pligt til straks at indbetale manglende bidrag til told- og skattemyndighederne, var reglen så uklar m.h.t. på hvilket grundlag det manglende beløb skulle indbetales, at skattemyndighederne næppe kunne kræve efterbetaling af de nævnte bidrag. Justitsministeriet fandt således, at der var hjemmel til at undlade at pålægge arbejdsmarkedsbidrag for perioden 1. januar 1994 til 1. maj 1994.

9. Privatbane-sagen.

Som et sidste eksempel på en sag, hvor spørgsmålet om skattemyndighederne kunne undlade at pålægge en skat var fremme, skal nævnes "Privatbane-sagen". I den pågældende sag beroede den manglende beskatning af nogle udbetalte ydelser ikke på skattemyndighederne, men derimod på skatteydernes arbejdsgiver.

Ifølge den nu ophævede bestemmelse i statsskattelovens § 5, litra d (ophævet ved lov nr. 1063 af 12. december 1996), var dagpenge og rejsegodtgørelse skattefri, såfremt de var udbetalt i forbindelse med udførelse af offentlige erhverv, som gjorde det nødvendigt for den pågældende skatteyder at tage ophold udenfor sin hjemstedskommune.

Skatteministeriet havde en praksis indtil indkomståret 1989, hvorefter bl.a. privatbanerne kunne udbetale skattefri kørepenge til de ansatte. Imidlertid tog udbetalingerne af disse "§ 5 d-ydelser" et videre omfang end oprindeligt tilsigtet, hvorfor der ved lov nr. 36 af 29. januar 1988 indførtes en præciserende indskrænkning af bestemmelsens anvendelsesområde. Herefter var "§ 5 d- ydelser" kun skattefrie, såfremt de blev udbetalt fra staten, danske kommuner eller EU.

Privatbanerne var ikke opmærksomme på denne lovændring og fortsatte derfor indtil 1. september 1994 med at udbetale kørepenge til de ansatte uden at indeholde A-skat og uden at indberette beløbene til skattemyndighederne. Der var ca. 250 ansatte ved privatbanerne i disse år, som gennemsnitligt fik udbetalt omkring 8.200 kr. årligt i kørepenge.

Det var en privatbanes egen revisor, der i 1994 gjorde Privatbanernes Fællesrepræsentation opmærksom på, at banerne ikke kunne anvende reglerne i statsskattelovens § 5 d, hvilket Skatteministeriet bekræftede på en forespørgsel i august 1994.

På baggrund heraf underrettede Privatbanernes Fællesrepræsentation samtlige privatbaner om, at der fremtidigt skulle fratrækkes skat i udbetalte kørepenge og ske oplysning om beløbene til skattemyndighederne.

Privatbanernes Fællesrepræsentation tilkendegav over for skattemyndighederne, at fejlen lå hos privatbanerne selv, og at de derfor fandt det rimeligt, at de ansatte - uanset om privatbanerne måtte være retlig forpligtet hertil - blev holdt skadesløse. Privatbanerne foreslog at dække de ansattes merskat m.v., såfremt skattemyndighederne gennemførte forhøjelsessagerne.

Af lov nr. 36 af 29. januar 1988 fremgik det klart, at "§ 5 d-ydelser" kun skattefrit kunne udbetales af staten, kommunerne eller EU. Der var således ingen tvivl om, at de udbetalte dagpenge/rejsegodtgørelser fra privatbanerne var skattepligtige for modtagerne.

De privatbaneansatte kunne ikke påberåbe sig, at den manglende opkrævning af skat af "§ 5 d-ydelserne" gennem ca. 5 år var udtryk for en administrativ praksis, der medførte, at berigtigelse af den uhjemlede skattefritagelse ikke kunne gennemføres. Forholdet beroede nemlig ikke på skattemyndighederne, men ene og alene på privatbanerne. Det var således privatbanerne, der ikke havde været opmærksomme på lovændringen i 1988 og derfor ikke havde opfyldt indberetnings- og indeholdelsespligten i relation til de pågældende ydelser.

Tilsvarende gjorde sig gældende angående problematikken, om obligationsretlige grundsætninger kunne medføre, at betalingskravet f.s.v.a. merskatten var ophørt eller ej. Da skattemyndighederne ikke kunne bebrejdes den manglende opkrævning af skat af ydelserne, var efterbetalingskravet ikke bortfaldet.

Skatteministeriet vurderede som følge heraf, at der ifølge skattestyrelsesloven (og grundlovens § 43) var pligt til at korrigere de ansattes skattepligtige indkomst og formue omkring tre år tilbage - regnet fra udgangen af det pågældende indkomstår - såfremt myndighederne blev opmærksomme på, at skattepligtige beløb med urette ikke tidligere var blevet selvangivet.

Trafikministeriet fandt dog, at det var urimeligt, at de ansatte ved privatbanerne skulle have forhøjet deres skattepligtige indkomst og formue, i og med de ikke havde haft nogen anledning til at tro, at deres arbejdsgiver uberettiget udbetalte skattefrie beløb, og fejlen beroede på Privatbanernes manglende opmærksomhed på lovændringen i 1988. Hertil kom, at Privatbanerne under alle omstændigheder følte sig forpligtede til at friholde deres ansatte for betalingen af merskatten grundet den manglende agtpågivenhed over for lovændringen.

Det er såvel staten som kommunerne, der finansierer privatbanernes driftsunderskud, hvorfor kompensationsudbetalinger fra privatbanerne til de ansatte ville indebære, at staten og kommunerne betalte for forhøjelserne af de privatbaneansattes indkomst.

En gennemførelse af forhøjelsessagerne, hvorefter privatbanerne (Kommunerne og staten) udbetalte kompensationsbeløb for merskatten ville betyde, at pengene i realiteten "kørte i ring". Administrativt var det desuden forbundet med besvær og omkostninger at foretage individuelle skatteforhøjelsessager og ligeledes på individuel basis beregne og udbetale kompensationsbeløb til de ansatte.

På baggrund heraf gennemførtes en mere smidig løsning af problemet i form af lovgivning - en tekstanmærkning til finansloven for 1997 - hvorefter Skatteministeren bemyndigedes til at undlade at gennemføre forhøjelsessagerne.

10. Fremtidig lovgivning?

Gennemgangen i de foregående afsnit viser, at skattemyndighederne kan undlade at påligne skatter og afgifter under særlige omstændigheder, og at der foreligger et begrænset antal fortilfælde. I den forbindelse synes det relevant at overveje, om det vil være fordelagtigt at indføre en lovhjemmel, der tager højde for fremtidige lignende tilfælde.

Ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel kan man argumentere for, at en administrativ praksis om muligt bør lovfæstes. I givet fald kunne der indføres en bred hjemmel, hvorefter myndighederne får adgang til ud fra et skøn at undlade at iværksætte påligning og efteropkrævning over for en flerhed af ensartede sager, når rimelighedsbetragtninger - herunder god tro hos skatteyderne - synes at tale for en sådan løsning. For ikke at gøre anvendelsesområdet for vidt, kunne bestemmelsen udformes således, at det samtidig stilles som betingelse, at undladelse af at berigtige forholdet kun kan ske, såfremt skattemyndighederne skønner, at de pågældende skatteydere generelt set ville have opfyldt kravene for eftergivelse i medfør af kildeskattelovens regler herom.

De administrative konsekvenser af en sådan hjemmel må formodes at blive mindre byrdefulde i forhold til det eksisterende eftergivelsesinstitut, der forudsætter en individuel vurdering af hver enkelt sag.

Samtidig undgås diskussionen om, hvorvidt de i forvaltningsmæssig henseende "artsfremmede" obligationsretlige grundsætninger i det hele taget kan indgå i vurderingen af efterbeskatningsspørgsmålet.

Der kan imidlertid anføres vægtige argumenter imod indførelse af en sådan bred skønsmæssig hjemmel til generelt at undlade påligning og efteropkrævning af en bestemt indtægtstype.

Det vil for det første være problematisk at udforme en så vid skønsmæssig hjemmel, uden at den kolliderer med grundlovens § 43 og magtadskillelselæren. Sat på spidsen vil myndighederne jo i realiteten blive bemyndiget til at ophæve beskatningen af en bestemt indtægtstype for en vis periode, hvis de skønner, at det er rimeligt.

En sådan bestemmelse vil herudover formentligt kunne blive mødt med indvendinger om, at Regeringen tildeles for stor magt, idet afgørelsen af, hvornår det er rimeligt at undlade at korrigere skatte- eller afgiftsansættelser i de omhandlede situationer, vil blive vurderet i lyset af den til enhver til siddende Regerings opfattelse af, hvad der er "ret og rimeligt".

Bestemmelsen vil desuden kunne give anledning til utilfredshed og en del administrativt besvær, idet skatteydere med tilsvarende indtægtstyper, der har betalt deres skat, eventuelt vil forsøge at opnå samme skattemæssige stilling ved at påberåbe sig lighedsgrundsætningen over for myndighederne.

Hertil kommer, at der allerede er et retsgrundlag, som vil kunne løse eventuelle fremtidige sager, jf. de foregående afsnit angående en lovmedholdig administrativ praksis og obligationsretlige grundsætninger. I sidste ende kan man i det enkelte tilfælde, som også vist i praksis, eventuelt ty til lovgivning (tekstanmærkning på finansloven).

Når der samtidig henses til, at sagerne ikke har voldt særlig store problemer i praksis, og at der kun har været et fåtal af tilfælde, synes der ikke at være grundlag for at lovfæste muligheden for generelt at undlade at efterbeskatte hos en bestemt gruppe skatteydere i samme skattemæssige situation. De ovenfor anførte fordele ved at have en generel bred eftergivelseshjemmel synes derfor ikke at stå mål med det administrative og politiske besvær ved at indføre en sådan regel.

11. Vurderinger og konklusion.

Det er oplagt, at myndighederne i sager, hvor undladelse af at påligne skatter m.v. forekommer rimelig, vurderer, om der foreligger en administrativ praksis, som borgerne kan støtte ret på, og i benægtende fald undersøger, hvorvidt de obligationsretlige grundsætninger vedrørende efterbetaling udelukker en efterfølgende korrektion af en skatte- eller afgiftsansættelse.

I den forbindelse illustrerer Privatbane-sagen, jf. punkt 9, at myndighederne ikke kan undlade at påligne og opkræve skatter, afgifter m.v., når den manglende beskatning m.v. ikke på nogen måde kan tilskrives myndighederne selv.

Man kan rejse spørgsmålet om, hvorfor Skatteministeriet i Asylansøger-sagen, efter at have afvist, at der forelå en administrativ praksis, ikke vurderede, hvorvidt obligationsretten kunne føre til det ønskede resultat. Dette skal dog nok bl.a. ses i lyset af, at Skatteministeriet var i færd med at udarbejde et lovforslag om flere andre forhold i relation til flygtningene - eftergivelsen af restskatten var derfor kun en lille del af et større problemkompleks. Med andre ord: Når man alligevel skulle lovgive, kunne man ligeså godt løse også eftergivelsesproblemet ved lovgivning. Det er endvidere usikkert, om skattemyndighederne ville være afskåret fra at påligne og opkræve skatten over for asylansøgerne, hvis disse havde påberåbt sig obligationsretlige grundsætninger, idet der jo forelå en forholdsvis klar beskatningshjemmel - statsskattelovens § 4. Der stilles i disse tilfælde betydelige krav til beviset for skatteydernes gode tro, før efterbetalingskravet vil bortfalde, jf. det i afsnit 7 anførte.

Skattemyndighederne har en fiskal interesse i, at området for undladelse af at påligne skatter m.v. ikke udvides, og dette vil undertiden kolliderer med ønsket om ikke at berigtige en ulovhjemlet skatte- eller afgiftsfritagelse p.g.a. ideelle og sociale hensyn.

Muligheden for at undlade at påligne og efteropkræve skatter/afgifter må betegnes som snæver. Baggrunden herfor er først og fremmest grundlovens § 43 med kravet om udtrykkelig hjemmel i loven for at pålægge og ophæve skat. Desuden er det ud fra en lighedsgrundsætning vigtigt, at myndighederne over for alle de personer, som pålægges skat m.v. også faktisk påligner og opkræver skatten, idet der ellers er tale om en urimelig særbehandling af nogle borgere frem for andre.

Som nævnt i afsnit 10 forekommer det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at indføre en generel hjemmel, hvorefter forvaltningen bemyndiges til efter et skøn at undlade efterbeskatning af visse indkomsttyper. For det første vil en for bred kompetence for myndighederne til at undlade beskatning ikke alene stride generelt mod grundlovens legalitetsprincip, men også konkret kunne rumme fare for magtfordrejning. For det andet vil en undladelse af at beskatte en given indtægtstype, som ellers er omfattet af en beskatningshjemmel, være imod de intentioner, som lovgiver har tilkendegivet ved lovgivningen om beskatning af indtægtstypen. På baggrund af disse principielle betænkeligheder og de andre anførte grunde i afsnit 10 findes det ikke relevant at foreslå, at der tilvejebringes en hjemmel, der tager højde for eventuelle fremtidige sager.

Det eksisterende retlige grundlag for generelt at undlade at pålægge skat m.v. af en indtægtstype indeholder ikke klare og enkle betingelser, idet afgørelsen af, om der foreligger en retssædvane, en ikke åbenbar lovstridig administrativ praksis eller at betalingskravet er ophørt, indebærer en vurdering og afvejning af flere forskellige kriterier, hvor det samlede resultat afhænger af, hvordan man vægter de faktiske forhold i de konkrete sager. Det vil samtidig også være særdeles vanskeligt at opstille prognoser for domstolens afgørelse af et sådant tilfælde, hvis der ikke er tale om en sag, som er næsten identisk med en tidligere domstolsafgjort sag.

Alt i alt må det konkluderes, at adgangen for myndighederne til at undlade påligning af skatter m.v. af visse indtægtstyper uden at iværksætte lovgivningstiltag, er og bør være snæver, uden det dog udelukkes, at myndighederne i særlige tilfælde kan undlade at berigtige forholdet, idet hjemlen hertil ligger i eksistensen af en retssædvane, en administrativ praksis, eller i at obligationsretlige grundsætninger har bevirket betalingskravets ophør. Der synes heller ikke at være grundlag for at indføre en bred generel hjemmel hertil.

Frdrag for driftsomkostninger efter en virksomheds ophør

Til opfølgning af det tidligere Retssikkerhedsudvalgs belysning af spørgsmålet om frdrag for henlæggelser til forventede fremtidige miljømæssige retableringsomkostninger, der afholdes efter virksomhedens ophør (offentliggjort på side 34 ff. i udvalgets redegørelse fra juni 1997), behandler nærværende notat **generelt**, i hvilket omfang udgifter, der først konstateres efter virksomhedens ophør, men som har driftsomkostningskarakter, kan frdrages efter gældende regler og praksis.

Notatet vurderer herefter, om der er et behov for en tidsmæssig udstrækning af driftsomkostningsbegrebet, således at der anerkendes frdrag for udgifter, der afholdes også længere tid efter virksomhedens ophør, når blot udgiften har driftsmæssig forbindelse med den ophørte virksomhed. Notatet vurderer således:

1. Om der er grund til at søge frdragsretten udvidet, når alle andre betingelser for frdragsret end den tidsmæssige om udgiftens afholdelse under virksomhedens drift er til stede.
2. Hvorledes det sikres, såfremt en sådan udvidelse af frdragsretten gennemføres, at den skattepligtige kan udnytte frdragsretten.

Indhold:

1. **Indledning**
2. **Statsskattelovens § 6 a**
3. **Hovedregel: I gangværende virksomhed**
 - a. **Udgifter, der afholdes før virksomheden er i gang**
 - b. **Udskudte (opsatte) driftsomkostninger**
4. **Udgifter til afvikling af virksomhed**
5. **Udgifter efter virksomhedens ophør**
 - a. **Klar forbindelse med tidligere drift**
 - b. **Miljøudgifter, uden tidsmæssig begrænsning**
 - c. **Skattesubjektet skifter karakter**
 - d. **Foreløbig sammenfatning**
6. **Tab på varelager, konstateret efter ophør**
7. **Praksis, afhændelse af driftsmidler efter ophør**
8. **Konklusion**
9. **Svenske og norske regler**
10. **Retspolitiske overvejelser**

1. *Indledning.*

Om periodisering af driftsudgifter fremgår det af statsskattelovens § 6 a, at der er frdragsret for udgifter, der er "anvendt" "i Aarets løb". I skattelitteraturen er det på basis af retspraksis udlagt på den måde, at der i indkomståret skal være opstået en endelig retlig forpligtelse til at afholde udgiften, og at udgiften kan opgøres endeligt.

Denne periodeplacering har ført til, at der kun i meget begrænset omfang anerkendes frdrag for hensættelser af beløb til imødegåelse af fremtidige udgifter. Hensættelsesadgang anerkendes således alene for garantiforpligtelser. Synspunktet bag dette er formentlig, at den til forpligtelsen svarende indtægt - entreprisum eller honorar for påtagelsen af forpligtelsen - ikke er endeligt erhvervet, når virksomheden er udsat for at skulle afholde yderligere udgifter uden betaling. Det er en forudsætning for hensættelser i disse tilfælde, at man ved, eller der dog er en til vished grænsende sandsynlighed for, at der vil komme fremtidige udgifter.

Praksis har afvist at anerkende frdragsret for hensættelser til forventede fremtidige udgifter på en række områder udenfor garantiområdet. Begrundelsen er, at der på frdragstidspunktet ikke kan antages at foreligge en endelig retlig forpligtelse til at afholde udgiften, og/eller at udgiftens størrelse ikke kan opgøres endeligt på frdragstidspunktet.

Periodiseringsreglerne suppleres også af praksis for den skattemæssige behandling af efterbehandlingsudgifter ved udnyttelse af jordforekomster (grusgrave m.v.). Efter denne praksis kan de forventede fremtidige retableringsomkostninger løbende afskrives.

I de senere år er praksis på grusgravområdet søgt overført til andre virksomhedsområder, herunder på lossepladsvirksomheder, men dette er ikke blevet anerkendt.

Virksomhedernes opfattelse af legitime behov for at fradrage udgifter, der først konstateres efter en virksomheds ophør, og som har driftsomkostningskarakter, er baggrunden for den følgende undersøgelse af de fradragsmuligheder, den gældende praksis efter statsskattelovens § 6 a rummer.

2. Statsskattelovens § 6 a.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages ifølge bestemmelsen i statsskattelovens § 6 a: "Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger".

Det synes ikke med sikkerhed ved læsning af bestemmelsen at fremgå, hvorvidt de i årets løb afholdte udgifter skal være anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde netop *samme* års indkomst, eller om der eksempelvis også kan være tale om at sikre og vedligeholde *tidligere* års indkomst.

Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl. har i Skatteretten 2, 1995, side 79, anført, at der **ikke** af lovbestemmelsens udtryk "anvendt" og "Aarets løb" kan "udledes et krav om, at udgiften skal have haft relation til årets indkomsterhvervelse, hverken således at udgiften har haft indkomstvirkning i året, eller at midlerne til dækning af udgifterne skal hidrøre fra årets indkomster".

Det, som forfatterne herved peger på, jf. side 84, er, at udtrykket i "Aarets løb" refererer til udgiftens anvendelse og ikke til indkomstens erhvervelse. Forfatterne nævner, at der "hverken i ordlyden af eller forarbejderne til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a," er "belæg for som betingelse for fradrag at opstille det krav, at udgiften har haft indkomstvirkning, eller i øvrigt har udspillet sin rolle i det indkomstår, hvori udgiften er afholdt".

Forfatterne konkluderer på side 85, at en udgift "principielt" kan "være fradragsberettiget i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, i et givet indkomstår, selv om den har relation til indtægter, der i forhold til fradragsåret er fortidige eller fremtidige".

Forfatterne dokumenterer det anførte med en række domme og kendelser. Blandt disse er der alene to afgørelser, som berører spørgsmålet, om udgifter, der først konstateres efter ophøret af en virksomhed, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, nemlig "Nebelong- dommen" (UfR 1979 122 H) og UfR 1983 928 V (vedligeholdelsesfradrag). Dette emne ses dog ikke at have været behandlet særskilt af forfatterne ved opstillingen af de anførte teser. De omtalte to domme er refereret nedenfor under punkterne **5a.** og **3b.**

Dette spørgsmål om driftsudgifter efter ophøret af virksomhed kan vedrøre forskellige situationer med yderpunkter i driftsomkostninger afholdt efter fuldstændigt virksomhedsophør eller efter at der blot er sket en omlægning af hidtidig virksomhed. Eksempelvis kan en selvstændig erhvervsdrivende efter ophør af erhvervsaktivitet afholde udgifter med driftsomkostningskarakter, men i det pågældende år alene have indkomst i form af renter, pension eller løn. Der opstår her tillige spørgsmålet om, hvilken skattemæssig værdi fradraget for den omhandlede udgift skal have. Der kan som andre eksempler tænkes, at erhvervsaktiviteten ikke ophører, men skifter art, både for personlige virksomheder og for selskaber. Et produktionsselskab kan således have udgifter vedrørende tidligere nu opgivne produktioner, eller kan i samme situation være overgået til virksomhed som holdingselskab med udelukkende finansielle indtægter i form af renter, udbytter osv. Logisk systematik må tillige forudsætte, at juridiske personer fortsat eksisterer.

3. Hovedregel: Igangværende virksomhed.

Ole Bjørn m.fl. anfører i Lærebog om indkomstskat, 1994, bind 1, side 295, at driftsudgifterne for at være fradragsberettigede som udgangspunkt skal vedrøre en igangværende virksomhed.

Ole Bjørn m.fl. henviser herved til Landsskatterettens kendelse **TfS 1992 450** angående en vognmand, der påbegyndte selvstændig virksomhed den 1. januar 1987. I forbindelse hermed indgik han i slutningen af 1986 tre leasingkontrakter vedrørende en lastbil med anhænger og biltelefon. På grund af svigtende indtjening blev kontrakterne ophævet den 10. marts 1988. Vognmanden fik imidlertid en anden kunde og indgik derfor to nye leasingkontrakter vedrørende en lastbil med biltelefon med et andet finansieringsselskab. Disse kontrakter var gældende fra den 1. april 1988 til den 1. marts 1992, men blev på grund af manglende indbetalinger fra kunden ophævet i juli 1988. De stedlige skattemyndigheder

godkendte fradrag for forfaldne restancer og uforfaldne ydelser reduceret med forventet salgspris vedrørende de første kontrakter. Derimod nægtede de stedlige skattemyndigheder at give fradrag for erstatning vedrørende de sidste leasingkontrakter, som skattemyndighederne ikke fandt var en følge af en erhvervsmæssig normal driftsrisiko. Landsskatteretten lagde til grund, at virksomheden var igangværende, da de sidste leasingkontrakter blev indgået, og at erstatningsudgifterne herefter måtte anses for at have en sådan forbindelse med erhvervsvirksomheden, at de var fradragsberettigede i medfør af statsskattelovens § 6 a.

Den omtalte landsskatteretskendelse, TfS 1992 450 (vognmanden), ses imidlertid at være den eneste afgørelse, som direkte stiller kravet om, at udgifterne som udgangspunkt skal vedrøre en igangværende virksomhed. Kravet må formentlig alene opfattes som et udgangspunkt i princippet. Fra dette princip gælder de nedenfor under punkterne **a.** og **b.** samt **5a.** omtalte omfattende "undtagelser" eller modifikationer.

a. Udgifter, der afholdes før virksomheden er i gang.

Udgifter, der afholdes før virksomheden er i gang, er som udgangspunkt etableringsudgifter, der ikke er fradragsberettigede. Synspunktet er, at så længe virksomheden ikke i fuldstændig forstand er startet på det tidspunkt, hvor udgiften afholdes, er udgiften en ikke-fradragsberettiget etableringsomkostning. I de seneste år har landsskatterettens praksis dog været liberal, således at udgifter, der ville have karakter af sædvanlige driftsomkostninger, såfremt de var afholdt på et tidspunkt, hvor erhvervsvirksomheden utvivlsomt var etableret, tillades fratrukket, i hvert fald når de er afholdt op til 6 måneder før virksomhedens åbning/virksomhedens aktiviteter kaster indtægter af sig. Typisk er der tale om udgifter til husleje, løn, annoncer og lignende. Nævnes kan eksempelvis landsskatteretskendelserne lsr. 1971 142, lsr. 1972 54, lsr. 1973 127, lsr. 1980 142, TfS 1986 190 og TfS 1989 310.

b. Udskudte driftsomkostninger.

Praksis anerkender fradrag for udskudte eller "opsatte" driftsomkostninger, jf. **LVE 1997 48** og **49**, og **Ole Bjørn** m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 1994, bind 1, side 315. Med "udskudte" eller "opsatte" driftsomkostninger sigtes til driftsudgifter, der afholdes i et indkomstår, men vedrører et eller flere tidligere indkomstår.

Ved **UfR 1942 335 H** fandt Højesteret aktieselskabet Skandinavisk Grammofon berettiget til i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, som driftsomkostninger at fradrage procesudgifter i anledning af en retssag om retten til at importere/forhandle visse marconirør. Selskabet påstodes at have krænket aktieselskabet Phillips' patentrettigheder gennem adskillige år. Højesteret fandt, at procesudgifterne havde været anvendt til at sikre aktieselskabet Skandinavisk Grammofons fortjeneste ved allerede stedfundne salg af marconirør, dels selskabets adgang til fortjeneste ved fortsat salg af disse rør.

Ved Højesterets dom **UfR 1963 954 H** (Knuth) fik en godsejer fradrag i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for et engangsbeløb til 4 ansatte, der blev betalt som kompensation for deres dårlige aflønning gennem en årrække.

Ved Vestre Landsrets dom **UfR 1983 928 V** fandtes en civilingeniør i Hedeselskabet berettiget til fradrag i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for vedligeholdelsesomkostninger, der var en følge af en mangeårig udlejning af et parcelhus. Istandsættelsen af huset skete umiddelbart efter lejemålets ophør ultimo august 1975, hvorefter ejeren flyttede ind.

Ved **lsr. 1984 37** fandtes en tjenestemand berettiget til fradrag i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for vedligeholdelsesudgifter, der var afholdt i forbindelse med istandsættelse af en ejerlejlighed som følge af en 4-årig udlejning af denne. Manden og hans familie havde i en årrække boet i en tjenestebolig. I 1976 købte hustruen ejerlejligheden med det formål at udleje den, indtil manden skulle pensioneres, på hvilket tidspunkt familien skulle fraflytte tjenesteboligen. Ejerlejligheden havde efter erhvervelsen været udlejet indtil den 28. februar 1980, hvorefter manden og hans familie selv var flyttet til lejligheden. Istandsættelsesudgifterne på 13.006 kr. afholdtes i forbindelse med udlejningens ophør. Ved afgørelsen henviste Landsskatteretten til forannævnte Vestre Landsrets dom, UfR 1983 928 V.

Ved Landsskatterettens kendelse **TfS 1988 219** blev vedligeholdelsesudgifter, der var foranlediget af mange års udlejning af en tofamiliesejeendom, godkendt som fradragsberettigede, selv om de - på grund af håndværksmæssige forhold - først blev udført mere end et år efter udlejningens ophør i marts 1984. Landsskatteretten lagde herved vægt på, at vedligeholdelsesudgiften "var afholdt i tilknytning til lejemålets ophør i umiddelbar forbindelse med, at ejeren" efterfølgende "selv tog den del af ejendommen,

som udgiften havde relation til, i anvendelse til beboelse". I kendelsen er omtalt forannævnte Vestre Landsrets dom, Ufr 1983 928 V.

Landsskatterettens kendelse **TfS 1993 246** angik en parcelhusejer, der under et ophold i Grønland havde udlejet sit parcelhus i tiden 8. september 1986 - 31. oktober 1988. Derefter flyttede han tilbage i parcelhuset. For indkomståret 1988 fradrog han 25.897 kr. vedrørende vedligeholdelse og istandssættelse. Landsskatteretten fandt, at da dette arbejde blev udført i umiddelbar tilslutning til lejeperiodens ophør, måtte det anses som vedligeholdelse som følge af udlejningen. Landsskatteretten godkendte de afholdte udgifter som fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Ved afgørelsen henviste landsskatteretten til forannævnte Vestre Landsrets dom, Ufr 1983 928 V.

I **Ufr 1984 160 H** (TfS 1984 53) (Træskoddommen) fik et interessentskab fradrag for et tilskud til et af interessenterne ejet aktieselskab, der i 3 år havde produceret træsko, som blev købt af interessentskabet. Interessenterne gjorde gældende, at der var tale om en regulering af den oprindeligt fastsatte afregningspris, der alene havde været fastsat foreløbigt på grund af beregningsvanskeligheder. Højesteret fandt, at tilskuddet var et sådant led i interessenternes virksomhed, at det kunne fradrages.

Ved **Isr. 1984 23** (TfS 1984 11) blev udgifter til opgravning af benzintanke i forbindelse med ophør af virksomhed som benzinførhandler anset for udskudte driftsomkostninger. Indehaveren drev fortsat virksomhed med autoværksted, jf. referatet nedenfor under punkt **5a**.

Udgifter i forbindelse med retablering af en losseplads efter endt anvendelse er ifølge **LVE 1997 49** fradragsberettigede, når de afholdes.

Ligningsrådet har endvidere i en ikke-offentliggjort bindende forhåndsbesked udtalt, at et selskab kunne fratrække udgifter til undersøgelse og afrensning af et forurenede areal med den del, der kunne henføres til forurening opstået efter virksomhedens erhvervelse af arealet, jf. **LVE 1997 49**.

I overensstemmelse hermed har Landsskatteretten ved kendelse af 23. september 1992, refereret i **R&R 1993 nr.2 SM 43** (farve- og lakfabrikken), indrømmet et selskab fradrag for udgiften til oprensning af en grund, der var forurenede i selskabets besiddelsestid. Da udgifter til destruktion, som foretages efter senere indført miljølovgivning, er en fradragsberettiget driftsudgift, fandt Landsskatteretten, at de tidligere afholdte udgifter kunne fratrækkes enten som en opsat vedligeholdelsesudgift (SL § 6e) eller som en opsat driftsomkostning (SL § 6a). Det fremgår ikke af referatet af kendelsen, om selskabet på udbedringstidspunktet stadig drev erhvervsmæssig virksomhed, eller om denne var ophørt. Kendelsen er også refereret i Told-Skat Nyt 1993.1.37 og TfS 1992 581 samt nedenfor under punkt **5a**.

4. Udgifter til afvikling af virksomhed.

I praksis forekommer sjældnere problemer, der knytter sig til virksomhedens afvikling. Sådanne afviklingsudgifter kan være egentlige formueudgifter, der ikke er knyttet fradragsret til, eksempelvis udgifter til likvidation af selskaber, konkursomkostninger, omdannelse af virksomhed til selskab eller andre afviklingsomkostninger, der er forbundet med opløsning af den erhvervsmæssige aktivitet, jf. Ole Bjørn i SR-Skat 1992 335, Engholm Jakobsen m.fl.: Skatteretten 2, 1995, side 103, og den grundlæggende højesteretsdom Ufr 1959 69.

Højesteretsdommen **Ufr 1959 69 H** angår en skatteyder (Kjøller), der havde afholdt advokat- og revisorudgifter på grund af uoverensstemmelser med den hidtidige medinteressent i forbindelse med opløsning af interessentskabet og overdragelse af aktiverne heri til et af interessenterne ejet aktieselskab. Skatteyderen gjorde gældende, at udgifterne var afholdt for at sikre og vedligeholde hans indkomst som direktør og bestyrelsesmedlem i selskabet, hvilken indkomst var langt større end aktieudbyttet. Ministeriet gjorde gældende, at udgiften primært var afholdt for at sikre skatte yderens formueinteresser, nemlig fordelingen af aktierne i det nystiftede selskab. Højesteret nægtede fradrag med den begrundelse, at udgiften måtte anses for at vedrøre formuen og kun indirekte havde betydning for skatteyderens indkomst.

En senere afgørelse, der ligeledes nægter fradrag for egentlige afviklingsudgifter, er Vestre Landsrets dom **TfS 1984 152 V** (lodsformanden). Landsrettens flertal fastslår, at udgifter, der var afholdt for at kunne afvikle og udtræde af et partsrederi til dækning af insolvente medpartsrederes andel af en reparationsregning, ikke kunne fratrækkes som driftsomkostninger.

En - tilsyneladende - modsat afgørelse er **Isr. 1979 1**, hvor advokatudgifter til opnåelse af forlig mellem to ørelæger blev tilladt fratrukket. Lægerne havde drevet praksis i klinikfællesskab eller interessentskab. Striden mellem de to læger havde stået på, om klinikens indtægter efter den ene læges udtræden af fællesskabet skulle tilfalde den anden læge alene eller parterne til deling.

5. Udgifter efter virksomhedens ophør.

Når driften af en virksomhed er ophørt, vil de udgifter, der tidligere havde karakter af driftsomkostninger, som udgangspunkt ikke mere være fradragsberetigede, fordi de - typisk - mangler den tilknytning til den indkomstskabende aktivitet, der er forudsætningen for fradragsretten. I det følgende nævnes en række afgørelser om den skattemæssige behandling af udgifter afholdt efter virksomhedens ophør. To af afgørelserne vil allerede være nævnt foran under punkt **3b**. om udskudte eller opsatte driftsomkostninger.

a. Klar forbindelse med tidligere drift.

Konstateres der imidlertid efter ophøret af erhvervsvirksomheden udgifter, der står i klar forbindelse med den tidligere drift som en konsekvens af denne, er der accepteret fortsat fradragsret i følgende afgørelser:

1. "Nebelong-dommen" (**UfR 1979 122 H**) angik en grosserer, der som forudsætning for ansettelse som repræsentant måtte afvikle sin selvstændige virksomhed. Han solgte derfor den 1. november 1971 sin virksomhed med varelager for 156.167 kr. og medtog beløbet i sin skattepligtige indkomst for 1971. Grossererens havde i forbindelse med overdragelsen af varelageret påtaget sig en efter forholdene rimelig forpligtelse til at holde køberen skadesløs for eventuelt indkomst- og formuetab. Af hensyn til opfyldelsen af denne forpligtelse måtte sælgeren senere nedskrive sit tilgodehavende hos køberen med 23.737 kr. Ved Højesterets afgørelse fandtes dette beløb at stå i en sådan forbindelse med sælgerens erhvervsvirksomhed, at sælgeren ikke burde være afskåret fra at fradrage beløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, uanset at han ikke længere havde løbende indtægter af virksomheden. Idet omfanget af forpligtelsen blev fastslået ved udløbet af indkomståret 1972, fandt Højesteret, at fradraget kunne ske i indkomsten for dette år.
2. **Isr. 1979 133** angik et salgsselskab, som i indkomståret 1975 havde afholdt udgifter til bl.a. medarbejdergage, automobildrift, telefon og bidrag til koncernudgifter, i alt 43.959 kr. Udgifterne var afholdt til inkassation af udestående fordringer. Selskabet havde i 1973 lukket sin hidtil drevne forretning. Samtidig var alle de i forbindelse med varesalget oprettede kontrakter blevet transporteret til et investerings- og finansieringsselskab, dog med forbehold for kontraktfor dringernes fulde indgang, idet eventuelle nødlidende kontrakter ville blive returneret til salgsselskabets egen indkassering. Det i forbindelse med denne betalingsordning opståede tilgodehavende hos investerings- og finansieringsselskabet var løbende blevet forrentet, hvilket havde givet en renteindtægt på ca. 49.000 kr. i 1975. Denne renteindtægt havde været eneste indtægt i salgsselskabet. Ved forretningens lukning havde det samlede kontrakttilgodehavende andraget ca. 600.000 kr., hvoraf en væsentlig del var nødlidende med deraf følgende retsligt arbejde for at sikre selskabets fordringer. Landsskatteretten fandt, at overdragelsen af kontrakterne til investerings- og finansieringsselskabet måtte anses for at have været betinget således, at salgsselskabet fortsat var ansvarlig for inkassoudgifter m.v. i forbindelse hermed, og at der forelå en sådan fortsættelse af selskabets erhvervsvirksomhed, at de af det fortsatte inkassoarbejde m.v. foranledigede udgifter måtte anses som fradragsberettigede driftsudgifter i medfør af statsskattelovens § 6 a. Landsskatteretten indrømmede således fradrag for inkassoudgifterne, i alt 43.959 kr., ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for indkomståret 1975. Landsskatteretten synes ved afgørelsen at have ledt efter et argument for at indrømme fradragsret for driftsomkostninger i en situation, hvor selskabets primære virksomhed var ophørt.
3. Landsskatterettens kendelse **Isr. 1959 39** angik en salgsinspektør, der havde drevet en barnevognsfabrik, der var blevet lukket i 1953. Restvarelageret blev først afhændet - som gammelt jern - i 1955, efter at det i mellemtiden var forsøgt bortsolgt. Skattemyndigheden påstod, at tabet måtte være lidt i hvert fald før indkomståret 1955. Landsskatteretten fandt derimod, at tabet først kunne anses for konstateret ved salget i 1955, og anerkendte derfor tabsfradraget for dette år.
4. Den foran under punkt **3 b**. nævnte kendelse **Isr. 1984 23** (TfS 1984 11) angik en mekaniker, der drev et mekanikerværksted fra egne bygninger og indtil 1980 desuden havde forhandling af

benzin. Landsskatteretten anså udgifter til opgravning af benzintanke i forbindelse med ophør af virksomheden som benzinforhandler for at være udskudte driftsomkostninger.

5. En afgørelse truffet af **Told- og Skattestyrelsen** den **26. januar 1990** (j.nr. 370-431-3766) angår en vognmand, der drev vognmandsforretning med leaset driftsmateriel. Vognmanden ophørte med vognmandsvirksomheden i efteråret 1986. Umiddelbart herefter misligholdt vognmanden leasingkontrakterne, hvorefter udlejer tilbagetog de udlejede effekter.

Ved byretten blev vognmanden i henholdsvis april og juni 1987 dømt til at betale erstatning til udlejer i anledning af misligholdelsen af leasingkontrakterne. De idømte erstatninger vedrørte kontraktens restløbetid fra misligholdelsestidspunktet og forfaldne ydelser vedrørende driftsmidlerne.

De lokale ligningsmyndigheder havde nægtet skatteyderen fradrag for det herved opståede tab.

Told- og Skattestyrelsen udtalte i sagen, at styrelsen var af den opfattelse, at erstatningsforpligtelserne, der var fastslået ca. ½ år efter virksomhedsophøret i 1986, havde en sådan tilknytning til skatteyderens løbende indkomsterhvervelse, at de dermed forbundne udgifter havde karakter af et fradragsberettiget driftstab.

Med henvisning til højesteretsdommen UfR 1979 122 (Nebelong) indrømmedes skatteyderen herefter fradragsret for erstatningsudgifterne i indkomståret 1987.

6. Den foran under punkt **3 b.** nævnte **landsskatteretskendelse** af 23. september 1992, refereret i **R&R 1993 nr.2 SM 43**, angik et selskab, der indtil 1986 havde drevet virksomhed med fremstilling af farver og lakker fra en ejendom, som var erhvervet i to omgange i henholdsvis 1967 og 1972. I 1986 havde selskabet søgt ejendommen solgt, hvilket dog ikke kunne gennemføres som følge af konstaterede forureningsskader på grundejendommen. Forureningsskaderne var indtrådt i løbet af selskabets ejerperiode som følge af den produktion, der havde fundet sted. Selskabet afholdt udgifter for ca. 1,9 mio kr. til oprensning af den tidligere stedfundne forurening, hvorefter det i 1990 lykkedes selskabet at afhænde ejendommen.

Landsskatteretten anerkendte selskabets fradragsret, idet de omhandlede udgifter måtte opfattes som vedrørende miljøforhold, som efter den senere indførte lovgivning ville have forpligtet selskabet til at sende de pågældende gift- og affaldsstoffer til destruktion under betryggende forhold. Udgifterne hertil ville - efter den aktuelle miljølovgivning - have været en fradragsberettiget driftsomkostning. Under henvisning hertil og under henvisning til, at forureningen var indtrådt som udslag af en naturlig driftsrisiko, statuerede Landsskatteretten, at udgifterne var fradragsberettigede enten som en opsat vedligeholdelsesudgift, jf. statsskattelovens § 6 e, eller som en opsat driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6 a.

Det fremgår ikke af referatet af kendelsen, om selskabet på udbedringstidspunktet stadig drev erhvervmæssig virksomhed, eller om denne var ophørt. Kendelsen er også refereret i Told- Skat Nyt 1993.1.37 og TfS 1992 581.

b. Miljøudgifter, uden tidsmæssig begrænsning.

I en artikel i SO 1995 68 om den skattemæssige behandling af miljøudgifter anfører **statsaut. rev. Asger Høj Thomsen**, at der efter praksis er fradrag for udgifter til forureningsbekæmpelse afholdt i tilknytning til bl.a. afviklingen af en virksomhed, dog at det er en betingelse, at forureningen kan henføres til den periode, hvor der har været drevet erhvervmæssig virksomhed.

Forfatteren fremhæver, at det er uden betydning, hvornår udgiften konstateres, forudsat udgiften kan henføres direkte eller accessorisk til en tidligere stedfunden - fradragsberettiget - forurening. Han anfører, at dette bl.a. fremgår af **en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse** om udgifter til undersøgelse af en forurenings omfang, hvor virksomheden fik fradrag for udgifter, der var afholdt flere år efter salget af grunden og oprensningen.

Der findes imidlertid ikke kendte offentliggjorte afgørelser, der støtter dette synspunkt.

c. *Skattesubjektet skifter karakter.*

Der er dog næppe fradragsret, hvor skattesubjektet i forbindelse med erhvervsophøret skifter karakter og udgiften dermed står i et andet lys.

1. Der kan herved nævnes **Isr. 1976 148** vedrørende en chauffør, der sammen med en kompagnon i februar 1968 havde erhvervet en vognmands- og møbelopbevaringsforretning i lige sameje. Samtidig med erhvervelsen blev der med sælgeren oprettet en lejekontrakt vedrørende de lokaler, hvorfra denne hidtil havde drevet forretningen. Chaufføren og kompagnonen drev forretningen i fællesskab indtil 1969, hvor chaufføren blev syg og udtrådte af kompagniskabet, medens kompagnonen videreførte forretningen for egen regning. Chaufføren havde ved sin udtræden af kompagniskabet forgæves forsøgt at blive slettet af lejekontrakten, der indeholdt en bestemmelse om solidarisk hæftelse for lejen. Han tog lønarbejde fra omkring den 1. juli 1969. Da hans tidligere kompagnon i 1971 kom i økonomiske vanskeligheder og ikke kunne klare sine forpligtelser, måtte chaufføren efter krav fra udlejer for en periode udrede huslejen. Landskatteretten nægtede chaufføren fradrag for udgiften til huslejen. Ole Bjørn finder i Lærebog om indkomstskat 1994, bind 1, side 296, afgørelsen af tvivlsom rigtighed.
2. Princippet i den sidstnævnte landsskatteretskendelse er fastholdt af Landsskatteretten i **TfS 1992 439**. Ved denne kendelse har Landsskatteretten taget stilling til et tilfælde, som viser, at den liberale praksis omkring virksomhedens start ikke ubetinget er overført til ophørssituationen.

Kendelsen angik en revisor, der drev selvstændig revisionsvirksomhed, og som for perioden 1. januar 1986 til 31. december 1989 havde indgået aftale om leasing af et edb-anlæg. Allerede efter et års forløb ophørte han med at drive revisionsvirksomhed, idet han blev ansat i et andet revisionsfirma. Både ansættelsesforholdet og salget af den hidtidige virksomhed indebar, at han ikke kunne udføre revisionsopgaver, således at det leasede edb-anlæg blev overflødigt. Han opsagde imidlertid ikke aftalen med leasingfirmaet, idet han havde fået oplyst, at han ved ophævelse af aftalen i utide skulle betale en erstatning, der svarede til summen af de resterende leasingafgifter. Disse fratrag han derfor fortsat, hvad ligningsmyndighederne nægtede ham adgang til, idet ligningsmyndighederne bl.a. anførte, at han fortsat havde rådighed over systemet. Han havde imidlertid opgivet service- og abonnementsaftalen på anlægget, som han anførte overhovedet ikke havde været benyttet af ham. Edb-anlægget var i øvrigt opmagasineret hos tredjemand.

Landsskatteretten fandt ikke, at de fortsatte betalinger af leasingafgiften kunne behandles som fradragsberettigede driftsudgifter, idet kontrakten i forbindelse med erhvervsophøret måtte anses for overgået til privatsfæren.

Ole Bjørn finder i en artikel i SR-Skat 1992 335, at afgørelsen forekommer tvivlsom, såfremt man lægger revisorens forklaring til grund, hvorefter et erstatningsbeløb i tilfælde af hans opsigelse af kontrakten ville være lig med summen af de resterende leasingydelse. Ole Bjørn finder, at afgørelsen forekommer tvivlsom, selv om den tilsyneladende ligger inden for rammerne af, at der ikke er den fornødne forbindelse mellem udgiftens afholdelse og den indkomstskabende aktivitet.

Under henvisning til at det erkendes, at det kan være nødvendigt at afholde omkostninger til eksempelvis husleje, varme, personale m.v., før aktiviteten kaster indkomster af sig, fordi det er et forberedende led i forbindelse med påbegyndelsen af den indkomstskabende aktivitet, forekommer det Ole Bjørn rimeligt at overføre denne betragtning til ophørssituationen. Dette ville efter Ole Bjørns opfattelse indebære, at de nødvendige afviklingsomkostninger, som er et produkt af tidligere indgåede kontraktmæssige forpligtelser, også er fradragsberettigede, selv om de afholdes efter den erhvervmæssige aktivitets ophør, når det dog må antages, at de har en sådan forbindelse med den tidligere drift, at de ville have været fradragsberettigede, såfremt denne ikke var ophørt. Det er tillige en forudsætning for denne betragtning fra Ole Bjørns side, at undladelse af at bringe udgiften til ophør ikke skyldes driftsfremmede årsager, men at udgiftens fortsatte afholdelse er begrundet i kontraktmæssige forpligtelser. Ole Bjørn finder, at spørgsmålet synes at være egnet til en domstolsprøvelse.

Ole Bjørn sammenfatter, at Landsskatteretten ved kendelsen TfS 1992 439 (revisoren) har statueret, at leasingudgifter, der blev afholdt efter, at erhvervsvirksomheden var ophørt, ikke var fradragsberettigede, selv om skatteyderen anførte, at kontraktens ophør ville indebære en erstatningsforpligtelse svarende til de fortsatte ydelser.

d. Foreløbig sammenfatning - udgifter efter virksomhedens ophør.

Det kan konstateres, at praksis åbner for, at udgifter, der først afholdes efter virksomhedens ophør, men i nær tidsmæssig tilknytning hertil, kan fradrages, når udgiften har driftsmæssig forbindelse med den nu ophørte virksomhed. Denne praksis er dog ikke ubetinget entydig, når henses til de to foran under punkt c. omtalte landsskatteretskendelser, Isr. 1976 148 (møbelopbevaringsforretningen) og TfS 1992 439 (revisoren), samt den i det følgende under punkt 6. omtalte Vestre landsretsdom TfS 1996 251 (børnetøjet). Det skal dog bemærkes, at afgørelserne vedrørende møbelopbevaringsforretningen og revisoren vedrører situationer, hvor skattesubjektet skifter karakter, og at udgiften i revisorsagen var noget mere tidsforskudt, end det i øvrigt accepteres i praksis.

6. Tab på varelager, konstateret efter ophør.

a. I tilknytning til de foran omtalte afgørelser om muligheden for fradrag for udgifter, der først konstateres efter virksomhedens ophør, kan nævnes Vestre Landsrets dom **TfS 1996 251** der handler om et ikke godkendt tab ved afhændelse af et varelager, da det var overgået til privat- sfæren ved virksomhedens ophør.

Det drejede sig om en kvinde, som i ca. to år havde drevet virksomhed med salg af børne- og dametøj samt gaveartikler. Virksomheden ophørte i 1991. Skattemyndighederne skønnede værdien af det tilbageværende varelager til 55.000 kr. mod en af skatteyderen opgjort værdi på 2.000 kr., der var i overensstemmelse med et tilbud fra en opkøber, som hun dog havde afslået. Hun beholdt det tilbageværende varelager i håbet om at sælge det til en bedre pris end de 2.000 kr. Skattemyndighedernes værdiansættelse blev påklaget til landsskatteretten, men klagen blev afvist på grund af fristoverskridelse. Ca. et år efter virksomhedsophøret måtte hun så alligevel sælge restlageret til en pris på 2.500 kr., da hun ikke havde haft held til at finde et bedre bud, og da hun stod for at skulle rømme lagerlokalet. Hun anså differencen mellem den af skattemyndighederne pr. virksomhedsophøret i 1991 opgjorte værdi, 55.000 kr., og salgssummen, 2.500 kr., som et fradragsbetettiget tab, 52.500 kr., ved indkomstopgørelsen for 1992. Den lokale skattemyndighed og Landsskatteretten anså varelageret for overgået til privatsfæren ved ophøret i 1991 og nægtede skatteyderen fradrag for det påståede tab i 1992.

Landsretten udtalte, at skatteyderen kunne have opnået fradrag, såfremt hun ved ophøret af virksomhed i 1991 havde solgt varelageret til en uafhængig tredjemand eller overtaget varelageret til en værdi fastsat efter en uafhængig, sagkyndig vurdering. Et eventuelt fradragsberettiget tab var opstået på dette tidspunkt. Skatteyderen havde imidlertid valgt at beholde varelageret med henblik på at sælge varerne til en bedre pris senere. Der var efter landsrettens afgørelse herefter ikke fradrag for tab, idet salget ikke var sket som led i næringsvejen. Varelageret var efter landsrettens afgørelse en gang for alle ved virksomhedsophøret i 1991 overgået til hendes private formue.

Landsrettens dom er kommenteret - og kritiseret - af Leif Normann Jeppesen og John Peter Andersen i **TfS 1996 636 og 734** og af Aage Michelsen i **R&R 1998 nr.6 SM 202**. Kritikken har bl.a. gået på, at landsrettens dom er i strid med tidligere praksis. Alle tre kommentatorer er enige om, at en spekulationsbetragtning under alle omstændigheder burde kunne føre til fradrag for tabet på videresalget i 1992.

b. Spørgsmålet om et varelagers karaktterskift fra at være et varelager til at være genstande hørende til privatsfæren opstår også, når skatteyderen ikke er fuldt skattepligtig i medfør af kildeskattelovens § 1. For begrænset skattepligtige personer i medfør af kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, vedbliver den subjektive skattepligt at bestå, så længe virksomhedens varelager, maskiner, driftsmidler og inventar ikke er afhændet, jf. kildeskattelovens § 8A, stk. 1.

Spørgsmålet om vedvarende subjektiv skattepligt har været prøvet ved Landsskatterettens kendelse **TfS 1995 543**. Sagen drejede sig om en forpagter, som efter forpagtningsforholdets ophør og hans fraflytning til udlandet fortsat havde en kornbeholdning i behold. Aage Michelsen omtaler i R&R 1998 nr.6 SM 202 at Landsskatteretten, "ganske vist med nogle åbenbart urigtige præmisser" nåede frem til det formentlig rigtige resultat, at skatteyderen fortsat var begrænset skattepligtig på salgstidspunktet af fortjenesten ved salget af kornbeholdningen.

Aage Michelsen nævner, at selv om betingelserne for subjektiv skattepligt for forpagteren var opfyldt, er dette jo ikke nødvendigvis ensbetydende med, at de objektive betingelser for skattepligt også er opfyldte. Aage Michelsen peger herved på, at lægges den retsopfattelse til grund, der er lagt til grund i Vestre Landsrets dom, **TfS 1996 251** (børnetøjet), ville der ikke længere have været tale om et varelager for

forpagteren, hvorfor hans fortjeneste ikke ville have været skattepligtig. Og her nytter det ikke noget at henvise til, påpeger Aage Michelsen, at fortjeneste og tab skal henføres til et spekulationssynspunkt, idet kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, kun hjemler beskatning med støtte i et nærings- og erhvervssynspunkt.

7. Praksis, afhændelse af driftsmidler efter ophør.

Der kan også nævnes praksis vedrørende den skattemæssige behandling af driftsmidler, når en virksomhed ophører, og - enkelte - driftsmidler først afhændes efter ophørsåret.

Efter de indtil udgangen af indkomståret 1995 gældende regler, jf. afskrivningslovens dagældende § 6, var avance eller tab på driftsmidler afhændet i ophørsåret omfattet af reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v. Efter de siden gældende regler indgår en sådan avance eller et sådant tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. afskrivningslovens § 6 som affattet ved lovebekendtgørelse nr. 932 af 24. oktober 1996. Skattepligtige personer skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 1998 eller senere indkomstår medregne sådan avance eller sådant tab med 90 pct., jf. ligningslovens § 7 P. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i indkomstårene 1996 og 1997 medregnes de nævnte avancer eller tab for skattepligtige personer alene med 85 pct., jf. § 19, stk. 2, i lov nr. 313 af 17. maj 1995.

Den således beskrevne - noget lempelige - skattemæssige behandling af avance eller tab på driftsmidler ved virksomhedsophør gælder ifølge affattelsen af bestemmelsen i afskrivningslovens § 6 kun driftsmidler, der er afhændet i ophørsåret. Er avance på driftsmidler afhændet i ophørsåret således blevet beskattet hos en person efter ophørsreglen i afskrivningslovens § 6, uden at alle virksomhedens driftsmidler er blevet afhændet i ophørsåret, har praksis fastholdt, at den lempelige beskatning efter ophørsreglen i afskrivningslovens § 6 ikke finder anvendelse ved afhændelser i senere indkomstår af de resterende driftsmidler.

Af Landsskatterettens kendelse **Isr. 1971 130** fremgår, at når salgssummen i ophørsåret overstiger saldo værdien, beregnes der særlig indkomstskat af avancen i ophørsåret opgjort efter reglerne i afskrivningslovens § 6. Saldoværdien er herefter 0, og efterfølgende salgssummer beskattes, nævner **LVE 1997 451**, efter reglerne i afskrivningslovens § 5 (om negativ saldo) som personlig indkomst. Resultatet af Landsskatterettens kendelse er i overensstemmelse hermed, selv om kendelsen dog ikke nævner bestemmelsen i afskrivningslovens § 5.

Såfremt salgssummen er mindre end saldo værdien, fratrækkes salgssummen ifølge **LVE 1997 451** i saldo værdien, og saldo værdien videreføres. **LVE 1997 451** nævner, at salgssummerne i efterfølgende år ligeledes fratrækkes, og at eventuelle negative saldo værdier beskattes som personlig indkomst, efterhånden som de opstår.

Der kan, nævner **LVE 1997 451**, ikke foretages afskrivning på driftsmidlerne i ophørsåret eller de efterfølgende år.

Når det sidste driftsmiddel er solgt eller destrueret, og saldo værdien efter fradrag af salgssummerne m.v. fortsat er positiv, kan et til saldoen svarende beløb ifølge **LVE 1997 451** fratrækkes som tab. Ligningsvejledningen henviser herved til **Vestre Landsrets dom af 8. december 1981, skd. 1982 372**, også refereret i **SO 1982 251** (entreprenør, virksomhedsophør, grønlandsophold, montør).

8. Konklusion.

Som nævnt indledningsvis er udgangspunktet i praksis, at udgifterne for at være fradragsberettigede skal vedrøre en igangværende virksomhed.

Den foran gennemgåede praksis åbner dog for, at udgifter, der først afholdes efter virksomhedens ophør, men i nær tidsmæssig tilknytning hertil, kan fradrages, når udgiften har driftsmæssig forbindelse med den nu ophørte virksomhed. Praksis indeholder derimod ikke støtte for Asger Høj Thomsens opfattelse, hvorefter det skulle være ganske uden betydning, hvornår udgiften konstateres, når blot udgiften kan henføres direkte eller accessorisk til en tidligere stedfunden - fradragsberettiget - forurening. Som nævnt foran side 11 støtter Asger Høj Thomsen sin opfattelse på en ikke-offentliggjort landsskatteretskendelse, der ikke identificeres.

I de tilfælde, hvor der således accepteres fradrag for driftsomkostninger efter virksomhedsophør, taler en symmetri-betragtning for, at fradraget også får fuld skattemæssig værdi, altså at fradraget - hos personer

- anerkendes i den personlige indkomst. Efter personskatteloven er det imidlertid en betingelse for, at fradraget foretages i den personlige indkomst, at driftsudgiften som hovedregel "i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed". Personskatteloven stiller således i forhold til statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, det yderligere udtrykkelige vilkår, at driftsudgiften skal have relation til "selvstændig erhvervsvirksomhed". Det synes under det gældende lovgrundlag således ikke givet, at fuld skattemæssig værdi af et fradrag for en udgift efter fuldstændigt virksomhedsophør vil blive anerkendt, selv om udgiften efter den beskrevne gældende praksis anerkendes fradraget som en driftsomkostning efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det rejste spørgsmål om fuld skattemæssig værdi af fradraget ses ikke at have været oppe at vende i den foreliggende praksis, der på nær Told- og Skattestyrelsens afgørelse af 26. januar 1990 om vognmanden angår afgørelser vedrørende indkomstår før indkomståret 1987. Personskatteloven har - først - virkning fra og med indkomståret 1987.

Praksis, hvorefter der åbnes for, at udgifter, der først afholdes efter virksomhedens ophør, kan fradrages, er dog ikke ubetinget entydig, jf. afgørelserne Isr. 1976 148 (møbelopbevaringsforretningen), TfS 1992 439 Isr. (edb-revisoren) og TfS 1996 251 V (børnetøjet). Det skal dog bemærkes, at kendelserne vedrørende møbelopbevaringsforretningen og revisoren vedrører situationer, hvor skattesubjektet skifter karakter, og at udgiften i revisorsagen var noget mere tidsforskudt, end det i øvrigt accepteres i praksis.

9. Svenske og norske regler.

Der er hos de svenske og norske skattemyndigheder indhentet oplysninger om de svenske og norske regler om fradrag for driftsomkostninger efter en virksomheds ophør.

1*. Af det svenske svar synes at fremgå, at de svenske skatteregler i højere grad end de danske lægger sig op ad det selskabsretlige årsregnskab. Det indebærer bl.a., at en hensættelse, som er forenelig med god regnskabssskik, normalt godtages ved beskatningen. I de svenske regnskabs- og skatteregler dækker begreberne "upplupna kostnader" (påløbne udgifter/omkostninger) og "befarade förluster" (frygtede tab) forskellige arter af forpligtelser, som den skattepligtige har pådraget sig ved udgangen af regnskabsåret, men for hvilke betalingsforpligtelsen først indtræder på et senere tidspunkt.

Efter de svenske regler skal en virksomhed foretage fornødne hensættelser. Virksomheden må hverken undervurdere aktiver og indtægter eller overvurdere gældsposter og omkostninger. Dette forsigtighedsprincip indebærer bl.a., at der skal tages hensyn til alle forudsigelige og mulige tab og økonomiske forpligtelser, som kan henføres til regnskabsåret eller tidligere regnskabsår.

I anmodningen til de svenske og norske skattemyndigheder havde Skatteministeriet skitseret følgende eksempel:

"...et selskab, som i en længere periode har drevet virksomhed med fremstilling af farver og lakker. Efter ophøret af virksomheden konstateres forureningsskader på grundejendommen. Forureningsskaderne er indtrådt i løbet af selskabets ejerperiode som følge af den produktion, der har fundet sted. Selskabet afholder efter virksomhedens ophør udgifter til oprensning af den tidligere stedfundne forurening."

Det svenske Finansdepartementet har i svaret til Skatteministeriet med henvisning til dette eksempel udtalt, at selskabet skal udgiftsføre udgifterne til oprensning af miljøskaderne, så snart disse omkostninger fremkommer, eller tidligere, såfremt der foreligger en "skuld" (gæld/forpligtelse), som er beløbsmæssigt kendt, eller der findes anledning til at foretage hensættelse til fremtidige udgifter/omkostninger.

Det svenske Finansdepartementet har sluttet svaret med som sammenfatning at udtale, at de svenske regler synes at indebære, at et sådant problem, som Skatteministeriet har beskrevet, næppe kan forekomme i svensk ret.

Skatteministeriet har derpå spurgt det svenske Finansdepartementet, hvilke fradragsmuligheder et selskab efter de svenske skatteregler har i 4 nærmere beskrevne situationer. I det følgende gengives to af disse beskrevne situationer:

"Eksempel 1:

Et selskab får af miljømyndighederne tilladelse til på en bestemt lokalitet i 10 år at drive en kemisk industriproduktion. Tilladelsen gives mod, at selskabet forpligter sig til at foretage oprensning efter eventuelle forureningsskader, der måtte indtræde på grundejendommen som følge af den kommende

produktion. Man ved dog ikke på det tidspunkt, tilladelsen bliver givet, om den planlagte kemiske produktion vil resultere i forureningsskader.

Selskabet påbegynder den kemiske produktion og foretager årligt hensættelser med 1 mio. kr. til imødegåelse af eventuelle udgifter til oprensning efter forureningsskader, der måtte indtræde som følge af den igangsatte produktion.

Kan de årlige hensættelser fradrages efter svenske skatteregler ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst?

Eksempel 3:

Det samme selskab som nævnt i eksempel 1 får tilsvarende tilladelse til i 10 år at drive en kemisk industriproduktion.

Selskabet påbegynder den kemiske produktion, men foretager ingen hensættelser til imødegåelse af udgifter til oprensning efter eventuelle kommende forureningsskader.

Der indtræder under den kemiske produktion en betydelig forurening af grundejendommen. Produktionsvirksomheden ophører efter de 10 år. Selskabet viderefører alene sin virksomhed med salg af importeret sæbepulver og forsøger at sælge produktionsejendommen (grund og bygninger). Som følge af forureningsskaderne viser det sig imidlertid ikke muligt at sælge ejendommen. Efter 7 års forgæves salgsforsøg foretager selskabet oprensning efter den forurening, der er indtrådt på grunden som følge af den i 10 år stedfundne produktion. Udgifterne til oprensningen andrager 10 mio. kr.

Kan udgiften på de 10 mio. kr. fradrages efter svenske skatteregler ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori udgiften afholdes?"

De to øvrige eksempler, der var nævnt i den supplerende henvendelse herfra til det svenske Finansdepartementet, er varianter af de netop beskrevne to eksempler.

Det svenske Finansdepartementet har svaret klart ja til spørgsmålene i alle 4 eksempler. Det er som en selvsagt forudsætning nævnt, at de fremtidige udgifter i eksempel 1 vurderes med rimelig forsigtighed, og at hensættelse foretages i regnskaberne.

2. Af det norske svar fremgår, at adgangen til at kræve fradrag efter de norske skatteregler for tidligere års underskud i en næringsvirksomhed bortfalder, såfremt den skattepligtige nedlægger eller på anden måde ophører med vedkommende næringsvirksomhed.

Det nævnes samtidig i det norske svar, at forvaltningspraksis i nogle få kendte tilfælde har lagt til grund, at udgifter pådraget i året efter, at næringsvirksomheden er ophørt, kunne kræves fremført til fradrag i senere års indtægter. Den norske skattemyndighed har herved forudsat, at den pågældende udgift var fradragsberettiget efter bestemmelsen i den norske skattelovs § 44 om fradrag for driftsomkostninger ("udgifter som skjønnes pådratt til inntektens erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse").

Den nærmere afgrænsning af fradragsretten i sådanne tilfælde er ifølge det norske svar imidlertid ikke afklaret. Der foreligger det norske Finans- og Tolldepartement bekendt ikke norsk retspraksis, som belyser forholdet.

10. Retspolitiske overvejelser.

1. Gennemgangen af praksis her i landet viser som nævnt, at udgifter, der først afholdes efter virksomhedens ophør, men i nær tidsmæssig tilknytning hertil, kan fradrages, når udgiften har driftsmæssig forbindelse med den nu ophørte virksomhed. Derimod er der ikke fradrag for udgifter, der afholdes også længere tid efter virksomhedens ophør, selv om udgiften har driftsmæssig forbindelse med den ophørte virksomhed. Ønskes en sådan - fuldstændig - fradragsret anerkendt, kræver det lovgivning.

Til støtte for at søge en sådan udvidelse af fradragsretten gennemført taler, at et erstatningskrav først opstår, når der stiftes endelig juridisk ret (tabet kan opgøres). Dette tidspunkt kan sagtens ligge lang tid efter virksomhedens ophør og dog klart være affødt af den tidligere virksomheds drift.

En symmetri-betragtning taler for, at fradraget samtidig bør gives fuld skattemæssig værdi, altså at fradraget - hos personer - altid anerkendes i den personlige indkomst, uanset om de efter det pågældende virksomhedsophør fortsat driver nogen erhvervmæssig virksomhed eller eksempelvis kun har lønindkomst og/eller passiv kapitalindkomst.

2. Såfremt skatteyderen på det tidspunkt, hvor udgiften afholdes, ikke har nogen nævneværdig skattepligtig indkomst, hvori udgiften kan fratrækkes, kunne en "carry-back"-løsning komme på tale. Der sigtes herved til en generel mulighed for at genoptage skatteansættelsen for det seneste indkomstår, hvori virksomheden var i drift, med henblik på at udgiften fradrages i den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. En "carry-back"-løsning kunne også tænkes i form af, at skatteværdien af udgiften udbetales til skatteyderen. Sådanne løsninger kræver selvsagt også lovgivning.

En sådan enkelt og begrænset "carry-back"-løsning har været gennemført ved den nu ophævede bestemmelse i kildeskattelovens § 31, stk. 3, der var gældende indtil udgangen af indkomståret 1996. Bestemmelsen er ophævet i forbindelse med indførelsen af den nye dødsboskattelov. Bestemmelsen angik situationer, hvor der efter kildeskattelovens tidligere § 14, stk. 2, var foretaget en afsluttende indkomstansættelse for afdøde. Såfremt boets skattepligtige indkomst for et indkomstår udviste underskud, og dette ikke kunne udnyttes fuldt ud ved overførsel til boets senere indkomstår efter ligningslovens regler, kunne boet efter bestemmelsen kræve et beløb svarende til 30 pct. af det resterende underskud udbetalt af skattemyndigheden.

Som eksempel på en løsningsmulighed i den situation, at skatteyderen på det tidspunkt, hvor udgiften afholdes, ikke har nogen nævneværdig skattepligtig indkomst, hvori udgiften kan fratrækkes, kunne nævnes den norske tilskuds-løsning på kulbrinteområdet. Efter den norske lovgivning skal den norske stat, når anlæg brugt til indvinding eller rørledningstransport af kulbrinter kræves fjernet, betale sin andel af de samlede udgifter til bortfjernelsen. Den norske tilskudsordning ligger uden for skattesystemet, men tager udgangspunkt i dette, idet statens andel af udgiften til fjernelse af udtjente anlæg beregnes med udgangspunkt i de skattemæssige opgørelser set over hele den fjernede enheds brugstid. Den norske stats forholdsmæssige andel af udgifterne til bortfjernelse af udtjente anlæg opgøres således som summen af rettighedshaverens endeligt pålignede skatter af indtægt ved udvinding og rørledningstransport af kulbrinter i løbet af de år, det fjernede anlæg har været benyttet af rettighedshaveren, divideret med summen af rettighedshaverens skattemæssige beregningsgrundlag for de samme år.

Der har dog hidtil ikke været tilslutning til, at lade "carry-back"-princippet anvende i skattelovgivningen. "Carry-back"-ordninger i form af adgang til genoptagelse af skatteansættelsen for de seneste indkomstår vil være forbundet med en række administrative problemer.

3. Man kunne overveje en ordning i retning af den svenske med adgang til at foretage - og fradrage - hensættelser til imødegåelse af fremtidige udgifter af omkostningskarakter. Det skulle så dreje sig om udgifter, som vedrører forpligtelser, som virksomheden som følge af driften - i princippet - har pådraget sig ved udgangen af indkomståret, men for hvilke betalingsforpligtelsen først viser sig og indtræder på et senere tidspunkt. Man kunne forestille sig, at de fremtidige udgifter - og dermed hensættelserne - i lighed med den svenske ordning skulle vurderes ud fra regnskabsmæssige principper og med rimelig forsigtighed.

En sådan eventuel ordning ville indebære at lade de skattemæssige regler følge de regnskabsmæssige regler. Således er normen for udformning af skatteregler her i landet imidlertid sædvanligvis ikke. Den konkrete skitserede hensættelsesordning vil være forbundet med det problem, at de regnskabsmæssige principper eller regler i det højeste vil kunne give et meget upræcist svar på, hvor store hensættelserne skal være i det enkelte tilfælde, og hvor lang hensættelsesperioden skal være. Den skitserede hensættelsesordning vil således være forbundet med betydelig retsikkerhed. Samtidig skal der til en sådan ordning fastsættes regler om, inden hvilket tidspunkt hensættelserne skal være anvendt til deres formål, ligesom der skal fastsættes regler om efterbeskatning af ikke - rettidigt - anvendte hensættelsesbeløb.

4. I øvrigt kan det nævnes, at generelle ordninger for tilbageførsel af omkostninger og/eller underskud, såvel som generelle henlæggelses- eller hensættelsesordninger, er forbundet med væsentlige provenutab. Gøres på den anden side sådanne ordninger snævrere og sektorrettede, rejser der sig problemer i forhold til EU's statsstøtteregele, et forhold som der i nærværende notat ikke er gået nærmere ind på.

Strafansvar efter skattekontrolloven for urigtig selvangivelse af indtægter, udgifter og tab, som udspringer af ulovlig eller strafbar virksomhed

Indhold:

1. Notatets sigte
2. Den skattemæssige behandling af indtægter, udgifter og tab, som udspringer af ulovlig eller strafbar virksomhed
3. Strafansvar efter skattekontrolloven for urigtig selvangivelse
4. Sammenfatning

1. Notatets sigte

Det tidligere Retssikkerhedsudvalg behandlede løbende en række spørgsmål inden for skattestrafferetten. Det gælder således passivitetsansvaret efter skattekontrollovens § 16, takstbødesystemet, og proceduren ved indberetning og påbegyndelse af straffesager.

Nærværende notat behandler nogle yderligere spørgsmål inden for skattestrafferetten. Notatets primære sigte er at belyse, om der er tilstrækkeligt grundlag for den praksis, hvorefter der ikke rejses straffesag for overtrædelse af skattekontrolloven for manglende selvangivelse af indtægter, hvis der efterfølgende rejses krav om konfiskation af den ulovligt oppebårne indtægt. Udgangspunktet efter de materielle skatteregler er, at også indtægter erhvervet ved ulovlig eller strafbar virksomhed er skattepligtige, og at der derfor foreligger en pligt til at selvangive indkomsterne, og at omstændigheder indtrådt efter forbrydelsens fuldbyrdelse, herunder en konfiskation af indtægten, ikke kan tillægges betydning ved den strafferetlige vurdering.

Notatets sigte er dog bredere, idet det også forsøger at foretage en samlet beskrivelse af mulighederne for et strafansvar, hvis skatteyderen undlader at selvangive skattepligtige indtægter, der er erhvervet ved ulovlig eller strafbar virksomhed. Eller der fradrages udgifter eller tab, som er en følge af strafbare handlinger, og som de materielle skatteregler udelukker fradrag for.

Med henblik på at tilvejebringe en platform for drøftelserne redegør notatet indledningsvis under pkt. 2 for de materielle skatteregler for indtægter, udgifter og tab, som udspringer af ulovlig eller strafbar virksomhed. Under pkt. 3 drøftes herefter den skattestrafferetlige behandling. Under notatets pkt. 4 sammenfattes drøftelserne, og det vurderes, om der er sammenhæng i reglerne.

2. Den skattemæssige behandling af indtægter, udgifter og tab, som udspringer af ulovlig eller strafbar virksomhed

2.1 Indtægter

Den grundlæggende betingelse for, at der kan blive tale om et strafansvar for udeholdelse af indtægter erhvervet ved ulovlig eller strafbar virksomhed, er, at indkomsten i det hele taget er skattepligtig efter skattelovgivningens almindelige regler, herunder særligt statsskattelovens §§ 4-6.

Efter statsskattelovens § 4 er det ikke nogen betingelse for beskatning, at indtægten er erhvervet på lovlig vis, og det antages da også i såvel teori som praksis, at indtægter erhvervet ved strafbare handlinger efter omstændighederne kan være skattepligtige. I Ligningsvejledningen for 1997, E.A.1.1, er anført følgende:

“At en indkomst er erhvervet ved en strafbar handling, udelukker ikke, at indkomsten kan beskattes. Dette gælder også, selv om indtægten eventuelt kan konfiskeres. Det anførte gælder især, hvor den ulovlige indtægt er opnået gennem en retshandel. Det følger af det almindelige retserhvervesprincip, at der ikke sker beskatning af indtægter, der ikke er erhvervet ret til. Indtægt ved f.eks. tyveri er derfor ikke skattepligtig”.

Ligningsvejledningen sonderer således mellem skattepligtige indtægter, som udspringer af et kontraktsforhold, og skattefri indtægter erhvervet ved egenmægtige strafbare handlinger. Der henvises i øvrigt til Skatteministerens svar optrykt i TfS 1995.278, hvor tilsvarende synspunkter gøres gældende.

Jan Pedersen antager i Skatte- og afgiftsstrafferet, DJØF 1996, s. 170 f, at den første gruppe omfatter indtægter oppebåret ved ulovlig virksomhed, f.eks. indtægter ved ulovlig udlejning, uautoriseret

virksomhed i strid med miljølovgivningen og virksomhed i strid med anden privat- eller offentligtlig regulering.

Jan Pedersen anfører videre, at tilsvarende gør sig gældende med hensyn til indtægtserhvervelser, der rammes af en civilretlig ugyldighedsgrund efter aftaleloven. Såfremt ugyldighedsgrunden gøres gældende og resulterer i en ophævelse af den indgåede aftale, må de skattemæssige virkninger formentlig også anses for bortfaldet. Den underliggende skattepligt er herefter opløst, hvorfor forudsætningen for et ansvar for skattesvig tilsvarende er bortfaldet. På baggrund af Jan Pedersens synspunkter kan det modsat konkluderes, at indtægtserhvervelsen er skattepligtig, hvis ugyldighedsgrunden ikke gøres gældende.

Endvidere er indtægter oppebåret ved strafbar virksomhed - f.eks. prostitution, narkotikahandel, rufferi, salg af smuglervarer og ulovligt fiskeri - skattepligtige.

En betingelse for beskatning er, at der er tale om en indkomst, der relaterer sig til skatteyderens løbende indkomsterhvervelse. Sælges en genstand, der tilhører privat- eller anlægsformuen, og hvor vederlaget efter statsskattelovens § 5 er indkomstopgørelsen uvedkommende, bliver vederlaget selvsagt ikke skattepligtigt, fordi salget sker under sådanne omstændigheder, at der er grundlag for straf for bedrageri, eksempelvis hvis et forfalsket maleri, som tilhører det almindelige indbo, sælges som ægte.

Skattefri udbytter erhvervet ved egenmægtige strafbare handlinger omfatter udover udbytter ved tyveri, f.eks. udbytter erhvervet ved underslæb og røveri.

Ved Vestre Landsrets dom af 19. marts 1998 (TfS 1998, 373) blev en chauffør, der tidligere ved byretten var blevet dømt for tyveri af europaller fra et supermarked, beskattet af en indtægt på ca. 200.000 kr, som var oppebåret ved et videresalg til en pallehandler. Ved opgørelsen af indkomsten var fratrukket et beløb på ca. 100.000 kr., som chaufføren var blevet dømt til at udrede som erstatning til supermarkedet. Skatteyderen anførte til støtte for skattefrihed, at der aldrig var erhvervet ret til indkomsten, at skattepligten må være uafhængig af, om den forurettede ved tyveriet fremsætter erstatningskrav, samt at skattepligten ikke afhænger af, hvad genstanden for tyveriet er, og om den er omsat. Landsretten udtalte følgende (citater):

"I overensstemmelse med den refererede udtalelse fra Skatteministeren og de tilsvarende anvisninger i Ligningsvejledningen må det antages, at det ikke i sig selv udelukker skattepligt i medfør af skattekontrollovens § 4, at en indtægt er erhvervet ved en strafbar handling dog således, at der ikke sker beskatning af indtægter, der ikke er erhvervet ved en retshandel.

Efter de foreliggende oplysninger lægger landsretten til grund, dels at der ikke er mulighed for vindikation af de stjålne og videresolgte paller, dels at Dansk Supermarkeds erstatningskrav kun vil blive gjort gældende for det beløb, der blev medtaget i straffedommen. Det fremgår endvidere af sagen, at videresalgene er sket på en måde, der har haft karakter af normale forretningsmæssige dispositioner. Uanset, at der er tale om fortjeneste erhvervet på grundlag af tyveri, finder landsretten herefter, at den fortjeneste sagsøgeren har opnået, må anses for skattepligtig. Da det, der er anført af sagsøgeren, heller ikke kan føre til noget andet resultat, tager landsretten sagsøgtes påstand om frifindelse til følge".

Dommen tager således stilling til spørgsmålet om, hvordan indkomster erhvervet ved videresalg af genstande, som er tilegnet ved egenmægtige handlinger, behandles skattemæssigt. Dommen lægger i disse tilfælde vægt på kontraktssynspunktet og statuerer skattepligt. (Højesteret stadfæstede den 18. december 1998 landsrettens dom, jf. TfS 1999, 86, red.).

2.2 Udgifter og tab

2.2.1 Erstatninger

Udgifter til erstatninger kan fradrages som tab i det omfang, erstatningsansvaret er pådraget i forbindelse med drift af erhvervsvirksomhed og er et udslag af en normal driftsrisiko ved den pågældende virksomhed, jf. Ligningsvejledningen 1997, afsnit E.B.3.9.

Det er således ikke afgørende for en eventuel fradragsret, om skaden er sket i eller uden for kontraktforhold, om der er tale om tingsbeskadigelse eller anden tabsforvoldelse, eller om skaden er forvoldt med forsæt eller grov uagtsomhed. Hvorvidt der er fradragsret beror alene på en selvstændig skatteretlig vurdering af samtlige forhold i sagen.

I praksis er der f.eks. indrømmet fradrag for erstatning udbetalt i forbindelse med aftaler om varekøb, varesalg og entrepriser. Som eksempel på indrømmelse af fradrag for erstatninger uden for kontrakt, kan

nævnes, at en landmand ved Landsskatteretten, jf. TfS 1993.451, blev indrømmet fradrag for erstatning for grundvandsforurening forvoldt i forbindelse med udspreddning af gylle.

Betingelsen om, at erstatningen skal udspringe af en normal driftsrisiko, indebærer i visse situationer en begrænsning af mulighederne for at fradrage erstatningsbeløb som tab. Som eksempel herpå kan nævnes afgørelsen lsr. 1984.134, hvor en gårdejer nægtedes fradrag for et erstatningsbeløb på 10.000 kr. i forbindelse med annullation af en ordre på køb af en silo, som var sket som følge af en omlægning af driften, idet dispositionerne ikke kunne anses som udslag af en med driften af landbrugsvirksomheden naturlig driftsrisiko.

Ifølge Ligningsvejledningen 1997, afsnit E.B.3.9 udelukker det forhold, at en udgift opstår som følge af en strafbar handling ikke i sig selv driftstabsfradrag, hvis den skadegørende handling er et led i indkomsterhvervelsen. Ligningsvejledningen udtaler videre, at der dog efter praksis som regel ikke er fradrag for erstatningsydelse, der udbetales på grundlag af indehaverens forsætlige eller groft uagtsomme handlinger.

Der foreligger ingen trykte afgørelser, som indrømmer driftsomkostningsfradrag for erstatningsydelse, som udspringer af strafbare forhold. Ligningsvejledningens anvisninger synes dog nærmest at skulle forstås på den måde, at fradrag er helt udelukket, hvis skaden er forvoldt ved forsætlige eller groft uagtsomme handlinger. De situationer, hvor et driftsomkostningsfradrag kan komme på tale, er herefter tilfælde, hvor den strafbare handling alene kan tilregnes skatteyderen som simpel uagtsom, eller hvor der undtagelsesvis kan ifaldes strafansvar på objektivt grundlag, dvs. uden at der foreligger tilregnelser i form af forsæt eller uagtsomhed.

Hvis ejeren af et skaderamt aktiv selv forsætligt har forvoldt skaden, anses tabet ikke for fradragsberettiget. Det følger af kravet om en "driftsmæssig adfærd" fra skatteyderens side, jf. Skattelovrådets betænkning nr. 1221/1991 om driftsomkostninger. Dette gælder også, når tabet er fremkaldt ved en strafbar handling - også selvom handlingen ikke er forsætlig. Der kan eksempelvis henvises til afgørelsen TfS 1988.465, hvor skatteyderen nægtedes adgang til at fratække tabet efter totalskadebestemmelsen i afskrivningslovens § 10, stk.1, idet der var tale om selvforskyldt beruselse og skaden dermed havde en så usædvanlig karakter, at den ikke kunne danne grundlag for afskrivning efter afskrivningsloven.

Som et eksempel fra praksis, hvor spørgsmålet om fradrag for erstatningsydelse, der udspringer af strafbare forhold, blev berørt, kan nævnes TfS 1987, 59 H, hvor en advokat fik fradrag for en erstatning betalt i anledning af en kompagnons groft uforsvarlige dispositioner. Det fremhævedes i præmisserne til Højesterets dom, at dispositionerne ikke gav anledning til strafferetlig tiltale, hverken mod en impliceret vekselerer eller mod advokatkompagnonen. Dommen kan i første række tages til indtægt for, at sondringen grov/simpel uagtsomhed ikke er afgørende for, om en erstatning er fradragsberettiget eller ej. Det er muligt, at der videre kan sluttes, at der ikke ville have været fradragsret, hvis der havde været tale om et strafbart forhold.

Ved en utrykt landsskatteretskendelse af 5. september 1997 blev en skatteyder, der med to andre personer drev ejendomsrådgivningsvirksomhed i interessentskabsform, nægtet fradrag for tab, som påførtes som følge af medinteressenternes underslæb mod interessentskabet. Landsskatteretten udtalte, at efter praksis behandles tab, der refererer sig til en medinteressents hævninger til privatforbrug, og som denne er ude af stand til at inddække, som tab på udlån i forbindelse med interessentskabets drift. Landsskatteretten nægtede herefter fradrag under hensyntagen til, at fordringen ikke var erhvervet i tilknytning til erhvervsmæssig drift, jf. § 4 i den tidligere kursgevinstlov. (Skatteyder indbragte Landsskatterettens kendelse for domstolene. Ved dom af den 1. marts 1999 blev Skatteministeriet frifundet, jf. TfS 1999, 263. Dommen er anket til Højesteret, red.). Der er derimod adgang til driftstabsfradrag, hvis en ansat begår f.eks. bedrageri mod virksomheden, jf. landsskatteretskendelsen optrykt i TfS 1997.502 vedrørende en direktør.

2.2.2 Bøder

Efter fast praksis er der ikke driftsomkostningsfradrag for bøder, der er idømt eller vedtaget i forbindelse med lovovertrædelser. Dette gælder uanset om bøden isoleret set har driftsomkostningskarakter, dvs., at den strafbare handling har givet væsentlige indtægter eller har været nødvendig for virksomhedens fortsatte drift. Baggrunden herfor er dels, at bøden har pønalt karakter, og at skattelovgivningen ved at indrømme driftsomkostningsfradrag vil lempe bødens effekt. Dels at nettovirkningen bliver forskellig alt afhængig af, om bøden pådrages som led i erhvervsmæssig virksomhed eller ej. Det anførte gælder også afgifter, som har et pønalt sigte, uanset at der ikke i formel forstand er tale om bøder, f.eks. parkeringsafgifter. Hvis en arbejdsgiver betaler bøder, som er pålagt de ansatte i forbindelse med

udførelsen af deres arbejde, kan beløbet fratrækkes som en driftsomkostning. Beløbet er A-indkomst for den ansatte, som ikke kan fradrage bøden som en driftsomkostning.

I Skattelovrådets betænkning 1221/91, s. 132, anføres, at bøder, der pålægges af danske myndigheder, altid vil have pønale karakter, som udelukker driftsomkostningsfradrag, og at det pønale element i almindelighed også vil gøre sig gældende ved bøder pålagt af myndigheder i lande med et lignende retssystem som det danske, f.eks. de øvrige nordiske lande. Derimod er det muligt, at bøder pålagt af andre retssystemer helt eller delvist kan savne det pønale element og f.eks. have en genoprettende funktion. I sådanne tilfælde må det antages, at der efter omstændighederne må indrømmes driftsomkostningsfradrag. Se hertil Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl. i Skatteretten 2, Djøf 1992, s. 115, hvor det anføres, at udmålingen af bøderne ifølge straffebestemmelserne i visse nye særlove skal udmåles under hensyn til, at den ved lovovertrædelserne indvundne fortjeneste inddrages. Det konkluderes, at bøden i disse tilfælde har såvel pønale som konfiskatoriske formål, og at driftsomkostningsfradrag i disse tilfælde efter omstændighederne må imødekommes, jf. nedenfor.

2.2.3 Konfiskation

Hvis den strafbare virksomhed strafforfølges, og udbyttet konfiskeres, er der, i det omfang den konfiskerede indkomst tidligere er blevet beskattet, driftstabsfradrag for det konfiskerede beløb, jf. Lsr. 1975.144. Det konfiskerede beløb vil som udgangspunkt kunne fratrækkes i konfiskationsåret. Skattemyndighederne kan efter anmodning fra skatteyderen tillade, at beløbet fratrækkes i det år, hvor den konfiskerede indkomst er medtaget i indkomstoppgørelsen. En tilladelse kræver i det mindste, at de år, der ønskes genoptaget, ligger inden for skattestyrelseslovens almindelige genoptagelsesfrist, jf. Ligningsvejledningen 1997, afsnit E.B.5.5.

I skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, er der med virkning fra 1. januar 1996 indført en ret til ekstraordinær genoptagelse efter 3-års fristens udløb, når forholdene i særlig grad taler derfor. Kompetencen til at tillade ekstraordinær genoptagelse tilkommer den lokale told- og skatteregion med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens §§ 2 og 11. I cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 om skattemyndighedernes skatteansættelsespligter efter skattestyrelsesloven, pkt. 5, er anført nogle nærmere betingelser for ekstraordinær genoptagelse. Det fremgår heraf, at der formelt ikke er nogen grænse for, hvor gamle indkomstår, der kan genoptages, men at ekstraordinær genoptagelse normalt forudsætter, at anmodningen er fremsat uden ugrundet ophold (vejledende inden for 3 måneder). Der tænkes navnlig på tilfælde, hvor den civilretlige forpligtelse eller erhvervelse, som ligger til grund for den tidligere foretagne skatteansættelse, efterfølgende reguleres beløbsmæssigt eller viser sig aldrig at have bestået. Ligningsvejledningen omtaler ikke adgangen til ekstraordinær genoptagelse, selvom erhvervelsen i disse tilfælde med nogen ret kan siges aldrig at have bestået, når indkomsten/erhvervelsen efterfølgende konfiskeres.

I dansk ret betegnes konfiskation normalt ikke som en straf, men som en "anden retsfølge", der skal forfølge ikke-pønale hensyn. Formålet med konfiskationen kan dels være at fjerne en ugrundet vinding eller at forebygge genstandens videre kriminelle anvendelse.

Ved udbyttekonfiskation er det i almindelighed nettoudbyttet, der konfiskeres, dvs. de ved den strafbare adfærd indvundne indtægter med fradrag af lovligt afholdte driftsomkostninger. Da formålet med udbyttekonfiskationen er at fratage skatteyderen en uberettiget vinding, og da der ved beregningen af konfiskationsbeløbet ikke tages højde for, at indkomsten er skattepligtig, indrømmes der et tilsvarende fradrag. Selvom den strafbare indtægt skal medtages ved opgørelsen af den personlige indkomst efter personskattelovens § 3, og det modstående fradrag for konfiskationsbeløbet uden for erhvervsmæssig virksomhed almindeligvis alene kan foretages i den almindelige indkomst efter bestemmelsens 2. stykke, har praksis formentlig foretaget en nettobedømmelse af indtægt og fradrag i disse tilfælde. Dette er formentlig sket ud fra et synspunkt om, at konfiskationen får virkning ex tunc, således at den konfiskerede indkomst ikke anses for oppebåret.

I praksis er endvidere anerkendt, at en hovedaktionær i visse tilfælde kan fratække et konfiskeret beløb i sin personlige indkomstoppgørelse, selvom beløbet i sin tid er blevet beskattet i selskabet. I TFS 1984.555 traf Landsskatteretten således afgørelse om, at en konfiskeret fortjeneste på 330.000 kr. hidrørende fra salg af stjalne varer, som var indtægtsført i hovedaktionærens selskab, kunne fratrækkes i hovedaktionærens personlige indkomstoppgørelse, idet der var tale om udbyttekonfiskation. Praksis indebærer, at de skattemæssige virkninger af det strafbare forhold så vidt muligt neutraliseres. Selvom reale hensyn i et vist omfang støtter resultatet, må det anses for tvivlsomt, om praksis har tilstrækkelig hjemmel i lovgivningen.

Ifølge Ligningsvejledningen 1997, afsnit E.B.5.5, er der ved konfiskation af driftsmidler ikke adgang til fradrag i den skattepligtige indkomst, hvis ulovligheden er begået af ejeren selv, jf. Lsr. 1955.138. Hvis konfiskationen er en følge af personalets strafbare forhold, er der derimod adgang til at fradrage tabet ved konfiskationen som en driftsomkostning eller et tab, jf. Lsr. 1958.41, hvor en vognmand fik fradrag for udgifterne i forbindelse med frigivelse af et automobil, som var beslaglagt af det tyske politi som følge af en chaufførs forsøg på smugleri.

Med hensyn til den afskrivningsmæssige behandling ved konfiskation af driftsmidler anføres i Skatteretten 2, s. 116, at konfiskationen må sidestilles med afhændelse, således at afskrivningsgrundlaget må reduceres med værdien af det konfiskerede. Som begrundelse anføres, at konfiskationen i disse tilfælde er overvejende pønalt begrundet. Det anføres videre, at en tilsvarende regel gælder ved konfiskation af genstande, der er produceret eller frembragt ved den strafbare handling.

Rækkevidden af det anførte synspunkt synes umiddelbart at være tvivlsom. For det første foretager afskrivningslovens §§ 31 og 32 en nøje opregning af de dispositioner, der i afskrivningsmæssig henseende skal sidestilles med et salg, hvorfor det er nærliggende at slutte, at der hermed er gjort endeligt op med spørgsmålet. For det andet synes det også at være relevant at sondre mellem, om konfiskationen skyldes ejerens egne eller ansattes forhold, jf. Ligningsvejledningens anvisninger vedrørende fradragsret for tab i forbindelse med konfiskation, der er refereret ovenfor.

3. Strafansvar efter skattekontrolloven for urigtig selvangivelse

3.1 Udeholdelse af ulovlige eller strafbare indtægter

Spørgsmålet er herefter, i hvilket omfang der kan pådrages strafansvar for manglende overholdelse af de skattemæssige regler for behandlingen af indtægter, som udspringer af ulovlig eller strafbar virksomhed.

Som tidligere nævnt er det en grundlæggende betingelse for et strafansvar, at indtægten er skattepligtig efter skattelovgivningens almindelige regler. Der vil således som hovedregel alene kunne blive tale om et strafansvar, hvis de ulovlige eller strafbare indtægter udspringer af et kontraktforhold.

Såfremt der er tale om indtægter erhvervet ved en ugyldig aftale, og skattepligten opløses som følge af, at modparten gør ugyldigheden gældende og ydelserne tilbageleveres, vil der som udgangspunkt ikke være grundlag for et strafansvar, idet der ikke er erhvervet ret til den pågældende indkomst.

En undtagelse fra hovedreglen må dog formentlig gøres, hvis tidspunktet for indgivelse af selvangivelse er indtrådt før, ugyldighedsindsigelsen er gjort gældende, eller handlen er ophævet, og skatteyderen har undladt at oplyse skattemyndighederne om indkomsten og dermed realiseret gerningsbeskrivelsen i skattekontrollovens § 13 eller 16.

Indenfor skatteretten sonderer man mellem aftaler, der er suspensivt og resolutivt betinget. Suspensivt betingede retshandler går ud på, at en vis retsvirkning skal indtræde, hvis betingelsen indtræder. Resolutivt betingede retshandler går derimod ud på, at retsvirkningerne skal ophøre, hvis betingelsen indtræder. Den skitserede løsning i forhold til aftaler, der rammes af en ugyldighedsgrund, er i denne terminologi et udtryk for, at aftalen anses for resolutivt betinget af, at aftalen er gyldig, og at skatteyderen anses for at have erhvervet ret til indkomsten med skattepligt til følge indtil det tidspunkt, hvor aftalen bliver erklæret ugyldig. Skatteyderen har derfor pligt til at selvangive indkomsten, hvis ugyldigheden endnu ikke er gjort gældende.

3.1.1 Betydningen af, at skatteunddragelsen neutraliseres som følge af omstændigheder indtrådt efter forbrydelsens fuldbyrdelse

3.1.1.1. Det teoretiske udgangspunkt

Gerningsbeskrivelsen i skattekontrollovens § 13 er realiseret, når oplysningerne i selvangivelsen er afgivet over for myndighederne. Med hensyn til passivitetsansvaret efter skattekontrollovens § 16, er gerningsbeskrivelsen i bestemmelsen realiseret, hvis skatteyderen undlader at underrette skattemyndighederne om en for lav skatteansættelse inden 4 uger efter modtagelsen af meddelelse om indkomstansættelsen. Når gerningsbeskrivelsen i den relevante straffebestemmelse er realiseret, foreligger der, under forudsætning af, at den fornødne subjektive tilregnelser hos skatteyderen er til stede, en fuldbyrdet forbrydelse.

Selvom gerningsbeskrivelsen ikke er realiseret, vil der kunne foreligge et strafbart forsøg. Straffelovens § 21, stk. 1, bestemmer, at handlinger, som sigter til at fremme udførelsen af en forbrydelse, straffes, når

denne ikke fuldbyrdes, som forsøg. Det antages, at selv fjernere og harmløse forberedelseshandlinger kan straffes. Det er således ikke nogen betingelse for at ifalde strafansvar efter skattekontrollovens § 13, at der er afgivet urigtige oplysninger overfor skattemyndighederne.

Så længe man befinder sig på forsøgsstadiet kan handlingen blive straffri, hvis den pågældende frivilligt og ikke på grund af tilfældige omstændigheder hindrer forbrydelsens fuldbyrdelse, jf. straffelovens § 22. Hvis vedkommende besinder sig i tide og opgiver indtægterne på selvangivelsen, vil der ikke være grundlag for at statuere strafbart forsøg. På den anden side foreligger der ikke straffri tilbagetræden, hvis bogførings- og regnskabspligten er tilsidesat ved udeholdelse af indtægter, hvis det kan bevises, at vedkommende har haft til hensigt ikke at selvangive indkomsterne, men forehavendet alene opgives, fordi skattemyndighederne f.eks. begynder at interessere sig for et tilsvarende forhold for et tidligere indkomstår.

Når forbrydelsen er fuldbyrdet, er der derimod ingen mulighed for straffrit at træde tilbage fra forbrydelsen. Skatteyderen kan således ikke undgå et strafansvar ved at berigtige forholdet overfor myndighederne eller ved eksempelvis efterfølgende at give afkald på den indkomst, hvorpå strafansvaret hviler. Det vil endvidere heller ikke kunne tillægges betydning, om forholdet rent faktisk resulterer i en skatteunddragelse, når der - forudsat at den nødvendige subjektive tilregnelser er til stede - blot er afgivet urigtige oplysninger overfor skattemyndighederne efter skattekontrollovens § 13, eller skatteyderen efter samme lovs § 16 har undladt at gøre myndighederne opmærksom på, at skatteansættelsen er for lav. Det forhold, at skatteansættelsen efterfølgende berigtiges på myndighedernes eller andres initiativ får dermed ikke betydning for strafansvaret.

På trods heraf tillægges det i visse tilfælde i praksis betydning, om det strafbare forhold rent faktisk resulterer i en skatteunddragelse.

3.1.1.2. konfiskation af udbytte

I praksis nedlægges der ikke påstand om straf for overtrædelse af skattekontrollovens regler, hvis den strafbare virksomhed strafforfølges efter anden lovgivning, og der i denne forbindelse nedlægges påstand om konfiskation af udbyttet. Som et eksempel herpå kan nævnes Rigsadvokatens meddelelse nr. 8/1994, hvori det fastslås, at indtægter ved kædebrev og "pyramidespil" alene strafforfølges efter lov om offentlige indsamlinger § 2, jf. § 6, hvorefter straffen er bøde. Efter meddelelsen er dette også tilfældet, når unddragelsen er større en 100.000 kr. og dermed kunne medføre frihedsstraf efter skattekontrolloven. Som et andet eksempel fra retspraksis kan nævnes, at der ved strafudmålingen i TfS 1993.584 V om udeholdelse af indtægter blev bortset fra en konfiskeret indkomst på 185.000 kr. hid-rørende fra narkotikahandel.

Som et eksempel på, at anklagemyndigheden nåede til det modsatte resultat, kan nævnes Rigsadvokatens meddelelse nr. 4/79 om tiltale i spilleautomatsager. Rigsadvokaten traf afgørelse om, at der - uanset om der forelå en overtrædelse af straffelovens § 203 og 204 om ulovlig hasard - alene skulle rejses tiltale for udeholdelse af omsætning efter skattelovgivningen.

Baggrunden for anklagemyndighedens praksis må formentlig søges i det forhold, at anklagemyndigheden ved afgørelsen af, om der skal rejses tiltale i en straffesag, er undergivet et opportunitetsprincip, jf. retsplejelovens § 723. Dette princip indebærer, at anklagemyndigheden har rådighed over sagen og ud fra et friere skøn kan afgøre, om der skal rejses tiltale. Der vil ved afgørelsen f.eks. kunne lægges vægt på procesøkonomiske hensyn, samfundets interesse i gennemførelsen af et strafansvar, og om overtrædelsen set i forhold til andre samtidige overtrædelser er af underordnet betydning. Der kan ved afgørelsen også lægges vægt på, om gennemførelse af et strafansvar indebærer en pligt til selvinkriminering.

Efter retsplejelovens §§ 752 og 754 har en sigtet ikke pligt til at udtale sig til politiet eller under afhøring i retten. Bestemmelserne er udtryk for, at der gælder en straffeprocessuel grundsætning om, at der ikke er pligt til selvinkriminering. Det forhold, at der ikke rejses tiltale for straf for overtrædelse af skattekontrolloven, når der nedlægges påstand om konfiskation, kan således være udtryk for, at beskyttelsen mod selvinkriminering udhules, hvis skatteyderen har pligt til at opgive indkomster, som er erhvervet ved strafbare forhold, idet sagens rette sammenhæng herved vil komme for dagen.

Den foreliggende praksis i forbindelse med konfiskation af udbytte er således ikke en egentlig undtagelse til hovedreglen om, at det ikke ved den strafferetlige vurdering kan tillægges betydning, om det strafbare forhold resulterer i en skatteunddragelse.

3.1.1.3 Glemte fradrag og andre forhold, der neutraliserer skatte-uddragelsen

Spørgsmålet er for det første, i hvilket omfang det udelukker strafansvar, at udeholdelsen helt eller delvis modsvares af ikke medtagne fradrag.

Ifølge praksis kan skatteyderen undgå et strafansvar, hvis det godtgøres, at den manglende selvangivelse af indtægtsposterne skyldes, at der foreligger modsvarende fradrag, som neutraliserer beskatningen, idet der i disse tilfælde ikke foreligger det fornødne forsæt til skatteunddragelse. Således er der i TFS 1992.40 Ø og TfS 1994.54 V truffet afgørelse om, at udeholdt erhvervsomsætning kunne reduceres med sorte lønninger til ansatte. Jan Pedersen anfører i Skatte- og afgiftsstrafferet s. 173, at skatteyderen pålægges en relativt streng bevisbyrde, hvis udeholdelsen skal reduceres med driftsomkostninger.

Også i tilfælde, hvor fradraget ikke har driftsomkostningskarakter, er det i praksis anerkendt, at udeholdelsen skal reduceres med fradraget. I TfS 1990.17 V fik skatteyderen således medhold i, at udeholdelsen af indtægter ved erhvervsvirksomhed skulle reduceres med manglende selvangivelse af prioritetsrenter. I de tilfælde, hvor det kan dokumenteres, at skatteyderen på tidspunktet for forbrydelsens fuldbyrdelse ikke er klar over, at han har ret til et fradrag, vil der i hvert fald ud fra en teoretisk betragtning være grundlag for et strafansvar, idet der i disse tilfælde foreligger forsæt til skatteunddragelse. I praksis er man dog formentlig tilbageholdende med at rejse tiltale i disse tilfælde, idet skattemyndighederne også skal bevise, at skatteyderen ikke vidste eller burde vide, at der forelå en fradragsmulighed, hvilket vil vanskeliggøre bevisførelsen betydeligt.

Spørgsmålet er herefter, i hvilket omfang et strafansvar kan undgås ved andre efterfølgende forhold, der neutraliserer skatteunddragelsen.

Ifølge TSS-cirkulære 1998-3 af 12. februar 1998 om efterfølgende af- og nedskrivninger indrømmes der adgang til at forhøje allerede foretagne af- og nedskrivninger til imødegåelse af myndighedernes indkomstforhøjelser. Efter cirkulæret gælder denne adgang ikke, hvor forhøjelsen skyldes et ansvarspådragende forhold. Baggrunden herfor er, at de allerede foretagne af- og nedskrivninger er udtryk for et bevidst valg fra skatteyderens side. Det betyder, at der i disse tilfælde på trods af fradragsmuligheden foreligger det fornødne forsæt til skatteunddragelse.

En anden mulighed for efterfølgende at neutralisere skatteunddragelsen kunne være, at skatteyderen anmoder Ligningsrådet om en skattemæssig omgørelse. Også i disse tilfælde må det antages, at en omgørelse er betinget af, at der ikke foreligger et strafbart forhold fra skatteyderens side.

For fuldstændighedens skyld kan nævnes, at skatteyderen naturligvis ikke kan slippe for et strafansvar ved egenhændigt at give afkald på indkomsten. Eksempelvis kan den, som har udført sort arbejde, ikke undgå et ansvar ved at tilbagebetale vederlaget til hvervgiveren, efter at spørgsmålet om straf er kommet på tale. Dette skyldes, at skatteyderen allerede har erhvervet endelig ret til indkomsten i skattemæssig forstand, og det gælder ubetinget, når gerningsbeskrivelsen i henholdsvis §§ 13 og 16 er realiseret, dvs., at der er afgivet urigtige oplysninger over for skattemyndighederne, eller hvis en skatteyder omfattet af printselvangivelsesordningen har undladt at reagere over en for lav skattemæssig ansættelse inden 4 uger. I modsat fald vil et strafansvar i alle tilfælde kunne gøres illusorisk.

3.2. Andre tilfælde af urigtig selvangivelse

Spørgsmål om straf kan også opstå i den situation, hvor skatteyderen fejlagtigt på selvangivelsen som tab har fratrukket f.eks. en erstatning, der er udbetalt som følge af et strafbart forhold. En uegentlig retsvildfarelse hos skatteyderen gående ud på, at betingelserne for, at udgiften kan fradrages som tab, er opfyldt, jf. ovenfor under pkt. 2.2, vil dog kunne udelukke, at der foreligger en forsætlig overtrædelse. Tilsvarende gælder, hvis der foreligger en uegentlig retsvildfarelse hos skatteyderen gående ud på, at en bøde kan fradrages som en driftsomkostning. I disse tilfælde vil der efter omstændighederne kunne pålægges straf for et uagtsomt forhold.

4. Sammenfatning

Notatets gennemgang af reglerne for behandlingen af indtægter, udgifter og tab, der udspringer af ulovlig eller strafbar virksomhed, efterlader det overordnede indtryk, at der er en god sammenhæng i reglerne.

Som anført ovenfor under pkt. 3.1.1.1 er der, når forbrydelsen er fuldbyrdet, ingen mulighed for straffrit at træde tilbage fra forbrydelsen. Skatteyderen kan således ikke undgå et strafansvar ved at berigtige forholdet overfor myndighederne eller ved eksempelvis efterfølgende at give afkald på den indkomst, hvorpå strafansvaret hviler. Det vil endvidere heller ikke kunne tillægges betydning, om forholdet rent

faktisk resulterer i en skatteunddragelse, når der - forudsat at den nødvendige subjektive tilregnelser er til stede - blot er afgivet urigtige oplysninger overfor skattemyndighederne efter skattekontrollovens § 13, eller der efter samme lovs § 16 er undladt at give myndighederne meddelelse om, at skatteansættelsen er for lav. Det forhold, at skatteansættelsen efterfølgende berigtiges på myndighedernes eller andres initiativ får dermed ikke betydning for strafansvaret.

I to tilfælde fraviges det teoretiske udgangspunkt.

I det første tilfælde undlades det at gøre et strafansvar gældende efter skattekontrollovens regler, hvis forholdet forfølges efter anden lovgivning, og der i den forbindelse nedlægges påstand om konfiskation. Denne praksis synes at være rimelig, dels fordi skatteyderen fratages indkomsten, og dels fordi en håndhævelse af selvangivelsespligten i disse situationer ofte vil indebære en forpligtelse til selvinkriminering.

I det andet tilfælde nedlægges der ikke påstand om straf, når unddragelsen modsvares af fradrag i øvrigt. Denne praksis synes også konkret at kunne forsvares, idet de øgede krav til beviset for forsæt til skatteunddragelse vil gøre det vanskeligt om ikke umuligt at løfte bevisbyrden.

Fravigelsen af det teoretiske udgangspunkt i disse to situationer kan ikke antages at have afsmittende virkning. Der synes således navnlig ikke at være nogen betænkelighed ved gennemførelse af et strafansvar, hvis skatteyderen, efter at forbrydelsen er fuldbyrdet, søger at neutralisere skatteunddragelsen ved at give afkald på indkomsten.

På nogle enkelte punkter kan det diskuteres, om den foreliggende praksis med hensyn til, hvorledes der skattemæssigt forholdes ved konfiskation af indkomst og driftsmidler, har fornøden lovhjemmel.

Det gælder for det første spørgsmålet om, hvorvidt konfiskation af et driftsmiddel kan sidestilles med et salg i afskrivningslovens forstand.

For det andet er det et spørgsmål, om der er tilstrækkeligt hjemmel til den praksis, hvorefter en hovedaktionær i visse tilfælde kan fratække et konfiskeret beløb i sin personlige indkomstopgørelse, selvom beløbet i sin tid er blevet beskattet i selskabet.

Endelig kan det diskuteres, om reglerne om ekstraordinær genoptagelse betyder, at der efter en konkret vurdering kan ske genoptagelse udover de almindelige frister, hvis skatteyderen efter anmodning ønsker skatteansættelsen for det år, hvori en konfiskeret indkomst er indtægtsført, genoptaget.

Den skattemæssige behandling af fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratialer

Indhold:

1. Indledning
2. Beskatning af fratrædelsesgodtgørelse
3. Beskatning af jubilæumsgratialer

1. Indledning

Emnet for notatet er den skattemæssige behandling af fratrædelsesgodtgørelser (afsnit 2) og jubilæumsgratialer (afsnit 3).

Fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratialer blev frem til den 1. januar 1992 beskattet som særlig indkomst. Fra 1. januar 1992 blev beskatningen af fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratialer overført til beskatning som almindelig (personlig) indkomst, hvorved der blev etableret automatisk A-skattetræk. Den skattepligtige del af fratrædelsesgodtgørelsen m.v. udgjorde 70 pct. (medregningsprocenten) af det beløb, som oversteg 6.000 kr (bundgrænse). I 1996 blev medregningsprocenten forhøjet til 85 pct. og bundgrænsen blev forhøjet til et grundbeløb på 7.900 kr. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20, og er i 1998 10.500 kr.

Afgrænsningen af begreberne fratrædelsesgodtgørelse og jubilæumsgratialer bygger fortsat på den praksis, der er opbygget, da de nævnte indkomst kategorier var særlig indkomst.

Det fremgår også af det notat, som skatteministeren sendte til Folketingets Skatteudvalg i forlængelse af et samråd om beskatning af frynsegoder i 1995.

TfS 1995, 193. "Notat om beskatningen af fratrædelsesgodtgørelser

Gaver, gratialer og lignende, der ydes i forbindelse med jubilæum eller den ansattes arbejdsophør på grund af alder eller sygdom, samt godtgørelse i forbindelse med fratrædelse af stilling, beskattes efter ligningslovens § 7, litra w.

Tidligere blev de nævnte indkomster beskattet som særlig indkomst, og baggrunden herfor var i hvert fald for fratrædelsesgodtgørelsernes vedkommende, at en almindelig indkomstbeskatning af en indkomst, der var akkumuleret over en årrække, kunne virke uønsket hård.

For at opnå A-skattetræk - og dermed undgå restskatte - blev de nævnte indkomster med virkning fra 1/1 1992 gjort til almindelig personlig indkomst, og siden da har reglerne været at finde i ligningslovens § 7, litra w.

For at undgå en skærpet beskatning i forhold til de tidligere gældende regler udgør den skattepligtige del af de nævnte gaver, gratialer og fratrædelsesgodtgørelser, der hidrører fra samme arbejdsgiver inden for et indkomstår, kun 70 pct. af det beløb, der overstiger 6.000 kr.

I øvrigt har lovændringen ikke medført nogen ændring i beskatningen af fratrædelses godtgørelserne. Efter de nye regler gælder således fortsat, at godtgørelse, der træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i opsigelsesperioden efter kontrakten eller lovgivningens almindelige regler, dog højst for en periode af et år, fuldt ud beskattes som almindelig personlig indkomst.

Der foreligger en righoldig praksis omkring fastlæggelsen af begrebet fratrædelsesgodtgørelse. Det kan f.eks. nævnes, at bestemmelsen omfatter såvel godtgørelse, som arbejdsgiveren udbetaler frivilligt, som godtgørelse, arbejdsgiveren er forpligtet til at betale. Endvidere kan nævnes, at der efter praksis ikke stilles krav om, at der foreligger et egentligt tjenesteforhold, men at det antages, at en lønnet beskæftigelse er tilstrækkelig, når denne har haft en vis fastere karakter og varighed.

Da fratrædelsesgodtgørelserne nu beskattes som almindelig personlig indkomst, vil det generelle fald i indkomstskatteprocenterne frem til 1998, der er en følge af skattereformen fra 1993, også medføre en lempeligere indkomstbeskatning for fratrædelsesgodtgørelsernes vedkommende."

Skatteretsrådet har overvejet om der forsat er behov for at opretholde de særlige regler for fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratialer.

Disse overvejelser skal ses på baggrund af, at det i de senere år er blevet meget mere almindeligt, at erhvervslivet anvender fratrædelsesgodtgørelser i forbindelse med især medarbejderes fratræden, og at der ofte allerede ved ansættelse af disse er truffet aftale om, at der skal ydes en fratrædelsesgodtgørelse ved ansættelsesforholdets ophør. For en lønmodtager vil det således være en fordel at få en ydelse udbetalt som fratrædelsesgodtgørelse, da fratrædelsesgodtgørelse som nævnt beskattes lempeligere end lønindkomst.

Hvis der forsat er behov for bevarelse af de særlige regler for fratrædelsesgodtgørelse og jubilæumsgratialer, er det også spørgsmålet, om den nuværende praksis forsat på alle punkter er lige hensigtsmæssig under hensyntagen til den ændrede opkrævning og den ændrede samfundsudvikling.

Notatet er opbygget som en gennemgang af den gældende praksis med en efterfølgende vurdering af, om der er behov for ændringer i regelgrundlaget.

Et af de steder, hvor man i praksis er stødt på afgrænsningsproblemer, er i forhold til konkurrenceklausuler, der ofte vil lægge sig op ad enten en fratrædelsesgodtgørelse eller en goodwill, og betalingen bliver beskattet forskelligt, alt efter om der er tale om det ene eller det andet forhold. Et af de forslag, der tidligere har været fremme til løsning af dette problem, er indførelse af en regel, hvorefter klausulen splittes op, således at den følger goodwill eller fratrædelsesgodtgørelsen.

2. Beskatning af fratrædelsesgodtgørelse

Efter ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 2, er jubilæums- og fratrædelsesgaver samt fratrædelsesgodtgørelse skattefri i det omfang, de ikke overstiger et reguleret grundbeløb på 7.900 kr. fra samme arbejdsgiver indenfor et indkomstår.

Af gave- og godtgørelsesbeløb, der overstiger det regulerede grundbeløb, medregnes 85 pct. til den skattepligtige indkomst.

I det følgende behandles reglerne for fratrædelsesgodtgørelser nærmere.

2.1 Hvem er berettiget til at modtage fratrædelsesgodtgørelse

Bestemmelsen i ligningslovens § 7 O omfatter alene skattepligtige personer, dvs. at der ikke efter bestemmelsen kan udbetales godtgørelsesbeløb til juridiske personer. Det er ligeledes en betingelse, at der fratrædes en stilling.

Lsr. 1976, 123. Da det ikke er en forudsætning for beskatning af en fratrædelsesgodtgørelse med særlig indkomstskat (jf. LSI § 2, stk. 9), at der har foreligget et ansættelsesforhold, men kun, at der har været tale om lønnet beskæftigelse, og da bestemmelsen i LSI § 2, stk. 9, antages at gælde alle vederlag for fremtidige indtægtstab som følge af fratrædelse for normalt ophør med arbejdet, blev en til en kreditforeningsrepræsentant udbetalt kompensation for fratrædelse "i utide" af Landsskatteretten ikke anset for almindelig indkomstskattepligtig, men for særlig indkomstskattepligtig.

Det er efter loven alene et krav, at den skattepligtige person har haft lønnet beskæftigelse hos den udbetalende arbejdsgiver. Det er således uden betydning, hvorledes den pågældende har været aflønnet (fast løn, provision, tantieme eller lignende). Der kan heller ikke efter praksis stilles krav om, at der foreligger et egentligt tjenesteforhold mellem arbejdsgiveren og den skattepligtige.

I følgende tilfælde er betingelserne for at kunne udbetale fratrædelsesgodtgørelse ikke anset for opfyldte:

TfS 1985, 732. En skatteyder fratrådte efter eget ønske et hverv som formand for en andelsboligforening, som han havde beklædt i en årrække, og modtog i denne forbindelse et beløb på 6.000 kr. Da der var tale om et honorarlønnet hverv uden for tjenesteforhold, som ikke var forbundet med væsentlig arbejdsindsats, anså Landsskatteretten ikke beløbet for omfattet af lov om særlig indkomstskat, men almindeligt indkomstskattepligtigt.

Revision og Regnskabsvæsen 1980, sm 98. En direktør fratrådte pr. 1/9 1978 sin stilling som aktieselskabsdirektør og tiltrådte i samme selskab som formand for selskabets bestyrelse. Efter 2 måneders forløb fratrådte han som formand og fik efter sin kontrakt udbetalt 150.000 kr.

Statsskattedirektoratet udtalte, at det udbetalte beløb ikke kunne anses for omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9, men måtte beskattes som almindelig indkomst, hvoraf A-skat skulle opkræves.

Skattepolitisk Oversigt 1981, side 136. Et beløb, som en bestyrelsesformand modtog i henhold til aftale, da han fratrådte, blev af Statsskattedirektoratet behandlet som almindelig indkomst. LSI § 2, nr. 9, nævner fratræden af stilling, mens der i det foreliggende tilfælde var tale om fratræden som bestyrelsesformand.

Derimod er betingelserne anset for opfyldt i følgende sager:

Lsr. 1970, 118. En skatteyder havde ved sin fratrædelse som forbundsformand for et politisk partis ungdomsorganisation modtaget et gratiale på 1.100 kr. Skatterådet havde anset beløbet for undergivet almindelig indkomstbeskatning, medens klageren havde betragtet gratialet som skattepligtig særlig indkomst.

Klageren havde siden 1954 været forretningsfører i den pågældende organisations landsforbund, og han havde senere to gange på forbundets kongres modtaget valg som forbundsformand for en treårig periode. Hans arbejde havde bestået af den daglige ledelse af forbundet og dets kontor, og han havde været aflønnet som heltidsbeskæftiget funktionær indtil sin fratræden i maj 1967. Ved klagerens fratræden fra stillingen som forbundsformand modtog han et gratiale på 1.100 kr. fra forbundet som en erkendtlighed for sin arbejdsindsats gennem årene. Beløbet var bevilget og udbetalt gennem partikassen.

Klageren nedlagde over for landsskatteretten påstand om, at det modtagne gratiale beskattedes som skattepligtig særlig indkomst i medfør af bestemmelsen i § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v., under henvisning til, at hans stilling ganske havde svaret til en almindelig funktionærs, uanset om han var blevet valgt hertil på forbundets kongres for en vis periode.

Landsskatteretten fandt efter det oplyste, herunder også at klageren havde været undergivet ATP-ordningen, at det udbetalte gratialebeløb måtte ligestilles med de i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9, nævnte ydelser, og den påklagede ansættelse af klagerens almindelige skattepligtige indkomst blev derfor nedsat til det selvangivne beløb.

Skd. 1971, 119. En kredsformand for en faglig organisation blev grundet strukturrationalisering af forbundet anmodet om at træde tilbage i valgperioden. Kredsformanden var lønnet som funktionær, men det var oplyst, at der ikke tilkom ham noget egentligt opsigelsesvarsel i den omhandlede situation. Såfremt han trådte tilbage, ville han modtage en større kontant erstatning fra forbundet.

Skattedepartementet besluttede i overensstemmelse med en indstilling fra Statens Ligningsdirektorat, at erstatningen som fratrædelsesgodtgørelse i sin helhed skulle beskattes som særlig indkomst.

Revision og Regnskabsvæsen 1973, sm 155. En valgt kredsformand i en fagforening, som havde dagligt kontorarbejde for foreningen, skulle fratræde under sin valgperiode som følge af en strukturændring og fik i den anledning en fratrædelsesgodtgørelse på 45.000 kr. Stillingen havde været lønnet med ca. 19.000 kr. årligt. Selv om stillingens indehaver kun var valgt, anså Statens Ligningsdirektorat den for at ligne en funktionærstilling så stærkt, at den udbetalte fratrædelsesgodtgørelse, som svarede til en af fagforeningen opstillet tabel for godtgørelser til for tidligt afgangende formænd, kunne beskattes med særlig indkomstskat.

Uanset at det således ikke er nogen betingelse for udbetaling af godtgørelse, der er omfattet af ligningslovens § 7 O, at der har foreligget et tjenesteforhold, antages det dog i praksis, at den pågældende skattepligtiges tilknytning til arbejdsgiveren skal have haft en vis varighed og en vis fastere karakter.

Vedrørende varigheden har Landsskatteretten forud for indførelsen af lov om særlig indkomstskat anset en ansættelse på 7 måneder for ikke at være tilstrækkelig.

Lsr. 1959, 16. En Assistent klagede over, at skatterådet havde forhøjet hans selvangivne indkomst med 1.712 kr., som var blevet udbetalt ham ved hans fratrædelse af en stilling i et selskab. Klageren var den 1. marts 1956 blevet ansat på prøve i selskabet, uden at prøvetidens længde dog var nøjere fastlagt. I juni samme år fik han meddelelse om, at han formentlig måtte fratræde den 1. januar 1957. Han blev endelig opsagt den 30. september 1956 til fratrædelse den 1. januar 1957. Ved fratrædelsen, der skete allerede 1. december 1956, idet han på dette tidspunkt havde fået en anden stilling, fik klageren udbetalt ovennævnte beløb på 1.712 kr., svarende til 2 måneders løn.

Landsskatteretten fandt i det hele, at da klagerens tilknytning til det pågældende firma ikke havde været så langvarig og fast, at han havde kunnet have nogen egentlig forventning om at forblive i firmaet, kunne det til klageren i forbindelse med afskedigelsen udbetalte beløb ikke anses for skattefrit som erstatning for mistet stilling. Den pågældende ansættelse blev derfor stadfæstet.

I nyere administrativ praksis er dog godtgørelsesbeløb ydet 14 dage efter ansættelsen anset for omfattet af reglerne for fratrædelsesgodtgørelse.

Skattepolitisk Oversigt 1967, side 174. En kontorist måtte med 1 uges varsel fratræde sin stilling 14 dage efter ansættelsen. Det var oprindeligt aftalt, at lønnen månedlig skulle andrage 2.000 kr. Ved fratrædelsen udbetaltes 3.000 kr., idet arbejdsgiveren foruden forstyrrelsen i arbejdstagerens forhold havde taget hensyn til, at arbejdstageren som forudsætning for ansættelsen havde måtte anskaffe kørekort, hvilket havde kostet ham 700 kr. De 1.000 kr. beskattedes som almindelig indkomst, og de resterende 2.000 kr. blev som fratrædelsesgodtgørelse beskattet som særlig indkomst. (Skattedepartementet).

Lsr. 1968, 108. Tobakshandler A klagede over, at en del af et af ham modtaget erstatningsbeløb var betragtet som skattepligtig almindelig indkomst.

Klageren havde i en årrække havde drevet en tobaks- og vinhandel en detail. I efteråret 1963 indledte klageren forhandlinger med en vingrosserer om at overtage dennes vinfirma. Forhandlingerne resulterede i, at klageren den 14. januar 1964 bl.a. indgik aftale med vingrosserereren om, at klageren skulle ansættes som direktør i selskabet fra 1. april 1964, og fra dette tidspunkt til 1. januar 1965 skulle klageren oppebære en gage på 3.800 kr. månedligt, medens klagerens gage efter den 1. januar 1965 skulle være halvdelen af aktieselskabets årsoverskud, dog som minimum 100.000 kr. årligt. Den 15. marts 1964 meddelte vingrosserereren klageren, at han havde opgivet sine planer om at rejse til udlandet og herefter nægtede han at opfylde de med klageren den 14. januar 1964 indgåede aftaler.

Efterfølgende forhandlinger mellem klageren og vingrosserereren resulterede i, at klageren for lidt tab ved ikke at kunne overtage grossistvirksomheden, mistet udsigt til en stor indtægtsforøgelse, og tab ved at sælge og tilbagekøbe sin forretning m.v. fra vingrosserereren til fuld afgørelse modtog en erstatning på 70.000 kr. med fradrag af diverse omkostninger.

Landsskatteretten fandt, at klageren havde frafaldet sin ret efter en ansættelseskontrakt, hvilket måtte sidestilles med fratrædelse af en stilling, jf. § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v. og Landsskatteretten fandt herefter, at det af klageren oppebårne erstatningsbeløb i sin helhed kunne henføres til særlig indkomstbeskatning, hvorefter den påklagede ansættelse blev nedsat i overensstemmelse hermed.

Afgrænsningsproblematikken har således givet anledning til adskillige sager i klagesystemet.

2.2 Hvem kan udbetale fratrædelsesgodtgørelse

Godtgørelsesbeløbet skal udbetales af den pågældendes hidtidige arbejdsgiver. Denne betingelse anses ikke for opfyldt, hvis arbejdsgiveren er et A/S, og beløbet udbetales af hovedaktionæren. Betingelsen anses heller ikke for opfyldt ved udbetaling af godtgørelse fra en fond, der er et af arbejdsgiveren uafhængigt retssubjekt, selvom der eventuelt ville være en nær forbindelse mellem de to retssubjekter. En bod, der udbetales til en skatteydere fagforening, som derefter udbetaler denne til skatteyderen, er således ikke omfattet af ligningslovens § 7 O.

Disse afgrænsningsproblemer har givet anledning til en række sager i praksis:

Tfs 1988, 674. En skatteyder fik ved sin fratræden som direktør udbetalt et beløb fra en fond, der havde tilknytning til arbejdsgiverselskabet. Landsskatteretten anså beløbet for at være almindelig indkomstskattepligtigt, da det ikke var en fratrædelsesgodtgørelse fra arbejdsgiveren og ej heller kunne anses som vederlag for afløsning af pensionstilsagn.

Lsr. 1978, 167. En typograf klagede over, at skatterådet for indkomståret 1974 havde anset ham for almindelig indkomstskattepligtigt af et fra LO udbetalt beløb på 3.868 kr.

Klageren havde været ansat ved et aktieselskab, der var trådt i likvidation i december måned 1971. Aktieselskabet ejedes bl.a. af A/S Den Socialdemokratiske Presse i Danmark, d.v.s. LO, hvis formand havde været næstformand i bestyrelsen i aktieselskabet.

I henhold til overenskomst mellem selskabet og Dansk Typografforbund - Dansk Litografforbund, havde de ansatte krav på en godtgørelse i tilfælde af afskedigelse som følge af rationalisering, men ikke i tilfælde af afskedigelse som følge af standsning af virksomheden. Likvidationsboet havde herefter nægtet at udbetale de afskedigede medarbejdere fratrædelsesgodtgørelse, men i 1974 havde LO udbetalt en godtgørelse til alle medarbejdere organiseret under LO.

Uanset den nære forbindelse mellem udbetaleren af den omhandlede godtgørelse og arbejdsgiveren var der efter Landsskatterettens opfattelse tale om to forskellige juridiske personer. Da der herefter ikke var hjemmel til at henføre godtgørelsen til beskatning som særlig indkomst under henvisning til bestemmelserne i § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v., idet beløbet ikke hidrørte fra klagerens arbejdsgiver, blev den påklagede ansættelse stadfæstet.

Skd. 1974, 29. Skattedepartementet blev spurgt, om de fratrædelsesgodtgørelser, som er blevet udbetalt til de ansatte i en virksomhed fra en social fond knyttet til denne virksomhed, kunne beskattes som særlig indkomst.

I overensstemmelse med Statens Ligningsdirektorats udtalelse svarede Skattedepartementet, at de fra den sociale fond udbetalte beløb efter Ligningsdirektoratets og Skattedepartementets opfattelse ikke kan henføres til beskatning som særlig indkomst under henvisning til bestemmelserne i § 2, nr. 9 eller § 2, nr. 10 i lov om særlig indkomstskat m.v., idet der herved er lagt vægt på, at ydelsen ikke hidrører fra de pågældendes arbejdsgiver, men fra den sociale fond, som er et af arbejdsgiveren uafhængigt, selvstændigt retssubjekt.

Revision og Regnskabsvæsen 1969, sm 71. Et aktieselskab op sagde i forbindelse med lukning af en del af sine afdelinger ca. 200 arbejdere og funktionærer til fratræden den 1/7 1968. De pågældende modtog ved fratrædelsen foruden løn, feriepenge m.v. en fratrædelsesgodtgørelse, hvis størrelse beregnedes efter de pågældendes anciennitet i selskabets tjeneste. Den nævnte fratrædelsesgodtgørelse blev ikke udredet af selskabet, men af 2 af selskabet uafhængige og selvstændige fonde.

Ligningsdirektoratet udtalte, at den nævnte fratrædelsesgodtgørelse ville være at medregne ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige almindelige indkomst, da beløbet ikke kunne anses som ydet af de pågældendes arbejdsgiver.

Revision og Regnskabsvæsen 1966, sm 85. En skatteyder ansøgte om, at et beløb, som han i kalenderåret 1965 havde modtaget fra et selskabs funktionærfond, måtte blive beskattet som særlig indkomst. Den pågældende fond var blevet oprettet for en halv snes år siden i forbindelse med gennemførelse af en pensionsordning for selskabets funktionærer. Fonden blev oprettet med det formål at støtte et antal funktionærer, som på grund af alder var udelukket fra en forsikringsmæssig pensionsordning. Som revisor for den pågældende virksomhed blev skatteyderen medtaget som berettiget til at kunne opnå ydelser fra den nævnte fond. Det fra fonden modtagne beløb var ydet i forbindelse med skatteyderens ophør som revisor, og skatteyderen ville efter det oplyste i kalenderåret 1966 modtage et yderligere beløb fra fonden. Skattedepartementet udtalte, at de omhandlede beløb, der blev ydet af en selvstændig personalefond, ikke kunne anses for at være omfattet af bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat, men skulle henregnes til skatteyderens skattepligtige almindelige indkomst.

Udbetaling fra ansattes faglige organisation er heller ikke omfattet af ligningslovens § 7 O.

Lsr. 1978, 168. En ansat hos DSB var i 1974 blevet afskediget med pension og havde i forbindelse hermed fra en understøttelsesfond under Dansk Jernbaneforbund modtaget et såkaldt gratiale på 1.300 kr., som han påstod beskattet som særlig indkomst efter bestemmelserne om fratrædelsesgodtgørelse.

Fondens formål var at yde hjælp under sygdom til ekstraordinære og ordinære medlemmer (herunder disses hustruer og børn) af Dansk Jernbaneforbund. Fondens midler tilvejebragtes gennem overførsel af en i forvejen fastsat procentdel af medlemskontingentet. I henhold til § 7 i vedtægterne for hjælpefonden kunne der af fondens midler udbetales gratiale, bl.a. til ordinære medlemmer, der som klageren afskediges med pension.

Landsskatteretten fandt, at der fra fonden til klageren var sket en udbetaling, der havde karakter af en udlodning eller et legat, og at udlodningen var almindelig indkomstskattepligtig i medfør af statsskattelovens § 4 c, idet udbetalingen hverken omfattedes af bestemmelser i pensionsbeskatningsloven, lov om særlig indkomstskat m.v. eller af de særlige regler i ligningslovens § 7.

Revision og Regnskabsvæsen 1973, sm 91. En den 15/6 1965 indgået overenskomst mellem Danmarks Uddelerforening og Fællesforeningen for Danmarks Brugsforeninger om tilvejebringelse af en tryghedsordning for brugsforeningsuddelere indeholdt blandt andet bestemmelse om, at der efter visse i overenskomsten fastsatte regler skulle ydes en affindelsessum til brugsforeningsuddelere, der med kontraktligt varsel blev afskediget eller overflyttet til anden, lavere lønnet stilling som følge af nedlæggelse eller ændring af udsalgssteder. Den nævnte affindelsessum skulle udredes med 1/3 af Danmarks Uddelerforening, 1/3 af Fællesforeningen for Danmarks Brugsforeninger og 1/3 af vedkommende brugsforening. Ligningsdirektoratet udtalte, at den del af affindelsessummen, der skulle udredes af Fællesforeningen for Danmarks Brugsforeninger, kunne anses for omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 1, nr. 9, medens den af Danmarks Uddelerforening udredte del af affindelsessummen skulle medregnes ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige almindelige indkomst. Affindelsessummen skulle beskattes i det indkomstår, i hvilket der blev opnået ret til beløbet, uanset om affindelsessummen måtte blive udbetalt i rater.

Lsr. 1979, 55. En installatør klagede over, at skatterådet havde anset ham for indkomstskattepligtig af en erstatning på 30.000 kr., som han havde modtaget fra sit fagforbund.

Det var oplyst, at klageren i 1975 havde været tillidsmand på den virksomhed, hvor han var ansat. Han var blevet opsagt fra sin stilling den 30. juni 1975 til fratræden den 26. oktober 1975.

Da klagerens forbund ikke havde kunnet acceptere opsigelsen, var der den 4. september 1975 blevet afholdt et mæglingsmøde mellem forbundet og virksomheden, hvorunder firmaet havde tilbudt genansættelse af klageren, men da denne ikke ønskede at fortsætte ansættelsesforholdet, var dette straks blev ophævet, og firmaet havde til fuld og endelig afgørelse af sagen til forbundet i bod og erstatning betalt 30.000 kr.

Klageren havde fået løn for tiden indtil han fratrådte den 4. september 1975, og forbundet havde den 17. september 1975 udbetalt 30.000 kr. til klageren. Skatterådet havde ved ansættelsen anset klageren for indkomstskattepligtig af det nævnte beløb som en gave fra forbundet.

Efter det oplyste, hvorefter boden på 30.000 kr. tilkom forbundet, var Landsskatteretten enig med skatterådet i, at beløbet ikke kunne anses for en af lovens § 2, nr. 9, omfattet fratrædelsesgodtgørelse, og da der ikke i øvrigt var hjemmel til at undtage beløbet fra den almindelige indkomstbeskatning, blev den påklagede ansættelse stadfæstet.

2.3 Hvad er omfattet af begrebet fratrædelsesgodtgørelse

Beskatning af fratrædelsesgodtgørelse efter ligningslovens § 7 O er lempeligere end den almindelige indkomstbeskatning. Dette øger i praksis presset på at få ydelser, der udbetales i forbindelse med en arbejdstagers fratræden kategoriseret som fratrædelses- godtgørelse i stedet for som løn eller betaling for en konkurrenceklausul. Disse afgrænsningsproblemer behandles nærmere nedenfor.

Det er en forudsætning for at falde ind under reglen, at godtgørelsesbeløbet udbetales i tidsmæssig sammenhæng med fratrædelsen. Hvis beløbet udbetales efterfølgende, skal det medregnes til den skattepligtige indkomst.

Tfs 1986, 39. En skatteyder, der blev førtidspensioneret som 62-årig, modtog på sin 65-års fødselsdag - ligesom andre grupper af ansatte der pensioneredes, når de fyldte 65 år - et engangsbeløb fra sin tidligere arbejdsgiver. Da udbetalingen ikke var knyttet til fratrædelse af stilling, men betinget af, at modtageren fyldte 65 år, fandt Landsskatteretten ikke, at beløbet var omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9, men almindelig indkomstskattepligtigt.

Revision og Regnskabsvæsen 1965, sm 4. En advokat spurgte Skattedepartementet, hvorledes en klient skulle beskattes af en ydelse, som det selskab, hvori han havde været ansat som direktør - hvilken stilling han ca. 6 år tidligere var fratrådt med pension - påtænkte at udrede til klienten. Uanset om ydelsen efter sin karakter måtte kunne have været omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9, måtte selve den omstændighed, at der var forløbet ca. 6 år fra skatteyderens fratræden af stillingen som direktør i selskabet, dog i sig selv medføre, at ydelsen ikke kunne henføres under den anførte bestemmelse. Ydelsen var herefter skattepligtig som almindelig indkomst.

Lsr. 1968, 100. En skatteydere hustru havde i 1966 modtaget et gavebeløb på 11.554 kr. fra en i England bosiddende bekendt, blandt andet som erkendtlighed for hendes tjenesteydelser over for giveren under 2. verdenskrig. Landsskatteretten fandt, at det var med rette, at beløbet var anset for indkomstskattepligtigt, hvorved bemærkedes, at bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9

og 10, om godtgørelse i anledning af fratræden af stilling eller i anledning af arbejdsophør ikke fandtes anvendelige på ydelsen.

Revision og Regnskabsvæsen 1973, sm 28. En skatteyder fratrådte i 1971 sin stilling, og havde i henhold til sin ansættelseskontrakt krav på 18 måneders successivt udbetalt løn, således at lønnen, såfremt han inden udløbet af de 18 måneder tiltrådte en anden stilling, skulle reduceres med den løn, han måtte modtage i den nye stilling. Skatteyderen modtog desuden i 1971 en godtgørelse på 15.000 kr. som kompensation for, at han i sin ansættelsestid havde haft fri bil til rådighed, og beløbet blev udbetalt uden hensyn til, om han inden for de 18 måneder tiltrådte en ny stilling.

Ligningsdirektoratet udtalte, at lønnen for de 18 måneder, hvilken løn kun ville blive udbetalt, såfremt skatteyderen var i live på udbetalingsstidspunktet, og kun i det omfang, det månedlige beløb oversteg løn fra andet ansættelsesforhold, ikke for nogen dels vedkommende kunne anses som en fratrædelsesgodtgørelse, men måtte anses for en løbende indtægt, der skulle medregnes ved opgørelsen af den almindelige skattepligtige indkomst i de år, hvor der erhvervedes ret til indtægten, dvs. udbetalingsåret. Godtgørelsen for afsavn af bil, kr. 15.000, skulle for 2/3's vedkommende - svarende til 1 års godtgørelse - henregnes til den almindelige indkomst, medens den for 1/3's vedkommende skulle beskattes som særlig indkomst i medfør af lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 1, nr. 9, jf. § 3, stk. 1, nr. 6.

Udbetales godtgørelsen i sammenhæng med stillingens fratræden er det dog uden betydning, at godtgørelsen tilsigter at dække konkrete udgifter for den ansatte.

TfS 1986, 59. En advokat, der var ansat i et advokatfirma, blev forflyttet til firmaets afdeling i en anden by. Det var tanken, at han med tiden enten skulle optages som kompagnon eller købe afdelingen, men da der ikke opnåedes nogen aftale herom, fratrådte han stillingen og startede egen praksis. I forbindelse med ansættelsesforholdets ophør udbetalte arbejdsgiveren ham 25.000 kr. til dækning af særlige udgifter til hussalg og huskøb, flytteomkostninger m.v. i forbindelse med hans fratræden.

Landsskatteretten lagde vægt på, at det var stillingsfratrædelsen, der havde udløst den pågældende godtgørelse, hvorfor denne måtte anses som særlig indkomstskattepligtig i medfør af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9.

Ved fratræden forstås også delvis fratræden i den forstand, at indskrænkning eller ændring i arbejdsområdet anses for fratræden.

Lsr. 1970, 122. En bryggeriarbejder fik i 1967 udbetalt et beløb på 12.000 kr. i forbindelse med overgang til ændret beskæftigelse. Skatteyderen og 23 andre delvis provisionslønnede salgskuske hos et aktieselskab blev ved overgangen til en ny distributionsordning afskediget med det dem tilkommende opsigelsesvarsel til fratrædelse ved udgangen af april 1967. I henhold til aftale med vedkommende faglige organisation tilbød selskabet nogle af de afskedigede salgskuske, herunder skatteyderen, genansættelse som tariflønnede bryggeriarbejdere. Desuden påtog selskabet sig at betale hver af de pågældende et engangsbeløb på 12.000 kr. for forringelse af deres lønvilkår. Selskabet oplyste, at skatteyderen ville have modtaget det omhandlede beløb, selv om han ikke havde ladet sig genansætte som bryggeriarbejder.

Landsskatteretten fandt, at godtgørelsen var modtaget i anledning af skatteyderens fratræden af stillingen, og at beløbet herefter skulle beskattes efter reglerne i lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 1, nr. 9.

Skd. 1973, 84. Skattedepartementet meddelte, at en godtgørelse, som en forretningfører i en fortsættelsesygekasse modtog i forbindelse med sygekassens sammenslutning med andre sygekasser, i hvilken anledning forretningsføreren fratrådte sin stilling, formentlig skulle beskattes efter lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, stk. 1, nr. 9, i det indkomstår, hvor forretningsføreren havde erhvervet endelig ret til beløbet.

Forretningsføreren skulle efter fratrædelsen - i maksimalt 2 år - tiltræde de sammensluttede sygekassers ledelse som kommitteret.

Ved afgørelsen lagde Departementet vægt på, at den pågældende, der var 65 år, fratrådte en egentlig, med pensionsret forbundet funktionærstilling, og at hans fortsatte arbejde for sammenslutningen skete som kommitteret, i hvilken egenskab han modtog vederlag for deltagelse i de enkelte møder. Hans virksomhed kunne efter sygekassernes sammenslutning herefter ikke betragtes som en fortsættelse af hans tidligere ansættelsesforhold.

Lsr. 1979, 162. En Apotekermedhjælper klagede over, at skatterådet havde forhøjet den af hende for indkomståret 1974 selvangivne indkomst med et beløb, som hun havde modtaget som godtgørelse for bortfald af tilkaldevagt.

På Sundhedsstyrelsens foranledning var der sket ændring i de ansattes aflønningsforhold, hvorved tidligere oppebårne tillæg for tilkaldevagter bortfaldt. I den anledning havde de ansatte efter aftale mellem Dansk Farmaceutforening og Danmarks Apotekerforening fået udbetalt et engangsvederlag, som var blevet fordelt mellem de ansatte på hvert enkelt apotek.

Landsskatteretten fandt, at der ved nedlæggelsen af vagttjenesten på apotekerne var gennemført en væsentlig indskrænkning af de ansattes overenskomstmæssige arbejdsområde. Da det omhandlede beløb var udbetalt som kompensation for den heraf følgende indtægtsnedgang, måtte beskatningen heraf anses for omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9.

Også ændring af arbejdsvilkår i forbindelse med en virksomhedsfusion kan medføre, at betingelserne er opfyldte.

TfS 1992, 125. Skatteyderen var ansat i en virksomhed, der fusionerede med en anden virksomhed. Dette medførte et ændret arbejds- og ansvarsområde samt lønning for skatteyderen. Samtidig fik han tilbud om at overtage sin tidligere firmabil, der havde en skønnet handelsværdi på 40.000-45.000 kr., til den nedskrevne værdi på 4.000 kr.

Landsskatteretten lagde til grund, at der som følge af det ændrede ansættelsesforhold måtte anses at foreligge en fratræden af den tidligere stilling. Retten fandt, at den økonomiske fordel ved at overtage firmabilen til underpris måtte behandles som en fratrædelsesgodtgørelse omfattet af § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v.

Overflytning til en anden afdeling kan derimod ikke sidestilles med delvis fratræden.

Skattepolitisk Oversigt 1968, 86B. De af Københavns Kommune til visse personalegrupper udbetalte godtgørelser i forbindelse med overflytning fra tjeneste i en kommunal afdeling til tjeneste i en anden kommunal afdeling med indtægtsnedgang til følge blev af Skattedepartementet ikke anset som fratrædelsesgodtgørelse omfattet af bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9.

Lsr. 1968, 110. En smed, der var ansat ved en kommune på tjenestemandslignende vilkår, havde været beskæftiget ved et gasværk, men blev i 1964 i forbindelse med dette værks nedlæggelse forflyttet til et andet gasværk. Det var oplyst, at forflyttelsen som følge af en anden aflønningsform medførte en indtægtsnedgang for klageren, og at han til kompensation herfor havde oppebåret en regulativmæssig godtgørelse fordelt på årene 1965 og 1966.

Efter de foreliggende oplysninger fandt Landsskatteretten ligesom amtsskatterådet, at beløbene ikke kunne anses for omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9.

Revision og Regnskabsvæsen 1973, sm 156. En remisearbejder fik en godtgørelse på 5.400 kr. fra Københavns Kommune i anledning af overflytning til andet arbejde inden for kommunen. Beløbet var udbetalt som kompensation for indtægtsnedgang i forbindelse med sporvejenes nedlæggelse, som medførte hans overflytning til "Sva nemølleværket".

Ligningsdirektoratet fandt, at der ikke kunne være tale om fratræden af stilling, men kun om overflytning fra tjeneste i én kommunal afdeling til en anden, hvorfor den modtagne godtgørelse ikke kunne anses omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 1, nr. 9, men måtte beskattes som almindelig indkomst.

Lsr. 1983, 39. En skatteyder klagede over, at skatterådet havde anset ham for almindelig indkomstskattepligtig af en udflytningsbonus på 6.000 kr., som han i 1980 havde fået udbetalt af sin arbejdsgiver.

Klageren havde modtaget den omhandlede bonus fra sin arbejdsgiver i forbindelse med en fusion mellem arbejdsgiveren og et andet firma, idet beløbet var udbetalt i henhold til det andet firmas "lokalaftale om udflytningsbonus". Beløbet var fra arbejdsgiverens side medregnet i klagerens A-indkomst.

Efter de tilvejebragte oplysninger - herunder bl.a., at der for klagerens vedkommende ikke havde været tale om fratræden af stilling hverken helt eller delvis i forbindelse med flytningen af arbejdsstedet - fandt Landsskatteretten, at beløbet med rette var anset for almindelig indkomstskattepligtigt.

En lønnedgang som følge af en stillingsændring er normalt heller ikke tilstrækkeligt til at en udbetalt godtgørelse kan blive omfattet af ligningslovens § 7 O.

Skattepolitisk oversigt 1964, side 83. En forretningsbestyrer, hvis løn var fastsat ved generel overenskomst, men som hidtil havde oppebåret et personligt løntillæg på 170 kr. månedlig, fik i forbindelse med vedtagelsen af en ny lønoverenskomst for det pågældende funktionær område, hvorved personlige tillæg bortfaldt, af sin arbejdsgiver en godtgørelse på 10.000 kr. Skattedepartementet fandt ikke, at beløbet kunne henføres under lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9, da der ikke i den foreliggende situation var tale om et arbejde, der ophørte, eller en form for virksomhed, som opgaves. Beløbet var derfor undergivet almindelig indkomstskattepligt.

Revision og Regnskabsvæsen 1972, sm 109B. En hypotekforening, der skulle sammenlægges med andre kreditinstitutioner, ville i den anledning yde en godtgørelse til samtlige foreningens medarbejdere. Godtgørelsen svarede til 1 måneds løn. Godtgørelsen blev ydet, fordi de ansattes advancementsmuligheder blev begrænset ved sammenlægningen, fordi kompetenceområderne indskrænkedes, og fordi hypotekforeningen fyldte 65 år det følgende år, og da - hvis sammenslutningen ikke skulle have fundet sted - ville have ydet en mindre erkendtlighed til medarbejderne.

Ligningsdirektoratet udtalte, at da der hverken var tale om hel eller delvis fratræden, måtte de omhandlede ydelser medregnes ved opgørelsen af medarbejdernes skattepligtige almindelige indkomst.

Lsr. 1973, 119. En amtsinspektør klagede over, at de stedlige ligningsmyndigheder havde anset et beløb på 4.600 kr., som han havde modtaget fra sin arbejdsgiver, og som han på sin selvangivelse havde opført som skattepligtig særlig indkomst, for almindelig skattepligtig indkomst.

Klageren havde i forbindelse med en pr. 1. juli 1970 stedfunden omstrukturering af hans stilling som amtsinspektør for et forsikrings selskab måttet opgive en biindtægt hidrørende fra en forsikringsforening. Omstruktureringen havde berørt såvel arbejdsfunktionerne som aflønningsmåde, og det omhandlede beløb, der var udbetalt i 1970 à 2 gange, var ifølge forsikrings selskabet udbetalt ham som godtgørelse for ændring i hans ansættelsesforhold.

Efter det oplyste, herunder bl.a. om klagerens aflønning hos selskabet i årene 1969, 1970 og 1971, fandt Landsskatteretten, at de i sagen omhandlede 4.600 kr. måtte antages at være udbetalt i det væsentlige som kompensation for ændringer i hans aflønningsforhold. Retten var derfor enig med de stedlige ligningsmyndigheder i, at klageren var almindelig indkomstskattepligtig af beløbet.

De såkaldte afviklingsgodtgørelser er også omfattet af ligningslovens § 7 O. En afviklingsgodtgørelse er en fratrædelsesgodtgørelse, som er betinget af, at den fratrædende forbliver i sin stilling, indtil arbejdsgivervirksomheden er afviklet. Det er en betingelse, at godtgørelsen ydes ud over løn i opsigelsesperioden.

UfR 1975, 659. En typograf, der blev opsagt pr. 31.12.1971 med henblik på lukning af et dagblad, modtog ifølge kollektiv overenskomst afskedigelsesgodtgørelse. De omhandlede ydelser tilfaldt sagsøgeren ud over hans almindelige arbejdsvederlag og ydelsernes størrelse beroede alene på hans anciennitet og var uafhængige af det tidsrum, i hvilket bladet ønskede at bevare hans arbejdskraft. Uanset at ydelserne fra arbejdsgivernes side kunne betinges af en fortsættelse af arbejdsforholdet ud over det tidspunkt, antogs formålet med ordningen derefter først og fremmest at have været at sikre medarbejderne økonomisk i en overgangsperiode efter afskedigelse af en af de i deres overenskomst nævnte grunde, hvorfor ydelserne af Vestre Landsret blev sidestillet med den i § 2 nr. 9 i loven om særlig indkomstskat omhandlede fratrædelsesgodtgørelse. Fratrædelsesgodtgørelse udbetalt i forbindelse med virksomhedsophør, og betinget af den ansattes forbliven i stillingen indtil ophøret af virksomheden, anset som særlig indkomst.

Lsr. 1976, 24. En bogbinder klagede over, at skatterådet for indkomståret 1972 havde henført et af klageren som særlig indkomst selvangivet beløb til beskatning som almindelig indkomst.

Klageren havde været beskæftiget som bogbinder et firma i en længere årrække. I forbindelse med nogle i 1971-72 gennemførte indskrænkninger og strukturændringer i selskabet blev klageren opsagt til fratrædelse i henhold til en i august 1971 mellem det tekniske personale og selskabets ledelse indgået

overenskomst. Ifølge denne overenskomst erhvervede hun, i lighed med det øvrige tekniske personale, ret til en særlig godtgørelse i anledning af afskedigelsen, betinget af, at hun fortsatte arbejdsforholdet, så længe det var ønskeligt for selskabet. Medarbejderne skulle ifølge overenskomsten opsiges med mindst 10 ugers varsel og størrelsen af de omhandlede godtgørelser blev gradueret efter medarbejdernes anciennitet i selskabet.

Under hensyn til den i Ugeskrift for Retsvæsen 1975 s. 659 offentliggjorte dom fra Vestre Landsret fandt Landsskatteretten, med tiltrædelse af Statens Ligningsdirektorat, at den omhandlede fratrædelsesgodtgørelse måtte anses for omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, stk. 9.

Lsr. 1976, 122. En repræsentant klagede over, at skatterådet ikke havde anset ham for berettiget til efter lov om særlig indkomstskat m.v., § 2, nr. 9, at henføre et af hans arbejdsgiver i anledning af fratrædelse af stilling udbetalt beløb til beskatning efter reglerne om særlig indkomst.

Klageren havde i en årrække været ansat i et firma, der var sammensluttet med en større landsomfattende koncern. I forbindelse med strukturændringer og afdelingsnedlæggelser, herunder af klagerens firma, blev der foretaget persona leindskrænkninger, og en hel del medarbejdere, herunder klageren, blev med normalt opsigelsesvarsel opsagt til fratrædelse fra stillingen. Klageren fratrådte pr. 30. juni 1972 og fik i lighed med de øvrige afskedigede medarbejdere ud over lønnen udbetalt et godtgørelsesbeløb på 49.020 kr., svarende til en årsløn, bl.a. på betingelse af, at der blev holdt ferie efter arbejdsgiverens ønske, samt at tjenesteplichterne blev udført tilfredsstillende, så længe virksomheden havde brug for det.

Landsskatteretten fandt efter det oplyste at måtte lægge vægt på, at formålet med ordningen først og fremmest måtte antages at have været at sikre medarbejderne økonomisk i en overgangsperiode efter afskedigelserne. Retten fandt ikke, at det kunne tillægges afgørende vægt, at arbejdsgiveren samtidig havde søgt at sikre sig tilfredsstillende varetagelse af tjenesten, så længe virksomheden havde haft brug for det. Da Landsskatteretten herefter kunne tiltræde klagerens påstand om, at det omhandlede beløb skulle henføres til beskatning efter lov om særlig indkomstskat, blev den påklagede ansættelse ændret i overensstemmelse hermed.

Revision og Regnskabsvæsen 1977, sm 135. Da det ikke er en forudsætning for beskatning af en fratrædelsesgodtgørelse med særlig indkomstskat, at der har foreligget et ansættelsesforhold, men kun, at der har været tale om lønnet beskæftigelse, og da bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 9, antages at gælde alle vederlag for fremtidige indtægtstab som følge af fratrædelse for normalt ophør med arbejdet, blev en til en kreditforeningsrepræsentant udbetalt compensation for fratrædelse "i utide" af Landsskatteretten ikke anset for almindelig indkomstskattepligtig, men for særlig indkomstskattepligtig.

En afviklingsgodtgørelse er omfattet af ligningslovens § 7 O uanset om erhvervelsen sker efter kollektiv eller individuel aftale. Arbejdstageren må dog ikke efterfølgende flytte med virksomheden.

Lsr. 1972, 122. En specialarbejder klagede over, at de stedlige ligningsmyndigheder havde anset et beløb på 1.123 kr., som han havde modtaget fra sin arbejdsgiver, for almindelig skattepligtig indkomst.

Den virksomhed, hvori klageren var ansat, havde i februar 1970, i forbindelse med en forestående udflytning fra København, opsagt klageren til fratrædelse pr. 31. juli 1970. I lighed med virksomhedens øvrige ansatte fik klageren løfte om en fratrædelses godtgørelse, svarende til 10 pct. af den i perioden 16. februar 1970 til fraflytningdagen indtjente løn, såfremt han ikke forlod sin stilling før den 31. juli 1970. Klageren, der senere traf aftale med sin arbejdsgiver om at fortsætte sit arbejde i virksomheden efter dennes udflytning, modtog, efter at være forblevet i virksomheden i København til den 31. juli 1970, den omhandlede godtgørelse.

De stedlige ligningsmyndigheder anførte, at det til klageren udbetalte beløb ikke kunne betragtes som en fratrædelsesgodtgørelse, idet klageren ikke i forbindelse med virksomhedens udflytning kunne anses for at have fratruddet sin stilling. Landsskatteretten var enig med de stedlige ligningsmyndigheder i dette synspunkt, og den omhandlede godtgørelse skulle derfor medregnes i klagerens almindelige skattepligtige indkomst.

I enkelte tilfælde har skattemyndighederne dog godkendt udbetaling af fratrædelsesgodtgørelse ved opnåelse af normal pensionsalder, selvom arbejdstageren af særlige grunde forblev i stillingen endnu et stykke tid.

Lsr. 1960, 183. En skatteyder klagede over, at skatterådet ikke efter § 3, jf. § 1, nr. 8 i lov om særlig indkomstskat m.v. havde anset hende for fritaget for at medregne et beløb på 814 kr., som hun i anledning af sin 60 års fødselsdag havde modtaget fra Kirkens Korshær, og som svarede til en månedsløn, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Kirkens Korshær oplyste over for Landsskatteretten, at institutionens kvindelige medarbejdere normalt faldt for aldersgrænsen, når de nåede alderen 60 år, og at de da fik udbetalt en måneds ekstra løn som påskønnelse for lang og tro tjeneste. Institutionen anså denne udbetaling for en jubilæumsgave og gjorde gældende, at dette synspunkt også måtte anlægges for klagerens vedkommende, selv om hun foreløbig havde beholdt beskæftigelsen.

Efter det oplyste fandt Landsskatteretten, at det omhandlede beløb måtte anses for omfattet af ovennævnte lovbestemmelser, og at det følgelig ikke skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Lsr. 1963, 87. En direktør klagede over, at et beløb på 50.000 kr., som klageren den 24. juni 1960 havde modtaget af det selskab, hvor han var ansat, af skatterådet var anset for skattepligtig almindelig indkomst i stedet for særlig indkomst.

Klageren meddelte i maj måned 1960 formanden for selskabets bestyrelse, at han, der den 2. marts 1960 var fyldt 70 år, ønskede at trække sig tilbage i løbet af et par måneder. Forinden havde formanden for bestyrelsen haft forhandlinger om ansættelse af en efterfølger for klageren, og en sådan blev engageret den 10. maj 1960 til tiltrædelse den 1. september 1960. Den 14. maj meddelte formanden klageren, at han kunne fratræde den 1. september 1960, og at selskabet ville stille et beløb på 50.000 kr. til hans rådighed. Den 23. maj afholdtes bestyrelsesmøde og af bestyrelsens forhandlingsprotokol fremgik det, "at et beløb på 50.000 kr. var taget til udgift som gave til direktøren i anledning af dennes 70-års fødselsdag og hans derfor forestående fratræden.". Da nogle af selskabets kunder i løbet af sommeren blev bekendt med klagerens forestående fratræden, gav disse over for formanden udtryk for, at de helst så, at klageren fortsatte sit arbejde i selskabets tjeneste, indtil de igangværende arbejder, der var bestilt af kunderne, var fuldført. Formanden henstillede derfor til klageren, at denne fortsatte i sin stilling som direktør, indtil de pågældende arbejder var fuldført, hvilken henstilling klageren efterkom, således at han endelig fratrædte sin stilling med udgangen af året 1961. Der var ikke i forbindelse med klagerens endelige fratræden ved udgangen af året 1961 ydet ham noget yderligere gratiale fra selskabet.

Efter de fremkomne oplysninger måtte Landsskatteretten være enig med klageren i, at det den 24. juni 1960 til klageren udbetalte beløb måtte anses for at være ydet i anledning af klagerens arbejdsophør på grund af alder og derfor måtte henføres til beskættning efter lov om særlig indkomstskat m.v. § 1, nr. 8, jf. § 6, stk. 4.

Ligningslovens § 7 O omfatter ikke løbende, livsbetingede ydelser.

Revision og Regnskabsvæsen 1969, sm 5. En skatteyder ansøgte Skattedepartementet om, at de beløb, som han oppebar i henhold til overenskomst med to aktieselskaber, hvori han tidligere havde været ansat som direktør, måtte blive betragtet som særlig indkomst. Selskaberne skulle i en periode på 5 år fra en nærmere angiven dato at regne, efter at den pågældende var fratrædt som direktør, udrede et bestemt beløb i årlig gage som vederlag for at stå til rådighed som konsulent i samme periode. Gageudbetalingerne skulle ophøre i tilfælde af skatteyderens død inden periodens udløb. Skatteyderens bo skulle dog modtage et halvt års gage fra dødsdagen at regne.

Skattedepartementet fandt, at de årlige gager først kunne anses for indtjent i de respektive år og de kunne derfor ikke anses for fratrædelsesgodtgørelse i medfør af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9.

Lsr. 1975, 127. En direktør klagede over, at skatterådet havde anset en af ham efter fratrædelse af stilling oppebåret ydelse på 12.500 kr. for undergivet almindelig indkomstbeskatning, medens klageren havde anset beløbet for undergivet beskættning efter reglerne om særlig indkomst.

Klageren havde i en meget lang årrække været beskæftiget i et familiefirma, og han havde i henhold til testamentarisk bestemmelse opnået en livsvarig, uopsigelig stilling som direktør, efter at firmaet var omdannet til et aktieselskab. Efter at aktiekapitalen i 1968 var blevet solgt af familiekredsen, blev klagerens ansættelsesvilkår ændret, således at hans tantiemeandel blev nedsat fra 15 pct. til 2 pct., medens den faste løn blev forhøjet, ligesom der blev oprettet en pensionsordning på basis af et kontantindskud på 20.000 kr. samt en løbende indbetaling på 20.000 kr. pr. år, sålænge klageren var

ansat i selskabet. Som følge af ændringen i aflønningsforholdene blev der udbetalt klageren 200.000 kr. som vederlag for nedsat aflønning. Med hensyn til klagerens ansættelsesforhold i øvrigt blev det aftalt, at klagerens ansættelse skulle ophøre uden opsigelse med udgangen af det regnskabsår, hvori han blev 65 år, dvs. pr. 31. december 1978. Selskabet forbeholdt sig dog ret til at opsig klageren med 12 måneders varsel, men i så fald havde klageren krav på en månedlig ydelse på 6.250 kr. indtil den 31. december 1978, dog kun så længe han var i live. Under henvisning hertil blev klageren opsagt den 1. november 1971 til fratræden den 1. november 1972.

Landsskatteretten fandt, at det er en betingelse for at henføre en ydelse i anledning af fratrædelse af stilling til § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat, at der er tale om et på forhånd fastlagt, bestemt beløb. Idet den omhandlede ydelse i øvrigt måtte anses for en livsbetinget periodisk ydelse, der var undergivet almindelig beskatning, blev den påklagede ansættelse stadfæstet.

TfS 1985, 556. En direktør i et aktieselskab klagede over, at de lokale skattemyndigheder havde anset den til klageren efter hans fratræden som direktør udbetalte ydelse for almindelig indkomst, medens klageren påstod, at ydelsen skulle beskattes som særlig indkomst.

Klageren var indtil maj 1981 ansat som direktør i et selskab. I forbindelse med sin fratræden modtog klageren en godtgørelse i henhold til ansættelseskontrakten. Det fremgik af ansættelseskontrakten, at han havde krav på en godtgørelse, hvis han blev afskediget uden at have gjort sig skyldig i grov misligholdelse, eller hvis han opsagde ansættelseskontrakten på grund af grov misligholdelse fra selskabets side. Godtgørelsen skulle betales månedsvis bagud over en periode på 3 år. Det fulgte af andre bestemmelser i ansættelseskontrakten, at fratrædelsesgodtgørelsen ikke tilkom direktøren som et ubetinget krav, men helt eller delvis bortfaldt ved hans død inden for den periode, hvor fratrædelsesbeløbet skulle udbetales.

Landsskatteretten bemærkede, at den nævnte godtgørelse ikke ifølge ansættelseskontrakten tilkom klageren som et ubetinget krav, det vil sige uafhængigt af hans død inden for den periode, hvor fratrædelsesbeløbet i øvrigt var aftalt at skulle løbe. Da det er en betingelse for at henføre fratrædelsesgodtgørelsen til lov om særlig indkomst § 2, nr. 9, at der er tale om et på forhånd fastlagt beløb, fandt retten ikke, at beløbet var skattepligtigt som særlig indkomst, men at det skulle medregnes ved opgørelsen af den almindelige indkomst.

Revision og Regnskabsvæsen 1983, sm 233. En typograf, der i forbindelse med indførelse af ny sætteteknik havde modtaget et tilbud fra arbejdsgiveren om at afgive sin stilling og til gengæld modtage et mindre ugentligt pristalsreguleret beløb, klagede over, at de nævnte beløb var anset som almindelig indkomst. Klageren mente, at beløbene kunne anses for en udbetalt godtgørelse eller gave i anledning af fratrædelsen af stillingen. Landsskatteretten fandt, at lov om særlig indkomstskat ikke kunne finde anvendelse på de til klageren udbetalte beløb, men at disse ydelser måtte anses for supplerende understøttelsesbeløb, som var almindeligt indkomstsattepligtige efter statskattelovens § 4 c.

Derimod accepterer skattemyndighederne i praksis afdragsvis betaling.

UfR 1966, 782. En skatteyder fratrådte stillingen som administrerende direktør i et selskab, hvor han havde været ansat i 20 år, heraf de sidste 10 år som direktør. Ved sin fratræden fik direktøren bl.a. for påtagelse af indskrænkning i sin frie erhvervsmulighed et beløb på 40.000 kr. årligt i 10 år.

Beløbet blev af Østre Landsret anset for en fratrædelsesgodtgørelse, der skulle beskattes efter lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9. Det blev ikke tillagt betydning, at der var vedtaget en betalingsform på 10 x 40.000 kr., idet ydelserne blev betragtet som en erstatning til skatteyderen for tab af indtægtskilde og dermed ikke en godtgørelse af løbende indtægtstab.

2.3.1 Afgrænsning mellem fratrædelsesgodtgørelse og løn

Hvis modtageren af en fratrædelsesgodtgørelse ikke oppebærer indkomst fra stillingen for tiden fra fratrædelse og indtil det tidspunkt, hvor den pågældende kunne være opsagt i henhold til ansættelseskontrakt m.v., skal en så stor del af godtgørelsen, der svarer til den løn, som den pågældende ville have fået i perioden frem til opsigelsesperioden udløb, dog højest løn for en periode af 1 år, medregnes til den personlige indkomst. Dette beløb er ikke omfattet af ligningslovens § 7 O. En eventuel overskydende godtgørelse beskattes efter ligningslovens § 7 O.

TfS 1997, 557. En skatteyder havde ved Østre Landsret anlagt sag bl.a. om hvorvidt en godtgørelse, som han som en professionel fodboldtræner fik ved sin fratræden som træner, skulle beskattes som almindelig eller særlig indkomst. Skatteyderen fik i 1990 forlænget sin kontrakt med en fodboldklub for 3

år, men han blev i september 1991 opsagt til fratræden 31/3 1992 med henvisning til klubbens dårlige økonomi, og han accepterede et tilbud fra klubben om en erstatning på 135.000 kr.

Landsretten fandt, ligesom tidligere Landsskatteretten, at fratrædelsesgodtgørelsen var skattepligtig som almindelig indkomst, da beløbet på 135.000 kr. var mindre end den løn, han var berettiget til i opsigelsesperioden.

Revision og Regnskabsvæsen 1960, 514. En funktionær blev af arbejdsgiveren opsagt til fratræden med 2 måneders varsel. Efter sin ansættelseskontrakt havde han krav på 6 måneders opsigelsesfrist, og i forbindelse med opsigelsen indgik arbejdsgiveren på at betale ham et beløb som "erstatning i anledning af fratræden". Dette beløb svarede til 6 måneders løn. Statens Ligningsdirektorat antog, at funktionæren ved opgørelsen af sin almindelige skattepligtige indkomst fuldt ud skulle medregne erstatningen.

Lsr. 1972, 121 En repræsentant klagede over, at skatterådet havde anset ham for almindelig indkomstskattepligtig af et beløb på 5.849 kr., som han fik udbetalt i 1970 i forbindelse med ændrede ansættelsesvilkår. Klagerens arbejdsgiver havde meddelt samtlige sine funktionærer, at virksomheden fra den 1. juli 1970 ville blive overtaget af et andet selskab, og at denne virksomhed ville optage forhandlinger med hver enkelt funktionær om deres ansættelsesvilkår. Det nye selskab ønskede imidlertid ikke at overtage de forpligtelser med hensyn til opsigelsesvarsel m.v., der i henhold til funktionærloven påhvilede det nuværende selskab, men hver enkelt funktionær måtte underskrive en engageringskontrakt, hvori man betragtede forholdet som en nyansættelse. Selskabet meddelte herefter de nævnte funktionærer, at man, da man gennem det nye selskab havde erfaret, at de fra den 1. juli 1970 havde taget ansættelse hos det nye selskab, betragtede dette som en opsigelse af arbejdsforholdet med foreskrevet varsel til ophør den 30. juni 1970. Da der imidlertid ikke medfulgte noget tilbud om erstatning for mistet anciennitet m.v., henvendte medarbejderne sig til en advokat, der opnåede et forlig med selskabet, ifølge hvilket der for de enkelte engagementers afbrydelse i utide skulle betales en erstatning på i alt 253.176 kr., der skulle tjene til fuld og endelig afgørelse af de enkelte medarbejders krav på løn m.v. hos selskabet. De enkelte funktionærer blev herefter fyldestgjort forholdsæssigt af det nævnte beløb for deres krav på løn m.v. Klageren, der havde været ansat hos selskabet i to år og derved havde opnået et opsigelsesvarsel på tre måneder, modtog som sin andel et beløb på 5.849 kr. heraf. Klageren gjorde over for Landsskatteretten gældende, at dette beløb ikke kunne betragtes som løn, men måtte anses for en i forbindelse med firmaoverdragelsen ydet særlig godtgørelse, der derfor måtte henføres til beskatning efter reglerne i lov om særlig indkomstskat.

Landsskatteretten fandt, at det til klageren udbetalte beløb på 5.849 kr. måtte antages at træde i stedet for, hvad klageren ville have oppebåret i indtægt for tiden efter fratrædelsen og indtil opsigelsesfristens udløb, og det måtte herefter i overensstemmelse med reglerne i lov om særlig indkomstskat § 3, stk. 1, nr. 5, beskattes som almindelig indkomst. Den påklagede ansættelse blev herefter stadfæstet.

Lsr. 1973, 10. En salgskonsulent klagede bl.a. over, at skatterådet for indkomståret 1970 havde ansat henholdsvis hans skattepligtige indkomst og den indkomst, hvoraf særlig indkomstskat skulle beregnes til henholdsvis 148.649 kr., 461.722 kr. og 195.806 kr.

Klageren fratrådte med virkning fra 1. september 1970 en stilling som direktør i en forening. Som led i klagerens fratrædelsesvilkår aftaltes det, at der skulle udbetales ham et års ikke-pristalsreguleret gage i månedlige rater bagud, samt yderligere et beløb svarende til et års gage, der kom til udbetaling den 1. oktober 1971.

Skatterådet havde anset klageren for indkomstskattepligtig for indkomståret 1970 af et beløb på 20.716 kr., svarende til den løn, der ville være tilfaldet ham i perioden, indtil han kunne opsiges med det sædvanlige opsigelsesvarsel på 6 måneder dvs. indtil 1. marts 1971.

Da skatterådet med rette efter bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9, jf. § 3, nr. 5, havde undtaget et beløb fra særlig indkomstbeskatning svarende til, hvad klageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, han kunne være opsagt, medens restbeløbet var henført til særlig indkomstbeskatning, stadfæstede landsskatteretten skatterådets afgørelse.

Lsr. 1975, 128. En Mejerist klagede for indkomstårene 1971 og 1972 over, at skatterådet havde forhøjet den selvangivne indkomst for de nævnte år med efterbetalingsbeløb m.v., henholdsvis 25.592 kr. og 11.979 kr.

Klageren blev i 1962 ansat som varmemester ved et fjernvarmeværk, der blev drevet som et andelsselskab. Det blev aftalt, at klageren skulle aflønnes i forhold til antallet af andelshavere. Da klagerens vederlag som følge heraf ville være lavt i begyndelsen, blev det bestemt, at han i tilfælde af afskedigelse skulle have udbetalt efterløn af en sådan størrelse, at hans vederlag i ansættelsesperioden svarede til en gennemsnitsløn for tilsvarende arbejde på varmeværker i omegnen. I 1967 besluttede selskabet at opføre et nyt værk, der skulle drives uafhængigt af ovennævnte værk. Klageren blev også ansat som varmemester på dette værk, og han blev stort set aflønnet på samme måde som oven for nævnt, dog således at efterbetalingen i tilfælde af afskedigelse skulle sættes i relation til, hvad en maskinmester i 5. lønningsklasse ville have modtaget. I 1968 overtog kommunen det sidst opførte varmeværk, og den 30. oktober samme år blev klageren opsagt med fratrædelse fra sine stillinger ved begge værker fra den 31. januar 1969.

Klageren anlagde herefter sag mod værkerne med påstand om at få tilkendt et beløb på 140.000 kr. i henhold til ovennævnte afskedigelsesbestemmelser. Ved en landsretsdom af 27. april 1971 blev klageren tilkendt en efterbetaling på 25.000 kr. samt feriepenge, 3.578 kr., i alt 28.578 kr. ekskl. renter. Klageren ankede landsretsdommen til Højesteret, som ved dom af 30. november 1972 tilkendte klageren en efterbetaling på i alt 38.578 kr. ekskl. renter.

Skatterådet havde anset klageren for almindelig indkomstskaetpligtig af efterbetalingen med tillæg af renter, men med fradrag af sagsomkostninger, i de år dommene blev afsagt, under henvisning til, at han først kunne antages at have opnået endelig ret til beløbene i disse år. Klageren fandt, at det ved de nævnte domme fastsatte beløb skulle beskattedes som særlig indkomst, idet han gjorde gældende, at der var tale om en fratrædelsesgodtgørelse.

Da det af de afsagte domme fremgik, at de klageren tilkendte beløb var efterbetaling af løn og feriepenge med tillæg af renter, kunne Landsskatteretten ikke give ham medhold. Landsskatteretten var endvidere enig med skatterådet i, at klageren først havde erhvervet ret til et endeligt opgjort beløb ved de nævnte domme, og beskatningen måtte derfor som sket finde sted i det år, hvori disse domme var afsagt. Skatterådets ansættelse blev herefter stadfæstet.

TfS 1984, 216. En tillidsmand blev afskediget fra sin stilling med et kortere varsel, end han havde krav på. Hans forbund rejste krav mod selskabet, og han modtog en erstatning, der var mindre end det, han kunne have opnået som løn inden for den overenskomstmæssige opsigelsesperiode. Landsskatteretten fandt, at erstatningsbeløbet var skattepligtig almindelig indkomst.

TfS 1992, 176. En tillidsmand, der blev afskediget, fik ved sin fratræden udbetalt et beløb svarende til 6 måneders løn, hvilket svarede til hans opsigelsesvarsel som tillidsmand. Beløbet blev ikke anset omfattet af reglerne om fratrædelsesgodtgørelse i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, stk. 1, nr. 9, men blev beskattet som almindelig indkomst, jf. samme lovs § 3, stk. 1, nr. 6.

Landsskatteretten bemærkede i øvrigt, at det forhold, at klageren havde haft mulighed for at påtage sig andet arbejde i den 6-måneders periode, udbetalingen lønmæssigt svarede til, under hensyn til lov om særlig indkomstskat m.v. § 3, stk. 1, nr. 6, ikke kunne tillægges betydning for afgørelsen.

Udtrædende folketingsmedlemmers eftervederlag medregnes fuldt ud til den skattepligtige indkomst.

Lsr. 1982, 154. Et tidligere medlem af Folketinget klagede over, at eftervederlag i forbindelse med hans udtræden af folketinget var medregnet ved opgørelsen af den selvangivne almindelige indkomst.

Klageren havde i forbindelse med sin udtræden som medlem af folketinget oppebåret månedlige eftervederlag for november og december 1979 samt januar 1980, svarende til de af folketingsmedlemmerne oppebårne månedlige grundvederlag, der er almindelig indkomstskaetpligtige for medlemmerne. Eftervederlaget i tre måneder var fastsat under henvisning til, at klageren havde haft en anciennitet som medlem af folketinget, der ikke havde oversteget tre år.

Klageren fandt, at eftervederlaget som folketingsmedlem måtte anses for særlig indkomstskaetpligtigt i henhold til bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9.

Landsskatteretten fandt, at der forelå et på et offentligt valg baseret hverv med en nærmere lovmæssig fastsat vederlæggelse, inkluderende en eftervederlæggelse efter anciennitet. Retten fandt herefter, at eftervederlaget i lighed med det af klageren som folketingsmedlem oppebårne grundvederlag, i analogi med bestemmelsen i nævnte lovs § 3, stk. 1, nr. 6, måtte anses som almindelig indkomstskaetpligtigt.

Ligningslovens § 7 O gælder også, når arbejdstageren selv opsiges sin stilling til omgående fratræden eller med kortere varsel, end arbejdstageren ville have krav på, men efter en konkret bedømmelse beskattes man dog kutymemæssigt fratrædelsesgodtgørelse (efter mange års ansættelse) som personlig indkomst efter § 7 O.

Lsr. 1964, 24. En inspektør klagede over, at amtsskatterådet ikke havde anset ham for berettiget til i medfør af bestemmelsen i § 10 i lov om særlig indkomstskat at henføre en fra arbejdsgiveren i kalenderåret 1960 udbetalt godtgørelse i anledning af stillingsfratræden til beskatning med en tredjedel i det heromhandlede skatteår og med en tredjedel i hvert af de to efterfølgende skatteår, men havde anset beløbet for fuldt ud skattepligtigt for det omhandlede skatteår.

Klageren var, efter i et par år at have været ansat som direktør i et aktieselskab, blevet bekendt med, at det var besluttet at indstille driften af selskabet, hvilket skete den 1. oktober 1960. Klageren skaffede sig efter at være blevet bekendt med beslutningen om driftsophøret en anden stilling til tiltræden pr. 1. november 1960. I forbindelse med sin fratræden pr. nævnte dato modtog han en godtgørelse fra den hidtidige arbejdsgiver på 7.333 kr. svarende til 3 måneders løn inklusive feriepenge. På fratrædelsestidspunktet havde han i medfør af funktionærlovens bestemmelser krav på 3 måneders opsigelsesvarsel.

Amtsskatterådet havde som begrundelse for ansættelsen anført, at den klageren i anledning af stillingsfratrædelsen udbetalte godtgørelse alene svarede til, hvad han ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, hvor han, med det ham ifølge funktionærloven tilkommende varsel på 3 måneder, kunne være opsagt til fratræden.

Landsskatteretten var enig med amtsskatterådet i, at den af klageren i anledning af fratræden af stilling oppebårne godtgørelse fuldt ud skulle medregnes ved opgørelsen af klagerens almindelige skattepligtige indkomst for det omhandlede skatteår. Landsskatteretten fandt heller ikke grundlag for at fordele beløbet over flere indkomstår, idet hele godtgørelsesbeløbet efter rettens opfattelse måtte anses for erhvervet i 1960.

Lsr. 1968, 109. En kontorchef klagede over, at de stedlige ligningsmyndigheder ikke havde anset ham for berettiget til i medfør af bestemmelsen i § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat at henføre et af hans arbejdsgiver i anledning af stillingsfratræden eftergivet gældsbeløb på 12.500 kr. til beskatning efter reglerne om særlig indkomst, men havde anset beløbet for skattepligtig almindelig indkomst.

Klageren havde siden 1. september 1947 været ansat på funktionærbasis hos et firma. Ved dette firmas sammenslutning med et andet firma blev han forflyttet til det nye firmas hovedkontor. Klageren modtog i anledning af forflyttelsen et rentefrit lån af arbejdsgiveren på 25.000 kr., der skulle afdrages over 10 år. Klageren fratrådte efter eget ønske sin stilling med udgangen af april måned 1965. På dette tidspunkt var opsigelsesvarslet 1 måned over for arbejdsgiveren og 6 måneder over for klageren. Arbejdsgiveren eftergav ved fratrædelsen klageren restgælden, der da beløb sig til 12.500 kr.

Landsskatteretten fandt, at det klageren eftergivne beløb i det omfang, beløbet trådte i stedet for, hvad klageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket han kunne være opsagt, i medfør af bestemmelsen i § 3, stk. 1, nr. 5, i lov om særlig indkomstskat ville være at medregne ved opgørelsen af hans skattepligtige almindelige indkomst.

Revision og Regnskabsvæsen 1972, sm 23. Efter forudgående samarbejdsvanskeligheder fratrådte en del af lærerstaben på en højskole efter eget ønske. De pågældende lærere havde, forinden de afgav deres opsigelser, opnået en tilkendegivelse fra skolens side, hvorefter ansvaret for konflikten ikke ensidigt kunne placeres hos nogen af parterne, således at skolen ikke ensidigt ville kunne have opsagt de pågældende. I forbindelse med fratrædelsen modtog lærerne en godtgørelse svarende til lønnen i det antal måneder, de pågældende havde krav på i henhold til de for opsigelse fra skolens side gældende kontraktlige varsler. Ligningsdirektoratet udtalte, at den omhandlede godtgørelse måtte anses for almindelig indkomst for de pågældende.

Lsr. 1983, 38. En ingeniør klagede over, at et beløb på 45.210 kr., som han i 1978 havde modtaget fra sin tidligere arbejdsgiver i anledning af fratræden af stilling og selvangivet som særlig indkomst i henhold til lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9, af skatterådet var anset for almindelig indkomstskattepligtig i medfør af bestemmelsen i nævnte lovs § 3, stk. 1, nr. 6.

Klageren havde af sin tidligere arbejdsgiver fået udbetalt et beløb på 45.210 kr., svarende til tre måneders løn inkl. feriepenge, i forbindelse med sin fratræden af stillingen i dette firma den 31. marts 1978.

Klageren, som havde været ansat i firmaet i 15 år, havde i januar 1978 opsagt sin stilling til fratræden pr. 31. marts 1978, idet han pr. 1. april 1978 havde fået ansættelse i et andet firma, og idet han havde været bekendt med, at firmaet stod for at skulle foretage en virksomhedslukning med personaleindskrænkninger til følge, hvilket også ville have berørt klagerens ansættelsesforhold. Klageren havde derfor valgt at søge beskæftigelse i et andet firma. Klageren oplyste, at han, såfremt han var forblevet i firmaet og dermed opsagt af arbejdsgiveren, ville have været berettiget til løn i opsigelsesperioden, som i hans tilfælde var på 6 måneder. Derudover ville han i henhold til koncernens kutyme have modtaget en fratrædelsesgodtgørelse svarende til tre måneders løn, uanset at han i henhold til funktionærlovens § 2a kun ville have været berettiget til en fratrædelsesgodtgørelse svarende til to måneders løn. Klageren henviste endvidere til en udtalelse fra den tidligere arbejdsgiver, hvori bekræftedes, at den til klageren udbetalte godtgørelse, svarende til den kutymemæssige godtgørelse ved opsigelser i firmaet, ikke var en godtgørelse for et bortfaldet opsigelsesvarsel på 6 måneder.

Efter det foreliggende fandt Landsskatteretten, at det til klageren udbetalte beløb kunne anses for en fratrædelsesgodtgørelse, der alene ville være at beskatte efter bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9.

Lsr. 1984, 57. En lagerchef havde for indkomståret 1981 klaget over, at skatterådet havde anset ham for uberettiget til i medfør af bestemmelsen i § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v. at henføre en fra arbejdsgiveren udbetalt godtgørelse i anledning af stillingsfratræden til beskatning efter reglerne om særlig indkomst, men havde anset beløbet for skattepligtig almindelig indkomst.

Klageren havde været ansat i ca. 28 år i et firma. I oktober 1981 havde han opsagt sin stilling til fratrædelse pr. 31. december 1981. Fratrædelsen var sket efter klagerens eget ønske og ikke på grund af alder eller sygdom. Såfremt arbejdsgiveren havde foretaget opsigelsen, ville der have været et opsigelsesvarsel til den 30. april 1982. I forbindelse med fratrædelsen havde klageren fra arbejdsgiveren ud over almindelig løn indtil den 31. december 1981 fået udbetalt en fratrædelsesgodtgørelse på 6.000 kr., som en erkendtligthed en gang for alle for lang og tro tjeneste.

Efter det oplyste fandt Landsskatteretten, at det i sagen omhandlede beløb, der var mindre end klagerens månedsløn, kunne anses for omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 9. Den påklagede ansættelse blev herefter nedsat med 6.000 kr.

Tfs 1986, 446. En skatteyder, der i godt 3 år havde været beskæftiget i et firma med et forskningsprojekt, opsagde sin stilling pr. 31/1 1984 og fik ud over sin almindelige løn - godt 20.000 kr. mdl. - udbetalt et ekstraordinært beløb på 5.000 kr.

Beløbet var ifølge selskabet ydet som en helt ekstraordinær påskønnelse efter et vel overstået forskningsprojekt og var ikke et led i en generel gratialeudbetaling.

De stedlige skattemyndigheder havde ikke anset beløbet for at være en fratrædelsesgodtgørelse, men derimod et gratiale udbetalt for et tilfredsstillende arbejde og et godt samarbejde.

Idet der var tale om et ekstraordinært beløb, ydet i tilslutning til fratrædelsen af en lønnet stilling, og idet beløbet ingen relation havde til klagerens løn, fandt Landsskatteretten, at beløbet var omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9. Den påklagede ansættelse blev herefter nedsat med 5.000 kr.

Godtgørelse efter funktionærlovens § 2 a beskattes i øvrigt altid efter § 7 O.

Selv om en afskediget funktionær får en ny stilling - måske endog i umiddelbar fortsættelse af sin tidligere stilling - skal den del af godtgørelsen, der træder i stedet for den indtægt, som skatteyderen ville have haft, hvis de almindelige opsigelsesvarsler var overholdt, beskattes som almindelig indkomst. En eventuel resterende godtgørelse kan så beskattes efter ligningslovens § 7 O.

Lsr. 1964, 23. En direktør klagede over, at han var blevet anset for skattepligtig af en godtgørelse på 90.000 kr., udbetalt i anledning af fratrædelse af stilling.

Klageren, der siden 1954 havde været ansat som direktør i et selskab, blev i oktober afskediget fra denne stilling af selskabets bestyrelse. Der var ikke ved klagerens ansættelse i selskabet eller senere udfærdiget nogen kontrakt mellem ham og selskabet med fastsættelse af et opsigelsesvarsel. Efter at klagerens advokat havde fremsat indsigelse over for selskabet, blev der den 6. december 1960 mellem dette og klageren indgået en overenskomst, i henhold til hvilken klageren ud over den på afskedigelsestidspunktet

oppebårne gage og tantieme i forbindelse med afskedigelsen blev tillagt følgende således betegnede ydelser:

Efterløn	55.000 kr.
tantiemeandel og overarbejde	35.000 kr.
I alt	90.000 kr.

Efter det for Landsskatteretten oplyste var efterlønnen beregnet som 6 måneders løn á 10.000 kr. ÷ for meget hævet 5.000 kr., medens tantiemebeløbet nogenlunde modsvarede et halvt års tantieme.

I overenskomsten blev der endvidere indsat en klausul om, at klageren i et år fra overenskomstens dato ikke måtte rette henvendelse til de agenturer, som selskabet eller dets funktionærer på dette tidspunkt havde samarbejde med. I tilfælde af overtrædelse af denne klausul ifaldt klageren en konventionalbod på 50.000 kr.

Uanset at klagerens stilling ikke havde været omfattet af funktionærlovens bestemmelser om opsigelsesvarsel, fandt Landsskatteretten, at klageren, der på opsigelsestidspunktet havde været ansat som direktør i selskabet i over 6 år, havde haft et krav på et passende varsel. Da den udbetalte efterløn omtrent modsvarede et halvt års normal gage, og da ingen del af efterlønnen eller tantiemen efter overenskomstens ordlyd kunne antages at udgøre erstatning for den nævnte konkurrenceklausul, fandt retten, at det i overenskomsten som efterløn betegnede beløb i sin helhed udgjorde løn for tiden fra fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket han efter gældende ret kunne være opsagt. Da klageren inden udgangen af 1960 havde erhvervet en endelig ret til beløbet, var dette herefter med rette medregnet til hans skattepligtige indkomst for skatteåret 1961-62.

Landsskatteretten fandt endvidere, at klageren ved sin fratrædelse havde haft et krav på tantieme, og da det som "tantieme og overarbejde" udbetalte beløb på 35.000 kr., uanset betegnelsen i sin helhed måtte anses for at være af tantiememæssig karakter og i hvert fald ikke sås at indeholde indkomstskattefri bestanddele, var det med rette, at også dette beløb i sin helhed var medregnet i den påklagede ansættelse.

Lsr. 1978, 166. En direktør klagede over, at skatterådet havde henført et beløb, svarende til et års gage, af det godtgørelsesbeløb, som han havde modtaget ved fratræden af sin stilling, til beskatning som almindelig indkomst.

Klageren var ifølge kontrakt blevet ansat som administrerende direktør for et selskab fra den 15. april 1969. Ansættelsesforholdet var ifølge kontrakten uopsigeligt fra den nævnte ansættelsesdato indtil den 31. december 1974, til hvilken dato selskabet kunne opsiges klageren med 6 måneders varsel. Blev sådant varsel ikke afgivet, fortsatte ansættelsesforholdet, indtil det med 6 måneders varsel - dog tidligst til den 30. juni 1975 - blev opsagt af en af parterne. Imidlertid var forholdene i selskabet blevet ændret således, at salgsfunktionerne blev underlagt det udenlandske hovedselskab, hvorefter selskabet var et rent produktionsselskab. Klageren havde herefter ikke fundet sine arbejdsforhold tilfredsstillende, hvorfor han havde optaget kontakt med det udenlandske hovedselskab om fratræden af sin stilling. Dette førte til, at klageren var fratrådt sin stilling pr. 31. oktober 1971 mod en godtgørelse på i alt 191.000 dollar, hvoraf 150.000 dollar forfaldt til betaling den 31. december 1971, medens restbeløbet forfaldt til betaling i tre rater henholdsvis den 31. december 1972, 1973 og 1974.

Skatterådet havde anset det modtagne beløb for en fratrædelsesgodtgørelse i medfør af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, stk. 1, nr. 9, men havde dog i medfør af samme lovs § 3, stk. 1, nr. 6, henført et beløb, svarende til, hvad klageren ville have oppebåret i stillingen i et år efter fratrædelsesdatoen, til beskatning som almindelig indkomst.

Efter det oplyste fandt Landsskatteretten, at det var med rette, at et beløb svarende til et års efterløn i medfør af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 3, stk. 1, nr. 6, var overført til beskatning som almindelig indkomst, da klageren på fratrædelsestidspunktet havde en 5-årig uopsigelig ansættelseskontrakt.

Tfs 1985, 311. En direktør, der ejede 50% af anpartskapitalen i et selskab, solgte denne andel til den anden direktør og anpartshaver og fratrådte samtidig sin stilling i selskabet. Ud over salgssummen for anparterne modtog han en erstatning for øjeblikkelig fratræden på 75.000 kr.

Der var ikke oprettet nogen ansættelseskontrakt mellem klager og selskabet.

Uanset at der ikke var oprettet ansættelseskontrakt, blev beløbet anset som et rimeligt vederlag for løn i opsigelsesperioden, hvorfor det var almindelig indkomstskattepligtigt. Og klageren fandt derfor, at det omhandlede beløb var ydet som en erstatning for hans øjeblikkelige fratræden, og måtte derfor ifølge klageren anses for en godtgørelse af den i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9, omhandlede art.

Uanset det af klageren anførte fandt Landsskatteretten, at klageren havde haft krav på et passende opsigelsesvarsel, og at det udbetalte beløb på 75.000 kr. ikke kunne antages at overstige, hvad der måtte anses som et rimeligt vederlag for løn i opsigelsesperioden.

Tfs 1992, 28 H. En skatteyder fratrådte sin stilling som kommunaldirektør på betingelse af, at han i et år efter sin fratræden skulle have tjenestefrihed med løn, svarende til stillingens hidtidige aflønning med udbetaling månedsvis forud.

Udbetalingerne blev af landsretten anset som almindelig skattepligtig indkomst. Højesteret fandt, at uanset udbetalingerne blev betegnet som løn under tjenestefrihed og udbetalt månedsvis, måtte de reelt anses som godtgørelse i anledning af fratræden. Herefter skulle godtgørelsen ud over den del, han ville have modtaget som løn i opsigelsesperioden på 3 måneder, beskattes som særlig indkomst.

Den fratrædendes opnåelse af ny stilling før udløbet af opsigelsesvarslet for den tidligere stilling er i praksis uden betydning for den skattemæssige behandling af godtgørelsen.

Lsr. 1970, 33. En farmaceut klagede over, at et beløb på 22.810 kr., der af klagerens daværende arbejdsgiver var udbetalt som vedrørende perioden fra den 1. januar 1967 til den 31. marts 1967, af de stedlige ligningsmyndigheder var henført til almindelig indkomstbeskatning for skatteåret 1968-69, medens klageren ved selvangivelsen for dette skatteår havde medregnet beløbet som skattepligtig særlig indkomst.

Klageren blev i 1959 ansat i et selskab, der på dette tidspunkt blev stiftet ved sammen slutning af nogle medicinalfirmaer, i et af hvilke klageren allerede var ansat. Den 28. september 1966 blev klageren sammen med en del andre overordnede funktionærer opsagt til fratrædelse den 31. marts 1967. Klageren blev samtidig med opsigelsen anmodet om at forlade firmaet straks, og der udbetaltes ham pr. 29. september 1966 et beløb på i alt 32.445 kr., svarende til 6 måneders løn. Der var ingen forbehold med hensyn til nævnte udbetaling og det blev tilkendegivet, at selskabet ikke havde noget imod, at klageren straks tog ansættelse et andet sted. Fra den 1. januar 1967 fik han ansættelse i et andet firma til stort set samme løn som hidtil.

De stedlige ligningsmyndigheder fandt, at klageren i forbindelse med opsigelsen alene havde fået udbetalt et beløb svarende til normal løn indtil det tidspunkt, hvor han kunne være opsagt med lovligt varsel.

Landsskatteretten var enig med de stedlige ligningsmyndigheder i, at ingen del af de klageren i anledning af fratrædelsen udbetalte beløb kunne henføres til beskatning som særlig indkomst, men beløbene måtte gøres til genstand for almindelig indkomstbeskatning, idet samtlige omhandlede ydelser måtte anses for at vedrøre sædvanlig aflønning for opsigelsesperioden.

Tfs 1995, 274. En direktør blev opsagt med 6 måneders varsel og modtog i overensstemmelse med ansættelseskontrakten en fratrædelsesgodtgørelse på 12 måneders løn ved opsigelsen. I løbet af opsigelsesperioden fik han en ny stilling og blev fritstillet af den tidligere arbejdsgiver, idet lønudbetalingen fra denne samtidig ophørte.

Landsskatteretten bemærkede, at klageren ifølge direktørkontrakten ved opsigelse af ansættelsesforholdet havde krav på en fratrædelsesgodtgørelse svarende til et års løn. Retten fandt herefter, at fratrædelsesgodtgørelsen var omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9. Den omstændighed, at klageren senere havde frafaldet krav på løn i en del af opsigelsesperioden mod at blive fritstillet, medførte efter rettens opfattelse ikke, at nogen del af fratrædelsesgodtgørelsen kunne anses for at "træde i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen ...". Landsskatteretten fandt derfor ikke, at beløbet trådte i stedet for løn, hvorfor beløbet ikke var personlig indkomst for klageren, men omfattet af dagældende lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9.

Bliver medarbejderen løst fra ansættelsen inden stillingens tiltrædelse, og udbetales der i den forbindelse en fratrædelsesgodtgørelse, kan beløbet i sin helhed henføres til beskatning efter ligningslovens § 7 O.

Tfs 1990, 320. En økonomichef, der var blevet ansat i et selskab, blev af selskabet løst fra ansættelsen, inden han havde tiltrådt stillingen (fritstillet). I denne anledning udbetalte selskabet ham en erstatning på 200.000 kr.

Landsskatteretten fandt, at klageren var fratrædt sin ret efter en ansættelseskontrakt, hvilket måtte sidestilles med fratrædelse af en stilling, jf. § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v. Men da bestemmelserne i samme lovs § 3, stk. 1, nr. 6, efter sin formulering og indhold tager sigte på ophævelse af bestående arbejdsforhold og på at imødegå aftaler, hvorved almindelige indkomstskattepligtige indtægter søges unddraget indkomstbeskatning, fandt retten i overensstemmelse med den i Meddelelser fra Landsskatteretten 1968 under nr. 108 offentliggjorte kendelse, at forholdet ikke kunne anses for omfattet af sidstnævnte lovbestemmelse. Landsskatteretten kunne herefter tiltræde klagerens påstand, hvorefter det oppebårne erstatningsbeløb i sin helhed henførtes til særlig indkomstbeskatning.

Lsr. 1977, 135. En regnskabschef klagede over, at skatterådet havde anset en godtgørelse på 16.000 kr. fra klagerens arbejdsgiver som almindelig skattepligtig indkomst.

Klageren var ansat som indkøbsassistent i et firma. I foråret 1972 var indkøbsassistenten blevet underrettet om, at der efter en virksomhedssammenslutning pr. 31. december 1972 ikke længere ville være brug for hans arbejdskraft. Samtidig var han blevet orienteret om, at medarbejdere, der ikke ville kunne bevare deres stilling, men som fortsatte arbejdsforholdet, så længe der var brug for dem, ville få udbetalt en godtgørelse, når de fratrådte, fastsat under hensyntagen til den pågældendes anciennitet. Klageren havde midt i november 1972 afsluttet sit arbejde, og han fratrådte sin stilling pr. 30. november 1972. I forbindelse med sin fratræden havde klageren fået udbetalt den omhandlede godtgørelse på 16.000 kr., svarende til ca. 4 måneders løn.

Skatterådet havde anset godtgørelsesbeløbet som almindelig skattepligtig indkomst, idet rådet herved havde henvist til, at klageren på opsigelsestidspunktet i november 1972 havde 4 måneders opsigelsesvarsel i henhold til funktionærloven.

Efter det oplyste fandt Landsskatteretten, at klageren måtte anses for at være opsagt med et varsel, der oversteg 4 måneder, og retten fandt herefter ikke grundlag for at antage, at den til klageren udbetalte fratrædelsesgodtgørelse helt eller delvis var trådt i stedet for almindelig indkomstskattepligtig løn. Den påklagede indkomstansættelse blev følgelig nedsat med 16.000 kr., medens den indkomst, hvoraf særlig indkomstskat beregnes, blev ansat til 16.000 kr, med fradrag af 3.000 kr. efter lov om særlig indkomstskat § 9, eller til 13.000 kr.

Revision og Regnskabsvæsen 1973, sm 28. En skatteyder fratrådte i 1971 sin stilling, og havde i henhold til sin ansættelseskontrakt krav på 18 måneders løn successivt udbetalt, således at lønnen, såfremt han inden udløbet af de 18 måneder tiltrådte en anden stilling, skulle reduceres med den løn, han måtte modtage i den nye stilling. Skatteyderen modtog desuden i 1971 en godtgørelse på 15.000 kr. som kompensation for, at han i sin ansættelsestid havde haft fri bil til rådighed, og beløbet blev udbetalt uden hensyn til, om han inden for de 18 måneder tiltrådte en ny stilling. Ligningsdirektoratet udtalte, at lønnen for de 18 måneder, hvilken løn kun ville blive udbetalt, såfremt skatteyderen var i live på udbetalingsstidspunktet, og kun i det omfang, det månedlige beløb oversteg løn fra et andet ansættelsesforhold, ikke for nogen dels vedkommende kunne anses som en fratrædelsesgodtgørelse, men måtte anses for en løbende indtægt, der skulle medregnes ved opgørelsen af den almindelige skattepligtige indkomst i de år, hvori der erhvervedes ret til indtægten, dvs. udbetalingsåret. Godtgørelsen for afsavn af bil, kr. 15.000, skulle for 2/3's vedkommende - svarende til 1 års godtgørelse - henregnes til den almindelige indkomst, medens den for 1/3's vedkommende skulle beskattes som særlig indkomst i medfør af Lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 1, nr. 9, jf. § 3, stk. 1, nr. 6.

2.3.2 Frivillige og lovpligtige fratrædelsesgodtgørelser

Lovens udtryk "godtgørelse" tager i første omgang sigte på frivillige ydelser fra arbejdsgiveren, men den omstændighed, at den pågældende lønmodtager ved sin fratræden har haft krav på at få udbetalt et beløb udover lønnen, udelukker ikke, at en sådan godtgørelse betragtes som personlig indkomst efter ligningslovens § 7 O. Ligeledes betragtes den særlige godtgørelse, der ved afskedigelse af funktionærer med henholdsvis 12, 15 og 18 års anciennitet udbetales med henholdsvis 1, 2 eller 3 måneders løn ud over, hvad der betales til fratrædelsesdatoen, som personlig indkomst, jf. ligningslovens § 7 O.

Efter § 15, stk. 1, i lov om ligebehandling kan en lønmodtager, der afskediges, fordi denne har fremsat krav om ligebehandling, tilkendes en godtgørelse. Godtgørelsen kan ikke overstige 78 ugers løn. En sådan godtgørelse beskattes efter ligningslovens § 7 O. Tilsvarende gælder for godtgørelse, der udbetales efter

lov om beskyttelse mod afskedigelse på grund af foreningsforhold. I disse tilfælde kan godtgørelsen ikke overstige 24 måneders løn.

Efterbetaling af løn, der finder sted efter fratrædelsen, skal medregnes som almindelig personlig indkomst. Her finder ligningslovens § 7 O således ikke anvendelse.

Det er tilstrækkeligt for anvendelsen af ligningslovens § 7 O, at der sker en delvis opgivelse af stillingen. Derimod er det ikke tilstrækkeligt, at der f.eks. blot sker en lønmæssig forringelse af stillingen. Det er således ikke nogen betingelse for anvendelse af bestemmelsen, at der sker en fuldstændig fratræden. En forringelse af de hidtidige ansættelsesforhold kan efter omstændighederne begrunde, at et godtgørelsesbeløb, der udredes i den anledning, anses som personlig indkomst, jf. ligningslovens § 7 O, når der i forbindelse med ydelsen af godtgørelsen opgives hidtidige arbejdsområder.

I forbindelse med virksomhedsophør, flytning eller omstrukturering af virksomheder udbetales der ofte en godtgørelse ud over sædvanlig løn til de ansatte, der skal afskediges. Betingelsen herfor er normalt, at de ansatte forbliver i deres stilling, indtil afviklingen af virksomheden har fundet sted, eller de pågældende bliver afskediget. En godtgørelse af denne art anses for omfattet af ligningslovens § 7 O. Tilsvarende gør sig gældende ved afhændelse af en virksomhed. I den situation forekommer det ofte, at virksomhedens hidtidige ejer yder personalet et beløb som godtgørelse for lang tjeneste. Selvom de pågældende fortsætter i virksomheden på uændrede ansættelsesvilkår, beskattes en sådan godtgørelse som personlig indkomst efter ligningslovens § 7 O. Det gælder dog også i dette tilfælde, at så stor en del af godtgørelsen, der svarer til den løn, som den pågældende medarbejder ville have fået i opsigelsesperioden, skal beskattes som personlig indkomst.

Omvendt er det dog ikke tilstrækkeligt til, at der kan udbetales godtgørelsesbeløb omfattet af ligningslovens § 7 O, at to virksomheder sammenlægges.

2.3.3. Særligt vedrørende funktionærloven

Funktionærloven giver ret til godtgørelse i følgende tilfælde:

- a) Opsigelse eller uberettiget bortvisning efter uafbrudt beskæftigelse i samme virksomhed i 12, 15 eller 18 år
- b) Opsigelse uden rimelig grund eller ved uberettiget bortvisning efter funktionærens fyldte 18. år og efter mindst 1 års uafbrudt beskæftigelse i samme virksomhed
- c) Uberettiget afvisning før tiltrædelse af stilling
- d) Uberettiget bortvisning

Den i pkt. a) nævnte godtgørelse ydes efter funktionærlovens § 2 a ved opsigelse udover den løn, der tilkommer den ansatte i opsigelsesperioden. Denne godtgørelse beskattes som personlig indkomst efter ligningslovens § 7 O. Det samme gælder for den godtgørelse, der udbetales ved en uberettiget bortvisning af funktionæren. Dog er den erstatning, der ved uberettiget bortvisning udbetales efter funktionærlovens § 3, ikke omfattet af ligningslovens § 7 O. Det skyldes, at erstatningen i disse situationer svarer til arbejdstagerens løn indtil lovlig opsigelse kunne være sket. Højesteret har i en dom af 9. juni 1997 fastslået, at fratrædelsesgodtgørelse efter funktionærlovens § 2 a skal beregnes af hele lønnen inklusive arbejdsгivers og arbejdstagers pensionsbidrag.

Lsr. 1974, 122. En kontorchef klagede over, at ligningsmyndighederne havde anset et beløb på 13.500 kr., som han havde modtaget fra sin tidligere arbejdsgiver, for skattepligtig almindelig indkomst i stedet for særlig indkomst.

Klagerens tidligere arbejdsgiver, et skibsagenturfirma, havde mistet et for virksomheden væsentligt agentur, og kunne derfor ikke beskæftige de medarbejdere, der var ansat i klagerens afdeling. Klageren blev derfor i november måned 1971 med lovmæssigt varsel opsagt til fratræden den 31. maj 1972. Inden udgangen af regnskabsåret 1971 udbetalte virksomheden til klageren en fratrædelsesgodtgørelse i henhold til funktionærlovens § 2 a, stk.1, svarende til tre måneders løn, i alt 13.500 kr. Herudover modtog klageren fuld løn til sin fratræden.

Efter det oplyste, herunder at beløbet var ydet i henhold til funktionærlovens § 2 a, (godtgørelse til funktionærer der har været uafbrudt beskæftiget i samme virksomhed i 12, 15 eller 18 år), fandt

Landsskatteretten ikke, at beløbet kunne beskattes som almindelig indkomst, og den ansatte indkomst blev derfor nedsat til det selvangivne beløb.

Revision og Regnskabsvæsen 1977, sm 101. En repræsentant i et guld- og sølvvarefirma blev afskediget, da aktiemajoriteten i firmaet blev solgt, og den nye indehaver ønskede at rationalisere virksomheden, og afdelingen, hvor skatteyderen arbejdede, blev overdraget til et andet firma. Den nye indehaver foreslog ham at se bort fra sit 6 måneders opsigelsesvarsel mod at få udbetalt en fratrædelsesgodtgørelse på 15.000 kr., hvilket han gik ind på og han søgte derfor ansættelse i nævnte firma fra 1/3 1973.

Landsskatteretten fandt, at skatteyderens tiltrædelse af arbejdsgiverens opsigelse samt hans tiltrædelse i den nye stilling umiddelbart efter fratræden måtte opfattes som en kontraopsigelse fra skatteyderens side, således at han straks fra sin fratrædelse havde været uberettiget til at modtage løn i den for arbejdsgiveren gældende opsigelsesperiode. Godtgørelsesbeløbet ansås for at være en ydelse, som skatteyderen havde ubetinget krav på i henhold til funktionærlovens § 2 a, og som følge heraf måtte beløbet anses for omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat.

Den i pkt. b) nævnte godtgørelse efter funktionærlovens § 7 b, der ydes ud over den løn, funktionæren har krav på i opsigelsesperioden, beskattes som personlig indkomst efter ligningslovens § 7 O. Tilsvarende gælder for erstatningsbeløb, der ved uberettiget bortvisning udbetales efter funktionærlovens § 3.

Vedrørende den i pkt. c) nævnte godtgørelse skal bemærkes, at såfremt funktionæren uberettiget nægtes modtagelse i en stilling, giver funktionærlovens § 3 mulighed for erstatning. Erstatningen, som sædvanligvis svarer til lønnen indtil opsigelsen kunne ske, anses i praksis som personlig indkomst, jf. ligningslovens § 7 O.

Tfs 1986, 26. En skatteyder ansattes pr. 1/9 1982 som forstander for en efterskole, men på grund af hans alder nægtede undervisningsministeriet at godkende ansættelsen. Efter aftale mellem skolen og skatteyderen forpligtede skolen sig herefter til at betale en godtgørelse på 45.000 kr., der udbetaltes med 15.000 kr. månedligt fra 1/11 1982.

Efter de foreliggende oplysninger fandt Landsskatteretten ikke, at det kunne antages, at der mellem klageren og efterskolen havde bestået et arbejdsforhold. Da bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat, § 3, nr. 6, efter sin formulering og indhold tager sigte på ophævelse af bestående arbejdsforhold, og på at imødegå aftaler, hvorved almindelige indkomstskattepligtige indtægter søges unddraget indkomstbeskatning, fandtes bestemmelsen ikke anvendelige i nærværende tilfælde. Den af klageren oppebårne godtgørelse skulle således fuldt ud henføres til særlig indkomstbeskatning.

Omvendt denne nedenstående afgørelse.

Skattepolitisk Oversigt 1970, side 40. En skatteyder indgik i august 1966 kontrakt om ansættelse i et firma med tiltrædelse den 1/11 samme år. Efter at firmaet i september 1966 var trådt i likvidation, blev skatteyderen opsagt med anmodning om ikke at tiltræde stillingen på den aftalte dato. I 1967 fik han udbetalt et beløb svarende til 3 måneders løn og feriepenge. Skattedepartementet tiltrådte, at beløbet var blevet beskattet som almindelig indkomst, idet det efter det oplyste modsvarede løn og feriepenge for en periode svarende til det aftalte opsigelsesvarsel.

Vedrørende den i pkt. d) nævnte godtgørelse skal bemærkes, at erstatning i tilfælde af uberettiget bortvisning i almindelighed andrager et beløb svarende til lønnen. Erstatningen beskattes som personlig indkomst i det omfang, den svarer til den tidligere løn. Eventuelt overskydende beløb beskattes som personlig indkomst efter ligningslovens § 7 O.

Skd. 1971, 120. Skattedepartementet blev spurgt, hvorledes der i skattemæssig henseende skulle forholdes med et erstatningsbeløb svarende til 3 måneders løn, som var tilfaldet en skatteyder ved et retsforlig.

Erstatningen var udredet i anledning af en ulovlig afskedigelse, idet skatteyderen i juli måned 1970 blev ulovligt bortvist fra sit arbejde. Ved et retsforlig indgik arbejdsgiveren på at betale skatteyderen den i funktionærlovens § 3, stk. 1, omtalte minimumserstatning svarende til 3 måneders løn. Umiddelbart efter bortvisningen opnåede skatteyderen en ny ansættelse andetsteds.

Under henvisning til, at erstatningen ifølge retsforliget ikke oversteg, hvad skatteyderen havde krav på som kontraktmæssig løn, såfremt vedkommende var blevet opsagt med kontraktmæssigt eller lovligt

varsel, udtalte Skattedepartementet - i overensstemmelse med Statens Ligningsdirektorats standpunkt - at såvel erstatningsbeløbet, som det i erstatningen indeholdte beløb, der svarede til feriegodtgørelse, måtte anses for at være skattepligtigt som almindelig indkomst.

Efterløn, der i henhold til funktionærlovens § 8 udbetales til en afdød funktionærs ægtefælle eller børn, beskattes som personlig indkomst hos modtageren.

I praksis anses følgende godtgørelser for omfattet af ligningslovens § 7 O

- Godtgørelse for afskedigelse på grund af arbejdstagers krav om ligebehandling i det omfang godtgørelsen ikke træder i stedet for løn.

Skd. 1981, 111. I henhold til § 9 i lov om ligebehandling kan en lønmodtager, der afskediges, fordi lønmodtageren har fremsat krav om ligebehandling, tilkendes en godtgørelse, der ikke kan overstige 26 ugers løn.

Skattedepartementet har i overensstemmelse med en udtalelse fra Statsskattedirektoratet meddelt, at en sådan godtgørelse beskattes efter lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9, jf. § 3, stk. 1, nr. 6.

- Godtgørelse efter § 4a i lov om beskyttelse mod afskedigelse på grund af foreningsforhold i det omfang godtgørelsen ikke træder i stedet for løn.

Godtgørelse for overenskomststridig tidsbegrænsning i ansættelsen.

TfS 1984, 217. En børnehaveklassemedhjælper modtog fra kommunen en godtgørelse for overenskomststridig tidsbegrænsning i ansættelsen.

Skatterådet fandt, at det omhandlede beløb, der stort set svarede til en månedsløn, måtte anses for løn, udbetalt i anledning af manglende rettidig opsigelse. Hertil gjorde klageren gældende, at det havde drejet sig om en godtgørelse, idet de pågældende pædagogmedhjælpere netop ikke havde krav på et opsigelsesvarsel, og såfremt dette havde været tilfældet, havde de fleste krav på et varsel på tre måneder, idet de havde været ansat mere end 1/2 år.

Landsskatteretten tiltrådte klagerens påstand, hvorefter det måtte antages, at det ved nævnte forlig i Arbejdsretten var tilsigtet at yde klageren en erstatning, som efter omstændighederne var indkomstopgørelsen uvedkommende. Beløbet fandtes herefter at skulle beskattes som særlig indkomst i medfør af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9.

I en række tilfælde er et godtgørelsesbeløb blevet anset for en løngodtgørelse med den konsekvens, at beløbet er beskattet som almindelig indkomst. Det vil i disse tilfælde være de konkrete omstændigheder for erhvervelsen, der indikerer løn i stedet for fratrædelsesgodtgørelse.

Lsr. 1962, 13. En prokurist nedlagde overfor Landsskatteretten påstand på, at hans skattepligtige indkomst nedsattes med 5.500 kr., der var udbetalt ham som godtgørelse i forbindelse med fratrædelse af stilling.

Klageren, der siden 1936 havde været ansat i et aktieselskab i cykelbranchen, blev den 30. september 1957 opsagt med et varsel på 6 måneder. Ved opsigelsen fik klageren af selskabets direktør og hovedaktionær løfte om et beløb på 5.500 kr. ud over den ham tilkommende løn. Betalingen af dette beløb blev dog først godkendt af selskabets generalforsamling den 7. juni 1958, hvorefter det blev godskrevet klageren den 10. juni 1958 tillige med et resterende løntilgodehavende. Klageren havde i en årrække før sin fratræden modtaget en årlig tantieme fastsat efter direktionens skøn, der var blevet udbetalt efter afholdelse af selskabets ordinære generalforsamling.

Da klageren gennem flere år før sin afskedigelse i september 1957 havde modtaget tantieme, og da det i sagen omhandlede beløb, som i firmaets regnskab var udgiftsført som tantieme, var udbetalt på et til tidligere tantiemeudbetalinger svarende tidspunkt med en sum, der ifølge de retten forelagte oplysninger ikke forholdsmæssigt oversteg de klageren i de tidligere år tilfaldne tantiemebeløb, måtte Landsskatteretten være enig med skatterådet i, at beløbet måtte gøres til genstand for almindelig indkomstbeskatning.

Revision og Regnskabsvæsen 1964, sm 38. En skatteyder, der indtil foråret 1962 var beskæftiget hos et aktieselskab, hvor han foruden en fast månedlig gage oppebar ordre- og fakturaprovision, fik ved sin fratræden fra stillingen opgjort sit provisionstilgodehavende til 18.300 kr., der udbetaltes straks, medens det, såfremt han var blevet i stillingen, ville være blevet udbetalt med ca. 8.000 kr. i 1962 og med resten senere. Skattedepartementet fandt, at beløbet måtte medregnes til hans almindelige skattepligtige indkomst, idet det udgjorde provision, som var indtjent inden fratrædelsen.

Skattepolitisk Oversigt 1968, side 133. I forbindelse med, at en af hovedbankerne overtog en mindre bank, blev direktøren for denne bank ansat i hovedbanken og fik samtidig af denne udbetalt et beløb som kompensation for bortfalden tantieme.

Skattedepartementet fandt, at beløbet, blandt andet under hensyntagen til, at direktøren ikke havde modtaget kontraktmæssig tantieme for det år, da han fratrådte sin stilling i den overtagne bank, måtte beskattes som almindelig indkomst og ikke som særlig indkomst. Det blev efter omstændighederne tilladt skatteyderen at tilbageføre beløbet til banken med den virkning, at han fritoges for beskatning af beløbet.

Lsr. 1973, 120. En ingeniør klagede over, at skatterådet havde ansat hans skattepligtige almindelige indkomst til 143.083 kr., og det beløb, hvoraf den ham påhvilende særlige indkomstskat skulle beregnes, til 59.500 kr. Klageren modtog i forbindelse med fratrædelsen af en stilling i et selskab en ydelse på 120.000 kr., der var selvangivet som særlig indkomst.

Klageren var, efter at han i en årrække havde været ansat som ingeniør i et aktieselskab, blevet ansat som direktør i selskabet, hvis direktion herefter bestod af klageren og to brødre. De tre direktører var endvidere aktionærer i selskabet. De blev aflønnet med en fast løn. I regnskabsåret 1968/69 led selskabet store tab, og efterfølgende opsagde klageren og den ene bror deres stillinger. Ved afregning den 28. februar 1970 fik klageren udbetalt sit resttilgodehavende, herunder gage for marts måned 1970 og den omhandlede fratrædelsesgodtgørelse på 120.000 kr.

Landsskatteretten fandt ikke i det oplyste - herunder om størrelsen af klagerens aflønning i den forløbne del af selskabets regnskabsår og det forhold, at der trods selskabets underskud i regnskabsåret 1968-69 blev udbetalt tantieme af sædvanlig størrelse for dette år - at der var grundlag for at antage, at den omhandlede godtgørelse ikke var et yderligere vederlag for klagerens arbejde for selskabet i tiden fra regnskabsårets begyndelse til hans fratræden. Retten var derfor enig med skatterådet i, at godtgørelsen ikke kunne anses for omfattet af reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v., men at den måtte medregnes i klagerens skattepligtige almindelige indkomst.

TfS 1992, 57. En skatteyder var ansat som marketingsmanager i et selskab med bestemte arbejdsopgaver. Der var aftalt fast månedsløn + provisionsindtægt, der dog maksimalt udgjorde 150.000 kr. pr. år. Kort efter ansættelsen gik selskabet konkurs. Skatteyderen fik den faste løn udbetalt fra Lønmodtagernes Garantifond. Endvidere modtog han som privilegeret krav en forholdsmæssig andel af det nævnte provisionsmaksimum.

Landsskatteretten fandt ikke, at der som påstået af skatteyderen var tale om en erstatning for forringet stilling i virksomheden, der afveg fra aftalen. Beløbet måtte anses som erstatning for indtægtstab. Det var derfor skattepligtig almindelig indkomst og ikke særlig indkomst efter lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9.

Lsr. 1964, 117. En inspektør fratrådte, efter at han havde oppebåret kontraktlig fastsat sygeløn, den 13. marts 1962 stillingen som inspektør hos et forsikringselskab. Han fik ved sin fratræden i henhold til tillægsoverenskomst mellem firmaet og Dansk Funktionærforbund udbetalt en efterprovision på 4 gange den i de sidste 4 hele kalenderkvartaler før fratrædelsen udbetalte inkassoprovision.

De stedlige ligningsmyndigheder havde anset skatteyderen for indkomstskattepligtig af efterprovisionen og havde derfor forhøjet den selvangivne indkomst med det nævnte beløb.

Efter det i sagen oplyste fandt Landsskatteretten, at den omhandlede efterprovision fuldt ud måtte anses for en fratrædelsesgodtgørelse ud over den kontraktlige sygeløn, hvorfor efterprovisionen måtte anses for omfattet af bestemmelsen i § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat, og retten kunne derfor tiltræde den af klageren nedlagte påstand.

Etableres der i virksomheden en generel ordning med ydelse af fratrædelsesgodtgørelse til de ansatte og således, at størrelsen beregnes på grundlag af anciennitet, kan en sådan godtgørelse i praksis blive anset for at være almindelig løn i stedet for fratrædelsesgodtgørelse.

TfS 1986, 591. Et selskab påtænkte at indføre en generel ordning med ydelse af fratrædelsesgodtgørelse til samtlige timelønsansatte, d.v.s. til 200 medarbejdere ud af 400. Der kunne enten være tale om at beregne godtgørelsens størrelse i forhold til det antal timer, medarbejderen havde været ansat i selskabet, eller pr. års ansættelse, og der var således tale om et på forhånd fastlagt beløb. Ligningsrådet udtalte, at den som fratrædelsesgodtgørelse betegnede ydelse ikke kunne betragtes som godtgørelse for tab af stilling, men var et almindeligt indkomstskattepligtigt løntillæg.

TfS 1987, 473. Et selskab påtænkte at yde timelønsansatte en godtgørelse ved deres eventuelle fratræden. Godtgørelsen tænktes ydet med 2.000 kr. pr. års ansættelse, stigende med 10 pct. pr. år, og skulle alene omfatte timelønsansatte med mindst 3 års anciennitet. Landsskatteretten lagde vægt på, at godtgørelsen var tænkt ydet, uanset om den pågældende medarbejder fratrådte efter eget ønske, og at ordningen forudsattes at omfatte timelønsansatte medarbejdere, til hvem der ellers typisk ikke erlægges fratrædelsesgodtgørelser. Da ordningen endvidere efter sin nærmere anciennitetsmæssige tilrettelæggelse havde præg af en opsparing af en lønandel til udbetaling ved fratræden, kunne de omhandlede godtgørelser ikke anses for omfattet af bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9.

Derimod kom Landsskatteretten til et andet resultat i TfS 1991.219.

TfS 1991, 219. I en bindende forhåndsbesked meddelte Ligningsrådet et aktieselskab, at de i et forslag til en direktørkontrakt fastlagte fratrædelsesgodtgørelser ville være skattepligtig almindelig indkomst for modtagerne. Ligningsrådet lagde til grund, at der forelå en sådan forudberegnet og systematisk opsparing af lønandele, at godtgørelser ne ikke var omfattet af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 9. Landsskatteretten fandt imidlertid, at direktørkontrakten ikke var i strid med denne bestemmelse og ikke gik ud over hensigten med lovbestemmelsen. Fratrædelsesgodtgørelserne var derfor særlig indkomst efter denne bestemmelse.

2.3.3 Fratrædelsesgodtgørelse og konkurrenceklausuler

En konkurrenceklausul er en klausul, der afskærer den ene part - typisk arbejdstageren - fra at drive konkurrerende virksomhed med den anden part - typisk den nuværende arbejdsgiver. Den forhindrer således normalt en arbejdstager i at skifte til en med den nuværende arbejdsgiver konkurrerende virksomhed, og i den nye virksomhed varetage tilsvarende arbejdsopgaver som hos den nuværende arbejdsgiver.

Vederlag for påtagelse af konkurrenceklausuler medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 8, når vederlaget ydes én gang for alle. Hvis vederlaget udredes som en løbende ydelse, behandles ydelserne efter reglerne i statsskattelovens §§ 4-6.

Den skatteretlige sondring mellem konkurrenceklausuler og fratrædelsesgodtgørelser var frem til den 19. maj 1993 uden særlig betydning, da disse ydelser stort set blev behandlet ens skattemæssigt. Konkurrenceklausuler blev beskattet som særlig indkomst. Beskatningen udgjorde 50 pct. af beløb, der oversteg et bundfradrag på 6.000 kr. Tilsvarende gjaldt også - som overfor nævnt - for fratrædelsesgodtgørelser, indtil disse blev overført til almindelig indkomstbeskatning efter ligningslovens § 7 w (nu: Ligningslovens § 7 O).

Med virkning fra den 19. maj 1993 blev engangsvederlag for påtagelse af konkurrenceklausuler - som led i skattereformen - gjort til personlig indkomst. Beløbet skal ifølge ligningslovens § 16 E, stk. 6, omregnes til kontantværdi. Vederlaget beskattes fuldt ud, og der gælder ikke lempelige regler som for fratrædelsesgodtgørelser.

I praksis kan det meget ofte være svært at sondre mellem fratrædelsesgodtgørelse og et vederlag for påtagelse af en konkurrenceklausul. Det skyldes bl.a., at engangsvederlag for påtagelse af konkurrenceklausuler i en række situationer er uløseligt forbundet med en fratrædelsesgodtgørelse. I forbindelse med en medarbejders fratræden kan det således ofte være nødvendigt for virksomheden at sikre sig mod utidig konkurrence fra den tidligere medarbejders side ved at begrænse dennes mulighed for at etablere konkurrerende virksomhed. Dette gælder uanset om den ansatte måtte ønske at etablere egen virksomhed eller påny lade sig ansætte i et lønmodtagerjob, idet medarbejderen i begge tilfælde vil kunne bruge sin know-how mod sin tidligere arbejdsgivers interesser. I disse situationer vil et særligt engangsvederlag for konkurrenceklausulen være uløseligt forbundet med selve fratrædelsesgodtgørelsen.

Lsr. 1974, 123. I forbindelse med fusion af to selskaber var der indgået aftale om, at de i selskaberne ansatte direktører kunne opsiges med fornødent varsel to år efter fusionsaftalens ikrafttræden. Sådan opsagte direktører var berettiget til at modtage løbende udbetaling af gage indtil et tidspunkt, der lå 5 år efter fusionsaftalens indgåelse. Rettigheden var dog betinget af, den opsagte direktør i det nævnte

tidsrum ikke tog ansættelse i eller udførte arbejde for nogen med selskabet konkurrerende virksomheder i Danmark eller i udlandet. En civilingeniør, der var ansat som salgsdirektør i det ene selskab i 1968, blev i overensstemmelse med denne aftale afskediget i 1970. Udover lønnen fik civilingeniøren en fratrædelsesgodtgørelse på 300.000 kr. Skatterådet havde ikke anset nogen af udbetalingerne for omfattet af lov om særlig indkomstskat.

Landsskatteretten fandt, at de til klageren udbetalte beløb var ydet som vederlag for påtagelse af en konkurrenceklausul, og at dette vederlag ikke var ydet én gang for alle. De pågældende ydelser måtte derfor beskattes som almindelig indkomst.

Afgrænsningsproblemerne mellem fratrædelsesgodtgørelse og vederlag for påtagelse af en konkurrenceklausul for lønmodtagere findes i øvrigt også, når der er tale om selvstændigt erhvervsdrivende. Det drejer sig her om sondringen mellem goodwill og vederlag for påtagelse af en konkurrenceklausul. I forbindelse med en virksomhedsoverdragelse er der normalt indeholdt en konkurrenceklausul for den hidtidige indehaver, således at erhververen kan fastholde den eksisterende kundekreds. En køber vil normalt kun være villig til at betale for goodwill for den handlede virksomhed, hvis sælgeren påtager sig en konkurrenceklausul.

Hvis det vederlag, der ydes for goodwill og konkurrenceklausuler, efter en konkret vurdering er i overensstemmelse med virksomhedens indtjeningsevne, kan goodwill og konkurrenceklausul vanskeligt adskilles. Landsskatteretten har derfor tilkendegivet, at der i disse situationer ikke er grundlag for at henføre nogen del af goodwillvederlaget til konkurrenceklausulen. Hvis vederlaget omvendt ikke er rimeligt henset til virksomhedens indtjeningsevne, er det udtryk for, at der er ydet betaling for en konkurrenceklausul. Der må derfor foretages en konkret vurdering.

2.4 Hvornår skal fratrædelsesgodtgørelsen beskattes

Afgørende, for hvornår fratrædelsesgodtgørelse skal beskattes, er retserhvervelsen. Der er således ud fra almindelige retserhvervelsesprincipper erhvervet endelig ret til en fratrædelsesgodtgørelse på fratrædelsestidspunktet.

Hvor kravet om godtgørelse har været indbragt for domstolene, skal beløbet medregnes for det år, hvor kravet fastslås ved dom eller hvor der erhverves endelig ret ved forlig.

Lsr. 1968, 29. En autoforhandler klagede over, at skatterådet for skatteåret 1965-66 havde ansat hans indkomst, hvoraf særlig indkomstskat skulle beregnes, til 24.000 kr. Det ansatte beløb vedrørte en klageren i dom afsagt af Højesteret tilkendt erstatning for uberettiget opsigelse af forhandlerkontrakter.

Erstatningen var af klageren betragtet som en fuldt ud indkomstskattefri formueforøgelse, medens skatterådet havde anset erstatningsydelsen for omfattet af bestemmelsen i § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v., der til særlig indkomst bl.a. henfører godtgørelser i anledning af opgivelse af agentur eller lignende.

Landsskatteretten kunne efter det oplyste ikke anse det omhandlede erstatningsbeløb for en indkomstskattefri formueforøgelse. Da erstatningen havde sit udspring i klagerens forhandlerkontrakt, fandtes forholdet at være omfattet af ordene "eller lignende" i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9, og da Landsskatteretten efter de i sagen foreliggende oplysninger, herunder den i domsudskrifterne anvendte formulering, måtte nære betænkelighed ved at antage, at der var givet klageren erstatning for tab af konkrete indtægter i en bestemt periode, ville ingen del af den klageren udbetalte erstatning være at beskatte som almindelig indkomst.

Da erstatningen imidlertid først var endeligt fastsat ved højesteretsdom af 31. maj 1965, ville beskatning af erstatningen som særlig indkomst i sin helhed være at foretage for skatteåret 1966-67, således at den fulde erstatningssum, 65.000 kr., med fradrag af klagerens omkostninger henførtes til skattepligtig særlig indkomst for ham for nævnte skatteår.

Fra praksis vedrørende retserhvervelsesprincippet kan i øvrigt nævnes følgende afgørelser:

Lsr. 1969, 24. En direktør og hans hustru blev opsagt til fratræden af deres stillinger i samme firma pr. 15/11 1965. Skatteyderen havde krav på et års opsigelsesvarsel, hustruen havde opsigelsesvarsel i henhold til funktionærloven, begge lønnedes månedsvis bagud og ville ved deres fratræden have krav på en lønudbetaling på i alt 22.740 kr. Ved overenskomst mellem skatteyderen og selskabet i december 1965

opnåedes enighed om, at selskabet til fuld afgørelse udbetalte ægteparret 20.000 kr., der forfaldt til betaling i maj 1966.

Landsskatteretten fandt, at den i 1965 indgåede aftale måtte anses for at indeholde et delvist afkald på den løn m.v., som ægtefællerne havde krav på, og retten kunne tiltræde, at skatteyderen ved opgørelsen af sin selvangivne indkomst for året 1965 kun medregnede så stor en del af nævnte beløb, som svarede til ægtefællernes løn for november og december 1965.

Lsr. 1969, 95. En direktør klagede bl.a. over, at skatterådet havde anset ham for indkomstskattepligtig af et til ham i 1965 udbetalt beløb på 207.990 kr., der udgjorde løn og tantieme for tiden den 1. januar til den 30. november 1966.

Klageren, der siden 1960 havde været ansat som administrerende direktør i et selskab, og som oppebar dels fast gage, dels tantieme, blev i november måned 1965 afskediget fra sin stilling med kontraktmæssigt varsel til fratræden med udgangen af november måned 1966. Da det imidlertid fra selskabets side blev tilkendegivet klageren, at man ikke ønskede, at han fortsatte sin virksomhed i selskabet, fratrådte han allerede sin stilling i begyndelsen af december måned 1965. I november 1965 var der indledt forhandlinger vedrørende størrelsen af den klageren tilkommende løn m.v., og i skrivelse af 20. december 1965 blev der fra klagerens side rejst krav om betaling af bl.a. den omhandlede løn og tantieme for perioden den 1. januar til den 30. november 1966, idet der blev taget forbehold om efterbetaling som følge af pristalsregulering af beløbet m.v. Aktieselskabets bestyrelse accepterede bl.a. kravet om betaling af 11 måneders løn for 1966, i alt 150.699 kr., og 11/12 af helårstantieme, 62.500 kr., eller 57.291 kr., d.v.s. i alt 207.990 kr., hvilket beløb tillige med et i øvrigt accepteret tilgodehavende vedrørende året 1965 herefter blev fremsendt pr. check til klagerens advokat den 23. december 1965.

Efter de foreliggende oplysninger var Landsskatteretten enig med skatterådet i, at klageren inden udgangen af året 1965 havde erhvervet en endelig og ubetinget ret til den udbetalte løn og tantieme på i alt 207.990 kr., hvorfor dette beløb med rette var henført til klagerens skattepligtige indkomst for det her omhandlede skatteår. Det bemærkedes herved, at den omstændighed, at selskabets advokat havde fraveget et ønske om nærmere forhandling med hensyn til betalingsformen og betalingstidspunktet ikke i sig selv kunne anses for tilstrækkeligt til at rykke retserhvervelses tidspunktet.

Revision og Regnskabsvæsen 1972, sm 16. Dansk Mejeristforening spurgte Skattedepartementet, om den fratrædelsesgodtgørelse, der tilfalder mejeribestyrere i henhold til aftale mellem De Danske Mejeriforeningers Fællesorganisation og Dansk Mejeristforening i anledning af et mejeris nedlæggelse, vil blive beskattet i det år, hvori mejeribestyreren modtager sin opsigelse. Ligningsdirektoratet udtalte, at de nævnte beløb i skattemæssig henseende kunne anses for fratrædelsesgodtgørelser, der beskattes som særlig indkomst. Efter Ligningsdirektoratets formening kan beskatning normalt først ske i fratrædelsesåret, dvs. det indkomstår, i hvilket driften af mejeriet ophører. Ligningsdirektoratet lagde herved vægt på, at det af foreningen var oplyst, at størrelsen af den enkelte godtgørelse først kan opgøres, når mejeriet er nedlagt og generalforsamlingen har godkendt slutopgørelsen.

Skd. 1977, 66. En skatteyder blev opsagt til fratrædelse med udgangen af januar 1975 og modtog i denne forbindelse en fratrædelsesgodtgørelse på 18.000 kr. samt et jubilæumsgratiale på 6.157 kr., idet skatteyderen havde kunnet holde 50 års jubilæum den 20. april 1976, såfremt ansættelsesforholdet var fortsat. Begge beløb var af arbejdsgiveren på oplysningssedlen for 1975 anført som fratrædelsesgodtgørelse, og skatteyderen selvangav i overensstemmelse hermed.

Efterfølgende klagede skatteyderen imidlertid over, at der ikke var indrømmet 2 skattefri fradrag á 6.000 kr. med den begrundelse, at jubilæumsgratialet hørte hjemme i 1976.

Skattedepartementet kunne ikke imødekomme andragendet, idet man efter omstændighederne måtte anse begge beløb for fratrædelsesgodtgørelse, da skatteyderen rent faktisk ikke havde opnået 50 års ansættelse.

TfS 1991, 422. En skatteyder blev på grund af sygdom opsagt den 1/7 1987 til fratrædelse den 15/1 1988. Landsskatteretten fandt, at krav på fratrædelsesgodtgørelse efter funktionærlovens § 2 a blev erhvervet ved opsigelsen, men at udbetalingen af godtgørelsen var betinget af, at han fratrådte sin stilling. Da retserhvervelses tidspunktet således var udskudt til den 15/1 1988, var skattepligten efter § 2, nr. 9, i lov om særlig indkomstskat m.v. først indtrådt i 1988.

TfS 1998, 66. Told- og Skattestyrelsen var fra flere sider blevet spurgt om beskatningsmåden/tidspunktet for efterbetaling af fratrædelsesgodtgørelse samt betaling af procesrenter

som følge af Højesterets dom af 9/6 1997. Dommen fastslår, at fratrædelsesgodtgørelse efter funktionærlovens § 2, litra a, skal beregnes af hele lønnen inklusive arbejdsgivers og arbejdstagers pensionsbidrag, også for perioden inden Højesterets dom af 28/9 1994, som tog stilling til beregningsgrundlaget. Efterbetalingen udgør pensionsdelen af beregningsgrundlaget. Det er Styrelsens opfattelse, at der er erhvervet endelig ret til fratrædelsesgodtgørelsen på fratrædelsestidspunktet, medens der er erhvervet endelig ret til procesrenterne ved dommen i 1997. Der skal beregnes og indeholdes arbejdsmarkedsbidrag og indeholdes A-skat af godtgørelsen, men ikke af procesrenten.

2.5 Hvorledes skal værdien af fratrædelsesgodtgørelsen ansættes (kontant udbetaling ctr. afdragsvis betaling (kursnedslag/kursgevinst))

At en godtgørelse ikke betales kontant kan i visse tilfælde medføre kursnedslag på fordringen. Hvis f.eks. en fratrædelsesgodtgørelse udbetales til arbejdstageren afdragsvis over en periode af 20 måneder, uden at der ydes renter for restfordringen, er det i praksis antaget, at der kan indrømmes et kursnedslag, fordi der er tale om en væsentlig afvigelse af det for fratrædelsesgodtgørelser sædvanlige. Kursgevinsten skal i så tilfælde beskattes efter kursgevinstloven. Hvis der derimod ydes renter af en ikke kontant udbetalt godtgørelse, og de aftalte betalingsvilkår i øvrigt ikke afviger fra det sædvanlige for fratrædelsesgodtgørelser, kan der ikke indrømmes kursnedslag.

Lsr. 1977, 136. En direktør klagede over, at skatterådet ikke havde godkendt et af ham ved opgørelsen af den særlige indkomst foretaget kursnedslag vedrørende en fratrædelsesgodtgørelse i form af en båndlagt kapital, som klageren havde modtaget i 1972 af sin tidligere arbejdsgiver, et andelsselskab.

Klageren, der i en årrække havde været direktør for det nævnte selskab, forklarede, at han under en sygdomsperiode i eftersommeren 1972 var blevet beordret til at fratræde sin stilling pr. 31. december 1972, og at fratrædelsen var sket i forbindelse med en ændret magtposition i selskabet. Da selskabet mod forventning havde forsømt at bringe hans pensionsforhold i orden ved selskabets ejerskifte pr. 1. oktober 1970, havde selskabets bestyrelse i forbindelse med hans afskedigelse vedtaget, at selskabet ville sikre ham og hans familie med et pensionsbeløb på i alt 280.000 kr., således at pensionsbeløbet, efter fradrag af et overtaget automobil og et indbetalt forsikringsbeløb, var blevet båndlagt.

Landsskatteretten fandt, at den omstændighed, at en del af det omhandlede beløb var båndlagt, ikke kunne øve nogen indflydelse på ydelsens værdi i modtagelsesøjeblikket i relation til opgørelsen af det skattepligtige beløb. Den påklagede ansættelse blev følgelig stadfæstet.

2.6 Hvordan beskattes fratrædelsesgodtgørelse

Fratrædelsesgodtgørelse beskattes lempeligere end almindelig indkomst. Det sker i praksis ved, at den del af skatten, der overstiger en bundgrænse, kun indgår ved beregningen af den skat tepligtige personlige indkomst med 85 pct.

Det er i praksis antaget, at arbejdsgiveren kan indbetale den skattepligtige del af en fratrædelsesgodtgørelse på en pensionsordning, omfattet af pensionsbeskatningslovens kapitel 1 med bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19.

Tfs 1992, 417. Efter den nye regel i ligningslovens § 7, litra w, medregnes fratrædelsesgodtgørelsen til den skattepligtige indkomst med 70 pct. af den del af godtgørelsen, der overstiger 6.000 kr. Told- og Skattestyrelsen har over for As surandørsocietetet bekræftet, at det er muligt til forsikringsselskabet at indbetale den skattepligtige del af godtgørelsen på en pensionsordning med løbende udbetalinger og udbetale den øvrige del uden beskatning.

Tfs 1993, 23. Et pengeinstitut forespurgte, om indbetaling af den skattepligtige del af en fratrædelsesgodtgørelse efter ligningslovens § 7, litra w, med bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19 alene kan ske til pensionsordninger med løbende udbetalinger eller tillige til rateforsikringer og rateopsparinger i pensionsøjemed.

Departementet udtalte, at indbetaling af fratrædelsesgodtgørelser anses for foretaget af en tidligere arbejdsgiver og således omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19, 2. pkt. Det tillægges herved afgørende betydning, at fratrædelsesgodtgørelsen har karakter af kompensation for et indtægtstab, som den fratrædende medarbejder vil lide i perioden umiddelbart efter ansættelsesforholdets ophør, og at indbetalingen således vedrører en periode, hvor ansættelsesforholdet er ophørt. Systematikken i pensionsbeskatningslovens kapitel 1, sammenholdt med ordlyden af pensionsbeskatningslovens § 19, 2. pkt., medfører, at rateforsikringer og -opsparinger ikke kan anses for omfattet af begrebet "pensionsordninger med løbende udbetalinger" i pensionsbeskatningslovens § 19, 2. pkt.

TfS 1988, 8. I forbindelse med afskedigelse havde en skatteyder i henhold til sin ansættelseskontrakt fået tilkendt en erstatning, der blev endelig fastsat den 18/4 1984 med forfaldsdag den 1/7 1984. Efter aftale med arbejdsgiveren indbetalte denne den 25/6 1984 beløbet til et forsikringselskab, der anvendte det til køb af en 10-årig livrente. Landsskatteretten fandt, at beløbet hverken var almindelig eller særlig indkomstskattepligtigt, hvilket fandtes at have støtte i ordlyden af pensionsbeskatningslovens § 19 samt i lovens motiver.

2.6.1 Beregning af skatten

Indkomstskatten af et fratrædelsesgodtgørelsesbeløb beregnes efter de regler, der gælder for anden personlig indkomst. Ved beregningen af den skattepligtige personlige indkomst er der kun to afvigelser. For det første indrømmes der et bundfradrag og for det andet indgår beløbet kun i den skattepligtige personlige indkomst med 85 pct. Selvom betalingen strækker sig over to år, indrømmes der kun ét bundfradrag.

TfS 1995, 453. Skatteministeriets svar på spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg

(Svar på spørgsmål 97 fra Folketingets Skatteudvalg (alm. del - bilag 345 af 29/5 1995))

“Spørgsmål 97:

Under henvisning til den med vedtagelsen af L 137 ændrede beskatning af fratrædelses godtgørelser bedes ministeren oplyse, om det er tidspunktet for indgåelsen af fratrædelseaftalerne eller udbetalingstidspunktet, der er afgørende for den ændrede beskatning, idet en fratrædelsegodtgørelsesaftale typisk vil være formuleret således:

1. Det er aftalt, at XX efter fælles overenskomst fratræder sin stilling i XX med kontraktmæssigt varsel til den 31/1 1996.
2. Det er aftalt, at XX arbejder i perioden frem til den 31/3 1995, hvorefter XX er fritstillet indtil ansættelsesforholdet ophører den 31/1 1996, således at XX kan påtage sig andet arbejde i denne periode, uden at det får indflydelse på lønudbetalingen fra XX.
3. Indtil ansættelsesforholdets ophør den 31/1 1996 betaler XX sædvanlig løn, pension og øvrige ydelser i henhold til ansættelsesaftale af 14/1 1994.

Det har således betydning at få skabt klarhed over, om de før lovforslagets vedtagelse indgåede aftaler skal bedømmes og beskattes efter de tidligere gældende regler.

Svar:

Den nye bestemmelse i ligningslovens § 7 O, som indføres med L 137, har efter lovforslagets § 19, stk. 2, virkning fra og med indkomståret 1996. Det afgørende for, om de gamle eller de nye regler finder anvendelse, er således, om den pågældende fratrædelsesgodtgørelse anses for skattepligtig i indkomståret 1995 eller 1996. Dette afgøres efter de almindelige regler om periodisering af indkomster.

Reglerne om periodisering af A-indkomst (herunder fratrædelsesgodtgørelser) findes i § 22 i bekendtgørelse om opkrævning m.v. af indkomst- og formueskat (be kendtgørelse nr. 795 af 1/10 1994 som ændret ved bekendtgørelse nr. 955 af 24/11 1994). Det fremgår af disse regler, at godtgørelsen som hovedregel beskattes på udbetalingstidspunktet. Er beløbet imidlertid ikke kommet til udbetaling på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter aftaletidspunktet, er beløbet dog skattepligtigt på det tidspunkt, der ligger 6 måneder efter aftaledagen.

Det skal endvidere for en god ordens skyld nævnes, at det eksempel på en fratrædelsesgodtgørelse, der er omtalt i spørgsmålet, ikke vil være omfattet af de særlige regler om fratrædelsesgodtgørelser. Der er tale om en godtgørelse, som træder i stedet for, hvad modtageren ville have fået som løn i den kontraktmæssige opsigelsesperiode. Sådanne godtgørelser er ikke omfattet af den nye § 7 O i ligningsloven. De er ej heller omfattet af den hidtil gældende § 7, litra w, i ligningsloven, som hidtil har indeholdt reglerne om fratrædelsesgodtgørelser.

2.6.2 Indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag

Der skal beregnes og indeholdes lønmodtagerbidrag efter arbejdsmarkedsfondslovens § 11, stk. 1, jf. stk. 10, og arbejdsgiverbidrag efter § 11, stk. 9, i fratrædelsesgodtgørelsen efter reglerne på udbetalingstidspunktet. Det indebærer, at der ved udbetaling i 1998 skal indeholdes et lønmodtagerbidrag

på 8 pct. af beløbet, før der betales skat, og betales 0,33 pct. i arbejdsgiverbidrag. Endvidere skal der ved udbetaling i 1998 også indeholdes bidrag til den midlertidige pensionsopsparing.

Efter kildeskattelovens § 46, stk. 1 og 2, skal der ved udbetalingen indeholdes A-skat af en fratrædelsesgodtgørelse. Efter ligningslovens § 7 O skal arbejdsgiveren beregne og indeholde A-skat af 85 pct. af det beløb, der overstiger et reguleret bundfradrag på 7.900 kr. (1998=10.500 kr.).

En fratrædelsesgodtgørelse på 150.000 kr, der udbetales den 1. maj 1998, vil herefter blive beskattet på følgende måde:

Fratrædelsesgodtgørelse: 150.000 kr.

Arbejdsmarkedsbidrag: 8 pct. af 150.000 kr. = 12.000 kr.

Midlertidigt pensionsbidrag: 1 pct. af 150.000 kr. = 1.500 kr.

Fratrædelsesgodtgørelse efter arbejdsmarkedsbidrag og midlertidigt pensionsbidrag: 136.500 kr.

Beregningsgrundlag for indeholdelse af A-skat: 85 pct. af (136.500 - 10.500) = 107.100 kr.

2.7 Vurdering af de skattemæssige regler for fratrædelsesgodtgørelser

De gældende regler om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser er i de senere år kommet under et betydeligt pres. Det skyldes, at i tider, hvor virksomhederne ved omstrukturering ikke alene slanker organisationerne, men også direktionerne, foretages der hyppigt udskiftninger i toppen af virksomhederne.

Der har derfor udviklet sig et system, hvorved det allerede når en ledende medarbejder ansættes, ved udfærdigelsen af ansættelseskontrakten, sikres, at medarbejderen ved ansættelsens ophør får udbetalt en ydelse, der vil blive beskattet som en fratrædelsesgodtgørelse. Derved sikres, at medarbejderen får mere ud af den udbetalte godtgørelse end hvis den var blevet udbetalt som løn i opsigelsesperioden, og man opnår derved formentlig en besparelse i virksomhedens udgifter.

Skatteretsrådet har overvejet nærmere, om der på den baggrund fortsat er behov for de særlige regler om beskatning af fratrædelsesgodtgørelse.

Gennemgangen af de nuværende regler for fratrædelsesgodtgørelse viser således, at der i praksis er en række afgrænsningsproblemer mellem, hvad der er fratrædelsesgodtgørelse omfattet af ligningslovens § 7 O, og hvad der er personlig indkomst, der beskattes efter de almindelige regler.

Denne gennemgang viser også, at det i mange tilfælde kan være mere eller mindre tilfældigt, om en fratrædelsesgodtgørelse er omfattet af ligningslovens § 7 O, eller blot er skattepligtig løn. I mange tilfælde er det afhængig af en konkret vurdering af de ansættelsesmæssige forhold for den pågældende skatteyder. Den enkelte skatteyder kan derfor mange gange føle, at det kommer til at afhænge af tilfældigheder, hvorvidt ydelsen er omfattet af den lempeligere beskatning.

Fratrædelsesgodtgørelser kom ind i lov om særlig indkomst i 1960, hvor det ikke var almindeligt i erhvervslivet med store "gyldne" håndtryk. Erhvervslivet var dengang kendetegnet ved langvarig ansættelsesmæssig tilknytning til en virksomhed.

I de senere årtier er arbejdsstyrken blevet mere fleksibel. Arbejdskraften skifter hyppigere ansættelsessted end tidligere. Også når det drejer sig om ledende medarbejdere.

Det kan derfor overvejes, om det er skattesystemets opgave at gøre det billigere for en virksomhed at skille sig af med en medarbejder, hvis den fratrædelsesgodtgørelse, som virksomheden udbetaler til medarbejderen, falder ind under ligningslovens § 7 O.

Det virker ikke hensigtsmæssigt, at virksomhederne i forbindelse med ansættelsen af en medarbejder allerede ved indgåelse af ansættelseskontrakten søger at sikre, at en evt. senere udbetalt fratrædelsesgodtgørelse kan blive beskattet efter ligningslovens § 7 O.

Over tid kan det også konstateres, at der har været et voksende pres på at få ydelser omfattet af de lempeligere beskatningsregler i ligningslovens § 7 O.

Der er efter Skatteretsrådets opfattelse ingen tvivl om, at der i de kommende år vil være et øget pres på fratrædelsesgodtgørelsesordningerne. Det kan være som følge af, at ledende medarbejdere i fremtiden sidder kortere tid på deres poster, og ved fratræden får en betydelig fratrædelsesgodtgørelse. Det kan også skyldes en højere grad af strukturændringer i erhvervslivet som følge af fusioner og fissioner, der medfører, at ansættelsesforhold ændres så væsentligt, at der kan udbetales en fratrædelsesgodtgørelse. Det kan desuden hænge sammen med væsentlige strukturændringer i danske virksomheder, hvor en stor gruppe medarbejdere modtager fratrædelsesgodtgørelser i forbindelse med deres fratræden.

Skatteretsrådet finder derfor ikke længere, at der er behov for at opretholde de særlige regler om beskatning af fratrædelsesgodtgørelse. En ophævelse af disse regler vil tillige indebære en væsentlig forenkling for skattemyndighederne.

Også fra politisk side har man været opmærksom på de problemer, der kan være, hvis store fratrædelsesgodtgørelsesbeløb bliver beskattet efter de lempeligere regler. I forbindelse med den seneste ændring af reglerne i 1995 blev det således oprindeligt foreslået uændret at overføre beskatningsreglerne fra ligningslovens § 7 w til ligningslovens § 7 O. Under udvalgsbehandlingen ændredes imidlertid bestemmelsen, således at bundfradraget blev forhøjet, mens medregningsprocenten blev øget til 85 pct. Det betød en lettelse af beskatningen for de små fratrædelsesgodtgørelsesbeløb og de små jubilæumsgratialer, mens beskatningen af de større beløb blev øget. 32.000 personer, der modtog beløb under 28.667 kr., fik en lempeligere beskatning, mens 11.000 personer, der modtog beløb derover, fik en øget beskatning. Beregningen er foretaget på baggrund af tal fra 1991.

Disse regler, hvorefter fratrædelsesgodtgørelsen indgår med 100 pct. ved beregning af arbejdsmarkedsbidraget, og 85 pct. ved beregningen af A-skatten, har heller ikke gjort det lettere for arbejdsgiveren af administrererere den nuværende ordning.

Hvis ordningen - modsat Rådets anbefaling - ønskes bevaret, er der dog behov for en kraftig opstramning af de gældende regler således, at de mange afgrænsningsproblemer, som ordningen gennem årene har været udsat for, i fremtiden undgås. Der vil også være behov for i højere grad at præcisere, hvem og hvilke godtgørelsesbeløb der er omfattet af ordningen. F.eks. bør det område, der er omfattet af fratrædelsesgodtgørelsesreglerne, svare til det område, der er omfattet af reglerne for jubilæumsgratialer. Den nuværende forskel i anvendelsesområde virker uhensigtsmæssig.

3. Beskatning af jubilæumsgratialer

Gaver fra arbejdsgiveren til medarbejderne er ligesom gaver mellem andre ikke-nært beslægtede som hovedregel indkomstskattepligtige for modtageren. Visse gaver fra arbejdsgiveren beskattes imidlertid på en lempeligere måde. Det gælder bl.a. for jubilæumsgratialer.

Efter ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 2, er jubilæumsgratialer skattefrie i det omfang, de ikke overstiger et reguleret grundbeløb på 7.900 kr. fra samme arbejdsgiver indenfor et indkomstår. Den del af gaven, der overstiger grundbeløbet, beskattes med 85 pct.

Jubilæumsgratialer var tidligere omfattet af lov om særlig indkomstsskat. Efter de dagældende regler skulle der betales særlig indkomstsskat af de gratialer, der oversteg 6.000 kr. Pr. 1. januar 1992 blev bl.a. jubilæumsgratialer overført til beskatning efter ligningslovens § 7, litra w. I 1996 blev bestemmelsen overført til ligningslovens § 7 O.

Anvendelsen af bestemmelsen i ligningslovens § 7 O på jubilæumsgratialer kræver, udover at der foreligger et gratiale, at gratialet ydes af den skattepligtiges arbejdsgiver, samt at udbetalingen sker én gang for alle. Anledningen til udbetaling skal være enten medarbejderens eller arbejdsgiverens jubilæum.

Begrebet jubilæum er ikke nærmere fastlagt i lovgivningen, men efter landsskatteretspraksis anses jubilæum at foreligge, når den pågældende har været ansat i virksomheden i 25, 35, 40, 45, 50 eller 60 år. Derimod er udbetalinger i anledning af 10, 15, 20 og 30 års ansættelse ikke omfattet af ligningslovens § 7 O.

Lsr. 1962, 79. En radiotekniker klagede over, at hans selvangivne indkomst var forhøjet med 800 kr., hidrørende fra et ham tildelt jubilæumsgratiale. Gratiale var ydet af klagerens arbejdsgiver i anledning af klagerens 15-årige ansættelse hos denne.

Efter Landsskatterettens opfattelse måtte det antages, at det ved den i § 1, nr. 8, i lov om særlig indkomstsskat foretagne eksemplifikation alene har været formålet at tilkendegive, at bestemmelsen alene

skal finde anvendelse, når anledningen til ydelsen er af en særlig ekstraordinær karakter. På dette grundlag fandt Landsskatteretten det betænkeligt at statuere, at ordet jubilæum kan anvendes om en 15-årig ansættelse hos den samme arbejdsgiver. Den påklagede ansættelse blev derfor stadfæstet.

Lsr. 1962, 81. En bogholderske klagede over, at den af hende selvangivne indkomst var forhøjet med 1.000 kr., udgørende et hende i 1959 udbetalt gratiale. Klageren, der var ansat i et advokatfirma, havde modtaget et gratiale på 1.000 kr. fra firmaet i anledning af, at hun den 17. april 1959 havde været ansat i firmaet i 20 år.

Skatterådet havde ikke anset gratialet for omfattet af § 1, nr. 8 i lov om særlig indkomstskat m.v., og Landsskatteretten måtte efter det oplyste være enig med skatterådet i, at 20 års beskæftigelse i en virksomhed ikke kunne anses for en så ekstraordinær begivenhed, at denne efter almindelig opfattelse kunne betegnes som et jubilæum. Den påklagede ansættelse blev herefter stadfæstet.

Lsr. 1962, 82. En kontorchef klagede over, at et beløb på 1.000 kr., som han i året 1959 havde fået udbetalt som gratiale af sin arbejdsgiver, af skatterådet var anset for almindelig skattepligtig indkomst. Det omhandlede gratiale var ydet af klagerens arbejdsgiver i anledning af klagerens 30-årige ansættelse hos denne.

Efter Landsskatterettens opfattelse måtte det antages, at det ved den pågældende eksemplifikation i § 2, nr. 8 i lov om særlig indkomstskat har været formålet at tilkendegive, at bestemmelsen alene skal finde anvendelse, når anledningen til ydelsen er af en vis ekstraordinær karakter. På dette grundlag fandt Landsskatteretten det betænkeligt at statuere, at ordet jubilæum kunne anvendes om en 30-årig ansættelse hos den samme arbejdsgiver. Den påklagede ansættelse blev herefter stadfæstet.

Lsr. 1963, 88. En fabriksejer klagede over, at skatterådet havde forhøjet hans selvangivne indkomst med 1.000 kr., hidrørende fra et ham tildelt jubilæumsgratiale.

Det omhandlede gratiale var ydet af klagerens arbejdsgiver i anledning af klagerens 35-årige ansættelse hos denne. Klageren var herefter af den opfattelse, at gratialet måtte anses for en jubilæumsgave, der var omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 1, nr. 8, og følgelig ikke var indkomstskattepligtigt.

Landsskatteretten bemærkede, at det ved den nævnte lovbestemmelse bl.a. er fastsat, at særlig indkomstskat svares af gaver, gratialer og lignende fra den skattepligtiges arbejdsgiver, når udbetalingen sker en gang for alle i en i den skattepligtiges forhold begrundet særlig anledning såsom jubilæum eller arbejdsophør på grund af alder eller på grund af sygdom. Lovbestemmelsen indeholder ikke nærmere angivelse af, hvilke krav der stilles til længden af den ansættelsesperiode, der har givet anledning til udbetalingen, og må derfor antages at have henholdt sig til den traditionelle opfattelse af ordet jubilæum, hvorefter alene tidsperioder på 25, 40 og 50 (eller runde år derudover) danner grundlag for, at der efter almindelig opfattelse kan anses at foreligge et jubilæum.

I overensstemmelse med denne opfattelse og under henvisning til, at det efter de i loven angivne eksempler må antages tilkendegivet, at lovbestemmelsen alene skal finde anvendelse, når anledningen til ydelsen er af en vis ekstraordinær karakter, har Landsskatteretten statueret, at udbetalinger i anledning af 10, 15, 20 og 30 års ansættelsesforhold ikke kan anses for omfattet af lov om særlig indkomstskat.

Det fandtes imidlertid ikke at kunne afvises, at et ansættelsesforhold, der har strakt sig over et åremål af 35 år, efter almindelig opfattelse er af en så ekstraordinær karakter, at festligholdelse i den anledning må anses for et jubilæum i lovens forstand.

Landsskatteretten fandt herefter at kunne anse gratialet for begrundet i et jubilæum, som omfattedes af lov om særlig indkomstskat, og gratialet kunne herefter ikke anses som skattepligtig indkomst for klageren, hvorfor den påklagede ansættelse blev nedsat med 1.000 kr.

Lsr. 1966, 93. En smed klagede over, at skatterådet havde forhøjet hans selvangivne indkomst med 3.000 kr., som han havde modtaget i jubilæumsgratiale. Det omhandlede gratiale var ydet af klagerens hustrus arbejdsgiver i anledning af hendes 45-årige ansættelse i firmaet. Klageren var af den opfattelse, at gratialet måtte anses for en jubilæumsgave, der var omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v., § 2, nr. 10, og som følgelig ikke var skattepligtig som almindelig indkomst.

Landsskatteretten fandt, at klagerens 45-årige ansættelse var en sådan i nævnte lovbestemmelse omhandlet særlig anledning, som kunne begrunde udbetalingen af gratialet. Da dette således omfattedes

af reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v., blev den påklagede ansættelse af klagerens skattepligtige almindelige indkomst nedsat.

Jubilæumsgratiale, der ved 25, 40 og 50 års tjenestetid udbetales efter cirkulære nr. 127 af 28. december 1989 om jubilæumsgratiale til personer i statens tjeneste og tilsvarende gratiale, der udbetales efter Undervisningsministeriets cirkulære af 19. juli 1990 om jubilæumsgratiale i folkeskolens tjeneste, er omfattet af ligningslovens § 7 O. Ved beregningen af tjenestetiden efter disse cirkulærer sammenlægges den anciennitet, som en medarbejder har fra tidligere ansættelser ved andre tjenestesteder i staten eller i folkeskolen, med den anciennitet, som medarbejderen har fra sit nuværende tjenestested.

Fra Landsskatterettens praksis er nedenfor omtalt en række eksempler på gratiale, der ikke ansås for omfattet af ligningslovens § 7 O.

Lsr. 1961, 79. En fabriksarbejder klagede over, at de stedlige ligningsmyndigheder havde forhøjet hans selvangivne indkomst med et beløb på 770 kr., som han havde modtaget af sin arbejdsgiver som præmie for et forslag til forbedring af virksomhedens arbejdsmetoder. Klageren nedlagde påstand om, at beløbet som en engangsindtægt beskattedes i henhold til regler i afsnit I i lov om særlig indkomstskat.

Landsskatteretten kunne ikke give klageren medhold i denne påstand, idet ingen af bestemmelserne i den nævnte lov indeholdt hjemmel for at anvende denne beskatning på en indtægt, der skyldes en arbejdsgivers præmiering af rationaliseringsforslag.

Lsr. 1970, 115. En værkfører klagede over, at en af ham fra hans arbejdsgiver oppebåren præmie på 1.000 kr. var anset for almindelig indkomstskattepligtig.

Klageren, der var ansat ved Flyvematerielkommandoen, blev i 1968 af sin arbejdsgiver præmieret med 1.000 kr. for et af ham udarbejdet forslag til et tændingsanlæg i fly.

Landsskatteretten fandt, at det pågældende beløb ikke kunne anses for omfattet af bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat m.v.

Lsr. 1982, 177. En værkfører klagede over, at skatterådet for indkomståret 1979 havde anset ham for almindelig indkomstskattepligtig af et beløb på 75.020 kr., udbetalt ham af hans arbejdsgiver som forslagspræmie, idet rådet havde anset beløbet for et arbejdsvederlag. Klageren havde i 1979 været beskæftiget som værkfører, og han havde som præmie for fremsættelse af forslag til forbedring af de på arbejdspladsen benyttede arbejdsmetoder af arbejdsgiveren modtaget et beløb på 75.020 kr.

Efter de foreliggende oplysninger fandt Landsskatteretten, at det var med rette, at skatterådet ikke havde anset forholdet for omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 10. Retten havde under sagens behandling for Skattedepartementet forelagt spørgsmålet om, hvorvidt Departementet i medfør af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 17, stk. 1, kunne tillade, at en del af beløbet blev beskattet efter reglerne i lovens afsnit I eller II, men efter Skattedepartementets opfattelse var der ikke hjemmel dertil.

Lsr. 1961, 80. En sparekassedirektør klagede over, at hans selvangivne indkomst var forhøjet med et beløb på 2.500 kr., svarende til et af ham i 1958 fra arbejdsgiveren modtaget gratiale, idet han påstod ansættelsen nedsat til det selvangivne beløb under henvisning til, at det ham udbetalte gratiale i sin helhed omfattedes af bestemmelsen i § 1, nr. 8, i lov om særlig indkomstskat.

Klageren havde i 1958 i henhold til bestyrelsens beslutning modtaget 1.500 kr. af sparekassen i anledning af sit sølvbryllup, og han havde på samme måde fået udbetalt 1.000 kr. i anledning af sin 50 års fødselsdag den 12. september 1958.

Landsskatteretten bemærkede, at alene gaver m.v., der ydes af arbejdsgiveren i anledning af begivenheder, der direkte udspringer af modtagerens ansættelse hos giveren, kan henføres til loven om særlig indkomstskat, medens gaver m.v. der ydes i anledning af stillingen uvedkommende begivenheder, omfattes af statsskattelovens almindelige regler.

Da de omhandlede gavebeløb var ydet klageren i anledning af begivenheder, der ikke var afledt af hans ansættelse i sparekassen, var beløbene med rette medregnet til klagerens skattepligtige almindelige indkomst.

Lsr. 1964, 112. En bogholder klagede over, at skatterådet havde forhøjet den selvangivne indkomst med 500 kr., udgørende den skønsmæssige værdi af en af ham modtaget gave. Den pågældende gave, et radioapparat, der havde kostet 885 kr., var ydet klageren af hans arbejdsgiver i anledning af klagerens sølvbryllup.

Klageren påstod over for Landsskatteretten ansættelsen nedsat med det nævnte beløb, idet han gjorde gældende, at gaven måtte anses for at være omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10.

Efter Landsskatterettens opfattelse omfattede denne bestemmelse ikke et tilfælde som det foreliggende, hvor den særlige anledning var klagerens sølvbryllup, hvilket ikke kunne sidestilles med et i klagerens ansættelsesforhold begrundet jubilæum. Under hensyn til gavens karakter af tingsgave af begrænset værdi fandt Landsskatteretten imidlertid at kunne sidestille den med gaver, der traditionsmæssigt ydes af slægtninge, venner og bekendte ved særlige lejligheder, og som efter praksis ikke undergives indkomstbeskatning, idet man efter omstændighederne ikke fandt, at det burde føre til et andet resultat, at gaven var ydet af klagerens arbejdsgiver. Den påklagede ansættelse blev derfor nedsat med 500 kr.

Lsr. 1961, 81. En prokurist klagede over, at skatterådet havde anset ham for indkomstskattepligtig af et gavebeløb på 1.000 kr., som klagerens hustru havde modtaget fra sin arbejdsgiver. Klagerens hustru, der siden den 1. oktober 1954 havde været ansat hos den pågældende arbejdsgiver som dennes sekretær, havde modtaget gavebeløbet i anledning af en barnefødsel den 2. april 1958. Klageren protesterede over for Landsskatteretten mod den foretagne forhøjelse, idet han under henvisning til lov om særlig indkomstskat § 1, nr. 8 nedlagde påstand om, at gavebeløbet overførtes til beskatning i henhold til denne lov.

Landsskatteretten gav de stedlige ligningsmyndigheder medhold i, at den her omhandlede gave ikke kunne anses for omfattet af den omhandlede lovbestemmelse. Den påklagede ansættelse blev herefter stadfæstet.

Lsr. 1960, 182. En statsautoriseret revisor klagede over, at et beløb på 1.000 kr., som han i året 1958 havde fået udbetalt som gratiale af sin arbejdsgiver, af de stedlige ligningsmyndigheder var anset for skattepligtig indkomst. Klageren havde modtaget det nævnte beløb i anledning af, at han havde bestået eksamen som statsautoriseret revisor. Klageren gjorde over for Landsskatteretten gældende, at det omhandlede gratiale var udbetalt ham en gang for alle i en i hans forhold begrundet særlig anledning og derfor var omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 1, nr. 8.

Efter Landsskatterettens opfattelse måtte det med indsættelsen i lovbestemmelsen af de nævnte eksempler antages at have været formålet at tilkendegive, at lovbestemmelsen alene skal finde anvendelse, når anledningen til udbetalingen må søges i det pågældende ansættelsesforhold og er af en vis ekstraordinær karakter, og Landsskatteretten fandt det betænkeligt at antage, at bestemmelsen er anvendelig, når anledningen ikke klart kan sidestilles med de i loven nævnte eksempler. Den påklagede ansættelse blev derfor stadfæstet.

Lsr. 1962, 80. En værkfører klagede over, at skatterådet havde anset ham for fuldt ud indkomstskattepligtig af en fra hans arbejdsgiver modtagen gave på 1.000 kr. Det omhandlede beløb var ydet klageren som gave ved hans 60 års fødselsdag i december 1959. Ved ydelsen af gaven var der yderligere taget hensyn til, at 15 års dagen for hans ansættelse i firmaet indtraf nogle få måneder efter den pågældende fødselsdag. Klageren gjorde herefter gældende, at beløbet måtte være omfattet af reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v. § 1, nr. 8.

Efter Landsskatterettens opfattelse kan denne bestemmelse kun finde anvendelse, når anledningen til udbetalingen må søges i den pågældendes ansættelsesforhold og er af en vis ekstraordinær karakter. Landsskatteretten fandt herefter ikke tilstrækkeligt grundlag for at anse bestemmelsen for anvendelig i det foreliggende tilfælde, og den påklagede ansættelse blev derfor stadfæstet.

Lsr. 1966, 31. En prokurist klagede over, at skattemyndighederne ikke havde anset et gratialebeløb for at være særlig indkomst. Den virksomhed, i hvilken klageren var beskæftiget, blev afhændet i 1964, i hvilken anledning klageren i lighed med andre i virksomheden ansatte funktionærer fik udbetalt et gratialebeløb. Klageren blev den 1. november 1964 afskediget af virksomheden og modtog i forbindelse hermed en forholdsmæssig beregnet andel i tantieme for 1964.

Landsskatteretten fandt, at gratialebeløbet ikke kunne henføres under de i bestemmelserne i lovgivningen om særlig indkomst omhandlede gratiale, idet det ikke var ydet i en i klagerens forhold begrundet særlig

anledning, ligesom beløbet heller ikke var ydet i anledning af virksomhedens jubilæum. Gratialebeløbet var derfor med rette medregnet ved opgørelsen af klagerens almindelige skattepligtige indkomst.

Lsr. 1982, 159. En skatteyder, der ved siden af sit sædvanlige arbejde var professionel fodboldspiller i en sportsklub, klagede over, at skatterådet havde anset ham for almindelig indkomsts-kattepligtig af et jubilæumsgratiale på 1.500 kr.

Klageren havde i 1978 spillet kamp nr. 350 for klubben, og han havde i den anledning modtaget et beløb på 1.500 kr., som han ved indkomstopgørelsen havde henført til beskatning som særlig indkomst.

Skatterådet havde ved ansættelsen henført dette beløb til beskatning som almindelig indkomst, idet de spillede førsteholdskampe måtte anses som et naturligt led i klagerens ansættelsesforhold med sportsklubben. Efter det oplyste var Landsskatteretten enig med skatterådet i, at det omhandlede beløb ikke kunne anses for omfattet af lov om særlig indkomsts-kat m.v., idet der ikke forelå en "i den skattepligtiges forhold begrundet særlig anledning". Den påklagede ansættelse blev derfor stadfæstet.

3.1 Hvem er berettiget til at modtage jubilæumsgratiale

Berettiget til at modtage jubilæumsgratiale, der er omfattet af ligningslovens § 7 O, er medarbejdere i en virksomhed, der i øvrigt opfylder betingelserne. Det forhold at den virksomhed, hvor den pågældende er ansat, har skiftet ejer eller er omdannet til et aktieselskab udelukker ikke beskatning efter ligningslovens § 7 O, når blot der har været en rimelig identitet i virksomhedens arbejdsområde.

3.1.1 Hvilke krav stilles der til tjenesteforholdet

Det er en forudsætning for, at et jubilæumsgratiale er omfattet af ligningslovens § 7 O, at modtageren kan anses for at stå i et tjenesteforhold til den pågældende arbejdsgiver. Ved bedømmelsen af, om der foreligger et tjenesteforhold, kan der henvises til Skatteministeriets cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven, pkt. 3.1 om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende samt de dér nævnte kriterier. De krav om tjenesteforhold, der stilles, for at et jubilæumsgratiale er omfattet af ligningslovens § 7 O, er således skærpede i forhold til de regler, der gælder for udbetaling af fratrædelsesgodtgørelse.

Dette er i praksis kommet til udtryk i en række afgørelser. En formand for et aktieselskabs bestyrelse, der havde 25 års jubilæum som formand for A/S-bestyrelsen, var ikke omfattet af bestemmelsen. Det samme gælder for en formand for et tilsynsråd, en formand for en almenvelgørende institution, en borgmester, en medinteressent i en virksomhed og en depotbestyrer.

Tfs 1985, 654. En borgmester klagede over, at de stedlige skattemyndigheder havde anset ham for almindelig indkomsts-kattepligtig af et gratiale på 18.600 kr., modtaget i 1983 i anledning af, at han i 25 år havde været medlem af kommunalbestyrelsen. Beløbet, der svarede til en månedsløn som borgmester, havde klageren selvangivet som særlig indkomst.

Landsskatteretten fandt ikke, at en kommune kunne anses som arbejdsgiver for et kommunalbestyrelsesmedlem i dennes egenskab heraf, og da gratialet var udbetalt klageren i anledning af hans 25 års jubilæum som kommunalbestyrelsesmedlem, fandt retten, at skattemyndighederne med rette havde anset klageren for almindelig indkomsts-kattepligtig af gratialet.

Tfs 1987, 40. En depotindehaver modtog et jubilæumsgratiale i anledning af bryggeriets 125 års jubilæum. Hans arbejdsforhold var reguleret ved en forhandlerkontrakt, hvoraf bl.a. fremgik, at han kun måtte forhandle det pågældende bryggeris produkter og kun til de af bryggeriet fastsatte priser, samt at han kunne opsiges med 3 måneders varsel og ikke var berettiget til at sælge depotet. Landsskatteretten fandt, at der ikke bestod et egentligt tjenesteforhold mellem bryggeri og depotindehaver, og at gratialet derfor ikke kunne henføres under lov om særlig indkomsts-kat, men var undergivet almindelig indkomsts-kattepligt.

Lsr. 1979, 62. En prokurist klagede over, at skatterådet havde anset et af ham i 1975 modtaget jubilæumsgratiale (25 års jubilæum) på 6.000 kr. for undergivet almindelig indkomsts-kattepligt. Klageren var i 1950 blevet ansat i firmaet, som indtil den 21. august 1973 var blevet drevet som et personligt ejet firma, hvori klageren og en broder var ansat. Fra den 21. august 1973 efter klagerens moders død var firmaet drevet i interessentskabsform med klageren som medinteressent, indtil firmaet den 1. januar 1975 var blevet omdannet til et anpartsselskab.

Skatterådet havde henvist til, at klageren ikke i hele perioden på 25 år havde været at betragte som arbejdstager, da virksomheden i perioden 22. august 1973 til 1. januar 1975 havde været drevet i interessentskabsform med klageren som medinteressent. Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at klagerens tjenesteforhold til firmaet ophørte pr. 21. august 1973 i og med hans overtagelse af firmaet som medejer, og i, at det til klageren udbetalte gratiale på 6.000 kr. derfor ikke var omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 10.

Lsr. 1966, 94. En sognefoged klagede over, at de stedlige ligningsmyndigheder havde anset ham for indkomstskattepligtig af et beløb på 5.000 kr., som han havde modtaget af et andelsfjerkræslagteri i forbindelse med hans afgang som formand og medlem af bestyrelsen i dette. Beløbet var udbetalt som påskønnelse for hans gode indsats for slagteriet igennem en årrække. Skatteyderen påstod sig berettiget til at få beløbet beskattet som særlig indkomst i medfør af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 9 eller 10, og henviste til, at en ikke uvæsentlig del af hans arbejde for virksomheden havde haft præg af funktionærarbejde. Efter Landsskatterettens opfattelse kunne de omhandlede lovbestemmelser hverken direkte eller analogisk anvendes på den omhandlede ydelse, og ansættelsen blev stadfæstet.

Lsr. 1978, 187. En vodbinder klagede bl.a. over, at skatterådet havde anset et ham i anledning af et 25 års virksomhedsjubilæum udbetalt gratiale på 19.500 kr. for almindelig skattepligtig indkomst. Det var oplyst, at klageren i 24 år til og med 1976 havde siddet i bestyrelsen for en andelsfabrik, heraf i perioden fra 1969 til 1976 som formand for denne. I andelsselskabets forhandlingsprotokol var det fastsat, at formandens arbejde skulle være såvel indadvendt som udadvendt, og dette var såvel i klagerens tid som i hans forgængeres og efterfølgeres tid fortolket derhen, at formanden dagligt skulle være til stede og arbejde i virksomheden.

Landsskatteretten fandt med hensyn til det udbetalte gratiale, at bestemmelsen i § 2, nr. 10, i lov om særlig indkomstskat ikke direkte kunne finde anvendelse på det her omhandlede gratiale, ligesom retten efter bestemmelsens karakter af en undtagelsesbestemmelse fra den almindelige regel i statsskattelovens § 4C måtte nære betænkelighed ved at antage, at bestemmelsen skulle kunne finde analogisk anvendelse på det pågældende gratiale.

Revision og Regnskabsvæsen 1966, sm 72. En skatteyder anmodede om for skatteåret 1965/66 at blive fritaget for at svare almindelig indkomstskat af et kontant beløb svarende til en måneds løn, som hans hustru, i anledning af at hun fyldte 60 år, i 1964 havde fået udbetalt af den faglige forening, som hun var formand for. Skatteyderens advokat henviste til, at den modtagne ydelse måtte anses for at være et gratiale, der faldt ind under bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 10. Dette mente Skattedepartementet ikke og udtalte, at beløbet skulle medregnes i modtagerens almindelige skattepligtige indkomst.

Lsr. 1981, 57. En landsretssagfører klagede over, at skatterådet for indkomståret 1975 havde anset ham for særlig indkomstskattepligtig af et jubilæumsgratiale på 29.625 kr.

Klageren havde i anledning af sit 25 og 40 års jubilæum som henholdsvis formand for og medlem af bestyrelsen for en almenvælgørende institution fået skænket en længere udenlandsrejse for sig og sin hustru. Klageren havde ikke oppebåret arbejdsvederlag for sin virksomhed som henholdsvis formand for og medlem af bestyrelsen for institutionen.

Under sagens behandling havde Statsskattedirektoratet udtalt, at gaven efter Statsskattedirektoratets formening ikke kunne anses omfattet af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10, idet institutionen ikke kunne anses som klagerens arbejdsgiver, og at værdien af den omhandlede gaverejse derfor i medfør af statsskattelovens § 4e ville være at medregne til klagerens almindelige skattepligtige indkomst. Det var videre udtalt, at værdien efter direktoratets formening skulle ansættes til et beløb svarende til de af institutionen afholdte udgifter, idet der ikke sås at være tilstrækkeligt grundlag til at ansætte værdien til et lavere beløb. I en supplerende erklæring havde Statsskattedirektoratet videre udtalt, at den i sagen omhandlede gaverejse ikke kunne anses omfattet af ligningslovens § 7a, da den ikke var tilvejebragt ved en til fordel for klageren særligt foranstaltet indsamling, ligesom gaven ej heller var ydet af legater m.v. som omhandlet i § 2, nr. 16, i lov om særlig indkomstskat m.v., hvorfor den ej heller kunne anses omfattet af denne bestemmelse. Statsskattedirektoratet havde herefter indstillet, at klagerens skattepligtige almindelige indkomst blev forhøjet med 29.628 kr., samt at den skattepligtige særlige indkomst blev nedsat til 0. Landsskatteretten fandt at kunne tiltræde den af Statsskattedirektoratet afgivne indstilling.

Omvendt er i praksis et jubilæumsgratiale, der er udbetalt til en direktør i en virksomhed, hvor han også var hovedaktionær, efter en konkret bedømmelse af tjenesteforholdet godkendt, ligesom udbetaling af

jubilæumsgratiale til en enke til en medarbejder, der døde kort før han ville have opnået 25 års jubilæum, anset for omfattet af ligningslovens § 7 O.

Lsr. 1974, 119. En direktør klagede over, at skatterådet havde anset et af ham modtaget jubilæumsgratiale på 5.000 kr. for undergivet almindelig indkomstskattepligt. Klageren blev i 1946 ansat i faderens virksomhed, der i 1955 blev omdannet til et aktieselskab, i hvilket klageren og hans moder blev direktører. Efter moderens død i 1962 blev klageren enedirektør i selskabet, og i anledning af sit 25-års jubilæum fik han af selskabet, i hvilket han var hovedaktionær, i 1971 et gratiale på 5.000 kr. Klageren havde ikke medregnet gratialebeløbet ved opgørelsen af sin almindelige indkomst, idet han gjorde gældende, at beløbet faldt ind under § 2, nr. 10, i lov om særlig indkomstskat.

Landsskatteretten fandt efter det oplyste, at der var rimelig identitet i virksomhedens arbejdsområde gennem de 25 år, hvorefter det ikke kunne udelukke anvendelsen af særlig indkomstbeskatning, at virksomheden havde skiftet ejer under sin beståen. Klageren og selskabet var to selvstændige juridiske personer, og klageren måtte som direktør antages at stå i tjenesteforhold til selskabet, jf. herved at han i henhold til kildeskattelovens § 24 var berettiget til lønmodtagerfradrag, og retten fandt derfor, at selskabet i relation til den omhandlede bestemmelse i lov om særlig indkomstskat måtte anses for klagerens arbejdsgiver. Da betingelserne for at henføre jubilæumsgratiale under særlig indkomstbeskatning således var til stede, blev den påklagede ansættelse af klagerens almindelige indkomst herefter nedsat til det selvangivne beløb.

Lsr. 1978, 173. En direktør havde i anledning af sit personlige 25 års jubilæum i en erhvervsvirksomhed i 1973 fået udbetalt et jubilæumsgratiale på 75.000 kr. Skatterådet havde kun anset 10.000 kr. af dette gratiale for omfattet af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10, og havde derfor overført 65.000 kr. til beskatning som almindelig indkomst.

Erhvervsvirksomheden var organiseret i tre aktieselskaber, hvori klageren kun ejede en ubetydelig aktiepost. Klagerens samlede indtjening fra aktieselskaberne, inkl. bestyrelses honorarer og jubilæumsgratiale i årene 1972-1976, begge inkl., havde andraget henholdsvis 126.959 kr., 191.838 kr., 185.666 kr., 228.937 kr. og 248.065 kr.

Efter de foreliggende oplysninger, herunder gratialets størrelse sammenholdt med den stedfundne udvikling i klagerens samlede aflønning, fandt Landsskatteretten, at det udbetalte gratiale i et vist omfang havde indeholdt en lønregulering, der måtte anses at ville være ydet, såfremt klagerens personlige 25 års jubilæum ikke havde medført udbetalingen af gratialet. Retten fandt, at en normal lønstigning ville have udgjort omtrent 30.000 kr. og fandt derfor, at 30.000 kr. af gratialet måtte medregnes ved indkomstopgørelsen, hvorefter alene 45.000 kr. kunne medregnes ved opgørelsen af den særlige indkomst.

Medarbejdere, der ud over jubilæumsgratiale også har tjenestefri med løn på jubilæumsdagen, kan ikke henføre lønnen på fridagen til beskatning efter ligningslovens § 7 O.

Tfs 1985, 200. Statstjenestemænd, der har 25, 40 eller 50 års jubilæum, modtager ud over egentligt jubilæumsgratiale tjenestefrihed med løn på jubilæumsdagen. Statsskattedirektoratet har meddelt, at lønnen på jubilæumsdagen ikke betragtes som yderligere jubilæumsgratiale, men beskattes som almindelig indkomst.

Tfs 1985, 744. En ansat i en statsvirksomhed modtog i anledning af sit 40 års jubilæum ud over et egentligt gratiale løn på jubilæumsdagen, hvor hun havde tjenestefri.

Efter Landsskatterettens opfattelse måtte løn på jubilæumsdagen - uanset tjenestefrihed på denne dag - betragtes som en almindelig lønandel, og den var derfor ikke omfattet af bestemmelsen i § 2, nr. 10, i lov om særlig indkomstskat m.v.

Tfs 1989, 16. En timelønnet kleinsmed klagede for indkomståret 1985 over, at de stedlige skattemyndigheder havde anset et beløb på 4.294 kr., som han havde modtaget af sin arbejdsgiver i anledning af sit 25 års jubilæum, som skattepligtig almindelig indkomst.

Klageren havde ved sit 25 års jubilæum af sin arbejdsgiver fået dels et jubilæumsgratiale på 4.000 kr., som af skattemyndighederne var godkendt som særlig indkomst, og dels seks fridage med løn, 4.294 kr.

Landsskatteretten (flertallet) fandt, at lønnen under den ekstra ferie måtte betragtes som en almindelig lønandel, og at den indrømmede tjenestefrihed måtte karakteriseres som en gunstbevisning fra

arbejdsgiveren, som ikke kunne anses for omfattet af bestemmelsen i § 2, nr. 10, i lov om særlig indkomstskat m.v.

3.2 Hvem kan udbetale jubilæumsgratiale

Jubilæumsgratiale kan udbetales af den pågældende medarbejders arbejdsgiver, når betingelserne herfor er opfyldte.

3.3 Hvad er omfattet af begrebet jubilæumsgratiale

Bestemmelsen i ligningslovens § 7 O skal forstås snævert, således at de udbetalinger, der kan henføres hertil, skal stå i nøje sammenhæng med selve arbejdsforholdet. Gratiale, der udbetales i anledning af mere private mærkedage m.v. betragtes således som personlig indkomst, medmindre der er tale om tingsgaver af mindre værdi, der efter praksis ikke beskattes, selvom de ydes af arbejdsgiveren.

3.3.1 Afgrænsning mellem jubilæumsgratiale og løn

Afgrænsningen mellem jubilæumsgratiale og løn har ikke i praksis givet særlige problemer. Spørgsmålet har dog været berørt i de tilfælde, hvor en arbejdstager ved siden af jubilæumsgratiale har fået fri med løn på eller i forbindelse med jubilæumsdagen. I disse tilfælde er denne løn ikke anset for omfattet af ligningslovens § 7 O.

Anvendelse af bestemmelsen i ligningslovens § 7 O på jubilæumsgratiale forudsætter, at det drejer sig om en generel ordning. I tilfælde, hvor gratiale kun udbetales til medarbejdere, der indgår en frivillig aftale om lønnedgang, er gratiale således ikke omfattet af ligningslovens § 7 O.

3.3.2 Kontante gratiale ctr. tingsgaver

Selvom bestemmelsen i ligningslovens § 7 O alene omtaler "udbetalinger", er efter praksis også tingsgaver omfattet af bestemmelsen. En tingsgave skal efter ligningslovens § 16 medregnes til det beløb, som den skønnes at koste lønmodtageren i almindelig fri handel.

TfS 1985, 138. En skatteyder klagede over, at skatterådet for indkomståret 1978 i medfør af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10, havde anset ham for skattepligtig af en gave, som var ydet ham af hans hidtidige arbejdsgiver i anledning af hans fratræden som leder af en konsulenttjeneste. På en generalforsamling blev det vedtaget at give ham en afskedsgave - et tæppe - til et beløb af 1 kr. pr. medlem eller 11.000 kr. Den skattepligtige værdi af gaven var fastsat til 11.000 kr., svarende til købsprisen for det tæppe, som gaven havde bestået i. Klagerens revisor påstod principalt, at gaven var skattefri som omfattet af ligningslovens § 7 a, hvorefter der bortses fra gaver, som ydes af indsamlede midler, og som er ydet en gang for alle som en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Subsidiært påstod revisoren, at gavens værdi - såfremt forholdet måtte være omfattet af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10 - blev ansat til et lavere beløb end købsprisen.

Landsskatteretten var efter det oplyste enig med skatterådet i, at der ikke kunne siges at være tale om en gave, der var fritaget for beskatning i medfør af bestemmelsen i ligningslovens § 7 a, idet der ikke sås at have været tale om en indsamling i den forstand, hvori udtrykket anvendes i den nævnte lovbestemmelse. Retten fandt imidlertid at måtte lægge til grund, at det på generalforsamlingen var vedtaget at yde klageren en tingsgave, ikke et kontant gratiale, og herefter måtte det tæppe, som klageren havde modtaget, ansættes til en værdi efter den for tingsgaver gældende praksis. Ifølge denne skal udgangspunktet for værdiansættelsen være gavens værdi for modtageren, og da retten ikke fandt grundlag for at antage, at denne værdi havde oversteget det for beregning af skattepligtig særlig indkomst gældende faste fradrag på 6.000 kr., blev den påklagede ansættelse af klagerens skattepligtige særlige indkomst nedsat til 0.

Lsr. 1980, 181. En konsul klagede over, at skatterådet havde anset ham for særlig indkomstskattepligtig af en skønsmæssigt ansat værdi af reception, 10.000 kr., afholdt af et selskab i anledning af klagerens 40 års jubilæum i 1975. I receptionen deltog ca. 275 personer og udgifterne til festlighedens afholdelse androg ca. 15.000 kr., som var fratrukket i selskabets regnskab. Selskabet ejedes af et holdingselskab, hvori klageren var hovedaktionær. Stemmeretten til aktierne lå i selskabets fond, hvor klageren var direktør og formand. Konsulen havde ikke i øvrigt modtaget noget jubilæumsgratiale som det ellers var normalt i selskabet.

Efter de foreliggende oplysninger - herunder klagerens bestemmende indflydelse i selskabet som direktør og hovedaktionær, samt det forhold, at han ikke havde modtaget noget jubilæumsgratiale - fandt Landsskatteretten, at værdien af den afholdte reception måtte anses for skattepligtig for klageren. Da

retten i øvrigt ikke fandt grundlag for at tilsidesætte det af skatterådet udøvede skøn over værdien af receptionen, måtte det have sit forblivende ved den påklagede ansættelse.

Lsr. 1960, 184. En skibsbygger klagede over, at de stedlige ligningsmyndigheder havde forhøjet hans skattepligtige indkomst med ekstra ferieløn på 257 kr. Klageren havde i forbindelse med sit 40 års jubilæum ved et skibsværft i 1958 fået udbetalt et jubilæumsgratiale på 750 kr. samt endvidere et beløb på 257 kr. til at holde en uges ekstra ferie for.

De stedlige ligningsmyndigheder havde anset det nævnte beløb på 257 kr. for at være et indkomstskattepligtigt løntillæg.

Landsskatteretten fandt, at de 257 kr., der ifølge det for retten af klagerens arbejdsgiver oplyste var ydet i anledning af jubilæet på linje med det til 750 kr. fastsatte jubilæumsgratiale, faldt ind under lov om særlig indkomstskat § 1, nr. 8, og den påklagede indkomstansættelse blev derfor nedsat med 257 kr.

Lsr. 1982, 160. En direktør i et aktieselskab, som ejede 10 pct. af selskabets aktiekapital, havde i anledning af sit 25 års jubilæum som ansat i selskabet modtaget et tilskud på 10.000 kr. fra arbejdsgiveren til delvis dækning af udgifterne ved en ferierejse til udlandet for ham, hans hustru samt to døtre.

Skatterådet havde anset direktøren for fuldt ud skattepligtig af det fra arbejdsgiveren modtagne tilskud, således at den indkomst, hvoraf særlig indkomstskat beregnes, var ansat til 10.000 kr. - 6.000 kr. eller 4.000 kr.

Efter de foreliggende oplysninger fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at ansætte værdien af rejsetilskuddet til et lavere beløb end det af arbejdsgiveren ydede beløb, og den påklagede ansættelse blev følgelig stadfæstet.

For så vidt angår jubilæumsgaver skal værdiansættelsesprincippet i ligningslovens § 16, stk. 3, også finde anvendelse. I forbindelse med et samråd vedrørende beskatning af frynsegoder og jubilæumsgaver i Folketingets Skatteudvalg i januar 1995 blev der givet udtryk for følgende (jf. TfS 1995, 149):

“Skatteministeriet mener, at værdiansættelsesprincippet i ligningslovens § 16, stk. 3 (markedsværdiprincippet) også finder anvendelse på jubilæumsgratiale, der gives som naturalieydelser.

Synspunktet baseres på, at også jubilæumsgratiale modtages som led i et ansættelsesforhold.”

3.3.3 Gratiale i anledning af virksomhedsjubilæer

Bestemmelsen i ligningslovens § 7 O kan kun bruges på virksomheder, når det er selve den virksomhed, hvor medarbejderen er ansat, der har jubilæum. Bestemmelsen omfatter således ikke gratiale, der udbetales i anledning af en afdelings jubilæum. Selvom en virksomhed omdannes fra en enkeltmandsvirksomhed til et selskab, er det virksomhedens oprindelige etableringsår, der lægges til grund ved bedømmelsen af, om betingelserne i ligningslovens § 7 O er opfyldt.

Lsr. 1961, 179. En skatteyder, der igennem en årrække havde drevet virksomhed som statsautoriseret revisor, omdannede i 1948 virksomheden til et aktieselskab. I 1959 modtog han som selskabets direktør et gratiale på 5.000 kr. i anledning af, at der var forløbet 25 år, siden den pågældende virksomhed var startet. I samme anledning modtog de øvrige i selskabet ansatte et jubilæumsgratiale, varieret i forhold til vedkommende funktionærs aflønning og til ansættelsesforholdets varighed.

Skatteyderen havde anset gratialebeløbet som omfattet af § 1, nr. 8, i lov om særlig indkomstskat

De stedlige ligningsmyndigheder var af den opfattelse, at aktieselskabet og den virksomhed, klageren drev før omdannelsen til et aktieselskab, måtte anses for to forskellige virksomheder i relation til den nævnte lovbestemmelse. Man havde derfor medregnet gratialet ved opgørelsen af klagerens skattepligtige indkomst.

Da der efter det oplyste var rimelig identitet i virksomhedens arbejdsområde, og da det ikke fandtes at udelukke anvendelsen af den ovennævnte lovbestemmelse, at virksomheden havde skiftet ejer under sin beståen, fandt Landsskatteretten, at betingelserne for at henføre det omhandlede beløb under lovbestemmelsens område under de foreliggende omstændigheder var til stede. Den påklagede ansættelse blev derfor nedsat til det selvangivne beløb.

Skd. 1975, 26. En advokat forespurgte, hvorvidt de gratialer, som en virksomhed i 1974 påtænkte at udbetale til de ansatte, kunne anses for omfattet af § 2, nr. 10, i lov om særlig indkomstskat m.v. To sønner overtog i 1949 virksomheden, som da var et personligt firma, efter deres fader og påbegyndte samtidig en gradvis omlægning af virksomhedens drift. I 1957 omdannedes firmaet til et aktieselskab med brødrene som hovedaktionærer.

I overensstemmelse med en indhentet udtalelse fra Statens Ligningsdirektorat svarede Skattepartementet, at man intet havde at indvende mod, at jubilæer fastsattes ud fra tidspunktet fra brødrenes overtagelse af virksomheden, d.v.s. med udgangspunkt i året 1949, men at udtalelsen herom alene var vejledende for ligningsmyndighederne.

Lsr. 1980, 60. En direktør klagede over, at skatterådet for indkomståret 1974 havde anset ham for almindelig indkomsts-kattepligtig af et jubilæumsgratiale på 6.000 kr., der af ham var selvangivet som skattepligtig særlig indkomst.

Selskabet var i 1973 erhvervet af et andet selskab, hvori klageren var direktør og hovedaktionær. Selskabet var stiftet som et personligt firma i 1899 og indtil det andet selskabs køb af aktierne havde man beskæftiget sig med møbelproduktion og -salg, men efter overtagelsen var selskabet overgået til salg af entreprenørmateriel. Selskabet, hvor klageren også var direktør, havde fælles administration med det andet selskab, hvori klagerens hustru var ansat som halvdagssekretær. Såvel klageren som dennes hustru havde i 1974 fået udbetalt et jubilæumsgratiale på 6.000 kr. i anledning af selskabets 75 års jubilæum.

Landsskatteretten fandt efter de tilvejebragte oplysninger, at betingelserne for at henføre det omhandlede beløb under bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 10, ikke var til stede, idet der ikke var rimelig identitet i virksomhedens arbejdsområde. Den påklagede ansættelse blev følgelig stadfæstet.

Revision og Regnskabsvæsen 1962, sm 15. Efter derom indgivet forespørgsel har Skattedepartementet svaret, at lov om særlig indkomstskat ikke omfatter gratialer ydet i anledning af fødselsdage for stifteren af den virksomhed, hvori gratialemodtagerne er eller har været ansat, og at modtagerne derfor må svare indkomstskat af gratialerne.

Revision og Regnskabsvæsen 1978, sm 38. Skattedepartementet ville ikke godkende, at en udbetaling af jubilæumsgratiale i anledning af, at en virksomhed i 1977 havde været producent af en bestemt vare i 25 år, faldt ind under lov om særlig indkomstskat § 2, stk. 1, nr. 10. Den omstændighed, at virksomheden havde haft 25-års jubilæum i 1974, uden at der i den anledning var udbetalt jubilæumsgratiale til medarbejderne, kunne heller ikke ændre Skattedepartementets standpunkt.

Lsr. 1979, 163. En kommis klagede over, at skatterådet havde anset ham for uberettiget til i indkomstopgørelsen for indkomståret 1976 at henføre et fra arbejdsgiveren modtaget gratiale på 6.000 kr. til beskatning i medfør af bestemmelsen i § 2, nr. 10, i lov om særlig indkomstskat m.v., men havde anset dette gratiale for undergivet almindelig indkomsts-kattepligt i henhold til statsskattelovens § 4.

Klagerens arbejdsgiver havde siden 1967 drevet et supermarked, og fra omkring 1973 tillige en filial. Arbejdsgiveren havde påbegyndt selvstændig virksomhed i 1951 med køb af en købmandsforretning, hvilken forretning var blevet solgt i 1957 i forbindelse med køb af en tilsvarende forretning. Sidstnævnte forretning var blevet solgt ca. ½ år efter, at arbejdsgiveren i 1967 havde startet sit nuværende supermarked. Klageren gjorde gældende, at det var med urette, at hans skattepligtige almindelige indkomst var blevet forhøjet med det modtagne jubilæumsgratiale, idet beløbet var udbetalt i anledning af, at hans arbejdsgiver havde 25 års jubilæum som selvstændig købmand i 1976.

Skatterådet havde som grundlag for ansættelsen anført, at såvel købmandsforretningen som den tilsvarende forretning senere var blevet solgt til fortsat drift for køberne, og klagerens arbejdsgiver følgelig havde drevet tre forskellige forretninger siden 1951.

Landsskatteretten var enig med skatterådet i, at det til klageren udbetalte ju bilæumsgratiale ikke kunne henføres til beskatning efter reglen i lov om særlig indkomstskat m.v., idet det af klagerens arbejdsgiver drevne supermarked, hvor klageren var ansat, ikke havde bestået i 25 år i 1976.

Lsr. 1967, 110. En fuldmægtig klagede over, at de stedlige ligningsmyndigheder ikke havde anset ham for berettiget til at henføre, et ham af hans arbejdsgiver udbetalt jubilæumsgratiale på i alt 2.500 kr. til beskatning i medfør af lov om særlig indkomsts-kat § 2, nr. 10, men havde anset gratialet for skattepligtigt som almindelig indkomst i henhold til statsskattelovens § 4. Gratialet var udbetalt dels i anledning af skatteyderens eget 25 års jubilæum og dels i anledning af, at den afdeling af firmaet, i

hvilken han var ansat, havde 25 års jubilæum. De stedlige ligningsmyndigheder havde herved anlagt det synspunkt, at afdelingen ikke kunne betragtes som skatteyderens arbejdsgiver i relation til gratialebeskatningsreglerne i lov om særlig indkomstskat. Arbejdsgiverfirmaet var et personligt firma, der foruden hovedafdelingen havde 2 afdelinger. Udadtil var firmaet en enhed, men den interne organisation var opdelt således, at filialerne blev drevet som selvstændige forretninger med eget lager, varesalg og bogholderi m.v. Filialdirektøren antog og afskedigede de nødvendige medhjælpere. Disse var ikke forpligtet til at tåle forflyttelse, og hvor forflyttelse var sket - fra hoved firma til filial eller omvendt - var der oprettet ny ansættelsesformular, kontrakt eller lignende. Herefter fandt Landsskatteretten, at filialen - og kun filialen - kunne anses for skatteyderens arbejdsgiver i relation til gratialebeskatningsreglerne i § 2, nr. 10, i ovennævnte lov. Det omhandlede jubilæumsgratiale, i alt 2.500 kr., skulle beskattes som særlig indkomst.

Lsr. 1979, 59. En servicechef klagede over, at et af ham som særligt indkomstskattepligtigt selvangivet gratiale af skatterådet var overført til beskatning som almindelig indkomst. Servicechefen havde i 1975 modtaget et jubilæumsgratiale på 7.225 kr. i anledning af, at det tyske moderselskab den 1. juli 1974 havde holdt 75 års jubilæum. Skatterådet havde henvist til, at det ikke var det danske aktieselskab, hvor klageren var ansat, der havde holdt jubilæum.

Direktøren for det danske datterselskab oplyste over for Landsskatteretten følgende med hensyn til relationerne mellem det danske datterselskab og det tyske moderselskab:

1. "Selskaberne er såvel økonomisk som administrativt tæt sammenknyttet, således at f.eks. kapitalinteressen i det danske selskab totalt ejes af moderselskabets finansselskab. Administrativt ledes det danske selskab efter de direktiver og ønsker som fremføres af moderselskabets ledelse. (Kalkuleformer, reklameindsats m.v.).
2. Efter vor viden har der ikke tidligere været afholdt jubilæum - muligvis har det tyske moderselskab tidligere fejret 50 års jubilæum, men dette er i givet fald sket flere år før det danske selskabs grundlæggelse.
3. Der foregår mellem moderselskabet og specielt skandinaviske søsterselskaber en vis rotation. Eksempelvis kan nævnes, at direktøren for vort svenske søsterselskab tidligere har været salgschef i Østrig, Schweiz og Norge.
4. Vort eget selskab har ingen planer om et eventuelt selvstændigt skattejubilæum."

Efter det således oplyste fandt Landsskatteretten, at der bestod et sådant fællesskab mellem moderselskab og datterselskab, at det omhandlede gratiale kunne henføres til beskatning som særlig indkomst i henhold til bestemmelsen i lov om særlig indkomst § 2, nr. 10.

Lsr. 1979, 60. En overassistent klagede over, at skatterådet havde anset hende for uberettiget til at henføre et i 1975 modtaget gratiale på 6.224 kr. til beskatning som særlig indkomst i henhold til lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10. Klageren havde modtaget gratialet i anledning af det udenlandske forsikringsselskab's 100-års jubilæum i 1975. Klagerens begrundelse for at medregne gratialet som særlig indkomst var, at hun vel ikke var ansat i det udenlandske forsikringsselskab, men derimod i et danske forsikringsselskab, hvis aktiviteter i realiteten var et led i det udenlandske forsikringsselskabs virksomhed, efter at det danske selskab var blevet oprettet i 1969. Det var herom oplyst, at indehaverne af det daværende danske forsikringsselskab på grund af kapitalbehov havde forhandlet med det udenlandske selskab om en ordning. Det danske firma var herefter blevet omdannet til et aktieselskab, hvori det udenlandske selskab tegnede en altovervejende del af aktiekapitalen, men den daglige ledelse og organisation i Danmark forudsattes at skulle videreføres uden ydre eller indre omvæltninger, således at det nydannede danske selskab blot skulle fortsætte driften af det hidtil personligt ledede firma.

Efter det om forholdene i sagen oplyste måtte Landsskatteretten imidlertid anse det danske forsikringsselskab for klagerens arbejdsgiver, og den omstændighed, at det udenlandske forsikringsselskab på den beskrevne måde var blevet hovedaktionær i førstnævnte virksomhed, kunne efter rettens opfattelse ikke begrunde anvendelse af bestemmelsen i lov om særlig indkomst § 2, nr. 10, i forbindelse med det udenlandske forsikringsselskabs 100-års jubilæum.

Lsr. 1962, 83. En brygger klagede over, at amtsskatterådet ikke havde anset ham, der var direktør for Bryggeriet, for berettiget til at henføre et til ham fra et andet bryggeri i anledning af dette selskabs 100 års jubilæum udbetalt gratiale på 8.000 kr. til beskatning i medfør af bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat, men havde anset gratialet for indkomstskattepligtigt i henhold til statsskattelovens § 4.

Det var oplyst, at det bryggeri, hvor klageren var direktør, omfattede 4 forskellige bryggerier, herunder det bryggeriet, der havde jubilæum. Bryggeriet var stiftet i 1898 som en sammenslutning af de 4

bryggerier, og der eksisterede ingen aktiekapital ud over hovedselskabets. Hvert af de i bryggeriet deltagende selskaber blev drevet som selvstændige enheder både med hensyn til produktionsapparat, salgsafdeling og arbejdstab. Der førtes selvstændigt regnskab for hvert enkelt selskab, hvilke regnskaber dog samordnedes og indarbejdedes i hovedregnskabet for bryggeriet.

Klageren, der ved kontrakt af 1. oktober 1950 blev ansat som administrerende direktør for bryggeriet og de under dette hørende bryggerier, aflønnedes med en fast gage plus en procentdel af det samlede overskud fra alle 4 selskaber. Ved årsopgørelsen skete en opdeling af klagerens gage på de enkelte selskaber, i hvis regnskaber den pågældende gageandel opførtes. Det i sagen omhandlede gratialebeløb var fastsat af bestyrelsen for bryggeriet.

Efter de i sagen fremkomne oplysninger fandt Landsskatteretten, at alene det bryggeriet, hvor direktøren var ansat, kunne betragtes som klagerens arbejdsgiver i relation til bestemmelsen i § 1, nr. 8, i lov om særlig indkomstskat, og denne lovbestemmelse kunne derfor ikke bringes til anvendelse på det til klageren fra det andet bryggeri udbetalt gratiale.

Ved fusion gælder bestemmelsen for det fortsættende selskab, der har bestået i 25 år eller i et antal år deleligt med 25.

Lsr. 1979, 61. En fuldmægtig klagede over, at skatterådet for indkomståret 1974 havde anset ham for almindelig indkomstskattepligtig af et gratiale på 2.000 kr., idet han påstod nævnte beløb henført til særlig indkomstbeskatning i henhold til bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 10.

Klageren var i 1937 blevet ansat i et forsikringselskab A, der den 22. maj 1971 havde bestået i 75 år. Der var ikke i den anledning blevet udbetalt jubilæumsgratiale til de i selskabet ansatte, men selskabet havde meddelt, at dette skulle fusioneres med et andet selskab B, hvilken fusion havde fundet sted pr. 1. januar 1971. Først i 1974, da selskabet ville have 75-års jubilæum, ville der blive udbetalt gratiale til de ansatte. Imidlertid var selskabet i 1973 blevet fusioneret med yderligere et selskab C, og selskaberne blev videreført under et fælles navn D. I 1974 havde det nye selskab D udbetalt gratiale til alle, der var ansat i dette selskab pr. 3. juni 1974, på hvilken dato det oprindelige selskab ville have haft 75-års jubilæum, såfremt det ikke forinden var blevet fusioneret.

Da det var selskab C som selskabsretligt havde overtaget selskabet B og da C var stiftet i 1915, og da D, som var klagerens arbejdsgiver i 1974, ikke i 1974 havde bestået i 25 år eller i et antal år, der er deleligt med 25, fandt Landsskatteretten, at klageren med rette var anset for almindelig indkomstskattepligtig af det omhandlede gratiale, hvorfor den påklagede ansættelse blev stadfæstet.

Revision og Regnskabsvæsen 1972, sm 162. I 1891 stiftedes et selskab A ved en sammenslutning af flere selvstændige selskaber. I 1894 indgik selskabet B, og i 1970 indgik selskabet C i sammenslutningen. Selskabet B var stiftet i 1873, og selskabet C var stiftet i 1847, således at B i 1973 havde 100 års jubilæum, og C i 1972 havde 125 års jubilæum. Aktieselskaberne B og C spurgte i den anledning, om gratialer udbetalt til selskabernes medarbejdere i anledning af de nævnte jubilæer kunne forventes beskattet som særlig indkomst i medfør af bestemmelsen i lov om særlig indkomst § 2, nr. 10. Ligningsdirektoratet udtalte, at alene A i relation til den nævnte lovbestemmelse ville kunne anses som den virksomhed, hvori medarbejderne var ansat. Da gratialer som anført herefter ikke ville kunne anses for udbetalt i anledning af arbejdsgivers jubilæum, måtte gratialerne beskattes som almindelig indkomst for modtagerne. Såfremt der imidlertid blev udbetalt gratialer i 1991 i anledning af A/S A's 100 års jubilæum, skulle sådanne gratialer - forudsat uændret lovgivning på dette område - beskattes som særlig indkomst for samtlige de under sammenslutningen ansatte.

Revision og regnskabsvæsen 1968, sm 14. Fire bankaktieselskaber blev pr. 1/9 1965 fusioneret til et nystiftet bankaktieselskab. Året efter - i 1966 - ville et af de således fusionerede bankaktieselskaber have kunnet fejre 50 års jubilæum, og i den anledning udbetalte det nystiftede bankaktieselskab gratialer til de arbejdstagere, der havde været ansat i det "opslugte" bankaktieselskab. Ligningsdirektoratet udtalte, at de i anledning af "jubilæet" udbetalte gratialer til arbejdstagere, der nu var ansat i det nystiftede bankaktieselskab og havde været ansat i det "opslugte" bankaktieselskab, ikke kunne henføres til beskatning som særlig indkomst, da alene det nystiftede bankaktieselskab efter fusionen i 1965 betragtes som arbejdsgiver for de i de sammensluttede banker ansatte personer.

Lsr. 1964, 81. En formand klagede over, at skatterådet ikke havde anset ham, der var beskæftiget på et københavnsk bryggeri, for berettiget til at henføre et ham af A/S De forenede Bryggerier i anledning af bryggeriets 100 års jubilæum udbetalt gratiale på 807 kr. til beskatning i medfør af bestemmelserne i lov

om særlig indkomstskat, men havde anset gratialet for indkomstskattepligtigt i henhold til statsskattelovens § 4.

Det var oplyst, at bryggeriet var stiftet den 14. august 1861 som en selvstændig virksomhed, og at det og en række andre bryggerier i 1891 og senere blev sammensluttet til A/S De forenede Bryggerier. I anledning af 100 års dagen havde A/S De forenede Bryggerier udbetalt gratialer til samtlige de i aktieselskabet ansatte medarbejdere. Ifølge en af A/S De forenede Bryggerier under sagens behandling for Landsskatteretten afgivet erklæring var klageren ansat under A/S De forenede Bryggerier, og han var forpligtet til eventuelt at lade sig forflytte inden for de under selskabet hørende virksomheder, idet A/S De forenede Bryggerier med tilhørende afdelinger var at betragte som en virksomhed.

Efter det således oplyste fandt Landsskatteretten, at alene A/S De forenede Bryggerier i relation til bestemmelsen i § 2, nr. 10, i lov om særlig indkomstskat kunne betragtes som den virksomhed, hvori klageren var ansat, og som hans arbejdsgiver. Da gratialet herefter ikke kunne siges at være udbetalt i anledning af arbejdsgiverens 100 års dag, kunne den nævnte lovbestemmelse ikke bringes til anvendelse på det klageren udbetalte beløb.

Revision og Regnskabsvæsen 1967, sm 7. En virksomhed, der beskæftigede et betydeligt antal medarbejdere, og som i anledning af sit 50 års jubilæum ønskede at anvende et nærmere angivet beløb som jubilæumsgave til medarbejderne, spurgte, om jubilæumsgaven kunne anses for omfattet af bestemmelsen i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 10, selv om fordelingen af beløbet tænktes ordnet gennem lodtrækning. Skattedepartementet svarede bekræftende herpå.

Skattepolitisk Oversigt 1968, side 174. En virksomhed ønskede i anledning af sit 50 års jubilæum ved lodtrækning og som gratialer at fordele et beløb på 400.000 kr. til virksomhedens ca. 6.000 funktionærer. Skattedepartementet antog, at de udbetalte beløb var omfattet af lov om særlig indkomstskat.

Lsr. 1972, 118. En assistent havde af sparekassen i forbindelse med sparekassens 125 års jubilæum fået udbetalt et beløb. Sparekassen havde i nævnte anledning til samtlige medarbejdere udbetalt et beløb, der - undtagen for nyansatte - svarede til en måneds ekstra løn. De stedlige ligningsmyndigheder havde anset beløbet for at være et jubilæumsgratiale, omfattet af bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 10. Assistenten gjorde gældende, at beløbet ikke var et jubilæumsgratiale, men vederlag for overarbejde, dels i forbindelse med festlighederne afholdelse og forberedelserne hertil, dels i forbindelse med sparekassens overgang til databehandling. Der blev ikke for Landsskatteretten fremlagt dokumentation i form af timesedler eller lignende for omfanget af det præsterede overarbejde, og det var oplyst, at overarbejde af sparekassen normalt alene blev vederlagt med ekstra fridage. Efter det oplyste var Landsskatteretten enig med de stedlige ligningsmyndigheder om, at beløbet ikke kunne anses for udbetalt i forhold til og som vederlag for det af den enkelte medarbejder præsterede arbejde, men måtte betragtes som et gratiale i anledning af arbejdsgiverens jubilæum.

Tfs 1988, 522. En gårdejer fejrede 25 års forretningsjubilæum og udbetalte under festlighederne et jubilæumsgratiale til en søstersøn, der fra han var ganske ung havde deltaget i landbrugsbedriften, overvejende i ferier og fritid. Da der ikke var udbetalt tilsvarende gratialer til de mange frugtplukkere, der gennem årene havde været beskæftiget på gården, anså Landsskatteretten ikke gratialet til nevøen for fradragsberettiget, men måtte anse dette som udbetalt af familiemæssige grunde.

3.4 Hvornår skal jubilæumsgratiale beskattes

Afgørende for, hvornår jubilæumsgratiale skal beskattes, er retserhvervelsen. Der er således ud fra almindelige retserhvervelsesprincipper erhvervet endelig ret til et jubilæumsgratiale på jubilæumstidspunktet.

3.5 Hvorledes skal værdien af jubilæumsgratiale ansættes

Hvis jubilæumsgratiale udbetales som et kontant beløb, er det dette beløb, der indgår i skatteberegningen. Hvis der derimod er tale om en tingsgave, medregnes den til det beløb, som den må antages at koste lønmodtageren i almindelig fri handel.

3.6 Hvordan beskattes jubilæumsgratiale

Jubilæumsgratiale beskattes lempeligere end almindelig indkomst. Det sker i praksis ved, at den del af beløbet, der overstiger en bundgrænse, kun indgår ved beregningen af den skattepligtige indkomst med 85 pct.

3.6.1 Beregning af skatten

Indkomstskatten af et jubilæumsgratiale beregnes efter de regler, der gælder for anden personlig indkomst. Ved beregningen af den skattepligtige personlige indkomst er der kun to afvigelser. For det første indrømmes der et bundfradrag, og for det andet indgår beløbet kun i den skattepligtige personlige indkomst med 85 pct.

Hvis en medarbejder i samme indkomstår får en fratrædelsesgodtgørelse og et jubilæumsgratiale, er der således kun ét bundfradrag, og det andet godtgørelsesbeløb indgår fuldt ud i skatteberegningen med 85 pct.

3.6.2 Indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag

Der skal beregnes og indeholdes lønmodtagerbidrag efter arbejdsmarkedsfondslovens § 11, stk. 1, jf. stk. 10, og arbejdsgiverbidrag efter § 11, stk. 9, i jubilæumsgratiale efter reglerne på udbetalingstidspunktet, dvs. at der ved udbetaling i 1998 skal indeholdes lønmodtagerbidrag på 8 pct. af beløbet, før der betales skat, samt betales 0,33 pct. i arbejdsgiverbidrag. Endvidere skal der ved udbetaling i 1998 også indeholdes bidrag til den midlertidige pensionsopsparing.

Efter kildeskattelovens § 46, stk. 1 og 2, skal der ved udbetalingen indeholdes A-skat af jubilæumsgratiale. Efter ligningslovens § 7 O skal arbejdsgiveren beregne og indeholde A-skat af 85 pct. af det beløb, der overstiger et reguleret bundfradrag på 7.900 kr. (1998=10.500 kr.).

Et jubilæumsgratiale på 50.000 kr, der udbetales den 1. maj 1998, vil herefter blive beskattet på følgende måde:

Jubilæumsgratiale: 50.000 kr.

Arbejdsmarkedsbidrag: 8 pct. af 50.000 kr. = 4.000 kr.

Midlertidigt pensionsbidrag: 1 pct. af 50.000 kr. = 500 kr.

Jubilæumsgratiale efter arbejdsmarkedsbidrag

og midlertidigt pensionsbidrag: 45.500 kr.

Beregningsgrundlag for indeholdelse af A-skat: 85 pct. af (45.500 - 10.500) = 29.750 kr.

3.7 Vurdering af de skattemæssige regler for jubilæumsgratiale

De skattemæssige regler for jubilæumsgratiale bygger på den praksis, der er opbygget, da jubilæumsgratiale var omfattet af lov om særlig indkomst. De kriterier, der er i praksis, er relativt klare, når det drejer sig om medarbejderes jubilæum. Der har været lidt mere usikkerhed for så vidt angår virksomhedsjubilæer, og det kan overvejes, om der på det område er behov for en præcisering.

Afgrænsningsproblemerne har dog været langt færre end ved fratrædelsesgodtgørelse.

Skatteretsrådet finder imidlertid, at ordningen med jubilæumsgratiale bør ophæves.

De særlige regler for jubilæumsgratiale blev til i en tid, hvor der var meget lidt omsætning i medarbejderstaben. Med den mere dynamiske udvikling i samfundet i dag er det mere undtagelsen end hovedreglen, at en medarbejder er 25 eller 40 år på samme arbejdsplads. Der kan derfor virke mindre rimeligt at belønne de medarbejdere, der ikke er særligt mobile, med en lavere beskatning

Samtidig kan de særlige regler for jubilæumsgratiale i forbindelse med virksomhedsjubilæer virke mere eller mindre tilfældige.

Modsat fratrædelsesgodtgørelsesområdet er misbrugsmulighederne for den enkelte medarbejder relativt begrænsede, da det er forholdsvis sjældent at beløbene kan udbetales, og hos en række arbejdsgivere er det forholdsvis begrænsede beløb, der udbetales. Der kan dog som nævnt være behov for en præcisering af reglerne for virksomhedsjubilæer.

Ligesom for fratrædelsesgodtgørelse er det også for jubilæumsgratiale administrativt besværligt, at beløbet indgår med 100 pct. ved beregningen af arbejdsmarkedsgrundlaget, og med 85 pct. ved

beregning af A-skatten. En afskaffelse af ordningen vil også på dette område forenkle arbejdsgiverens administration.

Hvis ordningen - modsat Rådets anbefaling - bevares, er det dog Rådets opfattelse, at den bør ændres således, at der kun kan udbetales et gratiale op til et bestemt maksimum, der beskattes gunstigere end almindelig arbejdsindkomst. Større jubilæumsgratiale bør altid beskattes som almindelig indkomst.

Printselvangivelsen - skatteyderens rettigheder og pligter

Indhold:

1. Er skatteyderens rettigheder og pligter tilpasset printselvangivelsen
2. Beskrivelse af selvangivelsesproceduren
3. Skatteyderens pligter
4. Vurdering af reglerne om pligtsiden
5. Skatteyderens rettigheder
6. Vurdering af reglerne om rettighedssiden
7. Sammenfatning

1. Er skatteyderens rettigheder og pligter tilpasset printselvangivelsen

I Retssikkerhedsudvalgets redegørelse om skattekontrollovens § 16 offentliggjort i Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, februar 1996, behandles nogle aspekter af strafansvaret ved skatteyderens passivitet over for urigtige årsopgørelser.

En af redegørelsens konklusioner er, at der bortset fra i de klare svigstilfælde er en tendens til større forsigtighed med at domfælde for passivitet, end i forhold til tidligere hvor bestemmelsen alene regulerede skatteyderens strafansvar i relation til taksationer m.v. Det gælder særligt i de tilfælde, hvor skattemyndighederne - som følge af indberetninger fra arbejdsgivere eller andre - sidder inde med oplysninger, som kan føre til en korrekt ansættelse. Baggrunden for Retssikkerhedsudvalgets konklusioner var bl.a., at et af formålene med selvangivelsesreformen i 1989 var at lette borgernes arbejde med den årlige selvangivelse, og at der ville være en risiko for, at reformens formål kunne gå tabt, hvis ansvarsnormen i skattekontrollovens § 16 blev gjort for streng.

Selvangivelsesordningen har som følge af printselvangivelsen ændret karakter. Tidligere var selvangivelsen en erklæring, der af skatteyderen skulle udfyldes fra grunden. I dag er der derimod tale om en automatiseret form for dataindsamling, hvor skatteyderen alene skal foretage en kontrol af de oplysninger, som myndighederne allerede er i besiddelse af.

Selvangivelsesproceduren baserer sig således i vidt omfang på oplysninger, der indberettes af arbejdsgivere m.fl. Der er imidlertid ingen garanti for, at de indberettede oplysninger altid er rigtige. Dels er kvaliteten af nye typer af indberetningspligtige oplysninger i en overgangsperiode erfaringsmæssigt ikke optimal, og dels sker der i starten af året en række fejlindberetninger, som arbejdsgivere og andre ikke når at rette forinden selvangivelsen udsendes til skatteyderen.

På trods heraf og uanset at langt hovedparten af skatteyderne i dag omfattes af ordningen, lever printselvangivelsen et relativt "stille liv", som f.eks. sjældent giver anledning til offentliggørelse af principielle afgørelser om tvivlsspørgsmål m.v. Dette må tages som udtryk for, at ordningen i praksis i store træk fungerer godt. På den anden side kan det heller ikke udelukkes, at lønmodtagere m.v., som omfattes af ordningen, generelt er mere tilbageholdende end erhvervsdrivende med at "føre sag" om skattespørgsmål, og at en del af forklaringen kan findes heri.

Sigtet med det foreliggende notat er derfor at foretage en vurdering af, om skatteyderens rettigheder og pligter er tilpasset printselvangivelsen. Det er således ikke hensigten at give en udtømmende beskrivelse af samtlige de regler, som har betydning for en vurdering af rettigheder og pligter, men alene at fremhæve nogle punkter, som må antages at kunne give anledning til problemer i praksis, og hvor der med fordel kan gennemføres justeringer.

Med hensyn til pligtsiden vil navnlig blive behandlet spørgsmålet om skatteyderens forpligtelse til at kontrollere og rette fortrykte oplysninger samt evt. tilføje selvangivelsen yderligere oplysninger, herunder spørgsmålet om, hvorvidt de strafferetlige sanktioner, som skatteyderen kan mødes med, hvis pligterne tilsidesættes, er rimeligt afpasset printselvangivelsesordningen. Med hensyn til rettighedssiden vil navnlig

blive behandlet spørgsmålet om, hvorvidt skatteyderens muligheder for at få lagt egne oplysninger til grund for skatteansættelsen, er rimelige, herunder om de retsmidler, som skatteyderen har til rådighed, f.eks. adgangen til klage og genoptagelse er tilstrækkelige til at tilgodese skatteyderens interesser. Herudover foretages i forhold til såvel pligt- som rettighedssiden en vurdering af den vejledning, som skatteyderen modtager i forbindelse med selvangivelse og årsopgørelse.

På baggrund af disse vurderinger, fremkommer notatet f.s.v.a. pligtsiden på s. 25 ff og med hensyn til rettighedssiden på s. 36 ff med nogle forslag til, hvorledes regler og vejledning kan forbedres.

2. Beskrivelse af selvangivelsesproceduren

A. Udviklingen i selvangivelsesproceduren

I 1983 indførtes selvangivelsen med gule felter. De gule felter repræsenterede indtægter eller fradrag, som skattemyndighederne allerede var bekendt med i kraft af indberetninger fra arbejdsgivere og andre. Skattemyndighederne opfordrede skatteyderne til alene at udfylde de hvide felter med de oplysninger, som skattemyndighederne ikke var i besiddelse af.

Med henblik på en yderligere forenkling af selvangivelsesforløbet blev der i 1989 indført en ordning, hvorefter der blev udsendt en fortrykt selvangivelse på grundlag af indberettede oplysninger fra arbejdsgivere, pengeinstitutter m.v.

Ordningen gik ud på, at skatteydere, som ønskede hurtig afregning, kunne udfylde et oplysningskort med de oplysninger, som skattemyndighederne ikke var i besiddelse af. Såfremt kortet blev indsendt senest d. 15. februar i året efter indkomstårets udløb, modtog skatteyderen omkring d. 1. maj en selvangivelse, hvor egne og skattemyndighedernes oplysninger var fortrykt samt et forslag til en årsopgørelse. Erklæringsskatteydere, dvs. personer som skattemyndighederne ikke forventede havde ændringer til de indberettede oplysninger, modtog - uanset om oplysningskortet returneredes eller ej - en fortrykt selvangivelse samt et forslag til årsopgørelse.

Andre skatteydere, der ikke udfyldte oplysningskortet, modtog alene en fortrykt selvangivelse uden årsopgørelse. Hvis skatteyderen havde ændringer til den fortrykte selvangivelse, skulle selvangivelsen indgives senest d. 15. maj. For denne gruppe skatteydere udsendtes årsopgørelsen omkring d. 1. juli.

I 1992 blev oplysningskortet afskaffet, og den ordning, som vi kender i dag, blev indført.

B. Gældende ordning

Efter skattekontrollovens § 9 A skal de indberetningspligtige senest d. 20. januar indberette oplysninger om det foregående indkomstår til skattemyndighederne. Fra arbejdsgivere indberettes f.eks. oplysninger om:

- A-indkomst med/uden arbejdsmarkedsbidrag
- B-indkomst med/uden arbejdsmarkedsbidrag
- personalegoder
- éngangsindkomster
- indeholdt A-skat
- indeholdt arbejdsmarkedsbidrag
- indeholdt ATP

Arbejdsgiverkontrollen foretager i medfør af kildeskattelovens § 86 kontrol med arbejdsgiverens indeholdelse og afregning af A-skat.

Herudover indberettes bl.a. oplysninger fra pensions- og pengeinstitutter og A- kasser m.v.

Primo marts måned dannes der på grundlag af oplysningerne en selvangivelse. I de tilfælde, hvor de indberettede oplysninger efter skattemyndighedernes vurdering findes at være tilstrækkelige, dannes der tillige et forslag til en årsopgørelse. Det er f.eks. tilfældet, hvis skatteyderen i det foregående indkomstår ikke har selvangivet "nye" oplysninger, eller hvis skattemyndighederne i øvrigt ikke er i besiddelse af oplysninger, som ikke er omfattet af ordningen med den fortrykte selvangivelse, f.eks. hvis der er modtaget eller betalt underholdsbidrag.

Selvangivelse samt eventuelt forslag til årsopgørelse udskrives og sendes til skatteyderen i marts/april måned. Hvis der er ændringer til de fortrykte oplysninger, f.eks. fradrag for befordring, underholdsbidrag el. lign, skal selvangivelse indgives senest d. 1. maj.

Erfaringsmæssigt sker der hyppigere fejlindberetninger ved nye typer af indberetningspligtige oplysninger. For at sikre at eventuelle fejl bliver rettet, angiver skattemyndighederne tillige disse oplysninger på forsiden af den fortrykte selvangivelse - med opfordring til særligt at kontrollere disse.

De selvangivne oplysninger sammenholdes maskinelt med de indberettede oplysninger fra arbejdsgivere og andre. Indberetninger fra arbejdsgivere og andre, der foretages efter indberetningsfristens udløb, og som ikke er blevet påført den fortrykte selvangivelse, indlægges i EDB-systemerne og danner dermed grundlag for kontrollen. Hvis de selvangivne oplysninger ikke afviger væsentligt fra de indberettede oplysninger, udskriver systemet automatisk en (ny) årsopgørelse på baggrund af de selvangivne oplysninger.

Er der tale om væsentlige afvigelser, som overstiger de udsøgningskriterier, der er indlagt i statens ligningssystem for personer, overgår skatteansættelsen til manuel behandling ved de kommunale skattemyndigheder. Udsøgningskriterierne for de forskellige typer af skattepligtig indkomst fastsættes i forbindelse med de årlige ligningsplaner.

For indkomståret 1995 modtog i alt 3.888.603 personer en fortrykt selvangivelse. Heraf modtog 2.345.310 personer samtidig en årsopgørelse. I sidstnævnte gruppe havde 350.570 personer ændringer. Af de 1.543.293 personer, som modtog en selvangivelse uden årsopgørelse, havde 770.098 ændringer. 373.584 personer benyttede "tast selv" via telefon og 9.826 personer benyttede "tast selv" via computer.

Skattemyndighederne modtog vedrørende indkomståret 1995 10.495.393 oplysningssedler før den 21. marts 1996, som dermed indgik i den maskinelle ligning af lønmodtagere, pensionister og andre. I perioden 21. marts 1996 - 23. oktober 1996 modtog skattemyndighederne 187.790 oplysningssedler.

C. Kontrolstrategiudvalgets arbejde

Skatteministeren nedsatte i begyndelsen af 1996 et kontrolstrategiudvalg med repræsentanter fra Told- og Skattestyrelsen, Skatteministeriets Departement og regionerne. Udvalget havde til opgave at fastlægge den fremtidige strategi for Told- og Skattestyrelsens kontrolindsats, herunder at tage stilling til prioriteringen mellem områderne og målingen af resultaterne.

Udvalget har afgivet en delrapport i september 1996, der indeholder den overordnede kontrolstrategi for Told-Skat. Kernen i den nye kontrolstrategi er, at kontrolindsatsen vægtes lige mellem provenumæssige, præventive og retssikkerhedsmæssige hensyn samt hensynet til Told-Skats forpligtelser over for andre myndigheder, herunder EU.

Kontrolstrategiudvalget har udarbejdet delrapporter vedrørende kontrolstrategi for arbejdsgiverkontrollen, kontrolstrategi for og organisering af toldopgaven, samt delrapport vedrørende sort økonomi.

Arbejdsgruppen vedrørende indsatsområder i den administrative del af arbejdsgiverkontrollen har foretaget en analyse af nøgletal for selvangivelsesordningen for indkomståret 1995. Herudover har arbejdsgruppen på baggrund af forholdene i to mindre kommuner foretaget en nærmere analyse af årsagerne til skatteydernes og kommunernes rettelser til de fortrykte oplysninger samt en analyse af konsekvenserne af for sent indsendte oplysningssedler. I arbejdsgruppens analyser har tillige indgået to landsdækkende arbejdsgiverkontrolaktioner, som skulle styrke kontrollen og afklare virksomhedernes håndtering af reglerne for personalegoder og arbejdsmarkedsbidrag samt skattefri godtgørelser. På baggrund af analysearbejdet fastslås:

- at 97 pct. af de fortrykte beløb har været korrekte, og at der kun er rettelser til godt 2 pct. af de fortrykte felter, til felter med A-indkomst dog kun 1 pct.,
- at der til selvangivelserne var 120.000 tilføjelser, hvor feltet ikke har været fortrykt, men kunne have været det, svarende til 7 promille af de fortrykte felter. Til felter med A- indkomst kun 8.000 tilføjelser, svarende til 2-3 promille, og
- at over 99 pct. af skatteyderne oplever, at A-indkomsten enten er opført med korrekt beløb eller er korrekt udeladt.

Arbejdsgruppen konkluderer, at EDB-systemerne er meget driftssikre, når det tages i betragtning, at der altid vil være virksomheder, som indsender oplysningerne for sent eller indsender forkerte oplysninger.

Der kan dog opnås forbedringer gennem en styrket indsats over for manglende oplysningssedler og gennem en tidligere iværksættelse af afstemningsarbejdet.

Arbejdsgruppen konkluderer videre, at skatteyderne i almindelighed er "flinke" til at korrigere for arbejdsgivernes mangler i relation til selvangivelsesordningen, hvilket i øvrigt findes at være i overensstemmelse med, at skatteansættelsen principielt stadig er baseret på selvangivelsen, herunder accepten af de fortrykte oplysninger.

Med hensyn til prioriteringen af kontrolindsatsen konkluderes, at den udgående arbejdsgiverkontrol bør baseres på en risikoanalyse. Udgangspunktet er, at ansættelsesforholdet er en kontrakt med modstående interesser, og at et indberettet beløb derfor ikke anfægtes eller kritiseres, når der er enighed mellem parterne. Kontrollen skal derfor primært rettes mod områder, hvor der ikke er modstående interesser, f.eks. hovedaktionærforhold, områder hvor kvalificering af løn til skattefri godtgørelser er nærliggende, eller mod brancher, hvor sort arbejde er udbredt. I denne forbindelse foreslås, at der etableres et udsøgningssystem til anvendelse i forbindelse med skattemyndighedernes prioritering af, hvilke konkrete virksomheder kontrollen skal rette sig mod. Systemet skal f.eks. advisere om, hvilke virksomheder der har indberettet hædersgaver og jubilæumsgratiale over et vist beløb.

Arbejdet vedrørende kontrolstrategi for dataindberettere på skatteområdet er en videreførelse af "dataleverandørprojektet", som Told- og Skattestyrelsen iværksatte i efteråret 1992.

Undersøgelserne indtil nu har vist, at kvaliteten af den finansielle sektors indberetninger generelt er høj. Der er dog også på en række områder fejl og mangler i de indberetningspligtiges registrerings- og indberetningsprocedurer, herunder i visse tilfælde manglende overholdelse af gældende lovgiver, specielt inden for pensionsområdet.

Kontrolstrategiudvalget blev nedlagt i juli 1998 og erstattet af en permanent planlægnings- og koordineringsgruppe vedrørende kontrolområdet med samme bemanding som Kontrolstrategiudvalget.

Delrapporterne indgår i planlægnings- og koordineringsgruppens videre arbejde med udmøntningen af en samlet kontrolstrategi på told- og skatteområdet.

3. Skatteyderens pligter

A. Selvangivelse og strafansvar

Ifølge Skattekontrollovens § 1, stk. 1, skal enhver, der er skattepligtig her til landet, selvangive sin indkomst og nærmere bestemte arter af formue. Fysiske personer skal som almindelig hovedregel selvangive senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Fysiske personer, der får tilsendt en fortrykt selvangivelsesblanket, skal dog indgive selvangivelse senest d. 1. maj, medmindre den selvangivelsespligtige har en ægtefælle, som har selvangivelsesfrist d. 1. juli, deltager i visse typer anpartsprojekter eller fravælger ordningen med den fortrykte selvangivelse, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 1. Efter bestemmelsens stk. 5 kan skattepligtige, som modtager en fortrykt selvangivelse, dog undlade at indgive selvangivelse, hvis de fortrykte oplysninger er korrekte og fyldestgørende.

Den tidligere gældende regel i kildeskattelovens § 81 om skatteyderens reaktionspligt bestemte: "at personer, som modtager en selvangivelse, der er udfyldt af skattemyndighederne, kan undlade at indsende den, hvis de finder, at de anvendte oplysninger er korrekte og fyldestgørende". Ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, kildeskatteloven, selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven, blev reglen placeret i skattekontrollovens § 4, stk. 5, og samtidig skete der en objektivisering, således at det er en betingelse for undladelse af at indgive selvangivelse, at de fortrykte oplysninger er korrekte og fyldestgørende.

I bemærkningerne til den nye bestemmelse i skattekontrollovens § 4, stk. 5, anføres:

"Efter gældende ret kan skattepligtige, der af skattemyndighederne får tilsendt en selvangivelsesblanket, der er fortrykt med skattemyndighedernes oplysninger om den pågældendes indkomst- og formueforhold, undlade at indgive selvangivelse, hvis den pågældende finder, at de fortrykte oplysninger er tilstrækkelige og korrekte. Reagerer den skattepligtige ikke, anses den skattepligtige at have selvangivet som fortrykt.

Denne ordning har alene karakter af en serviceforanstaltning over for de skattepligtige. Ordningen er ikke udtryk for, at selvangivelsespligten ikke består i disse tilfælde. Selvangivelsespligten har i disse tilfælde alene karakter af en pligt til at kontrollere de fortrykte oplysninger og til at korrigere og supplere disse oplysninger over for skattemyndighederne, hvis disse oplysninger er forkerte eller mangelfulde. Den

skattepligtige har således også i disse tilfælde pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de selvangivne oplysninger.

Det foreslås at objektivere reaktionspligten, således at en skattepligtig ikke kun skal reagere over for en tilsendt fortrykt selvangivelse, hvis den pågældende umiddelbart finder, at de anvendte oplysninger om den pågældendes indkomst- og formueforhold ikke er fyldestgørende og korrekte, men at den pågældende har en reaktionspligt i alle tilfælde, hvor de anvendte indkomst- og formueoplysninger ikke er fyldestgørende og korrekte.

Præciseringen tydeliggør således, at den skattepligtige har en pligt til at kontrollere og efterprøve de anvendte oplysninger med henblik på at finde fejl eller mangler. Ønsker den skattepligtige ikke dette, kan den pågældende - som tidligere - vælge selv at udfylde selvangivelsesblanketten fra grunden."

Efter bestemmelsen har skatteyderen således en ubetinget pligt til at kontrollere, om de indberettede oplysninger er korrekte, og hvis dette ikke er tilfældet at indgive selvangivelse med de nødvendige ændringer.

Hvis selvangivelsesfristen overskrides, skal der efter skattekontrollovens § 5, stk. 1, som udgangspunkt betales et skattetillæg på 200 kr. pr. dag, dog højst 5.000 kr. i alt. For skatteydere, der modtager en printselvangivelse, er overskridelse af selvangivelsesfristen ikke sanktioneret, jf. undtagelsen i skattekontrollovens § 5, stk. 1, nr. 1.

Skatteyderens strafansvar reguleres af to forskellige bestemmelser afhængig af, om skatteyderen indgiver selvangivelse eller ej.

a. Er der ikke indgivet selvangivelse, reguleres det strafferetlige ansvar efter skattekontrollovens § 16 om skatteyderens passivitet over for urigtige årsopgørelser, som indebærer en for lav ansættelse. Skattekontrollovens § 16 er affattet som følger:

§ 16. Skattepligtige, der uden at have indgivet selvangivelse modtager meddelelse om ansættelse af indkomst eller formue, skal, hvis ansættelsen er for lav, underrette skattemyndighederne herom inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen.

Stk. 2. Den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder stk. 1, straffes med bøde.

Stk. 3. Er overtrædelsen begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, kan straffen stige til hæfte eller fængsel indtil 2 år.

Stk. 4. Er overtrædelsen begået af et aktieselskab, anpartsselskab, andelsselskab eller lignende, kan der pålægges selskabet som sådant bødeansvar.

b. Er der indgivet selvangivelse, reguleres det strafferetlige ansvar af skattekontrollovens § 13 om urigtige og vildledende oplysninger. Skattekontrollovens § 13 er affattet som følger:

§ 13. Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning, straffes for skattesvig med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år.

Stk. 2. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde eller under skærpende omstændigheder hæfte.

B. Retssikkerhedsudvalgets redegørelse om skattekontrollovens § 16

I Retssikkerhedsudvalgets redegørelse om skattekontrollovens § 16 offentliggjort i Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, februar 1996, undersøgte udvalget på baggrund af en gennemgang af domspraksis, om der de senere år er sket et skred i grundlaget for bestemmelsen om passiv skatteunddragelse i skattekontrollovens § 16.

På baggrund af gennemgangen af praksis konkluderede udvalget, at der synes at være en tendens til, at udviklingen i domspraksis bevæger sig i retning af en større forsigtighed med at domfælde for forhold uden for § 16's kerneområde - dvs. de klare svingtilfælde. Ved forhold inden for § 16's kerneområde forstås i første række udeholdelse af indtægter, som ikke er omfattet af indberetningspligten, f.eks. udenlandsk indkomst eller indkomst ved sort arbejde.

Udvalget konkluderede som det andet yderpunkt, at gennemgangen af praksis viste, at domstolene i højere grad end tidligere tillægger det betydning, om skattemyndighederne sidder inde med oplysninger på grundlag af hvilke, de selv er i stand til at foretage en korrekt ansættelse.

Udvalget fremhævede i denne forbindelse, at Told- og Skattestyrelsen - ganske vist uofficielt (afdelingsleder Nils Hansens artikler i TfS 1990.483 og 1994.568) - havde advaret imod at rejse sager, hvor uagtsomheden er mindre grov, hvilket må antages at have en afsmittende effekt på domstolenes vurdering af forholdets strafværdighed. Retssikkerhedsudvalget konkluderede på dette grundlag, at når de centrale skattemyndigheder lægger til grund, at der gælder en mild uagtsomhedsnorm i § 16, er der grund til at antage, at der som udgangspunkt fremover alene vil blive rejst tiltale i sager om svig efter § 16, og at antallet af retssager vedrørende § 16 vil falde.

På baggrund af disse synspunkter sammenfattedes udvalgets drøftelser således, at der kunne konstateres et skred i grundlaget for bestemmelsens anvendelse i skatteyderens favør. Udvalget fandt, at dette understregedes af, at der i 7 af de i alt 12 refererede domme var sket frifindelse.

På baggrund af Retssikkerhedsudvalgets redegørelse udstedte Told- og Skattestyrelsen ved meddelelse af 9. maj 1996 supplerende retningslinier for behandlingen af sager om overtrædelse af skattekontrollovens § 16. Meddelelsen indskærper, at strafansvar for overtrædelse af § 16 først og fremmest skal gøres gældende, når der foreligger forsæt til skatteunddragelse (§ 16, stk. 3). Det fastslås i forbindelse hermed, at der bør vises tilbageholdenhed ved anvendelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2. Dette gælder særligt i sager, hvor skattemyndighederne har haft (gode) muligheder for umiddelbart at konstatere fejlen, idet der f.eks. kunne være foretaget en vurdering af de indberettede oplysninger, der ligger til grund for skatteansættelsen, eller det kunne være undersøgt om en - efter omstændighederne - stor udbetaling af overskydende skat var korrekt. I forlængelse heraf nævnes, at ansvar for overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, fortsat bør gøres gældende, hvor forholdet må anses for at have en ikke ringe grovhed. Som eksempel herpå nævnes i meddelelsen situationer, hvor skatteyderen selv er skyld i den for lave ansættelse - uden at der dog er fuldt tilstrækkelig bevismæssigt grundlag for at henføre forholdet til § 16, stk. 3.

C. Pligten til at kontrollere, rette og tilføje oplysninger på printselvangivelsen

a) Pligten til at kontrollere og rette oplysninger

De ansvarsmæssige problemer, der kan opstå i relation til strafansvaret for fortrykte oplysninger, er af Ole Jørgensen, lektor i forvaltningsret ved Aalborg Universitet, i Djøf-bladet 2/1996 blevet beskrevet på følgende måde:

"De ansvarsmæssige konsekvenser, som nu viser sig, er resultat af en udvikling, der er sket gradvis. Myndighederne bruger en automatiseret dataindsamling, som faktisk indebærer, at de kontrollerer mindre, end de gjorde før. Nu har de det problem, at systemet ikke er ufejlbarligt, og så rejser spørgsmålet sig, hvem der skal kontrollere oplysningerne. Den kontrolopgave vil embedmanden nu pålægge borgerne, så han selv kan høste hele gevinsten ved rationaliseringen. For få år siden brugte vi i februar én eller flere aftener på omhyggeligt at udfylde selvangivelsen. Nu har vi slet ikke den samme skærpede opmærksomhed, når vi godkender skattevæsenets tal. Retssikkerhedsmæssigt er det meget betænkeligt at pålægge borgerne et passivitetsansvar. Det drejer sig om oplysninger, som borgeren ikke selv har afgivet. Og det kan være meget svært at gennemføre beregningen."

Som nævnt ovenfor under afsnit 3 A har skatteyderen ifølge skattekontrollovens § 4, stk. 5, en ubetinget pligt til at kontrollere og rette eventuelle fejlagtige indberetninger. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at der uden videre er grundlag for et strafansvar, hvis pligten tilsidesættes. Hertil kræves, at de almindelige betingelser for et strafansvar er til stede, herunder navnlig betingelsen om subjektiv tilregnelser i form af forsæt eller grov uagtsomhed.

Udgangspunktet er, at bedømmelsen af tilregnelsen hos den skatteyder, som gennem myndighedernes forudfyldte selvangivelse modtager en for lav indkomstopgørelse, sker efter samme principper og bevisgrundlag, som anvendes ved tilregnelser hos den skatteyder, der modtager en for lav taksation.

I forhold til printselvangivelsen opstår imidlertid spørgsmålet, om det er ret og rimeligt at pålægge et strafansvar for oplysninger, som ikke er afgivet af skatteyderen selv, men som hidrører fra arbejdsgivere og andre indberetningspligtige. Jan Pedersen sammenfatter i Skatte- og afgiftsstrafferet, DJØF 1996, s. 218 f, diskussionen på følgende måde:

“Alt i alt må der således advares mod, at uagtsomhedsnormen gøres for streng. I takt med den stigende automatisering af skatteansættelsen og øgede komplicering af skattelovgivningen forårsages en fremmedgørelse af brede dele af befolkningen. Det vil derfor være selvmodsigende at etablere et strengt ansvar for den almindelige borgers pligt til at erkende og indberette myndigheders fejltagelser, som de facto i mange tilfælde er vanskeligt konstaterbare. Ved et strengt ansvar gøres skatteyderen i højere grad ansvarlig for myndighedernes fejl og ukorrektheder, hvilket i sig selv rejser en række mere retspolitiske spørgsmål om og i hvilket omfang, man i hvert tilfælde i strafferetlig henseende kan indrette sig på myndigheders afgørelser m.v. Samtidig risikeres, at hele formålet med fortrykt årsopgørelse, nemlig at lette tilværelsen for skatteyderen, mistes, idet skatteyderen ved en streng ansvarsnorm er tvunget til en nøje granskning af årsopgørelsen.”

Spørgsmålet kan f.eks. blive aktuelt i den situation, hvor en arbejdsgiver ved en fejl har indberettet en lønindkomst med et beløb, der helt åbenbart er for lavt. For at der i denne situation kan ifaldes et strafansvar taler, at den ansatte normalt vil kunne kontrollere det indberettede beløb ved en sammenholdelse med de månedlige lønsedler. På den anden side må arbejdsgiveren ofte formodes at have et bedre kendskab til de faktiske forhold end den ansatte, hvorved de indberettede oplysninger får et autoritativt præg, som forstærkes af, at arbejdsgiverkontrollen løbende fører tilsyn med arbejdsgiveren.

Synspunkterne må også antages at finde anvendelse, hvis arbejdsgiveren har foretaget en forkert skattemæssig kvalifikation, f.eks. hvis arbejdsgiveren ikke har indberettet en indbetaling til en pensionsordning, fordi den fejlagtigt er blevet anset for omfattet af bortseelsesretten.

“Udgangspunktet i den strafferetlige teori er, at en retsvildfarelse, dvs. ukendskab til loven, ikke udelukker, at der foreligger det nødvendige strafferetlige forsæt. I en række tilfælde er spørgsmålet om forståelsen af loven imidlertid så væsentlig, at en retsvildfarelse må sidestilles med en faktisk vildfarelse. Det betyder, at forståelsen af loven bliver til en del af forsætskravet, ligesom der ved vurderingen af, om der foreligger uagtsomhed, skal foretages en selvstændig vurdering i relation til regelgrundlaget. Man taler i disse tilfælde om uegentlige retsvildfarelser. Der henvises til Knud Waaben, Strafferettens almindelige del, bind 1, s. 173, hvor det anføres (citater): “Det må antages, at der foreligger en uegentlig retsvildfarelse hos den, der opgiver urigtige indtægtsbeløb på selvangivelsen, idet han misforstår regler om hvorledes indtægter og fradrag opgøres. Forholdet kan da være uagtsomt. Mulighederne for sådanne vildfarelser vil dog reduceres af selvangivelsens rubrikker og vejledning.”

Det vil derfor ikke kunne udelukkes, at en retsvildfarelse hos skatteyderen udelukker et straf- ansvar, fordi skatteyderen på grund af manglende viden om den faktiske eller retlige sammenhæng ikke har haft det fornødne forsæt, eller at der i øvrigt ikke er tilstrækkelige holdepunkter for, at skatteyderens manglende ændring af de fortrykte oplysninger kan tilregnes skatteyderen som groft uagtsom. Muligheden for at kunne pålægge et strafansvar afhænger derfor i høj grad af, om der modtages tilstrækkelig vejledning. For skatteydere med mere komplicerede indkomstforhold vil et bilag, hvori printselvangivelsens enkelte rubrikker specificeres, jf. nedenfor under afsnit 5 D, kunne nedsætte mulighederne for faktiske og retlige vildfarelser betydeligt.

I pkt. H i TS-cirkulære 1990-32 om administrative bødefastsættelser (takstbødecirkulæret), er der angivet en række forhold, som kan medføre nedsættelse af bøderne i forhold til takstbødesystemet. Cirkulæret henviser først og fremmest til strafnedsættelsesgrundene i straffelovens almindelige del, men foretager herudover en opregning af en række andre forhold. I denne forbindelse skal særligt fremhæves, at det foreskrives, at bøden normalt vil kunne nedsættes til 1/3, hvis der er tale om en let konstaterbar difference (for skattemyndighederne). I samme forbindelse nævnes, at der ikke rejses ansvarssag, hvis differencen vedrører beløb, der automatisk indberettes til skattemyndighederne.

Cirkulæret synes således ikke fuldt ud at afspejle praksis, når det udelukker, at der kan rejses en ansvarssag i tilfælde, hvor en for lav skatteansættelse skyldes indberettede oplysninger. Dette hænger muligvis sammen med, at det skrevne retter sig mod § 13-situationer, og at der kan forekomme § 16-situationer, hvor det vil virke stødende ikke at rejse sag, uanset formuleringen af pkt. H. Som eksempel på, at bestemmelsen i praksis ikke er blevet fortolket så håndfast af skattemyndigheder og domstole, kan nævnes følgende afgørelser:

TfS 1993.417 VLD

T var tiltalt for manglende berigtigelse af en årsopgørelse, idet et realkreditinstitut for indkomstårene 1989 og 1990 ved en fejl havde indberettet en renteudgift på i alt 89.259 kr. T's skattetilsvaret blev herved reduceret med 46.459 kr.

Det fremgik af sagen, at T, der var formand i en andelsboligforening, havde modtaget en fortrykt selvangivelse, hvori andelsboligforeningens renteudgift ved en fejltagelse var indberettet som et rentefradrag i T's indkomstopgørelse. T havde ikke reageret på den for lave ansættelse, men havde i stedet hævet overskydende skat på henholdsvis 15.129 kr. og 21.107 kr.

Det fremgik yderligere, at T rettelig skulle have efterbetalt restskat på henholdsvis 8.278 kr. og 1.943 kr.

T forklarede, at han nok bemærkede, at der fejlagtigt var skrevet et rentefradrag på hans årsopgørelse, men han mente, at det måtte være kreditforeningens opgave at sørge for at rette fejlen.

Byretten fandt T skyldig i overtrædelse af § 16, stk. 2 om grov uagtsomhed og idømte ham en bøde på 15.000 kr.

Vestre Landsret stadfæstede dommen.

TfS 1994.568

I en artikel af Nils Hansen i TfS 1994.568 er refereret en utrykt dom fra Århus Byret fra 1993. Sagen angik en gift kvinde, der var tiltalt for groft uagtsomt at have overtrådt skattekontrollovens § 16, stk. 2, ved at have undladt at reagere over for skatteansættelser, der var for lave med henholdsvis 49.477 kr. og 41.943 kr., hvorved hun unddrog skatter for i alt 41.072 kr.

De pågældende beløb hidrørte fra kreditforeningsrenter, som var blevet indberettet med halvdelen til tiltalte og halvdelen til ægtefællen vedrørende en ejendom, de ejede i fællesskab. Renteudgifterne var siden 1981/82 fratrukket hos manden. Efter ændringen af kildeskatteloven i 1989 figurerede renteudgifterne på de fortrykte selvangivelser med halvdelen til hver.

Manden fortsatte med at fratække de fulde renteudgifter. Hustruen indsendte ikke selvangivelse, da hendes eneste indtægt var arbejdsløshedsunderstøttelse og arkiverede blot årsopgørelserne ved modtagelsen. Byretten frifandt tiltalte, idet retten bl.a. lagde til grund, at skattemyndighederne på baggrund af indberetningerne fra kreditforeningen havde haft de nødvendige oplysninger til at foretage en korrekt opgørelse af den skat, som tiltalte skulle betale.

Det kan umiddelbart undre, at domstolene i de to sager kom frem til forskellige resultater. Der var således også i den frifindende dom i TfS 1994.568 tale om en fejlindberetning. Når to personer hæfter solidarisk for et lån, indberettes renterne som udgangspunkt med halvdelen til hver. I den konkrete sag var indberetningen ikke korrekt, idet gælden til realkreditinstituttet i det indbyrdes forhold mellem ægtefællerne i sidste ende angiveligt påhvilede manden. Såfremt det i TfS 1993.417 VLD var blevet påberåbt, at takstbødecirculæret foreskriver, at der ikke rejses ansvarssag, når differencen vedrører automatisk indberettede beløb, ville der formentlig også i denne sag været sket frifindelse.

På den anden side kan det diskuteres, om cirkulærets generelle udelukkelse af strafansvar ved indberettede oplysninger er rimelig i de tilfælde, hvor der er tale om større differencer og fejlen i øvrigt er så åbenbar, at der foreligger viden eller grov uagtsom burde-viden om det pågældende forhold. Set i dette lys kan afgørelsen i TfS 1993.417 formentlig forsvares.

b) Pligten til at tilføje oplysninger

I det omfang skatteyderen har indkomster, som ikke er indberetningspligtige, eller som ved en fejl fra den indberetningspligtiges side ikke er blevet indberettet, skal skatteyderen tilføje disse indkomster på selvangivelsen.

I disse tilfælde vil en uegentlig retsvildfarelse hos skatteyderen gående ud på, at den pågældende indkomst ikke er undergivet skattepligt, kunne udelukke et strafansvar. Det vil navnlig kunne være tilfældet, hvor skattepligtsspørgsmålet beror på komplicerede materielle skatteregler.

Også i andre tilfælde vil vildfarelser af retlig eller faktisk karakter kunne have betydning for strafansvaret. Som et eksempel herpå kan nævnes den særlige situation, hvor skatteyderen med en vis føje går ud fra, at den pågældende indkomst er indberetningspligtig og derfor undlader at selvangive indkomsten. Som eksempel herpå kan nævnes følgende afgørelse:

TfS 1990.420 VLD

T var efter skattekontrollovens § 13, stk. 2, tiltalt for ved grov uagtsomhed at have undladt at selvangive indkomster på i alt 66.867 kr. for indkomstårene 1986 og 87, hvorved det offentlige blev unddraget skatter med i alt 34.805 kr. Den pågældende indkomst hidrørte fra en social branchefond, der udbetaler supplerende sygedagpenge, som udgør forskellen mellem sygedagpenge (eventuelt nedsatte sygedagpenge) og normal løn. T, der ikke selv udfyldte sine selvangivelser, men overlod dette til andre, forklarede, at han gik ud fra, at udbetalingerne blev indrapporteret til skattevæsenet. Ved udbetalingen af de pågældende supplerende sygedagpenge blev det oplyst, at beløbet var B-indkomst, og at det skulle opgives på selvangivelsen. K, der havde bistået T ved udfærdigelse af selvangivelserne, havde beregnet en restskat på ca. 20.000 kr., men T studsede ikke over, at han modtog en overskydende skat på 500 kr. T blev frifundet i byretten. Landsretten fandt, at det ikke på selvangivelsen var gjort forholdsvis indlysende, at indkomsten skulle anføres, men at den pågældende tekst på selvangivelsen tværtimod mest nærliggende kunne tages som udtryk for den modsatte opfattelse, hvortil kom, at det efter indkomstens karakter ikke var fjerntliggende, at der var givet oplysning til skattevæsenet. Landsretten fandt, at T's uagtsomhed ikke kunne betegnes som grov og stadfæstede byrettens frifindelse.

Landsretten lagde således vægt på, at det efter indkomstens karakter, dvs. sygedagpenge som træder i stedet for almindelig indberetningspligtig lønindkomst, var nærliggende, at skattemyndighederne allerede var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt skatteansættelse og frikendte bl.a. skatteyderen på dette grundlag.

Selvom der ikke er tale om en indberetningspligtig indkomst, vil det forhold, at skattemyndighederne på anden måde er kommet i besiddelse af oplysningerne, også kunne blive tillagt betydning ved afgørelsen af, om der er grundlag for et strafansvar. Til illustration af problemstillingen kan nævnes følgende afgørelse:

TfS 1995.797

T1 og T2, der i selskabsform havde drevet tandlægevirksomhed, blev ved byretten dømt for grov uagtsom overtrædelse af skattekontrolloven, ved at de den 14/2 1990 i deres selvangivelser for 1989 havde angivet den skattepligtige indkomst for lavt, idet de hver undlod at angive særlig indkomst på 721.979 kr. vedr. udloddet provenu, hvorved de hver især unddrog det offentlige en skattebetaling på 360.948 kr. Byretten lagde bl.a. til grund, at T1 og T2 af deres revisor var orienteret om likvidationen, herunder at det samlede skattekrav udgjorde 915.000 kr., hvoraf 710.000 kr. skulle betales i efteråret 1990, at de i efteråret 1989 for første gang, siden de var begyndt at drive praksis i selskabsregi, valgte selv at lave deres selvangivelser, at de intet anførte i selvangivelsens rubrik 58 om særlig indkomst, samt at revisoren i maj 1989 sendte likvidationsregnskabet til skattevæsenet og de tiltalte, som samtidig blev underrettet om indsendelsen til skattevæsenet. T1 og T2 blev af byretten idømt en bødestraf på henholdsvis 325.000 kr. og 425.000 kr. Landsretten fandt det ikke mod de tiltaltes benægtelse bevist, at det for nogen af de tiltalte stod klart, at det ved indgivelsen af personlig selvangivelse for kalenderåret 1989 påhvilede dem at redegøre for udloddet provenu i henhold til likvidationsregnskabet af 3/4 1989 for anpartsselskabet. Landsretten frifandt begge de tiltalte i det hele, idet flertallet fandt det betænkeligt at anse undladelsen af at søge nærmere oplysninger til brug for de nævnte personlige selvangivelser for en så grov uagtsomhed, at strafansvar efter skattekontrollovens § 13, stk. 2, var forskyldt, medens en dommer stemte for en stadfæstelse af byrettens dom.

Efter skattekontrollovens § 16, stk. 1, skal skattepligtige, der modtager en for lav skattemæssig ansættelse, reagere inden for 4 uger. Den korte frist vil ofte kunne udelukke et strafansvar. Det vil f.eks. være tilfældet med hensyn til automatisk indberettede oplysninger, idet skatteyderen vil kunne have en forventning om, at fejlen rettes af den indberetningspligtige eller af skattemyndighederne med udsendelse af en ny årsopgørelse til følge. I afgørelsen TfS 1993.417 VLD refereret ovenfor godkendtes synspunktet dog ikke.

Der kan i denne forbindelse henvises til et lignende eksempel fra landsdommer Peter Rørdams artikel i UfR 1996B.269 om skattekontrollovens § 16, stk. 2. Der var tale om en lønmodtager, som ved, at arbejdsgiveren kan være noget sendrægtig med indberetning til skattemyndighederne af udbetalt løn. Da lønmodtageren modtager årsopgørelsen konstateres, at arbejdsgiveren endnu ikke har foretaget indberetning. Lønmodtageren henvender sig derfor til arbejdsgiveren, der lover snarest at bringe det i orden. Det forlader lønmodtageren sig på. Peter Rørdam finder det absurd, hvis den ansatte pga. at han ikke - som foreskrevet i skattekontrollovens § 16, stk. 2 - har gjort skattemyndighederne opmærksom på forholdet, men alene har rettet henvendelse til arbejdsgiveren, vil kunne straffes for en overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2 og tilmed med en bøde fastsat med udgangspunkt i den høje takst for

forsæt til overtrædelse af stk. 2. Peter Rørdam begrundet så vidt ses resultatet med, at der ikke foreligger den fornødne retsstridighed, idet der er tale om et tilfælde, som lovgivningsmagten formentlig ikke har haft til hensigt at kriminalisere.

Som fremført i Peter Rørdams artikel i UfR 1995B.135 om skattekontrollovens § 16, stk. 3, vil 4-ugersfristen også kunne udelukke et strafansvar, hvis skatteyderen er bortrejst i 4-ugers perioden og derfor først bliver bekendt med indholdet af årsopgørelsen efter 4-ugers periodens udløb, idet fristen formentlig regnes fra det tidspunkt, hvor årsopgørelsen er kommet frem.

D. Bødeudmålingen

De nærmere regler for bødeudmålingen efter skattekontrollovens §§ 13 og 16 er fastsat af Ligningsrådet og fremgår af takstbødecirculæret.

For overtrædelse af skattekontrollovens § 13, stk. 1, om den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om skattepligt eller skatteansættelse, foreskriver takstbødecirculæret, at bøden normalt fastsættes til 2 gange de unddragne skatter. Ved groft uagtsomme overtrædelser omfattet af skattekontrollovens § 13, stk. 2, udgør normalbøden 1 gang de unddragne skatter. For den del af skatteunddragelsen, der ikke overstiger 30.000 kr., fastsættes bøden dog henholdsvis til 1 og en ½ gang de unddragne skatter.

Ved overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 3, om den, der med forsæt til skatteunddragelse undlader at underrette skattemyndighederne om en for lav skatteansættelse, udmåles bøden efter tilsvarende retningslinier, som ved overtrædelser af skattekontrollovens § 13, stk. 1. Ved forsætlige overtrædelser af underretningspligten i § 16, stk. 2, udgør normalbøden for indkomstdifferencer på 50.000 kr. eller mindre 1/3 af de unddragne skatter og for beløb herover 2/3. Ved groft uagtsomme overtrædelser udgør bøden henholdsvis 1/6 og 1/3 af de unddragne skatter.

Jan Pedersen anfører i Skatte- og afgiftsstrafferet, DJØF 1996, s. 222 f, følgende om de forskellige udmålingsregler for overtrædelser af skattekontrollovens §§ 13 og 16:

"I det mindste i de tilfælde, hvor ansvar pålægges efter skattekontrollovens § 16, stk. 2, fordi anklagemyndigheden ikke kan eller ikke mener at kunne bevise et forsæt til skatteunddragelse, kan det forekomme mindre forståeligt, at sanktionspraksis er lempeligere end den praksis, der anvendes ved skattekontrollovens § 13, stk. 2. Dette er navnlig tilfældet, når den manglende korrektion af en for lav skatteansættelse sker under lignende omstændigheder, som når indtægt udeholdes i selvangivelsen. Omvendt synes den administrative bødepraksis for overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, meget streng, når overtrædelsen er mere ordenspræget og uden direkte tilknytning til den skete unddragelse. Den lempeligere praksis begrundes da også med, at overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, alene vedrører den manglende handlepligt og derfor anses for mindre strafværdig end overtrædelser af skattekontrollovens § 13, stk. 2. Forbindelsen mellem lovovertrædelsen og den skete unddragelse er således mindre åbenbar ved overtrædelser af skattekontrollovens § 16, stk. 2, end ved overtrædelser af skattekontrollovens § 13, stk. 2. I flere tilfælde har domstolene da også foretaget en mere individuel sanktionsudmåling ved overtrædelser af skattekontrollovens § 16, stk. 2. Den udmålte bøde er således snarere bestemt af konkrete omstændigheder ved den manglende korrektion af størrelsen af den uagtsomt forvoldte unddragelse. Denne fravigelse af takstbødesystemet støttes da også især af den omstændighed, at kravet om unddragelse ikke indgår i gerningsbeskrivelsen i skattekontrollovens § 16, stk. 2"

I tilslutning til disse synspunkter har landsdommer Peter Rørdam i en artikel om skattekontrollovens § 16, stk. 2, offentliggjort i UfR 1996B.269, kritiseret bødeudmålingen i sager om overtrædelse af bestemmelsen. Det fremføres, at det er mest nærliggende at læse § 16 således, at bestemmelsens stk. 3 gør op med virkningen af, at skatteyderen har haft overvejelser om skatteunddragelse. Som følge heraf er det opfattelsen, at bestemmelsens andet stykke alene kriminaliserer en overtrædelse af en ordensforskrift gående ud på, at skatteyderen har en forpligtelse til at underrette skattemyndighederne inden 4 uger, hvis skatteansættelsen er for lav.

Peter Rørdam finder det på denne baggrund uheldigt, dels at bøden udmåles på grundlag af den unddragne skat, dels at bødeniveauet er af en størrelse, der ikke står i rimeligt forhold til, at der er tale om tilsidesættelse af en ordensforskrift. Peter Rørdam konkluderer, at der reelt er sket en ulovhjemlet kriminalisering af grov uagtsom skatteunddragelse.

Med hensyn til strafudmålingen foreskriver Told- og Skattestyrelsens meddelelse af 9. maj 1996 om retningslinier for behandlingen af sager om overtrædelse af skattekontrollovens § 16, offentliggjort i TfS

1996.450, at det i relation til skattekontrollovens § 16, stk. 2, skal vurderes, om overtrædelsen er af mere ordenspræget karakter. Ændringen begrundes med, at nyere landsretsdomme, f.eks. TfS 1996.353 og 354, viser, at takstbødesystemet i sådanne tilfælde bør fraviges og bøden fastsættes til et (væsentligt) lavere beløb. Som et eksempel på reglens anvendelse kan henvises til følgende afgørelse:

TfS 1997.202 VLD

T, der havde modtaget meddelelse vedrørende indkomståret 1991 om en indkomstansættelse på 110.422 kr., var tiltalt for ikke inden 4-uger efter modtagelsen af skatteansættelsen at have underrettet skattemyndighederne om, at indkomstansættelsen rettelig skulle være 331.685 kr., svarende til en skattedifference på 116.588 kr. T erkendte, at han ikke underrettede skattemyndighederne inden for 4-ugersfristen om den for lave ansættelse eller i den endelige ansættelse i efteråret 1992, men først ved fremsendelsen af indkomst- og formueopgørelsen i efteråret 1993.

Byretten fandt, at det efter bevisførelsen, herunder det oplyste om karakteren af T's virksomhed og den relativt enkle opgørelse af resultatet for denne, måtte antages, at T, der løbende indsendte momsangivelser og foretog frivillige indbetalinger til skattevæsenet i februar 1992 og april 1993 med henholdsvis 70.000 kr. og 100.000 kr., var på det rene med, at indkomstansættelsen for 1991 var betydelig lavere end den reelle indkomst. Byretten fandt, at T's unklarelse af at underrette skattevæsenet rettidigt på dette grundlag måtte anses for groft uagtsomt og idømte en bøde på 35.000 kr.

Byrettens dom blev af skatteyderen indbragt for landsretten, der fandt, at straffen for den begåede kriminalitet passende kunne fastsættes til 5.000 kr., og stadfæstede med denne ændring dommen.

Som et eksempel på at domstolene kom frem til det modsatte resultat kan nævnes følgende afgørelse:

TfS 1997.508 ØLD

T - et advokataktieselskab - var tiltalt for groft uagtsomt at have overtrådt skattekontrollovens § 16, stk. 2, jf. stk. 1, ved ikke inden 4 uger fra modtagelsen af meddelelsen om den takserede ansættelse på 400.000 kr. at have meddelt skattemyndighederne, at ansættelsen var 940.515 kr. for lav. Den herved for lavt beregnede selskabsskat udgjorde 357.390 kr. Herudover var T tiltalt for overtrædelse af kildeskattelovens § 74, stk. 1, nr. 2 og 3. T nægtede sig skyldig i forholdet vedrørende skattekontrolloven, men erkendte sig skyldig i forholdet vedrørende kildeskatteloven. Byretten fandt T skyldig i begge forhold. Om forholdet vedrørende skattekontrolloven fandt byretten, at T havde handlet groft uagtsomt, idet det - uanset om den nøjagtige skat kunne beregnes - måtte have stået T klart, at den takserede ansættelse var alt for lav. Ved bødens størrelse lagde byretten vægt på, at selv om der var tale om en overtrædelse af en bestemmelse af mere ordensmæssig karakter, havde der været tale om en betydelig merskat, som T havde betalt et år for sent, hvorved T havde opnået en ikke uvæsentlig rentefordel. Landsretten stadfæstede byrettens dom, idet den, for så vidt angik bøden, fandt denne af de af byretten anførte grunde passende bestemt.

Sidstnævnte dom er kommenteret af Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen, i **TfS 1997.518**, hvor der anføres følgende:

"Der har muligvis i nogen tid været en tendens til hos domstolene at anse overtrædelser af skattekontrollovens § 16, stk. 2, som værende af mere ordenspræget karakter. Se i denne forbindelse de to landsretsdomme TfS 1996.353, VLD af 11/3 1996, 1., a.s. S-2989-95 og 1996, 354, VLD af 12/3 1995, 5., a.s. S-2878-94, samt Peter Rørdam i UfR 1996 B, 269 ff.

Konsekvensen heraf har været, at domstolene har fundet, at takstbøderne i Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1990-32 af 1/10 1990, B, 2, ikke kunne finde anvendelse, men at bøderne burde fastsættes til væsentligt lavere beløb (i de to omtalte domme henholdsvis 8.000 kr. og 5.000 kr.).

Østre Landsrets dom af 2/6 1997 synes at bryde med denne tendens. Byretten fandt, at § 16, stk. 2, er "en bestemmelse af mere ordensmæssig karakter" - hvorved byretten vel egentlig gik længere end de foran nævnte domme, der kun konstaterede, at de pågældende overtrædelser var af mere ordenspræget karakter - men udmålte alligevel en bøde på 75.000 kr., fordi T ved at have betalt den yderligere skat uden rentetilæg et år for sent havde opnået en ikke uvæsentlig rentefordel. Landsretten fandt af de af byretten anførte grunde bøden passende bestemt.

Østre Landsrets dom kan muligvis tages til indtægt for, at der fortsat er en kerne af overtrædelser af § 16, stk. 2, hvor domstolene finder, at de administrative takstbøder er passende, jf. herved Told- og Skattestyrelsens interne meddelelse af 9/5 1996, TfS 1996.450. (I sagen for Østre Landsret var normalbøden på 110.000 kr. nedsat til 75.000 kr. - dvs. med ca. 1/3 - da der var tale om en nystartet virksomhed”).

Afgørelsen TFS 1997.202 synes at efterlade det indtryk, at det må anses for overordentlig tvivlsomt, om der ved overtrædelser af underretningspligten i skattekontrollovens § 16, stk. 2, overhovedet kan ske udmåling af bøder efter reglerne i takstbødecirculæret. Dette skal ses i lyset af, at der i den foreliggende sag var tale om udeholdelse af indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed og dermed en overtrædelse inden for § 16's kerneområde.

I afgørelsen 1997.508 ØLD lægges det til grund, at takstbødecirculæret kan finde anvendelse, selvom der ikke synes at være afgørende forskel på de to sager. Told- og Skattestyrelsens kommentar efterlader det også nærmest som et åbent spørgsmål, om Østre Landsrets dom kan tages som udtryk for, at der er en kerne af overtrædelser af skattekontrollovens § 16, stk. 2, hvor takstbødecirculærets udmålingsregler kan finde anvendelse. Retstilstanden er formentlig den, at der foreligger forskellig praksis ved de to landsretter, hvilket i sig selv kan være uheldigt.

E. Afgrænsning af anvendelsesområdet for bestemmelserne i skattekontrollovens §§ 13 og 16

Anvendelsesområdet for bestemmelserne i skattekontrollovens §§ 13 og 16 er i vidt omfang historisk betinget. Før printselvangivelsens indførelse var der en ubetinget pligt til at indgive selvangivelse, og i det omfang, der blev afgivet urigtige oplysninger, regulerede skattekontrollovens § 13 strafansvaret. Tilsidesattes pligten fastsatte skattemyndighederne skattetilsvaret ved taksation. I det omfang skatteyderen ikke reagerede over for en lav skattemæssig ansættelse, kunne der blive tale om et passivitetsansvar efter skattekontrollovens § 16.

Den nugældende bestemmelse i skattekontrollovens § 16 blev indført i 1989 som led i selvangivelsesreformen. Bestemmelsen er stort set en videreførelse af den oprindelige bestemmelse om taksationstilfælde.

Dette betyder, at det afgørende for, om et forhold omfattes af skattekontrollovens §§ 13 eller 16, er, om der er indgivet en selvangivelse. Når selvangivelse indgives, indestår skatteyderen ved sin underskrift for såvel de rettelser og tilføjelser, som påføres selvangivelsen, som for de fortrykte oplysninger i øvrigt. Det betyder, at også de fortrykte oplysninger anses for afgivet i skattekontrollovens forstand, således at strafansvaret for de fortrykte oplysninger reguleres af skattekontrollovens § 13.

Hvorvidt et forhold skal bedømmes efter skattekontrollovens §§ 13 eller 16 får stor betydning for skatteyderen retsstilling. Dette skyldes navnlig, at bødeniveauet for groft uagtsomme overtrædelser er betydeligt større for forhold omfattet af skattekontrollovens § 13, stk. 2, jf. herved ovenfor i afsnit 3 D om bødeudmålingen. Som et andet eksempel på, at det kan være en fordel at være omfattet af skattekontrollovens § 16, kan nævnes, at § 13 kriminaliserer afgivelse af urigtige oplysninger til brug for skatteansættelsen eller skatteberegningen, medens § 16 alene finder anvendelse ved passivitet over for en for lav ansættelse af indkomsten, dvs., at spørgsmål om skatteberegningen er undtaget fra bestemmelsens anvendelsesområde. Derimod kan der efter begge bestemmelser ikke ifaldes strafansvar for manglende underretning af skattemyndighederne om, at resultatet af årsopgørelsen er forkert, fordi arbejds giveren har indberettet et for stort beløb i indeholdt A-skat.

Der kan dog også være særlige situationer, hvor det for skatteyderen vil være en fordel at blive omfattet af skattekontrollovens § 13. Det kan f.eks. illustreres af den ovenfor i afsnit 3 C. refererede afgørelse, TfS 1990.420 VLD. Hvis skatteyderen i denne sag ikke havde indgivet selvangivelse og skulle forholdet som følge heraf i stedet bedømmes efter skattekontrollovens § 16, ville fuldbyrdelsesmomentet først være indtrådt 4 uger efter at årsopgørelsen var modtaget og ikke allerede ved indgivelsen af selvangivelsen, og det ville derfor kunne have talt til fordel for en domfældelse, at skatteyderen imod forventning fik en mindre overskydende skat.

Rimeligheden af, at skatteyderens strafansvar for fortrykte oplysninger reguleres af § 13, når der ikke foretages nogen rettelse af oplysningerne, kan diskuteres. Der er næppe nogen forskel på, om en fortrykt oplysning godkendes ved, at selvangivelsen indgives, eller om opgørelsen godkendes stiltiende ved, at den pågældende forholder sig passiv over for årsopgørelsen.

I de tilfælde, hvor den pågældende ved "tast selv" via telefon eller computer indtaster ændringerne til de berørte felter, er der endnu ikke retsafklaring af, om de afgivne oplysninger anses for afgivet i skattekontrollovens forstand, således at strafansvaret også i disse tilfælde reguleres af skattekontrollovens § 13.

Under den tidligere selvangivelsesordning med oplysningskortet opstod problemet, om indsendelse af oplysningskortet skulle sidestilles med indgivelse af selvangivelse, således at de ansvarsmæssige konsekvenser skulle bedømmes efter skattekontrollovens § 13. Ligningsrådet traf afgørelse om, at det nævnte forhold skulle bedømmes efter § 16. Nils Hansen anfører i TfS 1994.568 om skattekontrollovens § 16, at der utvivlsomt er fordele ved dette valg af straffebestemmelse, selvom det ofte vil være tilfældigt, om skatteyderen valgte at indsende oplysningskortet, eller om de yderligere oplysninger blev afgivet ved indgivelse af selvangivelsen.

Meget taler for, at "tast selv" situationen på grund af muligheden for fejltastning m.v. tilsvarende reguleres efter skattekontrollovens § 16. Det gælder navnlig i relation til fortrykte oplysninger, som ikke rettes af skatteyderen, idet disse næppe kan anses for afgivet i skattekontrollovens forstand.

F. Vejledningen af skatteyderen

Skatteyderen bliver i forbindelse med udsendelsen af selvangivelse og årsopgørelse vejledt om forpligtelsen til at indgive selvangivelse. Vejledningens indhold er forskelligt, alt efter om årsopgørelsen udsendes samtidig med selvangivelsen, eller efter selvangivelse er indleveret.

På **selvangivelsen** for 1996 er anført følgende:

"Vi sender hermed selvangivelse, genpart (og evt. årsopgørelse, hvis denne udsendes samtidig med selvangivelsen) med de oplysninger som skatteforvaltningen kender.

Årsopgørelsen er ikke vedlagt, da selvangivelsen for 1995 eller forskudsopgørelsen for 1996 indeholdt oplysninger til rubrikker, som eventuelt også skal udfyldes på denne selvangivelse.

De har pligt til at rette selvangivelsen, hvis De har haft yderligere indtægter, eller oplysningerne på selvangivelsen i øvrigt ikke er korrekte eller fyldestgørende.

Selvangivelsen kan afrives, underskrives og indsendes til skatteforvaltningen i kommunen eller oplysningerne kan indtastes ved brug af Told- og Skattestyrelsens "tast selv" service. Se vedlagte vejledning."

På bagsiden af selvangivelsen anføres følgende:

"De har pligt til at rette forkerte beløb samt tilføje manglende oplysninger.

Er De enig i De anførte beløb, og mangler der i øvrigt ikke oplysninger, behøver De ikke foretage Dem noget.

De kan **enten** indsende den underskrevne selvangivelse til skatteforvaltningen i kommunen **eller indtaste** oplysningerne via Told- og Skattestyrelsens "tast selv" service senest den 1. maj 1997. De vil herefter modtage en (ny) årsopgørelse.

.....

Husk dato og underskrift!

Det er Deres ansvar, at selvangivelsen er fyldestgørende og korrekt."

For skatteydere, der ikke indgiver selvangivelse, eller som modtager en årsopgørelse samtidig med selvangivelsen, anføres følgende på **årsopgørelsen**:

"Selvangivelse skal kun indsendes, hvis de har ændringer eller tilføjelser til selvangivelsen. Hvis De har spørgsmål til årsopgørelsen, kan De rette henvendelse til slutligningskommunen. Efter skattekontrollovens § 16 har De pligt til inden 4 uger fra modtagelsen at underrette

skattemyndighederne, hvis ansættelsen af Deres indkomst og formue er for lav. Undladelse heraf kan medføre strafansvar."

For skatteydere, der indgiver selvangivelse, anføres følgende på **årsopgørelsen**:

"Hvis De har spørgsmål til årsopgørelsen, kan De rette henvendelse til slutligningskommunen."

For alle skatteydere, der modtager en printselvangivelse, anføres efter **skatteberegningen** følgende:

"Skatteberegningen er foretaget på grundlag af oplysningerne på forsiden.

Der kan senere ske ændringer, og De vil så modtage en ny årsopgørelse."

Som eksempler fra domspraksis, hvor domstolene har lagt vægt på den af skattemyndighederne ydede vejledning kan nævnes følgende afgørelser:

TfS 1995.9 ØLD

T blev tiltalt efter skattekontrollovens § 16, stk. 2, for groft uagtsomt at have undladt at reagere på skattemyndighedernes ansættelse for indkomståret 1991, der var 59.928 kr. for lav, hvorved det offentlige blev unddraget skat for 31.512 kr.

T indsendte et underskrevet oplysningskort for indkomståret. Fradrag for renteudgifter ved gæld til pengeinstitut og realkreditinstitut var fortrykt på oplysningskortet med de fra institutterne indberettede beløb. Herudover havde T manuelt påført yderligere angivelse af renteudgifter for i alt 56.228 kr. Endvidere havde hun angivet øvrige lønmodtagerudgifter på 3.500 kr.

På baggrund heraf udsendte kommunen en selvangivelse til T, hvoraf de manuelt påførte renteudgifter fremgik som fradrag i kapitalindkomst. Med selvangivelsen fulgte en årsopgørelse, ifølge hvilken T skulle have 27.224 kr. udbetalt i overskydende skat. På årsopgørelsen var det anført; "Der kan senere ske ændringer, og De vil modtage en ny årsopgørelse."

T hævdede den overskydende skat og satte pengene i banken uden at rette henvendelse til skattemyndighederne.

Byretten fandt, at T var klar over, at tilbagebetalingen af skat muligvis var forkert, men at hun ikke var klar over, at der var fejl i selvangivelsen, og at hun samtidig forstod den på årsopgørelsen anførte bemærkning således, at skattemyndighederne i tilfælde af senere ændringer ville vende tilbage til spørgsmålet, såfremt der forelå en fejl.

Uanset opfordringen i den fortrykte selvangivelse til at kontrollere tallene, læste T ikke selvangivelsen så grundigt igennem, at hun blev opmærksom på fejlen. Dette forhold fandt retten ikke kunne tilregnes hende som forsætligt eller groft uagtsomt. Retten lagde herved vægt på, at T måtte gå ud fra, at skattemyndighederne allerede havde de oplysninger, som var nødvendige for beregning af T's skat - hvilket også var tilfældet i den konkrete sag.

Som følge heraf frifandt byretten T.

Dommen blev af anklagemyndigheden anket til Østre Landsret.

Ved landsretten blev det oplyst, at T havde tilbagebetalt de penge, hun havde fået udbetalt i overskydende skat.

Et vidne fra den kommunale skatteforvaltning forklarede, at det var hendes formodning, at oplysningerne om renteudgifterne var forkerte, men at oplysningerne på den anden side kunne være rigtige. Såfremt en skatteyder skulle have udbetalt 100.000 kr. eller mere, blev der rettet henvendelse til skattemyndighederne med henblik på kontrol, inden udbetalingen skete.

Landsretten lagde til grund, at T indså, at årsopgørelsen var forkert, og at hun således havde særlig anledning til at gennemgå oplysningerne i selvangivelsen og årsopgørelsen.

Landsretten fandt imidlertid T's forklaring om, at hun opfattede oplysningerne i årsopgørelsen om, at der senere kunne ske ændringer, og at hun så ville modtage en ny årsopgørelse, således at skattemyndighederne senere ville rette henvendelse til hende med henblik på at få fejlen berigtiget, for bestyret af hendes forklaring om, at hun satte den udbetalte overskydende skat i banken.

Under disse omstændighederne fandt landsretten det overvejende betænkeligt at karakterisere den af T udviste uagtsomhed som grov, hvorfor retten stadfæstede byrettens dom.

Tfs 97.201 VLD

T var tiltalt for med forsæt til skatteunddragelse for indkomstårene 1990 og 1991 at have undladt at underrette skattemyndighederne om, at indkomstansættelserne var for lave, idet der ikke var medregnet overskud af selvstændig virksomhed med henholdsvis 261.878 kr. og 215.388 kr., hvorved det offentlige blev unddraget 235.809 kr. i personlige skatter.

T modtog årsopgørelserne for indkomstårene 1990 og 1991 henholdsvis d. 11/6 1991 og 31/3 1992. T havde imidlertid allerede i begyndelsen af 1991 rettet henvendelse til en revisor med anmodning om bistand. Revisoren påtog sig opgaven d. 4. marts 1992 og anmodede kort efter regionen om en opgørelse af T's mellemværende med skattevæsenet.

Under hensyn til, at T inden modtagelsen af indkomstansættelsen for indkomståret 1990 havde rekvireret revisorassistance til at udarbejde sine regnskaber og afleveret sine bilag til revisor med henblik herpå, og til, at T trods problemer med at betale revisors honorar efter det oplyste ikke havde fået klare tilkendegivelser fra revisor om, at hendes arbejde med T's regnskaber i perioder lå stille, fandt byretten, at det ikke kunne afvises, at T havde haft en forventning om, at revisor tog hånd om hans skatteforhold. Uanset størrelsen af de ikke medregnede overskud fra selvstændig virksomhed og oplysningerne om T's økonomiske forhold i de omhandlede indkomstår, fandtes det ikke bevist, at T- inden udløbet af fristen for underretning efter skattekontrolloven § 16, stk. 1 - havde haft forsæt til skatteunddragelse efter skattekontrollovens § 16, stk. 3, eller forsæt til tilsidesættelse af underretningspligten i stk. 1.

To voterende dommere fandt det endvidere af de samme grunde og henset til T's personlige forudsætninger og ringe indsigt i skattesystemet overvejende betænkeligt at anse T's undladelse af at opfylde underretningspligten for groft uagtsomt. Disse dommere voterede derfor for, at frifinde T. En dommer ville karakterisere den udviste uagtsomhed som grov og anså T skyldig i overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, jf. stk. 1, og ville idømme en bøde på 110.000 kr. med forvandlingsstraf af hæfte i 40 dage samt betaling af sagens omkostninger.

Under sagens behandling ved landsretten blev der bl.a. fremlagt oplysninger om indholdet af vejledningen på selvangivelsen og årsopgørelserne.

På årsopgørelsen for 1990 var det anført:

"... Der kan senere ske ændringer, og De vil modtage en ny årsopgørelse....."

"... Kan De ikke godkende årsopgørelsen, kan De inden 4 uger fra modtagelsen fremsende skriftlig begrundet klage til slutligningskommunen. Opmærksomheden henledes på, at det efter skattekontrollovens pgf. 16 kan være strafbart, hvis De ikke underretter skattemyndighederne om en for lav opgørelse af Deres skattepligtige indkomst eller formue inden udløbet af denne frist.

På selvangivelsen og årsopgørelsen for 1991 var bl.a. anført:

"... Der kan senere ske ændringer, og De vil så senere modtage en ny årsopgørelse..."

"... Selvangivelsen skal kun indsendes, hvis De har ændringer eller tilføjelser til denne. Kan De i øvrigt ikke godkende årsopgørelsen, kan De inden 4 uger fra modtagelsen fremsende skriftlig begrundet klage til slutligningskommunen..."

Landsretten udtalte, at det efter bevisførelsen for Landsretten måtte lægges til grund, at T havde henvendt sig til revisoren, og anmodet om udarbejdelse af årsregnskabet, inden han modtog årsopgørelsen for 1990, og tiltrådte derfor, at T ikke havde haft forsæt til at unddrage det offentlige skat, jf. skattekontrollovens § 16, stk. 3.

Tre voterende dommere fandt ikke grundlag for at anse T skyldig i forsætlig eller grov uagtsom overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, jf. stk.1. Der blev herved lagt vægt på, at årsopgørelserne for de pågældende indkomstår ikke indeholder utvetydige tilkendegivelser af pligten til inden 4 uger at give underretning til skattemyndighederne om for lav skatteansættelse, samt at revisor på trods af den manglende betaling af honorar ikke havde underrettet T om, at arbejdet ikke ville blive udført.

Tre voterende dommere fandt, af de i dissensen til byretsdommen anførte grunde, at T ved grov uagtsomhed var skyldig i overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, jf. stk. 1. Dommerne fandt, at der var tale om en ordensmæssig forseelse og takserede straffen til en bøde på 10.000 kr.

Efter udfaldet af stemmeafgivningen stadfæstede landsretten herefter byrettens dom.

Landsdommer Peter Rørdam har behandlet problemstillingen om vejledningen af skatteyderen i UFR 1996B.269 om skattekontrollovens § 16 stk. 2, og anfører i denne forbindelse følgende:

“Miseren med bestemmelsen i § 16, stk.2, er først og fremmest, at man ikke har tænkt sig ordentligt om, da man lavede den og - heller ikke i relation til § 16, stk. 2 - har gjort sig klart, hvad det egentlig er for undladelser, der bør strafbelægges, og på hvilken måde det bør ske. Man har heller ikke haft øje for, at forsætsspørgsmål kan være ganske vanskelige at håndtere i relation til undladelsesforbrydelser. Hertil kommer, at tæppet i nogen grad bliver trukket væk under den traditionelle retsvildfarelseslære ved den måde henvendelserne til skatteyderne er udformet på. Det er klassisk lærdom, at en egentlig retsvildfarelse ikke disculperer. Det skulle således være uden betydning, om man kender en lovregel, der går ud på, at man skal reagere inden 4 uger. Som det er gået igen i flere sager, forplumres den retlige bedømmelse imidlertid af, at skattemyndighederne i den årsopgørelse eller selvangivelse, man skal reagere over for, bruger formuleringer som fx: “Der kan senere ske ændringer, og De vil så modtage en ny årsopgørelse”. I hvert fald nogle skatteydere kan herigennem få det indtryk, at de ikke behøver reagere.

Der er en kerne af forhold, som det er helt forståeligt, at man ønsker at kriminalisere. Det drejer sig - som det også er nævnt af andre forfattere, der har beskæftiget sig med bestemmelsen - mest oplagt om undladelse af at give oplysninger om indtægter, som skattemyndighederne ellers ikke ville få (udenlandsk indkomst, der ikke indberettes og sort arbejde)..... Resultatet er imidlertid blevet, at revl og krat er blevet kriminaliseret - også forhold, som det forekommer helt meningsløst at strafbelægge.”

Hertil kan føjes, at skatteyderen generelt ikke vejledes om strafansvaret efter skattekontrollovens § 13. Den gruppe af skatteydere, der modtager en selvangivelse uden årsopgørelse, og som indgiver selvangivelse, vejledes dermed ikke om et muligt strafansvar. Det angives alene, at der er pligt til at rette i selvangivelsen, hvis skatteyderen har haft yderligere indtægter, eller oplysningerne på selvangivelsen ikke er korrekte eller fyldestgørende.

4. Vurdering af reglerne om pligtsiden

A. Rådets konklusioner

På baggrund af ovennævnte gennemgang af reglerne om pligtsiden kan følgende konkluderes:

a. Som nævnt ovenfor under afsnit 3 D, er det gjort gældende, at skattekontrollovens § 16, stk. 2, alene kriminaliserer overtrædelsen af en ordensforskrift. Dette synspunkt synes at være bekræftet af den refererede afgørelse TfS 1997.202 VLD, hvor der på trods af, at der var tale om et grovere forhold, skete en fravigelse af takstbødecirkulærets forskrifter og alene pålagdes en mindre bøde. Omvendt kan afgørelsen TfS 1997.508 ØLD tages til indtægt for, at takstbødecirkulærets udmålingsregler kan opretholdes. Som nævnt er retstilstanden formentlig den, at der foreligger forskellig praksis ved de to landsretter, hvilket i sig selv kan være uheldigt.

b. I denne forbindelse kan rejses spørgsmålet om nødvendigheden af en strafsanktioneret ordensforskrift. Told- og Skattestyrelsens retningslinier, hvor der generelt manes til forsigtighed med hensyn til at rejse sager, og de foreliggende få trykte afgørelser om skattekontrollovens § 16, stk. 2, synes at efterlade det billede, at det er ganske få situationer, hvor der er behov for et passivitetsansvar. Der er først og fremmest tale om situationerne inden for § 16's kerneområde, dvs. tilfælde, hvor den pågældende person undlader at oplyse om f.eks. udenlandsk indkomst og sort arbejde, men hvor det ikke er muligt at bevise det forsæt til skatteunddragelse, som kræves efter bestemmelsens 3. stykke. Hertil kommer en række grovere tilfælde, f.eks. hvor skatteyderen undlader at reagere over for indberettede oplysninger, som har

til følge, at den endelige skatteansættelse bliver åbenbart for lav. Som eksempel herpå kan fremdrages afgørelsen TfS 1993.417 VLD.

Printselvangivelsen blev oprindeligt lanceret som en lettelse for borgeren, og udviklingen går i dag i retning af, at man i højere grad koncentrerer kontrolindsatsen på at sikre, at de indberettede oplysninger fra arbejdsgivere og andre er korrekte. En afkriminalisering i form af en ophævelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, synes på denne baggrund at være "i tråd" med udviklingen.

Skatteretsrådet er på baggrund heraf af den opfattelse, at en afkriminalisering af ordensprægede tilsidesættelser af underretningspligten må anses for forsvarlig, især hvis der samtidig sker en kriminalisering af groft uagtsomme skatteunddragelser, jf. nedenfor under pkt. c. Rådet har ved vurderingen af spørgsmålet fuldt ud været opmærksom på de svenske regler om skattetillæg; regler, der til en vis grad kunne pege i den modsatte retning.

De svenske regler er berørt af Jan Pedersen, der i juridisk generalrapport i Skatte- og Avgiftskriminalitet (Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr. 36) anfører følgende om forskellene i de nordiske lande:

"Norge, Sverige og Finland har et udbygget sæt af regler, som giver mulighed for at "sanktionere" overtrædelser af skattekontrolpligter med administrativt pålagte skattetillæg eller skatteforhøjelser. Disse tillæg kan pålægges alternativt eller som supplement til strafferetlige sanktioner (bøder, frihedsstraf m.v.), hvorfor disse lande anvender et "dobbeltporet system". Begrundelsen herfor er angiveligt en hensyntagen til administrative, økonomiske og procesøkonomiske forhold.

Retstilstanden i Danmark kendetegnes ved, at skatteretten følger et "enkeltsporet system". Med få og mindre betydende undtagelser er skattestrafferetten en formel, strafferetlig disciplin, som forudsætter, at de strafferetlige ansvarsbetingelser er opfyldt. De pønale følger er derfor begrænset til specifikt strafferetlige sanktioner."

"Skattetillæg er i princippet en specifik skatteretlig følge, som ikke forudsætter, at de strafferetlige grundbetingelser for skyld og ansvar er opfyldt."

Det svenske Finansdepartement har oplyst, at skattetillægget i forhold til den fortrykte "sjælvdeklarationsblanket" udgør 40 pct. af skatten, dog kun 20 pct., hvis skattemyndighederne har oplysningerne i forvejen. Der er således efter den svenske ordning tale om betydelige skattetillæg, som opkræves automatisk, uden at de almindelige betingelser for strafansvar er opfyldt. Ordningen må formodes at virke præventiv. Ulemperne ved ordningen forekommer at være, at man risikerer at ramme urimeligt, og at det må formodes at afstedkomme mange klager fra skatteydere.

Jan Pedersen anfører videre samme sted, at

"I praksis udgør skattetillæg dog en mellemting mellem et - yderligere - skattekrav og en strafferetlig sanktion. For at betegne skattetillægget som en skatteretlig sanktion taler, at skattekravet pålægges af skattemyndighederne som led i skatteansættelsen, samtidig med at kravet, der som udgangspunkt opgøres på objektive grundlag, alene kan rejses mod skattesubjektet og ikke dennes rådgivere eller øvrige medvirkende. For at betegne skattetillægget som en strafferetlig sanktion taler, at skattetillægget forudsætter overtrædelse af en særlig angiven pligtnorm, og at skattetillægget har et klart pønalt sigte. Omend det ikke i samtlige landes lovgivning er direkte angivet, er det dog i praksis et krav, at den skete lovovertrædelse er begået med en subjektiv dækning af forsæt eller uagtsomhed. Skattetillæg forudsætter derfor, at der foreligger skyld. Den hændelige eller undskyldelige overtrædelse vil således i reglen ikke udløse et skattetillæg. Ligeledes vil et skattetillæg kunne reduceres eller eftergives, såfremt individuelle og formildende omstændigheder foreligger."

c. Som skattekontrollovens § 16, stk. 3, er udformet, er der formentlig alene tilsigtet en kriminalisering af den forsætlige skatteunddragelse. Da der er tale om en undladelsesforbrydelse, vil det imidlertid næppe være retssikkerhedsmæssigt forsvarligt at opretholde bestemmelsen i den nuværende udformning. Dette skyldes, at det ved undladelsesforbrydelser vil være meget svært at bevise, at der foreligger et forsæt, idet de ydre bevismæssige holdepunkter ofte vil mangle. De retsanvendende myndigheder kan med andre ord i vidt omfang alene henholde sig til skatteyderens egen forklaring. Vælges en afkriminalisering af manglende overholdelse af underretningspligten i § 16, stk. 2, kunne det overvejes som en konsekvens at indføre en kriminalisering af grov uagtsom skatteunddragelse. Domstolene er normalt tilbageholdende med at pålægge straf for grov uagtsomhed ved passivitet. Denne praksis findes hensigtsmæssig. Men det

må i øvrigt overlades til domstolene at afstikke grænserne for, hvilke former for grov uagtsomhed, der skal omfattes af passivitetsansvaret.

Samtidig kunne det overvejes at forlænge 4-ugers fristen for underretning af skattemyndighederne.

d. Den debat, der siden printselvangivelsens fremkomst har været om skatteyderens strafansvar, har primært rettet sig mod passivitetsansvaret i skattekontrollovens § 16. Herved synes det at være overset, at de samme ansvarsmæssige betænkeligheder kan opstå, når skatteyderen indsender selvangivelse.

Som tidligere nævnt konkluderede Retssikkerhedsudvalget, at gennemgangen af praksis viste, at domstolene i relation til skattekontrollovens § 16 i højere grad end tidligere tillægger det betydning, om skattemyndighederne sidder inde med oplysninger på grundlag af hvilke, de selv er i stand til at foretage en korrekt ansættelse. Spørgsmålet er imidlertid, om ikke domstolene vil lægge tilsvarende synspunkter til grund ved vurderingen efter skattekontrollovens § 13. Ved afgørelsen TfS 1995.797 ØLD, refereret ovenfor under afsnit 3 C, blev de pågældende således frifundet, bl.a. fordi skattemyndighederne var i besiddelse af likvidationsregnskabet. Det er nærliggende at antage, at retten var kommet frem til et tilsvarende resultat, hvis skattemyndighederne er i stand til at foretage en korrekt skattemæssig ansættelse på baggrund af en indberetningspligtig oplysning. Tyngdepunktet kan med andre ord siges generelt at være flyttet fra skatteyderens oplysningspligt til de oplysninger, der cirkulerer hos skattemyndighederne.

Det er næppe heller oplagt, at ansvaret for de fortrykte oplysninger i de tilfælde, hvor der alene foretages ændringer i selvangivelsen, som ikke påvirker disse - f.eks. alene påføres et kørselsfradrag - reguleres af det strengere ansvar i skattekontrollovens § 13, idet oplysninger i selvangivelsen som helhed anses for afgivet i skattekontrollovens forstand. Det er navnlig tilfældet, hvor den pågældende ved "tast selv" via telefon eller computer uden afgivelse af en skriftlig erklæring indtaster ændringerne til enkelte felter.

Hertil kommer, at det ofte vil kunne have stor betydning for skatteyderens strafansvar, til hvilken af bestemmelserne et forhold henføres. Således vil en uagtsom overtrædelse af reglerne som udgangspunkt takseres væsentligt højere efter skattekontrollovens § 13 end efter § 16.

Der synes ikke at være nogen reel begrundelse for forskellen i strafudmålingsreglerne. Således synes det at være lige så strafværdigt, når en person som helhed forholder sig passiv til en urigtig fortrykt oplysning og således undlader at indsende selvangivelse, som når skatteyderen indirekte godkender det fortrykte ved at selvangive et beløb, f.eks. et kørselsfradrag, der intet har med den urigtige fortrykte oplysning at gøre.

En løsning herpå kunne være at indføre en særlig straffebestemmelse for printselvangivelsesordningen, hvorefter strafansvaret i alle tilfælde, dvs. også i tilfælde, hvor skatteyderen har afgivet oplysninger til skattemyndighederne, beror på et passivitetsansvar i forhold til årsopgørelsen.

En sådan ordning synes umiddelbart at kunne forsvares. De særligt strafværdige situationer, dvs. hvor der er tale om udeholdelse af indtægter, f.eks. udenlandsk indkomst og indkomst ved sort arbejde, vil som altovervejende hovedregel kunne samles op af et passivitetsansvar. Det bemærkes, at et generelt passivitetsansvar ikke nødvendigvis betyder, at bødeniveauet sænkes med en mindre præventiv virkning til følge. Således takseres overtrædelser med forsæt til skatteunddragelse som udgangspunkt efter samme retningslinier efter skattekontrollovens §§ 13 og 16, jf. ovenfor under afsnit 3 D. Domstolene er dog formentlig tilbøjelige til ved den konkrete bødeudmåling at udmåle mindre bøder, når overtrædelse beror på en undladelsesforbrydelse. Vælges det som foreslået ovenfor at udvide bestemmelsen om passiv skatteunddragelse til også at omfatte uagtsomhed, bør bødeniveauet i disse tilfælde være mindre, end hvor der foreligger bevis for forsæt til skatteunddragelse. Der skal i denne forbindelse tages stilling til, om bødeniveauet for uagtsomme overtrædelser skal fastsættes med udgangspunkt i takstbødecirkulærets regler om groft uagtsomme overtrædelser af skattekontrollovens § 13, stk. 2, eller om niveauet skal fastsættes med udgangspunkt i det lavere niveau, som foreskrives for overtrædelser af skattekontrollovens § 16.

Ved at lade reaktionspligten indtræde i forhold til årsopgørelsen flyttes opmærksomheden hertil. Skatteberegningen fremgår af årsopgørelsen. Det indebærer derfor, at man kan udvide strafansvaret til, at der også er reaktionspligt over for fejl i skatteberegningen. Hvis resultatet af årsopgørelsen udløser en stor overskydende skat, vil manglende reaktion herpå i sig selv kunne betinge et ansvar. Ved at udvide reaktionspligten til også at omfatte fejl i skatteberegningen opnås, at strafansvar kan indtræde i samme omfang som efter bestemmelsen om aktiv skattesvig. Den udvidede reaktionspligt over for fejl i

skatteberegningen tager ikke sigte på simple sammentællingsfejl m.v., men f.eks. på tilfælde, hvor en skattepligtig indkomst henføres til en forkert indkomstart m.v.

Selvom der gennemføres et generelt passivitetsansvar i forhold til årsopgørelser, som indebærer en for lav skattemæssig ansættelse, vil det fortsat ved vurderingen af, om den subjektive tilregnelser er til stede, kunne tillægges betydning, om skatteyderen under selvangivelsesproceduren har påført selvangivelsen urigtige oplysninger.

e. Ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt bør der vejledes så godt som muligt om eventuelle strafferetlige konsekvenser. Det kunne derfor overvejes på printselvangivelsen at vejlede om strafansvaret efter skattekontrollovens § 13 om urigtige og vildledende oplysninger. Det kan i denne forbindelse tillige overvejes at oplyse om, at man - selvom der kun foretages ændringer til enkelte felter - i princippet indestår for selvangivelsen som helhed.

Som det fremgår ovenfor under afsnit 3 F, tillægger domstolene vejledningen betydelig vægt ved afgørelsen af, om der er grundlag for et strafansvar. I sin yderste konsekvens kan en forkert eller udfuldstændig vejledning betyde, at skatteyderen bibringes en retsvildfarelse - som selv inden for kerneområdet af, hvad der med bestemmelserne er tilsigtet kriminaliseret - udelukker et strafansvar. Som følge heraf bør det bl.a. overvejes at præcisere, at teksten "Der kan senere ske ændringer - og De vil så modtage en ny årsopgørelse" ikke friholder skatteyderen for ansvar.

B. Forslag til sammenskrivning af skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16

Rådet har udarbejdet forslag til sammenskrivning af skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16. Forslaget er vedlagt notatet som bilag.

Forslagets primære sigte er en forenkling af skattekontrollovens strafbestemmelser, således at borgere, virksomheder og retsanvendende myndigheder får bedre mulighed for at danne sig et overblik over retsstillingen på området.

Forslaget tager udgangspunkt i en sammenskrivning af skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16 til en enkelt bestemmelse. Herved søges opnået, at reguleringen af strafansvaret bliver mere overskuelig. Dernæst er formålet at etablere en mere hensigtsmæssig regulering af strafansvaret, dels ved en harmonisering af strafferammerne, dels ved harmonisering af reglerne om grov uagtsomhed og dels ved en afkriminalisering af overtrædelser af skattekontrollovens § 16 af ordensmæssig karakter.

Sammenskrivningen foreslås gennemført således, at reglerne for strafansvaret samles i én bestemmelse. I bestemmelsens stk. 1 placeres den gældende regel i skattekontrollovens § 13, stk. 1, om aktiv skattesvig. I stk. 2 placeres en bestemmelse, der regulerer passivitetsansvaret for skatteydere omfattet af ordningen med den fortrykte selvangivelse og i taksationstilfælde. I bestemmelsens stk. 3 placeres en regel for undladelse af at give myndighederne oplysninger om, at der foreligger fuld eller begrænset skattepligt til Danmark samt om bopæl og opholdssted. I bestemmelsens stk. 4 reguleres groft uagtsomme overtrædelser af forhold omfattet af stk. 1 - 3.

5. Skatteyderens rettigheder

Spørgsmålet, som i det følgende vil blive belyst, er, om borgeren har en rimelig mulighed for at få lagt egne oplysninger til grund for skatteansættelsen.

Baggrunden for behandlingen af spørgsmålet er, at det kan frygtes, at printselvangivelsens indførelse har betydet, at det er blevet sværere for skatteyderen at få lagt egne oplysninger til grund for årsopgørelsen. Synspunktet skulle i bekræftende fald være en følge af, at skattemyndighederne vil være mere tilbøjelige til at lægge vægt på indberettede oplysninger, idet de indberetningspligtige er professionelle aktører, hvilket umiddelbart peger i retning af en større sikkerhed for oplysningernes kvalitet.

Der er ikke i skattelovgivningen fastsat nærmere regler for, hvornår henholdsvis de indberettede og selvangivne oplysninger skal lægges til grund for skatteansættelsen. Bevisvurdering er - som det er hovedreglen i dansk ret - ubundet af lovregler om bevisbyrde og bevisernes vægt, men foretages ud fra en fri bevisbedømmelse, hvor forvaltningen under domstolskontrol afgør, hvorledes bevisbedømmelsen skal falde ud.

Skatteyderens muligheder for at korrigere printselvangivelsens oplysninger afhænger af, på hvilket tidspunkt fejlen konstateres. Eventuelle fejl kan først og fremmest berigtiges ved indsendelse af selvangivelse. Herudover opregnes i skattestyrelsesloven nogle retsmidler, som skatteyderen kan benytte

sig af, hvis det efter selvangivelsesfristens udløb skulle vise sig, at de indberettede oplysninger er fejlbehæftede, herunder genoptagelse og klage. I tilslutning hertil foretages en vurdering af, om reglerne er rimelige og hensigtsmæssige.

A. Selvangivelsesproceduren

Som tidligere nævnt følger det af skattekontrollovens bestemmelser, at enhver, der er skattepligtig her til landet, skal selvangive sin indkomst og formue senest d. 1. maj i året efter indkomstårets udløb. Selvangivelsespligten indebærer på den anden side også en ret og en mulighed for skatteyderen til inden fristens udløb at selvangive anderledes end de fortrykte oplysninger.

Med hensyn til, hvilken betydning skattemyndighederne skal tillægge de selvangivne oplysninger, fastsætter cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 om skattemyndighedernes skatteansættelsespligter efter skattestyrelsesloven, pkt. 5, følgende:

“Skattemyndighederne skal tilstræbe en skatteansættelse, der hverken er for høj eller for lav. Skattemyndigheden skal således nedsætte en skatteansættelse - inden for visse bagatelgrænser - hvis den finder, at ansættelsen er for høj.

Samtidig skal skatteansættelsen foretages i overensstemmelse med det selvangivne, medmindre skattemyndigheden kan sandsynliggøre, at det selvangivne er forkert.”

I cirkulæret fastslås således helt generelt, at skattemyndighederne ikke alene har en forpligtelse til at påse om skatteansættelsen er for lav, men også har en forpligtelse til at varetage skatteyderens interesser og påse, at skatteansættelsen ikke er for høj.

For så vidt angår bevisbyrden fastslås, at skatteansættelsen som udgangspunkt skal foretages i overensstemmelse med det af skatteyderen selvangivne, medmindre skattemyndighederne kan sandsynliggøre, at det selvangivne er forkert. Der opstilles således en formodning for, at de selvangivne oplysninger er korrekte.

I praksis giver den opstillede formodning sig bl.a. udslag i, at årsopgørelsen som udgangspunkt udskrives på grundlag af de selvangivne oplysninger. Under selvangivelsesordningen med “gule felter” blev årsopgørelsen i første omgang udskrevet på baggrund af de indberettede oplysninger, hvorefter der efterfølgende blev taget stilling til, hvilke oplysninger der skulle lægges til grund. Denne fremgangsmåde blev bl.a. kritiseret, fordi skatteyderen, som selvangiver oplysningerne under strafansvar, har en berettiget forventning om, at disse oplysninger rent faktisk bliver lagt til grund for skatteansættelsen.

Er der væsentlige afvigelser mellem de indberettede og de selvangivne oplysninger, og udtages skatteansættelsen som følge heraf til ligningsmæssig kontrol ved de kommunale skattemyndigheder, genoptages skatteansættelsen på myndighedernes eget initiativ efter reglerne i skattestyrelseslovens § 3. Også i disse situationer gælder der efter cirkulæret, at de selvangivne oplysninger lægges til grund for skatteansættelsen, medmindre skattemyndighederne kan sandsynliggøre, at de selvangivne oplysninger er forkerte.

Det betyder, at der må kræves konkrete holdepunkter for at fravige de selvangivne oplysninger. Skattemyndighederne kan f.eks. ikke blot henvise til, at de af arbejdsgiveren indberettede oplysninger - helt generelt eller i forhold til den pågældende arbejdsgiver - som udgangspunkt er af høj kvalitet og må tillægges større bevisværdi, men må indhente yderligere konkrete oplysninger hos den pågældende selv, arbejdsgiveren eller andre for at få afklaret, hvilke oplysninger der skal lægges til grund for skatteansættelsen. Det må antages, at den kommunale skattemyndighed om nødvendigt kan rette henvendelse til arbejdsgiverkontrollen med henblik på gennemførelse af en kontrol hos arbejdsgiveren. Den opstillede formodning for de selvangivne oplysningers rigtighed må antages navnlig at få den betydning, at bevisbedømmelsen i de tilfælde, hvor der er usikkerhed om ansættelsesgrundlaget, falder ud til skatteyderens fordel.

Den opstillede formodningsregel kan alene antages at finde anvendelse i forhold til den retlige subsumption. Der gælder således ikke nogen formodning for, at den fortolkning af skattereglerne, som er lagt til grund ved udfyldelse af selvangivelsen, er korrekt.

Der foreligger ikke trykte afgørelser, hvori der konkret tages stilling til, om de fortrykte eller selvangivne oplysninger skal lægges til grund for skatteansættelsen.

Det vil i praksis ofte kunne forekomme, at det allerede inden udsendelsen af printselvangivelsen opdages, at der er fejl i de indberettede oplysninger, f.eks. hvis skatteyderen i forbindelse med modtagelsen af lønoplysningssedlen bliver opmærksom på, at der er fejl i de indberettede oplysninger. Skatteyderen kan i disse situationer berigtige fejlen ved at rette henvendelse til den indberetningspligtige, som kan indsende en rettelsesindberetning. Indsendes rettelsesindberetningen så sent, at fejlen ikke når at blive berigtiget før udskrivelsen af printselvangivelsen, må skatteyderen i disse tilfælde fastholde sin retsstilling ved at selvangive egne tal.

B. Genoptagelse af skatteansættelsen

Efter selvangivelsesfristens udløb er skatteyderens retsmiddel over for en urigtig skatteansættelse at begære skatteansættelsen genoptaget, jf. skattestyrelseslovens § 4. Bestemmelsen opstiller to grundlæggende betingelser for, at en genoptagelse af skatteansættelsen kan imødekommes. Der skal dels fremlægges nye oplysninger, som kan medføre en ændret skatteansættelse, og dels skal genoptagelsesansøgningen indgives inden for visse frister.

Med hensyn til kravene til de nye oplysninger, er der i cirkulære nr. 113 af 18/6 1990 om skattestyrelsesloven, pkt. 7, foreskrevet følgende:

“Betingelsen for at tillade genoptagelse er, at den skattepligtige fremlægger nye oplysninger, som kan dokumentere eller sandsynliggøre, at den tidligere ansættelse har været forkert. Der behøver ikke foretages nogen tilbundsgående vurdering af det sandsynlige resultat, før genoptagelse tillades, og en genoptagelsessag behøver ikke at resultere i en ændret ansættelse. Helt ubegrundede anmodninger om genoptagelse kan afvises.”

Det er således tilstrækkeligt, at skatteyderen kan sandsynliggøre, at de fortrykte oplysninger er forkerte. Bestemmelsen lægger således op til en vis materiel prøvelse i forbindelse med vurderingen af, om der skal ske genoptagelse, som ikke er lige så indgående som den, der sker ved selve skatteansættelsen. I følge cirkulæret afgøres en genoptagelsesansøgning således i to tempi; én forvaltningsakt, der tager stilling til om skatteansættelsen skal genoptages til ny behandling, og én forvaltningsakt, hvori der tages stilling til, om de nye oplysninger giver anledning til materielle ændringer.

Som det fremgår af cirkulæret er formålet med bestemmelserne alene at afskære helt ubegrundede anmodninger om genoptagelse. Det må utvivlsomt også være tilfældet, hvis genoptagelsesansøgningen hviler på, at de fortrykte oplysninger på selvangivelsen er fejlbehæftede, idet fejlen i disse tilfælde ikke skyldes oplysninger, der hidrører fra skatteyderen selv. Det må derfor lægges til grund, at den opstillede betingelse ikke i praksis betyder nogen reel begrænsning i skatteyderens adgang til at korrigere en urigtig årsopgørelse.

I Ligningsvejledningen 1997, almindelig del, A.K.4.1, anføres følgende om betingelserne for genoptagelse af skatteansættelsen inden for 3-årsfristen:

“En skatteyder har ret til genoptagelse af en skatteansættelse, hvis anmodningen om genoptagelse fremsættes inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, jf. SSL § 4, stk. 1, og fremlægger nye oplysninger, der kan være af såvel faktisk som retlig karakter, og kan medføre en ændret skatteansættelse. I praksis vil en genoptagelse kun ske, hvis en materielretlig (ligningsmæssig) vurdering fører til, at ansættelsen bør ændres.”

Ligningsvejledningens anvisning betyder, at genoptagelsesspørgsmålet ikke udskilles til en selvstændig forvaltningsretlig afgørelse, men at der i en og samme sagsgang tages stilling til, om de nye oplysninger giver grundlag for en ændret skatteansættelse. Under henvisning til, at der i de tilfælde, hvor oplysninger ikke giver grundlag for en ændret skatteansættelse, gives skatteyderen et afslag på genoptagelse, der kan påklages efter de almindelige regler, synes ligningsvejledningens afvigende beskrivelse dog ikke at have nogen praktisk betydning.

Afvises anmodningen om genoptagelse, kan afgørelsen påklages inden for det almindelige klagesystem, dvs. skatteankenævn, Landsskatteretten og eventuel domstolsprøvelse. Klagesagen vedrører alene spørgsmålet om, hvorvidt der er grundlag for en realitetsbehandling af skatteansættelsen.

Begæring om genoptagelse skal som hovedregel indgives inden 3 år efter udløbet af det pågældende indkomstår, jf. skattestyrelseslovens § 4, stk. 1.

I skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, er der med virkning fra 1. januar 1996 indført en ret til ekstraordinær genoptagelse, når forholdene i særlig grad taler derfor. Kompetencen til at tillade ekstraordinær genoptagelse tilkommer den lokale told- og skatteregion med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens §§ 2 og 11. Afslag på anmodning om ekstraordinær genoptagelse kan herefter indbringes for domstolene. Selve behandlingen af skatteansættelsen gennemføres ved ligningsmyndighederne, herunder den kommunale ligningsmyndighed.

I marts 1996 nedsatte den daværende skatteminister en intern arbejdsgruppe vedrørende en ændret klagestruktur på skatte- og afgiftsområdet. I en rapport fra april 1997 fremkom arbejdsgruppen med en række forslag til forbedringer af klagestrukturen. Arbejdsgruppen anbefaler, at sager om ekstraordinær genoptagelse efter skattestyrelseslovens § 4, stk. 2, indrettes således, at den kommunale skattemyndighed træffer afgørelse i første instans med klageadgang til skatteankenævnet og Landsskatteretten. Alternativt anbefaler arbejdsgruppen, at told- og skatteregionen skal træffe afgørelse i første instans med klageadgang til Landsskatteretten. Som det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 1098 af 29. december 1998 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (ændret klagestruktur m.v.), hvori der gennemføres en række af arbejdsgruppens øvrige anbefalinger, er ændringen af kompetencen til at træffe afgørelse om ekstraordinær genoptagelse udskudt til et senere lovforslag.

I cirkulære nr. 71 af 12. april 1996 om skattemyndighedernes skatteansættelsespligter efter skattestyrelsesloven, pkt. 5, er anført nogle nærmere betingelser for ekstraordinær genoptagelse. Det fremgår heraf, at der formelt ikke er nogle grænser for, hvor gamle indkomster, der kan genoptages, men at ekstraordinær genoptagelse normalt forudsætter, at anmodningen er fremsat uden ugrundet ophold (vejledende inden for 3 måneder). Der tænkes navnlig på tilfælde, hvor den civile retlige forpligtelse eller erhvervelse, som ligger til grund for den tidligere foretagne skatteansættelse, efterfølgende reguleres beløbsmæssigt eller viser sig aldrig at have bestået. Er der alene tale om en korrektion af en fejlagtig indberettet oplysning, vil betingelserne ikke i sig selv være opfyldt, idet der er tale om en fejl, som skatteyderen allerede kunne have opdaget ved modtagelsen af printselvangivelsen. Genoptagelse af tidligere skatteansættelser på grund af fejlindberetninger vil derfor formentlig som altovervejende hovedregel kun kunne ske inden for 3-års fristen.

Imødekommes anmodningen om genoptagelse, gælder der - i modsætning til, hvad der er tilfældet med hensyn til oplysninger afgivet under selvangivelsesproceduren - ikke nogen formodning for, at de oplysninger, som skatteyderen fremkommer med, er korrekte, og derfor som udgangspunkt skal lægges til grund for skatteansættelsen. Hvorvidt genoptagelsen skal resultere i en ændret ansættelse beror derfor i disse tilfælde på en fri bevisbedømmelse. Denne ændring i bevisbedømmelsen er et udtryk for, at selvangivelsespligten også indebærer en pligt til at rette oplysninger, som medfører en for høj ansættelse, og at skatteyderen - hvis selvangivelsespligten tilsidesættes - stilles ringere bevismæssigt.

I genoptagelsessituationen skal skattemyndighederne således foretage en konkret vurdering af samtlige de i sagen foreliggende omstændigheder. Også her gælder, at skattemyndighederne ikke ukritisk kan lægge indberettede oplysninger fra f.eks. en arbejdsgiver til grund ud fra en betragtning om, at oplysningerne - helt generelt eller i forhold til den pågældende arbejdsgiver - normalt er af høj kvalitet og derfor må tillægges større bevisværdi. Det forhold, at der ikke opstilles en formodning for, at de selvangivne oplysninger er korrekte, betyder på den anden side, at bevisbedømmelsen i grænsetilfældene, hvor beviserne "står lige", ikke automatisk skal falde ud til skatteyderens fordel. Alt i alt stilles der således større krav til den dokumentation, der fremlægges til støtte for en ansættelsesændring under en genoptagelsessag. Der foreligger ikke offentliggjorte afgørelser, der illustrerer, hvorledes bevisbedømmelsen foretages i praksis.

Det bemærkes, at reglerne om genoptagelse alene regulerer adgangen til genoptagelse i forbindelse med selve skatteansættelsen. Skattestyrelsesloven anvender i flæng formuleringerne "skatteansættelse af indkomst", "skatteansættelse" og "ansættelse". Reglen i skattekontrollovens § 4 om genoptagelse anvender formuleringen "skatteansættelse". Det må antages, at reglen regulerer genoptagelsesadgang såvel i forhold til spørgsmålet om ansættelsen af de enkelte indkomstarter, som spørgsmål vedrørende skatteberegningen, idet den kommunale skattemyndigheds kompetence også omfatter skatteberegningsspørgsmål, jf. skattestyrelseslovens § 2, nr. 1, der anvender udtrykket "skatteansættelsen af indkomst".

Skyldes fejl i resultatet af årsopgørelsen andre forhold, f.eks. fejl i den indeholdte A-skat eller i beregningen af arbejdsmarkedsbidraget, reguleres adgangen til genoptagelse af den almindelige forvaltningsretlige grundsætning om forvaltningsmyndigheders omgørelse af tidligere truffene afgørelser. I disse tilfælde er adgangen til genoptagelse alene begrænset af de almindelige forældelsesregler i 1908-loven og DL 5-14-4. Med hensyn til, hvilken myndighed, der i disse situationer er kompetent til at træffe afgørelse om genoptagelse, henvises til afsnit 5 C, nedenfor.

Anmodning om genoptagelse af afgørelser truffet af et skatteankenævn eller af Landskatteretten, skal indgives til henholdsvis skatteankenævnet eller Landsskatteretten, jf. skattestyrelseslovens §§ 22 og 29. Disse instanser er ikke begrænset af særlige tidsfrister i adgangen til at genoptage tidligere foretagne ansættelser, jf. Ligningsvejledningen 1997, almindelig del, A.K.4.2. Det må dog antages, at adgangen til genoptagelse begrænses af de almindelige formueretlige forældelsesregler i 1908-loven og DL 5-14-4.

Skatteministeren har den 4. marts 1999 fremsat forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (justering af ansættelsesfrister m.v. og fælleskommunal administration) (L 192). Det foreslås bl.a., at ansættelsesfristerne samles, at betingelserne for at bryde de almindelige ansættelsesfrister objektiveres og som udgangspunkt gøres fælles for skattepligtige og skattemyndighederne, og at der indføres en beløbsmæssig bagatelgrænse. Forslaget indebærer, at afgørelsen af, om betingelserne for fristgennembrud er til stede, træffes som led i den almindelige ligning, og at en afgørelse herom påklages administrativt på samme måde som en klage over skatteansættelsen.

C. Klage over skatteansættelsen

Den kommunale skattemyndigheds afgørelser om skatteansættelsen kan påklages i et to- instanssystem til det lokale skatteankenævn med videre klageadgang til Landsskatteretten.

Spørgsmålet om, hvornår henholdsvis klageadgangen og adgangen til genoptagelse skal anvendes som retsmiddel over for en urigtig skatteansættelse, afhænger af, om der er tale om en førstegangsansættelse eller en ansættelsesændring.

Har de kommunale ligningsmyndigheder haft skatteansættelsen udtaget til ligningsmæssig behandling og som følge heraf foretaget en ansættelsesændring, er retsmidlet klage, jf. herved skattestyrelseslovens § 21, stk. 1, som synes at forudsætte, at den kommunale skattemyndighed har truffet en egentlig afgørelse i sagen.

Er der derimod tale om en førstegangsansættelse, dvs. en maskinelt udskrevet årsopgørelse, som udsendes til skatteyderen sammen med selvangivelsen, eller som udskrives på baggrund af de selvangivne oplysninger uden at have været undergivet ligningsmæssig behandling, er det korrekte retsmiddel derimod som udgangspunkt genoptagelse. Herved sikres, at sagen undergives realitetsbehandling ved den kommunale skattemyndighed og eventuelt senere i klageinstanserne.

Skatteankenævnet og Landsskatteretten kan prøve den kommunale skattemyndigheds afgørelse fuldt ud. Klageinstansernes bevisbedømmelse skal derfor ske efter de samme regler, som gælder for den kommunale skattemyndighed, jf. ovenfor under afsnit 5 A og B.

Skattestyrelsesloven foreskriver alene, at den almindelige klagevej efter to-instansprincippet skal finde anvendelse med hensyn til spørgsmål vedrørende selve skatteansættelsen.

Med hensyn til spørgsmål om indeholdelse af A-skat, har Skatteministeren i henhold til kildeskattelovens § 89 B og sagsudlægningsbekendtgørelsen, bkg. nr. 527 af 17. juni 1996, delegeret kompetencen til den lokale told- og skatteregion i første instans. Efter kildeskattelovens § 87 kan afgørelser om indeholdelse af A-skat påklages til Landsskatteretten. I bemærkningerne til lov nr. 1098 af 29. december 1997 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (ændret klagestruktur m.v.) forudsættes det, at reglerne også finder anvendelse, hvis der i forbindelse med årsopgørelsen og skatteopkrævning opstår spørgsmål om, hvorvidt den indeholdte A-skat er angivet med et korrekt beløb.

Med hensyn til spørgsmål om beregning og indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag træffer den lokale told- og skatteregion efter § 2 i sagsudlægningsbekendtgørelsen afgørelse om alle spørgsmål i henhold til lov om arbejdsmarkedsfonde, herunder om bidragspligt og bidragsgrundlag, som første instans. Tidligere kunne afgørelser om bidragspligt og bidragsgrundlag indbringes for Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene. Ved lov nr. 1098 af 29. december 1997 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (ændret klagestruktur m.v.) blev arbejdsmarkedsfondslovens § 16, stk. 2, ændret således, at afgørelser om bidragspligt og bidragsgrundlag kan påklages til Landsskatteretten efter reglerne i skattestyrelseslovens kapitel 3 og 3A.

De to lovændringer er indført på anbefaling af arbejdsgruppen vedrørende en ændret klagestruktur på skatte- og afgiftsområdet. Anbefalingen var begrundet med, at Landsskatteretten i forbindelse med klager over skatteansættelsen har kompetencen til at afgøre spørgsmål om, hvorvidt den pågældende person er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, hvilket afgøres efter samme kriterier. På samme baggrund anbefalede arbejdsgruppen, at afgørelser om bl.a. bidragspligt og bidragsgrundlag truffet af

told- og skatteregionerne efter arbejdsmarkedsfondslovene ligeledes skulle kunne indbringes for Landskatteretten.

Der er ikke i kildeskatteloven fastsat nærmere regler for klage over renteberegningen.

D. Vejledning af skatteyderen

a. For skatteydere med komplicerede indkomstforhold giver printselvangivelsen ofte ikke den nødvendige vejledning. Det skyldes, at en fordeling af de enkelte indkomstarter på de enkelte felter gør det meget svært og i visse tilfælde umuligt for skatteyderen at danne sig et overblik over, hvilke oplysninger skattemyndighederne er i besiddelse af, og hvorledes disse er medtaget på printselvangivelsen. Det vil ofte være tilfældet ved renteindtægter og renteudgifter.

En måde at løse disse problemer på kunne være, at der udsendes et bilag til printselvangivelsen, der specificerer, hvilke indkomster de enkelte felter på printselvangivelsen er sammensat af.

b. Skatteyderen modtager i forbindelse med årsopgørelsen en klagevejledning. Tidligere var der på alle årsopgørelser, hvadenten der var tale om førstegangsansættelser eller ansættelsesændringer, anført:

“Hvis De ønsker at klage over årsopgørelsen, kan De inden 4 uger fra modtagelsen fremsende skriftligt begrundet klage til slutligningskommunen”.

Fra og med indkomståret 1996 afhænger vejledningens indhold af, om der er tale om en førstegangsansættelse eller ansættelsesændringer.

Ved førstegangsansættelser udskrives følgende tekst:

“Hvis de har spørgsmål til årsopgørelsen, kan De rette henvendelse til kommunen”

Ved ansættelsesændringer angives følgende:

“Kan De ikke godkende årsopgørelsen, og har De ikke tidligere modtaget underretning om ansættelsen, kan De inden 1 måned fra modtagelsen af denne årsopgørelse fremsende en skriftlig begrundet klage til skatteankenævnet. Har De tidligere modtaget underretning om ansættelsen, henvises De til den deri meddelte klageadgang. Hvis De i øvrigt har spørgsmål til årsopgørelsen, kan De rette henvendelse til slutligningskommunen.”

I forbindelse med opgørelsen af arbejdsmarkedsbidrag anføres følgende klagevejledning:

“Klage over bidragsopgørelsen fremsendes til slutligningskommunen”

Herved forudsættes det, at slutligningskommunen skal oversende sagen til den stedlige told- og skatteregion, som er den kompetente myndighed.

Efter forvaltningslovens regler skal der som udgangspunkt ydes vejledning om, at en afgørelse kan påklages til en anden forvaltningsmyndighed. Det kan i denne forbindelse diskuteres, om der ved førstegangsansættelser skal vejledes om adgangen til genoptagelse og de nærmere frister herfor.

Efter forvaltningslovens § 25 skal afgørelser, der meddeles skriftligt og kan påklages til anden forvaltningsmyndighed, være ledsaget af en vejledning om klageadgang med angivelse af klageinstans og oplysning om fremgangsmåden ved indgivelse af klage, herunder om en eventuel tidsfrist. Det gælder dog efter bestemmelsen ikke, hvis afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold.

På den ene side opstiller forvaltningsloven ikke noget krav om, at en part i en sag skal vejledes om den almindelige forvaltningsretlige grundsætning om forvaltningsmyndighedernes pligt til at omgøre tidligere trufne afgørelser, når der fremkommer nye faktiske eller retlige oplysninger af væsentlig betydning for afgørelsen.

På den anden side har skatteyderen en interesse i at blive gjort opmærksom på de særlige frister, som gælder på skatteområdet. Vejledning herom synes under alle omstændigheder ikke at kunne undlades ud fra en betragtning om, at den pågældende - der tidligere har haft lejlighed til at korrigere i printselvangivelsen og dermed kan siges at have fået, hvad han har bedt om - må anses for at have fået

fuldt ud medhold. Dette skyldes, at årsopgørelsen tager stilling til en lang række spørgsmål, som ikke tidligere har været forelagt skatteyderen, herunder f.eks. skatteberegningen og rente. Der henvises i denne forbindelse til forvaltningsloven med kommentarer af John Vogter, DJØF 1992, s. 302, hvor det nævnes, at klagevejledning ikke kan undlades, hvis det må anses for tvivlsomt om afgørelsen giver den pågældende part fuldt ud medhold.

6. Vurdering af reglerne om rettighedssiden

På baggrund af ovennævnte gennemgang af reglerne om rettighedssiden kan følgende ændringer overvejes:

a. Som det fremgår under afsnit 5 B og C henhører kompetencen til at træffe afgørelse om årsopgørelsens enkelte punkter som følge af anmodning om genoptagelse eller klage under henholdsvis den kommunale skattemyndighed og den lokale told- og skatteregion. Det kunne overvejes at indføre regler, hvorefter alle spørgsmål vedrørende årsopgørelsen træffes af de kommunale skattemyndigheder med klageadgang til skatteankenævn og Landskatteretten. Samtidig kunne det overvejes at harmonisere fristerne for genoptagelse og klage vedrørende årsopgørelsens enkelte punkter. Gennemføres ændringen udtrykkeligt i loven, vil det betyde, at man i et vist omfang forlader skatteansættelsesbegrebet. Ændringen vil indebære en forenkling, som betyder, at skatteyderen nemmere vil kunne danne sig et overblik over sin retsstilling.

Som det fremgår under afsnit 5 B har skatteministeren den 4. marts 1999 fremsat forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (justering af ansættelsesfrister m.v. og fælleskommunal administration), som indeholder flere af de ovennævnte foreslåede ændringer.

b. Som en overordnet målsætning bør skatteyderen vejledes så godt som muligt om sin retsstilling. Den vejledning, som påtrykkes selvangivelsen, retter sig primært mod at orientere om pligten til at rette oplysninger i den fortrykte selvangivelse, der medfører en for lav ansættelse. Der ydes derimod ikke vejledning, som konkret retter sig mod at oplyse om den interesse, borgeren kan have i, at fejl og mangler opdages og rettes under selvangivelsesproceduren. Der tænkes i denne forbindelse navnlig på det skærpede dokumentationskrav, som skatteyderen mødes med under en genoptagelsessag. Det kunne derfor overvejes, at der på printselvangivelsen gives vejledning om, at det også er i skatteyderens egen interesse, at eventuelle fejlbehæftede oplysninger rettes.

Herudover kunne det overvejes at udsende et bilag til printselvangivelsen, der nærmere specificerer, hvilke indkomster oplysningerne på de enkelte felter er sammensat af.

Med hensyn til den vejledning, som påtrykkes årsopgørelsen, henvises den pågældende person blot til at rette henvendelse til slutligningskommunen, hvis der opstår tvivlsspørgsmål i forbindelse med en førstegangsansættelse. Selvom forvaltningslovens § 25 næppe opstiller et krav om, at skatteyderen i disse tilfælde skal vejledes om begrænsningerne i adgangen til genoptagelse, synes det ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt at være rimeligt, at skatteyderen orienteres om de særlige frister for genoptagelse.

c. Med hensyn til borgerens mulighed for materielt at få lagt egne oplysninger til grund for skatteansættelsen, foreligger der ikke nogen trykt praksis, som kan underbygge synspunktet om, at printselvangivelsens indførelse generelt har skærpet dokumentationskravene. På den anden side kan det dog heller ikke udelukkes, at der er en tendens til, at skattemyndighederne lægger større vægt på oplysninger fra arbejdsgivere og andre, som må formodes at "vide bedre". Dette kan særligt tænkes at være tilfældet i relation til beløbsmæssige angivelser.

En løsning kunne være, at der også under en genoptagelsessag opstilles en formodning for, at de oplysninger, som den pågældende fremkommer med, er korrekte, og at det kun er muligt at lægge indberettede oplysninger til grund, hvis formodningen konkret kan tilbagevises. For en sådan regel taler endvidere, at det i nogen grad kan bero på tilfældigheder, om skatteyderen opdager en fejl i de indberettede oplysninger under selvangivelsesproceduren eller først senere og derfor er henvist til at anmode om genoptagelse.

På den anden side betyder de gældende regler for bevisbyrden, at skatteyderen har et incitament til at rette oplysninger allerede under selvangivelsesproceduren. Hertil kommer, at rækkevidden af en formodningsregel må anses for tvivlsom, idet den kun får betydning, når der er lige meget, der taler for at lægge skatteyderens henholdsvis de indberettede oplysninger til grund for skatteansættelsen.

Alt i alt synes en formodningsregel derfor ikke at være løsningen. For at undgå urimelige resultater bør skattemyndighederne dog til stadighed være opmærksomme på problemstillingen og træffe afgørelsen ud fra en vurdering af samtlige de i sagen foreliggende omstændigheder.

7. Sammenfatning

På baggrund af ovennævnte gennemgang kan det med hensyn til reglerne om skatteyderens pligter konkluderes:

- Der er i praksis tvivl om, hvorvidt takstbødecirculærets udmålingsregler for overtrædelser af skattekontrollovens § 16, stk. 2, kan anvendes.
- Det bør overvejes at afkriminalisere manglende overholdelse af underretningspligten i skattekontrollovens § 16, stk. 2.
- Bestemmelsen om passiv skatteunddragelse i skattekontrollovens § 16, stk. 3, må, som følge af den foreslåede afkriminalisering, udvides til tillige at omfatte grov uagtsom skatteunddragelse.
- Det kunne overvejes at indføre en særlig straffebestemmelse for printselvangivelsesordningen, hvorefter strafansvaret i alle tilfælde, dvs. også i tilfælde, hvor skatteyderen har afgivet oplysninger til skattemyndighederne, beror på et passivitetsansvar i forhold til årsopgørelsen, når denne er udtryk for en for lav ansættelse.
- Den vejledning, som skatteyderen modtager i forbindelse med selvangivelse og årsopgørelse, bør forbedres.

Med hensyn til reglerne om skatteyderens rettigheder kan det konkluderes:

- En harmonisering af kompetencereglerne i forbindelse med genoptagelse og klage kunne overvejes. Harmonisering kunne gennemføres således, at kompetencen til at træffe afgørelse om samtlige spørgsmål i forbindelse med årsopgørelsen tilkommer de kommunale skattemyndigheder med klageadgang til det lokale skatteankenævn og Landsskatteretten. Frister for genoptagelse og klage kan ligeledes overvejes harmoniseret. Skatteministeren har den 4. marts 1999 fremsat forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Justering af ansættelsesfrister m.v. og fælleskommunal administration). Forslagene omfatter flere af de ovennævnte ændringer.
- Den vejledning, der ydes i forbindelse med udsendelse af selvangivelse og årsopgørelse, bør udvides. Det gælder både med hensyn til specifikation af selvangivelsens enkelte felter, som den vejledning, der gives i relation til skatteyderens mulighed for at få lagt egne oplysninger til grund. Skatteyderen bør i forbindelse med modtagelsen af printselvangivelsen orienteres om betydningen af, at eventuelle ændringer ikke påføres selvangivelsen, herunder at der under en genoptagelsessag ikke gælder nogen formodning for, at de selvangivne oplysninger er korrekte. Skatteyderen bør på selvangivelse og årsopgørelse vejledes om betingelserne for genoptagelse, herunder særligt forældelsesreglerne.
- Der foreligger ikke trykte afgørelser, som kan underbygge synspunktet om, at printselvangivelsen har betydet, at borgeren stilles over for et skærpet dokumentationskrav, når egne oplysninger ønskes lagt til grund for skatteansættelsen. Skattemyndighederne bør dog til stadighed være opmærksomme på problemstillingen og træffe afgørelse ud fra en konkret vurdering af samtlige de i sagen foreliggende omstændigheder.

Bilag

Printselvangivelsen - Skatteyderens rettigheder og pligter - Forslag til en sammenskrivning af skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16.

Forslag

til

Lov om ændring af skattekontrolloven

§ 1

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. XX af, som ændret ved lov nr. XX af, foretages følgende ændring:

1. § 13 affattes som følger:

“§ 13. Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning, straffes for skattesvig med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år.

Stk. 2. Med samme straf som angivet i stk. 1 straffes den, der er omfattet af ordningen med en fortrykt selvangivelse som nævnt i § 4 eller som modtager meddelelse om, at indkomsten er ansat skønsmæssigt efter § 5, stk. 3, og som med forsæt til at unddrage det offentlige skat undlader inden 4 uger efter modtagelsen af årsopgørelsen at give skattemyndighederne meddelelse om, at skatteansættelsen eller skatteberegningen er for lav. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen.

Stk. 3. Med samme straf som angivet i stk. 1 straffes den, der med forsæt til at undgå skatteansættelse, undlader at give skattemyndighederne oplysning om, at vedkommende er undergivet begrænset eller fuld skattepligt til Danmark eller om bopæl og opholdssted.

Stk. 4. Begås overtrædelser af stk. 1-3 af grov uagtsomhed, er straffen bøde.”

2. §§ 15 og 16 ophæves.

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i lovtidende.

Stk. 2. Loven har virkning for overtrædelser, der begås XX. XX XXXX eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indledning

Forslagets primære sigte er en forenkling af skattekontrollovens straffebestemmelser, således at borgere, virksomheder og retsanvendende myndigheder får bedre mulighed for at danne sig et overblik over retsstillingen på området. Forenklingen foreslås dels gennemført ved en sammenskrivning af de gældende regler i skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16 og dels ved nogle materielle ændringer til gennemførelse af en mere hensigtsmæssig retstilstand. For det første foreslås en harmonisering af strafferammerne, således at der er ensartede strafferammer, hvad enten der er tale om aktiv skattesvig, dvs. hvor skatteyderen har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, eller overtrædelser beror på, at skatteyderen har udvist passivitet over for en for lav ansættelse eller skatteberegning. Dernæst foreslås en afkriminalisering af ordensprægede tilsidesættelser af pligten til at underrette skattemyndighederne om, at skatteansættelsen er for lav.

Gældende regler

Ifølge skattekontrollovens § 1, stk. 1, skal enhver, der er skattepligtig her til landet, selvangive sin indkomst og nærmere bestemte arter af formue. Fysiske personer skal som almindelig hovedregel selvangive senest d. 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Fysiske personer, som er omfattet af printselvangivelsesordningen, skal dog indgive selvangivelse senest d. 1. maj, medmindre den selvangivelsespligtige har en ægtefælle, som har selvangivelsesfrist d. 1. juli, deltager i visse typer anpartsprojekter, eller fravælger ordningen med den fortrykte selvangivelse, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 1.

Langt hovedparten af alle skatteydere, som ikke er erhvervsdrivende, er i dag omfattet af printselvangivelsesordningen. For denne personkreds er der kun pligt til at indgive selvangivelse, hvis selvangivelsens fortrykte oplysninger ikke er korrekte og fyldestgørende, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 5.

Skattemyndighederne kan ved forsinket eller undladt selvangivelse pålægge et skattekontrollovstillæg på 200 kr. pr. dag, dog højst 5.000 kr. i alt, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 1, samt pålægge daglige bøder indtil selvangivelse forligger, jf. stk. 2. Såfremt skatteyderen fortsat ikke indgiver selvangivelse, kan der foretages taksation, dvs. en skønsmæssig ansættelse af indkomsten, jf. bestemmelsens 3. stykke. For skatteydere omfattet af printselvangivelsesordningen er overskridelse af selvangivelsesfristen ikke sanktioneret, jf. § 5, stk. 1, nr. 1.

Før printselvangivelsens indførelse var der en ubetinget pligt til at indgive selvangivelse. I det omfang, der blev afgivet urigtige oplysninger, regulerede skattekontrollovens § 13 strafansvaret. Tilsidesattes selvangivelsespligten, fastsatte skattemyndighederne skattetilsvaret ved taksation. I det omfang skatteyderen ikke reagerede over for en for lav skatteansættelse, kunne der blive tale om et passivitetsansvar efter skattekontrollovens § 16. Den nugældende bestemmelse i skattekontrollovens § 16 blev indført i 1989 som led i selvangivelsesreformen med indførelse af den fortrykte selvangivelse. Bestemmelsen er stort set en videreførelse af den oprindelige bestemmelse om taksationstilfælde.

De gældende regler, som regulerer strafansvaret for en for lav skatteansættelse eller skatteberegning, findes i skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16 samt straffelovens § 289.

Skattekontrollovens § 13 kriminaliserer forsætlig eller grov uagtsom afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om vedkommende person er undergivet skattepligt eller til brug ved afgørelse om skatteansættelse eller skatteberegning. Afgives oplysningerne med forsæt til skatteunddragelse, er strafferammen bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er strafferammen bøde eller under skærpende omstændigheder hæfte.

Skattekontrollovens § 16 bestemmer, at skattepligtige, der, uden at have indgivet selvangivelse, modtager meddelelse om ansættelse af indkomst, skal, hvis ansættelsen er for lav, underrette skattemyndighederne herom inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen. Bestemmelsen tager som tidligere nævnt dels sigte på taksationstilfælde og dels på skatteydere omfattet af printselvangivelsesordningen, som ikke indgiver selvangivelse.

Efter § 16, stk. 2, straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder underretningspligten, med bøde. Bestemmelsen antages i praksis såvel at indebære en kriminalisering af forhold af mere ordenspræget karakter, f.eks. en mindre overskridelse af 4-ugers fristen for underretning af myndighederne, som tilfælde, hvor skatteyderen af grov uagtsomhed måtte indse, at den manglende underretning af skattemyndigheder vil medføre skatteunddragelse. I sidstnævnte tilfælde foreskriver TS-cirkulære 1990-32 om administrative bødefastsættelser (takstbødecirkulæret) et betydeligt lavere bødeniveau end for de tilsvarende overtrædelser omfattet af skattekontrollovens § 13, stk. 2, dvs. hvor der foreligger en aktiv handling i form af afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger, som kan tilregnes den pågældende som groft uagtsomt. Er der tale om rent ordensmæssige tilsidesættelser af underretningspligten, foreskriver de administrative retningslinier, at takstbødecirkulærets anvisninger skal fraviges i nedadgående retning.

Er overtrædelserne begået med forsæt til skatteunddragelse, kan straffen efter skattekontrollovens § 16, stk. 3, stige til hæfte eller fængsel indtil 2 år. Efter de gældende regler er der således ensartede strafferammer for aktiv og passiv skattesvig i skattekontrollovens § 13, stk. 1, og § 16, stk. 3.

Skattekontrollovens § 15 foreskriver straf i form af bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år for den person, der, uden at forholdet omfattes af § 16, med forsæt til at undgå skatteansættelse undlader at indgive selvangivelse. Anvendelsesområdet for bestemmelsen er de tilfælde, hvor en person undlader at oplyse skattemyndighederne om, at vedkommende er undergivet begrænset eller fuld skattepligt til Danmark eller oplysning om bopæl og opholdssted. Efter de gældende regler straffes handlinger begået af grov uagtsomhed ikke.

Efter straffelovens § 289 straffes den, der gør sig skyldig i skattesvig af særlig grov karakter, jf. skattekontrollovens § 13, stk. 1, med fængsel indtil 4 år.

De gældende regler i skattekontrolloven sonderer således mellem på den ene side den aktive afgivelse af urigtige oplysninger, som omfattes af skattekontrollovens § 13, og på den anden side undladelsesforbrydelserne/passivitetsansvaret omhandlet i skattekontrollovens §§ 15 og 16.

Afgørende for, om et forhold omfattes af skattekontrollovens §§ 13 eller 16, er, om der er indgivet en selvangivelse eller ej. For skatteydere omfattet af printselvangivelsesordningen betyder det, at den pågældende personkreds, når selvangivelsen indgives, indestår såvel for rettelser og tilføjelser som for de fortrykte oplysninger i øvrigt. Det betyder, at også fortrykte oplysninger, som ikke er blevet rettet under selvangivelsesproceduren, anses for afgivet i skattekontrollovens forstand, således at strafansvaret for de fortrykte oplysninger i disse tilfælde reguleres af det strenge ansvar i skattekontrollovens § 13. Derimod er det tvivlsomt, om ansvaret for fortrykte oplysninger reguleres efter skattekontrollovens §13 eller §16 i de tilfælde, hvor skatteyderen har anvendt "tast selv" via telefon eller computer og ikke har rettet det konkrete felt på selvangivelsen.

Selvom det ikke fremgår udtrykkeligt af de gældende regler, er det i praksis antaget, at det ved vurderingen af, om der er pådraget et strafansvar, i særlige tilfælde kan tillægges betydning, om skattemyndighederne sidder inde med oplysninger, som gør dem i stand til at foretage en korrekt skattemæssig ansættelse. Spørgsmålet er navnlig aktuelt i relation til et passivitetsansvar, idet det i disse tilfælde er mindre rimeligt at pålægge skatteyderen en reaktionspligt, hvis skattemyndighederne allerede sidder inde med de relevante oplysninger. Hvorvidt forholdet medfører en frifindelse af skatteyderen beror efter praksis på en konkret vurdering af samtlige de i sagen foreliggende omstændigheder. Det anførte har tillige betydning for bedømmelse af tilregnelsen, f.eks. ved at forholdet bedømmes som grov uagtsomhed, hvor der ellers er tale om forsæt.

Lovforslaget

Forslaget tager udgangspunkt i en sammenskrivning af skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16 til en enkelt bestemmelse. Herved søges opnået, at reguleringen af strafansvaret bliver mere overskuelig. Dernæst er formålet at etablere en mere hensigtsmæssig regulering af strafansvaret, dels ved en harmonisering af strafferammerne og dels ved en afkriminalisering af overtrædelser af skattekontrollovens § 16 af ordensmæssig karakter.

Sammenskrivningen foreslås gennemført således, at reglerne for strafansvaret samles i én bestemmelse. I bestemmelsens stk. 1 placeres den gældende regel i skattekontrollovens § 13, stk. 1, om aktiv skattesvig. I stk. 2 placeres en bestemmelse, der regulerer passivitetsansvaret for skatteydere omfattet af ordningen med den fortrykte selvangivelse og i taksationstilfælde. I bestemmelsens stk. 3 placeres en regel for undladelse af at give myndighederne oplysninger om, at der foreligger fuld eller begrænset skattepligt til Danmark samt om bopæl og opholdssted. I bestemmelsens stk. 4 reguleres groft uagtsomme overtrædelser af forhold omfattet af stk. 1 - 3.

Ved forslaget opnås således parallelitet mellem om man selv har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, eller om man blot forholder sig passivt til urigtige, fortrykte oplysninger. Man opnår således ikke en bedre retsstilling ved at forholde sig passiv.

Der er ikke ved forslaget tilsigtet nogen ændring i retstilstanden vedrørende aktiv skattesvig, bortset fra, at der foreslås en nedsættelse af strafferammen ved grov uagtsom afgivelse af urigtige oplysninger.

Efter den gældende retstilstand er strafferammen i disse tilfælde bøde eller hæfte, jf. den gældende bestemmelse i skattekontrollovens § 13, stk. 2. Strafferammen for uagtsom passiv skattesvig er efter den gældende bestemmelse i skattekontrollovens § 16, stk. 2, alene bøde. I praksis anvendes hæftestrafen dog ikke ved uagtsomme overtrædelser af skattekontrollovens § 13, stk. 2.

Forslaget indebærer, at strafferammen harmoniseres på det lave niveau, således at strafferammen for såvel aktiv og som passiv skattesvig i begge tilfælde alene er bøde.

En harmonisering af strafferammerne medfører, at det ikke har betydning for straffastsættelsen, om overtrædelserne bedømmes som aktiv eller passiv skattesvig. Efter forslaget skal der således ved straffastsættelsen alene tages udgangspunkt i forseelsens grovhed, hvorved opnås at strafudmålingen bliver ensartet for de to typer af forseelser.

Harmoniseringen af strafferammerne medfører samtidig, at reglerne bliver bedre tilpasset printselvangivelsen.

Efter de gældende regler reguleres strafansvaret for fortrykte oplysninger som udgangspunkt efter det strenge ansvar i skattekontrollovens § 13, når selvangivelsen er underskrevet og indleveret. Skattekontrollovens § 16 finder som udgangspunkt anvendelse, hvis skatteyderen har forholdt sig passiv i forhold til skatteansættelsen. Derimod er det tvivlsomt om ansvaret for fortrykte oplysninger reguleres efter skattekontrollovens § 13 eller § 16 i de tilfælde, hvor skatteyderen har anvendt "tast selv" via telefon eller computer og ikke har rettet det konkrete felt på selvangivelsen. Der synes ikke at være nogen reel begrundelse for forskellen i strafferammerne. Således synes det at være lige så strafværdigt, når en person som helhed forholder sig passiv til en urigtig fortrykt oplysning ved undladelse af at indsende selvangivelse, som når skatteyderen indirekte godkender den fortrykte oplysning ved selvangivelse af f.eks. et kørselsfradrag. Hertil kommer, at det ved en harmonisering af strafferammerne ikke længere får praktisk betydning, til hvilken af bestemmelserne et forhold henregnes, hvorved afgrænsningsproblemerne mellem de to bestemmelser undgås. Desuden indebærer forslaget, at der også er reaktionspligt over for fejl i skatteberegningen, og at reaktionspligten indtræder i forhold til årsopgørelsen. Dvs. at opmærksomheden flyttes til årsopgørelsen. Hvis resultatet af årsopgørelsen udløser en stor overskydende skat, vil manglende reaktion herpå i sig selv kunne betinge et ansvar.

Den gældende regel i skattekontrollovens § 16 kriminaliserer såvel passiv skattesvig som forhold af rent ordensmæssig karakter. Ved forslaget foreslås en afkriminalisering af ordensprægede overtrædelser af underretningspligten. Baggrunden herfor er, at indberettede oplysninger fra arbejdsgivere, pengeinstitutter o.a. i dag er af så høj kvalitet, at en sanktioneret ordensforskrift ikke længere kan anses for nødvendig. Dernæst findes det ikke rimeligt, at skatteyderne skal kunne pålægges straf for indberetternes fejl. De områder, hvor der er behov for en sanktioneret underretningspligt, findes primært at være ved udeholdelse af indtægter, som skattemyndighederne ikke har eller kunne antages at have nogen viden om.

Efter forslaget gennemføres der tillige en afkriminalisering af ordensprægede tilsidesættelser af underretningspligten i taksationstilfælde. Også i de tilfælde, hvor der foretages en skønsmæssig ansættelse p.g.a. manglende indsendelse af selvangivelse, vil der efter forslaget ikke kunne pålægges straf for f.eks. en mindre overskridelse af 4-ugers fristen for underretning af myndighederne.

Told- og Skattestyrelsen har i takstbødecirkulæret fastsat nærmere retningslinier for bødeudmålingen. Såfremt forslaget gennemføres, forudsættes det, at takstbødecirkulærets anvisninger tages op til revision, således at der tages højde for harmoniseringen af strafferammerne ved fastsættelse af ensartede bødeudmålingsregler for aktiv og passiv skattesvig samt afkriminaliseringen af ordensprægede tilsidesættelser.

Efter forslaget vil et passivitetsansvar alene kunne komme på tale, hvis der fra skatteyderens side foreligger forsæt til skatteunddragelse eller hvor overtrædelserne kan tilregnes skatteyderen som groft uagtsom, dvs. grovere forhold, hvor det stod eller burde have stået skatteyderen klart, at forholdet vil resultere i en skatteunddragelse.

Der er ikke med forslaget tilsigtet nogen ændring i den praksis, hvorefter det tillægges betydning ved afgørelsen af, om der er pådraget et strafansvar, om skattemyndighederne fra indberetningspligtige eller fra anden side har modtaget oplysninger, som gør dem i stand til at foretage en korrekt skattemæssig ansættelse. Da afgørelsen beror på en konkret vurdering af samtlige de i sagen foreliggende omstændigheder, overlades vurderingen efter forslaget til de retsanvendende myndigheder, herunder domstolene. Det er på den anden side ikke fundet hensigtsmæssigt udtrykkeligt at undtage disse situationer i selve lovtæksten.

Den gældende regel i skattekontrollovens § 15 foreslås videreført i en ændret affattelse. Af pædagogiske årsager er det valgt udtrykkeligt i bestemmelsen at præcisere, i hvilke situationer et passivitetsansvar kan komme på tale. Det drejer sig om tilfælde, hvor den pågældende person med forsæt til at undgå skatteansættelse undlader at oplyse skattemyndighederne om, at vedkommende er undergivet begrænset eller fuld skattepligt til Danmark samt oplysning om bopæl og opholdssted. Der er ikke med forslaget tilsigtet nogen ændring i retstilstanden, bortset fra at det foreslås at udvide strafansvaret til også at omfatte grov uagtsomhed.

Der er med forslaget ikke tilsigtet nogen ændring i anvendelsesområdet for straffelovens § 289 om skattesvig af særlig grov karakter. Straffelovens § 289 henviser til skattekontrollovens § 13, stk. 1, og det er således fortsat en betingelse for en straffelovsovertrædelse, at der foreligger en forsætlig, aktiv handling i form af afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger fra skatteyderens side. Et passivitetsansvar eller et ansvar der alene hviler på grov uagtsomhed kan derimod ikke komme på tale.

Ved forslaget foreslås ingen ændringer i affattelsen af skattekontrollovens § 14 om tredjemands urigtige og vildledende oplysninger til brug for kontrollen. Ved forslaget bibeholdes således sondringen mellem på den ene side oplysninger afgivet til brug for selve skatteansættelsen og på den anden side oplysninger afgivet af tredjemand til brug for kontrollen. Da der i skattekontrollovens § 14 f.s.v.a. strafferammen er en henvisning til skattekontrollovens § 13, vil nedsættelsen af strafferammen for groft uagtsomme forhold efter § 13, stk. 2, til bøde, kunne få betydning ved strafudmålingen efter § 14.

Miljømæssige konsekvenser

.....

Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet

.....

Forholdet til EU-retten

.....

Administrative konsekvenser for det offentlige

.....

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Stk. 1.

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende regel i skattekontrollovens § 13, stk. 1, om strafansvaret for urigtige og vildledende oplysninger, som afgives med forsæt til skatteunddragelse. Der er ikke tilsigtet ændringer i retstilstanden, jf. dog bemærkningerne til stk. 4.

Stk. 2.

Efter forslaget skal en skatteyder, som er omfattet af printselvangivelsesordningen, eller som modtager en taksation, inden 4 uger efter modtagelsen af årsopgørelsen give skattemyndighederne meddelelse om, at skatteansættelsen eller skatteberegningen er for lav.

Ved forslaget indføres således en særlig straffebestemmelse for printselvangivelsesordningen og taksationstilfældene, hvorefter strafansvaret i alle tilfælde, dvs. også i tilfælde, hvor skatteyderen har afgivet oplysninger til skattemyndighederne, beror på et passivitetsansvar i forhold til årsopgørelsen.

I fremtiden må det forventes, at det bliver hovedreglen, at skatteyderne anvender "tast selv" via telefon eller computer. Ved et generelt passivitetsansvar vil det i "tast selv"-tilfældene være uinteressant at diskutere, om manglen på reaktion over for fejl i de fortrykte oplysninger kan anses for omfattet af reglerne for aktivt skattesvig.

De særligt strafværdige situationer, dvs. hvor der er tale om udeholdelse af indtægter, f.eks. udenlandsk indkomst og indkomst ved sort arbejde, vil som altovervejende hovedregel kunne samles op af et passivitetsansvar.

Det bemærkes, at et generelt passivitetsansvar ikke nødvendigvis betyder, at bødeniveauet sænkes med en mindre præventiv virkning til følge.

Uanset indførelsen af et generelt passivitetsansvar i forhold til årsopgørelser, som indebærer en for lav skattemæssig ansættelse, vil det fortsat ved vurderingen af, om den subjektive tilregnelser er til stede, kunne tillægges betydning, om skatteyderen under selvangivelsesproceduren har påført selvangivelsen urigtige oplysninger.

I forhold til den gældende regel i skattekontrollovens § 16, stk. 1, er det i forslaget præciseret, at bestemmelsen også omfatter en reaktionspligt over for fejl i skatteberegningen. Herved opnås det, at strafansvar kan indtræde i samme omfang som efter bestemmelsen om aktiv skattesvig i bestemmelsens stk. 1. Da skatteberegningen fremgår af årsopgørelsen, er det i bestemmelsen præciseret, at reaktionspligten består i forhold til årsopgørelsen og ikke, som det efter de gældende regler er tilfældet, i forhold til meddelelsen om ansættelse. Hvis resultatet af årsopgørelsen udløser en stor overskydende skat, vil manglende reaktion herpå i sig selv kunne betinge et ansvar. Herved opnås ensartede regler, uanset om der er tale om passivitet over for en førstegangsansættelse eller over for en meddelelse om ansættelsesændring. Hvis reaktionspligten fortsat skulle bestå i forhold til meddelelsen om ansættelse, herunder en senere ansættelsesændring, ville det betyde, at der ikke kunne pålægges strafansvar for manglende reaktion over for fejl i skatteberegningen i sidstnævnte tilfælde, idet skatteberegningen ikke fremgår af meddelelsen om ansættelsesændring. Ved præciseringen af, at bestemmelsen også omfatter reaktionspligt over for fejl i skatteberegningen, tænkes der ikke på simple sammentællingsfejl m.v., men f.eks. på tilfælde, hvor en skattepligtig indkomst henføres til en forkert indkomstart m.v.

4-ugers fristen regnes fra det tidspunkt, hvor den pågældende tidligst har haft mulighed for at sætte sig ind i indholdet af årsopgørelsen, dvs. fra tidspunktet, hvor årsopgørelsen er kommet frem til den pågældende. Derimod er det ingen betingelse for, at fristen begynder at løbe, at den pågældende person rent faktisk har sat sig ind i indholdet. Er den pågældende bortrejst på tidspunktet for modtagelsen af årsopgørelsen, regnes fristen dog først fra det tidspunkt, hvor vedkommende vender hjem og får lejlighed til at sætte sig ind i indholdet.

For skatteydere omfattet af printselvangivelsesordningen udsendes i visse tilfælde sammen med selvangivelsen et forslag til årsopgørelse. Det er tilfældet, hvis skatteyderen det foregående år ikke har haft rettelse til printselvangivelsen, eller hvis skattemyndighederne i øvrigt ikke er i besiddelse af oplysninger, som ikke er fortrykt, f.eks. hvis der er modtaget eller betalt underholdsbidrag. Efter forslaget regnes 4-ugers fristen i disse tilfælde tidligst fra selvangivelsesfristens udløb, dvs. den 1. maj i året efter indkomstårets udløb.

Efter bestemmelsen er forbrydelsen fuldbyrdet, hvis 4-ugers fristen er passeret, uden at skatteyderen har reageret over for lav skatteansættelse eller skatteberegning. En forudsætning for et strafansvar er endvidere, at der ved 4-ugers fristens udløb foreligger den fornødne subjektive tilregnelser i form af forsæt til skatteunddragelse. Indtræder den for et strafansvar nødvendige subjektive tilregnelser først efter fristens udløb, kan der eventuelt pålægges strafansvar efter principperne om efterfølgende forsæt.

Stk. 3.

Bestemmelsen er en videreførelse af bestemmelsen i skattekontrollovens § 15. Der er dermed ikke tilsigtet nogen ændring i retstilstanden. Dog er det af pædagogiske grunde præciseret, hvilke overtrædelser straffebestemmelsen specifikt retter sig mod.

Stk. 4.

Bestemmelsen sanktionerer groft uagtsomme overtrædelser af stk. 1 - 3.

Bestemmelsen kriminaliserer de tilfælde, hvor overtrædelser af reglerne alene kan tilregnes skatteyderen som groft uagtsomt, dvs. grovere forhold, hvor skatteyderen burde have indset, at forholdet vil kunne resultere i en skatteunddragelse.

Ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel kan det være betænkeligt at gennemføre et passivitetsansvar, der alene hviler på grov uagtsomhed fra skatteyderens side. På den anden side vil de ydre bevismæssige holdepunkter for forsæt hos skatteyderen ofte ikke være til stede, idet en undladelsesforbrydelse ikke kræver en aktiv handling. På den baggrund er det fundet nødvendigt med en kriminalisering af grov uagtsomhed. Domstolens praksis, hvorefter man normalt er tilbageholdende med at pålægge straf for grov uagtsomhed ved passivitet, findes hensigtsmæssig. Men det må i øvrigt overlades til domstolene at afstikke grænserne for, hvilke former for grov uagtsomhed, der skal omfattes af passivitetsansvaret.

I forhold til de gældende regler i skattekontrollovens § 13, stk. 2, om grov uagtsom afgivelse af urigtige og vildledende oplysninger, sker der ved forslaget en nedsættelse af strafferammen fra bøde og hæfte til bøde. Ændringen medfører, at strafferammen for groft uagtsomme forhold er den samme, hvad enten der er tale om aktiv eller passiv skattesvig.

I forhold til den gældende regel i § 15 om personer, der med forsæt til at undgå skatteansættelser undlader at give skattemyndighederne oplysning om, at vedkommende er undergivet begrænset eller fuld skattepligt til Danmark eller oplysning om bopæl og opholdssted, sker der ved forslaget en kriminalisering af groft uagtsomme forhold.

Der er således tale om en skærpelse i forhold til de gældende regler, men ud fra en lighedsbetragtning findes det ikke rimeligt, at groft uagtsomme undladelser af at oplyse skattemyndighederne om skattepligt til Danmark, hvorved hele den skattepligtige indkomst unddrages beskatning, ikke sanktioneres, når f.eks. groft uagtsomme undladelser af at oplyse om en enkelt indkomst er strafbart.

Til nr. 2

Der er tale om konsekvenser af forslaget under nr. 1.

Til § 2

Det foreslås, at loven skal træde i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Det foreslås, at ændringerne skal have virkning for overtrædelser, der er fuldbyrdet efter XX. XX XXXX.

Artiklen i Berlingske Tidende den 3. august 1998 med titlen "Sølvbryllup med skattesag"

1. Berlingske Tidende bragte den 3. august 1998 en leder, hvori Retssikkerhedsudvalget blev opfordret til at se på en konkret skattesag, som var beskrevet nærmere i avisen samme dag i en artikel under overskriften "Smeden og Skatten".

Ifølge artiklen stod en smedemester uforstående over for, at told- og skattemyndighederne fortsat gjorde et momskrav gældende, selv om kravet hidrørte fra den pågældendes smedevirksomhed, som gik konkurs i 1973, og selv om vedkommende mente at kunne dokumentere, at han selv og konkursboet havde indbetalt beløbet.

I artiklen nævnes det, at Told- Skat ikke i egne systemer kan se, om beløbene er betalt, og at myndighederne ikke har kunnet give tilfredsstillende forklaringer på restancerne.

Det fremgår også af artiklen, at smedemesteren først ca.10 år efter blev bekendt med, at konkursboet var blevet afsluttet, og først adskillige år efter bliver bekendt med, at der bestod en restance, som told- og afgiftsmyndighederne ønskede at forfølge.

I relation til kritikken af den konkrete sag har Told-Skat oplyst, at det er korrekt, at momsbeløbet er betalt fuldt ud, men at der fortsat består et rentekrav, som følge af for sen indbetaling. Som følge af sagens alder medgiver man, at det er vanskeligt helt konkret at følge de enkelte års restanceudvikling.

2. På baggrund af artiklen besluttede Skatteretsrådet at undersøge, om der generelt er forhold i relation til den restanceopgørelse, som skatte- og afgiftspligtige modtager, som kan forbedres.

Skatteretsrådet finder navnlig,

- **at** myndighederne umiddelbart efter at et konkursbo er afsluttet udtrykkeligt bør give den konkursramte besked om, at et resterende skatte- eller afgiftskrav fortsat forfølges af myndighederne, ligesom kravets størrelse bør præciseres. Herved bliver restanten klar over, at der i relation til Told*Skat fortsat eksisterer et afgiftskrav,
- **at** der bør etableres en ordning med udsendelse til restanten af en årlig opgørelse over skatte- eller afgiftskravets størrelse, hvoraf hovedstolen, renter og udviklingen i restancen er specificeret. Herved gives der restanten mulighed for at følge med i udviklingen af gældsposterne. Også myndighedernes overblik over udviklingen i restancerne forbedres, og
- **at** edb-systemerne bør være i stand til at dokumentere udviklingen i restancerne. Derved bliver det klart, hvad der er betalt, hvad rentetilskrivningen er, og på hvilket grundlag rentetilskrivningen beregnes. I dag er det nærmest restanten, der skal godtgøre, at beregningerne er forkerte, hvilket ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning ikke forekommer heldig.

3. Skatteretsrådets forslag er blevet forelagt Told- og Skattestyrelsen, som har oplyst, at man kan tilslutte sig, at der umiddelbart efter konkursen gives den konkursramte besked om, at et krav fortsat ønskes forfulgt. Told- og Skattestyrelsen har den 16. februar 1998 udsendt en intern meddelelse til told- og skatteregionerne om orientering af restanten i disse situationer. Styrelsen har samtidig sendt den interne meddelelse til kommunerne med henblik på kommunernes underretning af restanten om evt. personlige skatter.

Told- og Skattestyrelsen kan endvidere tilslutte sig, at der årligt sendes restanten oplysninger om bl.a. saldoen på hovedstol og renter ved årets udgang. Restancer vedr. indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, moms, lønsumsafgift, visse punktafgifter samt told registreres i Debitor-/Restance-registret, hvorfra der i dag udskrives årlige opgørelser til restanterne. Opgørelserne viser primo og ultimo saldi samt årets bevægelser med rentetilskrivning m.m. Restancer vedr. B- skat og arbejdsmarkedsbidrag for erhvervsdrivende, som registreres i KOBRA, inddrives af kommunerne sammen med eventuelle andre restancer, f.eks. ejendomsskat. Nogle kommuner udsender selv en årlig opgørelse til restanter over krav, som kommunen skal inddrive, indholdende en primo- og en ultimosaldo. Told- og Skattestyrelsen fører i øjeblikket drøftelser med kommunerne angående det fremtidige samarbejde om KOBRA. Styrelsen er indstillet på at lade Skatteretsrådets forslag og spørgsmålet om de praktiske konsekvenser heraf indgå i disse drøftelser.

Told- og Skattestyrelsen er endvidere enig i, at det ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning bør være klart, hvad der er betalt, hvad rentetilskrivningen er, og på hvilket grundlag rentetilskrivningen beregnes.

For så vidt angår Debitor/Restance-registret er der gennemført en revision af kontoudtogene fra registret, således at de nye kontoudtog er mere gennemskuelige og læsevenlige. De nye kontoudtog opfylder kravene i relation til rentetilskrivningen. For så vidt angår KOBRA arbejder styrelsen i øjeblikket på en mere brugervenlig udgave af kontoudtoget i dette register.