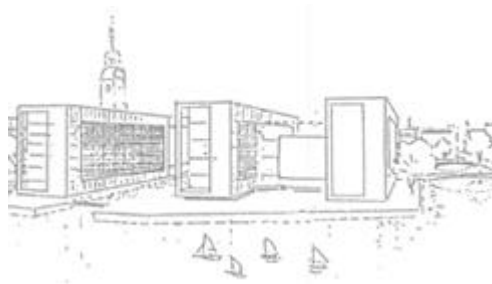


**Rapport  
om  
”sorte pletter”  
på skatte- og afgiftsområdet**



<b><u>AFSNIT 1 – INDLEDNING</u></b> .....	<b>3</b>
1.1 – BAGGRUND OG FORMÅL .....	3
1.2 – FORUDSÆTNINGER OG ARBEJDSMETODE .....	3
<b><u>AFSNIT 2 – SAMMENDRAG AF RAPPORTEN</u></b> .....	<b>5</b>
<b><u>AFSNIT 3 – KLAGESTRUKTUREN</u></b> .....	<b>6</b>
3.1 – KLAGESTRUKTURENS BETYDNING FOR SAGSUDSØGNINGEN .....	6
<b><u>AFSNIT 4 – DET STATISTISKE GRUNDLAG</u></b> .....	<b>8</b>
4.1 – SKATTEANKENÆVNSSTATISTIK FOR 2000 .....	8
4.1.1 – ÆNDRET KLAGESTATISTIK FOR SKATTEANKENÆVNENE FRA 2001 .....	13
4.1.2 – UDDYBNING AF DE UDSØGTE SAGSKATEGORIER .....	14
4.1.3 – HØRING AF SKATTEANKENÆVNENE .....	14
4.2 – LANDSSKATTERETSSTATISTIKKEN .....	16
4.3 – RETSSAGSSTATISTIKKEN .....	17
4.3.1 – RETSSAGSSTATISTIKKEN – DELUDSØGNINGER .....	19
4.4 – STATISTIK, LIGNINGSRÅDET .....	22
<b><u>AFSNIT 5 – BESKRIVELSE AF DE UDSØGTE SAGSKATEGORIER</u></b> .....	<b>24</b>
5.1 – SAGSKATEGORIERNE 1-7 .....	24
5.2 – SAGSKATEGORIERNE 8-15 .....	29
5.3 – SAGSKATEGORIERNE 16-22 .....	33
<b><u>AFSNIT 6 - UDVALGTE PROBLEMSTILLINGER</u></b> .....	<b>38</b>
<b>6.1. AKTIEAVANCEBESKATNING, EJENDOMSAVANCEBESKATNING, BESKATNING AF FRI BIL, OG RENTEUDGIFTER</b> .....	<b>39</b>
6.1.1 - AKTIEAVANCEBESKATNING .....	39
6.1.2 - EJENDOMSAVANCEBESKATNING .....	40
6.1.3 - FRI BIL .....	41
6.1.4 – RENTER(UDGIFT) .....	42
<b>6.2 - AKTIE- OG ANPARTSSELSKABER, REGNSKABSTILSIDESÆTTELSE OG SKØN, DRIFTSUDGIFTER OG HOBBYVIRKSOMHED</b> .....	<b>43</b>
6.2.1 – AKTIE- OG ANPARTSSELSKABER .....	43
6.2.2 – REGNSKABSTILSIDESÆTTELSE OG SKØN .....	43
6.2.3 – DRIFTSUDGIFTER .....	44
6.2.4 – HOBBYVIRKSOMHED .....	45
<b>6.3 – ØVRIGE PROBLEMSTILLINGER</b> .....	<b>46</b>

6.3.1 - AFSKRIVNINGSLovens § 18, STK. 2 – STRAKSAFSKRIVNING.....	46
6.3.2 - SONDRINGEN MELLEML REKLAME OG REPRÆSENTATION .....	46
6.3.3 - REGISTRERINGSAFGIFT BILER .....	47
6.3.4 - STATSSKATTELOVENS § 4, LEJEFIKSERINGSSAGER I FAMILIEFORHOLD.....	47
6.3.5 – EJENDOMME, VEDLIGEHOLDELSES- OG FORBEDRINGSUDGIFTER, STATSSKATTELOVENS § 6E.	47
<b><u>AFSNIT 7 – AFSLUTNING.....</u></b>	<b>49</b>

## Afsnit 1 – Indledning

### 1.1 – Baggrund og formål

Udgangspunktet for det arbejde, der ligger bag denne rapport, er antagelsen om, at på de områder, hvor der forekommer særligt mange klagesager, vil dette ofte kunne skyldes, at det underliggende regelsæt er kompliceret og som følge heraf processkabende. Formålet med rapporten er således, baseret på et statistisk grundlag, dels at udpege de sagsområder, hvor der forekommer særligt mange klagesager, og dels at vurdere, om det store antal klagesager skyldes et bagvedliggende kompliceret regelsæt, eller om der er andre grunde hertil.

Som eksempel herpå kan nævnes, at den gennemgribende forenkling/objektivering af reglerne om befordringsfradrag, der fandt sted i 1993, har ført til et markant fald i sagerne om fradrag for befordringsudgifter for lønmodtagere. Også objektiveringen af reglerne om frynsegoder i ligningslovens § 16 kan nævnes som eksempel på en regelforenkling, der har medført færre klagesager på dette område.

Rapporten fremhæver således en række sagsområder, hvor det er vurderingen, at regelforenklinger, herunder regelobjektiveringer, muligvis kan medføre et faldende antal klagesager indenfor det pågældende sagsområde.

Rapporten skal ses som et bidrag til Skatteministeriets overordnede regelforenklingsarbejde.

Rapporten er udarbejdet af en arbejdsgruppe med deltagelse fra Departementet, Told- og Skattestyrelsen og Landsskatteretten:

Retschef Lisbeth Rasmussen, Told- og Skattestyrelsen  
Kontorchef Niels Frode-Jensen, Landsskatteretten  
Chefkonsulent Lena Jensen, Landsskatteretten  
Kontorchef Hans Refslund, Skatteministeriet, Departementet  
Fuldmægtig Kaare Friis Petersen, Skatteministeriet, Departementet.

Der er visse steder i rapporten refereret til ovenstående som ”arbejdsgruppen”.

### 1.2 – Forudsætninger og arbejdsmetode

Det generelle udgangspunkt for regelforenklingsarbejdet er, at der over en bred kam indhentes forslag og anbefalinger om muligheder og behov for regelforenklinger fra såvel eksterne som interne interessenter. Der er ikke sat begrænsninger for disse forslag og anbefalinger.

Der kan således peges på alle tænkelige former for problemstillinger indenfor skatte- og afgiftsområdet. Således er det f.eks. ikke en forudsætning, at der er tale om en problemstilling, der giver anledning til mange klagesager fra skatteyderne.

Undersøgelsen tager sit udspring i en række udsøgninger af de sagsområder, hvor der forekommer særligt mange klager. Udsøgningerne er sket i de statistikker, der indenfor Skatteministeriets ressort er tilgængelige og anvendelige, jf. nærmere herom i afsnit 4.

Det er på baggrund af de foretagne udsøgninger herefter i afsnit 5 beskrevet, hvilke problemstillinger disse udsøgte sagsområder dækker over.

I afsnit 6.1 og 6.2 er der udpeget en række "sorte pletter". Som det fremgår af beskrivelserne af de udfundne sagsområder, er det ikke alene teknisk komplicerede regler, der ligger til grund for et stort antal klagesager, men i lige så høj grad, at afgørelsen af en række sager beror på en skøns- eller bevismæssig vurdering.

Der er i løbet af arbejdet med rapporten dukket problemstillinger op, som ikke er "sorte pletter" i statistisk forstand, men hvor regelforenklning alligevel kan overvejes, jf. afsnit 6.3.

## Afsnit 2 – Sammendrag af rapporten

I afsnit 3 beskrives kort klagestrukturen vedrørende skatte-, moms-, told-, og afgiftssager. Det fremgår af afsnit 3, at udsøgningen af klagemæssigt særligt belastede sagsområder sker ved udsøgning i skatteankenævnstatistikken, landsskatteretsstatistikken og retssagsstatistikken, idet disse systemer er tilgængelige og anvendelige.

I afsnit 4 foretages der udsøgning af de mest belastede sagskategorier fra skatteankenævnene, Landsskatteretten og domstolene. Udsøgningerne vedrører indbragte afgørelser/kendelser for kalenderårene 2000 og 2001.

Afsnit 5 indeholder en beskrivelse af hvilke problemstillinger, der mere specifikt karakteriserer en række af de i afsnit 4 udsøgte sagskategorier. De beskrevne sagskategorier er primært hentet fra landsskatteretsstatistikken og retssagsstatistikken og i mindre grad fra skatteankenævnstatistikken.

I afsnit 6 udpeges en række af de under afsnit 5 beskrevne sagskategorier som 'sorte pletter'. Afsnittet indeholder en mere indgående beskrivelse af de underliggende problemstillinger.

I afsnit 6.1. er der peget på sagskategorierne aktieavancebeskatning, ejendomsavancebeskatning, beskatning af fri bil, og renteudgifter, idet der på disse områder er mange sager med ensartede problemstillinger.

I afsnit 6.2. er der peget på sagskategorierne aktie- og anpartsselskaber, regnskabstilsidesættelse, skøn, driftsudgifter og hobbyvirksomhed. Der er tale om sagsområder, hvor det skønnes at være vanskeligere at gennemføre regelforenklinger. Enten fordi de problemstillinger, som klagesagerne indenfor den pågældende sagskategori vedrører, materielt set er temmelig forskellige, eller fordi klagesagernes afgørelse i meget høj grad beror på en konkret skøns- eller bevismæssig vurdering, som det kan være vanskeligt at lovgive sig ud af.

Endelig er der i afsnit 6.3. peget på nogle konkrete problemstillinger, der ikke alle har relation til de i afsnit 5 beskrevne udsøgte sagskategorier.

Som det fremgår af det afsluttende afsnit 7, kan rapporten betegnes som en form for idékatalog for regelforenklingsarbejdet. Det kan dog bl.a. udledes af rapporten, at tilstedeværelsen af et højt antal klagesager ikke nødvendigvis skyldes underliggende komplicerede *regler*, men i lige så høj grad, at den danske skatte- og afgiftsret for en række områders vedkommende er præget af, at ansættelsen af indkomst m.v. beror på en skøns- eller bevismæssig vurdering. Vurderinger, der typisk er baseret på en mere eller mindre omfattende (rets)praksis.

### Afsnit 3 – Klagestrukturen

Det sagsområde, der berører flest mennesker og virksomheder, og som naturligt dominerer skatteministeriets område, er skatteområdet. Og det er da også skatteområdet, der typisk sigtes mod, når det drejer sig om regelforenkling m.v. Langt størsteparten af de skattesager, der behandles og påklages, er sager, der i den ene eller anden form vedrører skatteansættelsen.

Skatteansættelsen for personer foretages af den kommunale skattemyndighed. For selskaber foretages skatteansættelsen enten af den kommunale skattemyndighed (efter kontrakt), de regionale told- og skattemyndigheder eller Told- og Skattestyrelsen (store selskaber).

Ansættelsen kan for fysiske personer, herunder hovedaktionærer og selvstændigt erhvervsdrivende kan påklages til skatteankenævnet og herfra videre til Landsskatteretten. Ansættelsen kan for juridiske personer, uanset om det er den kommunale skattemyndighed, told- og skatteregionen eller styrelsen, der foretager ansættelsen, påklages direkte til Landsskatteretten. Dvs., at disse ansættelser alene kan påklages til én højere administrativ myndighed.

Landsskatteretten er landets øverste administrative klageinstans på skatte-, moms-, afgifts-, told- og vurderingsområdet. Landsskatteretten behandler således klager over afgørelser, som er truffet af skatteankenævn, vurderingsankenævn, Told- og Skattestyrelsen (selskabsligningen), de regionale told- og skattemyndigheder og Ligningsrådet. F.s.v.a. vej- og vægtafgift kan der også klages over afgørelser truffet af Rigspolitiet.

Også en række andre afgørelser, der vedrører det skattemæssige, følger klagevejen over skatteankenævnet til Landskatteretten, herunder bl.a. klager over afslag på genoptagelse af ansættelsen for indkomståret 1997 eller senere indkomstår, både indenfor og efter 3-årsfristen eller senere samt afvisning af skatteforbehold.

Afgørelser, der i den ene eller den anden form vedrører *ansættelsen* af moms, told, afgifter, ejendomsvurderinger m.v., følger efter harmonisering af området i vidt omfang klagestrukturen på skatteområdet, dvs. med Landskatteretten som sidste administrative instans.

De enkelte love (momsloven, toldloven, m.v.) indeholder en nærmere præcisering af, hvilke afgørelser der kan påklages til landsskatteretten, og hvilke der skal påklages til typisk Told- og Skattestyrelsen.

De såkaldte bevillings- og dispensationssager, der typisk vedrører særlige tilladelser, og hvor kompetencen som udgangspunkt ligger hos ministeren, er ikke omfattet af denne undersøgelse.

#### 3.1 – Klagestrukturens betydning for sagsudsøgningen

Generelt kan det om klagestrukturen anføres, at for afgørelser, der vedrører *ansættelsen* af skatte-, moms-, told- og afgiftsbeløb m.v., og de spørgsmål, der knytter sig direkte til ansættelsen heraf, er sidste administrative klageinstans efterhånden indenfor alle sagsområder Landsskatteretten. Via Landsskatterettens statistik kan der således hentes oplysninger om klagesager for efterhånden samtlige ministeriets sagsområder, herunder for såvel fysiske personer som selskaber.

Er der derimod tale om afgørelser, der har karakter af særlige tilladelser/dispensationer, f.eks. tilladelser til henstand, fristforlængelser, omgørelse m.v. dvs. oftest udlagte ministerkompetencer, er disse kompetencer som beskrevet via sagsudlægningsbekendtgørelsen henlagt til enten de regionale told- og skattemyndigheder, Told- og Skattestyrelsen eller Ligningsrådet som sidste administrative instans.

Kendetegnende for de afgørelser, der er reguleret i sagsudlægningsbekendtgørelsen, er således, at der er tale om afgørelser, hvor det, med ganske få undtagelser, er en anden myndighed end Landsskatteretten, der er sidste administrative instans.

Der findes ikke ét samlet statistiksystem, der indeholder oplysninger for hele skatte- og afgiftsområdet. De statistiske oplysninger, der ligger til grund for denne undersøgelse, er således hentet fra skatteankenævnstatistikken, landsskatteretsstatistikken og retssagsstatistikken. I det følgende redegøres der for disse registrerings-/statistiksystemer, samt for de oplysninger der er hentet herfra til brug for undersøgelsen.



## Afsnit 4 – Det statistiske grundlag

At skaffe et fuldstændigt statistisk overblik over samtlige afgørelser på ministeriets område er, som det vil være fremgået af ovenstående, næppe realistisk, medmindre der iværksættes et større registreringsarbejde blandt samtlige de myndigheder, der træffer afgørelser af den ene eller den anden karakter.

Indsamlingen af statistiske oplysninger til brug for registreringen af eventuelle ”sorte pletter” vil i stedet koncentrere sig om udsøgning i de tilgængelige registrerings-/statistiksystemer, der har et tilstrækkeligt omfang og en tilstrækkelig detaljeringsgrad til at kunne bidrage hertil. Dette vil i al væsentlighed sige registrerings- og statistiksystemerne vedrørende klager til skatteankenævnene og Landsskatteretten samt retssagsstatistikken og statistikken vedrørende bindende forhåndsbeskeder fra Ligningsrådet. Jf. nærmere herom afsnittene 4.1-4.4.

Karakteristisk for disse systemer er, at de primært indeholder oplysninger om afgørelser, der omhandler *ansættelsen* af skat, moms, told og hertil relaterede problemer. Dvs., at bevillings- og dispensationssager omfattet af sagsudlægningsbekendtgørelsen ikke indgår i disse registrerings-/statistiksystemer. Helt udeladt af undersøgelsen bliver bevillings- og dispensationssagerne ikke, idet også afgørelser af denne karakter kan indbringes for domstolene. I det omfang det faktisk sker, indgår disse sager således i retssagsstatistikken.

I praksis er der imidlertid næppe tvivl om, at det netop er ændringer af - og klager over - *ansættelsen* af skat, moms, told osv., og hertil knyttede forhold, der udgør langt det største antal sager på ministeriets område, herunder domstolssagerne. I praksis er det også disse sager, der volder de største problemer, og som er de mest ressourcekrævende.

### 4.1 – Skatteankenævnstatistik for 2000

Skatteankenævnene behandler klager over skatteansættelsen fra fysiske personer, dvs. lønmodtagere, selvstændige erhvervsdrivende (forskellige kategorier), hovedaktionærer, kommanditister og skatteydere med særlige forhold. I alt var mandtallet for disse grupper i 2000 ca. 4,6 mio. skatteydere, fordelt på ca. 3,9 mio. lønmodtagere, ca. 427.000 selvstændigt erhvervsdrivende, ca. 44.000 hovedaktionærer, ca. 86.000 kommanditister og ca. 138.000 skatteydere med særlige forhold. Til sammenligning kan det nævnes, at antallet af selskaber var ca. 80.000.

Foreningen af Danske Skatteankenævn (FDS) udarbejder årligt en statistik over klagesagsbehandlingen i de danske skatteankenævn. De statistiske oplysninger, der danner grundlag for statistikken, er indhentet via KL. Oplysningerne baserer sig på indberetninger fra 83% af landets skatteankenævn, herunder skatteankenævnene i landets største kommuner.

I materialet er vist antallet af klageforhold og *ikke* antallet af sager, der er indbragt/påklaget i det pågældende år. Én sag kan således dække over flere klageforhold<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> En sag kan således f.eks. indeholde ét klageforhold, der vedrører en indkomstforhøjelse med værdien af fri bil, og et andet klage-forhold vedrørende en indkomstforhøjelse som følge et nægtet fradrag.

Den seneste statistiske opgørelse fra 2000 indeholder oplysninger om klager vedrørende indkomstårene 1996-2000. Bl.a. indeholder statistikken en meget generel oversigt over de sagskategorier, hvor der forekommer flest sager. Der er tale om følgende 6 hovedkategorier: "Fradrag i kapitalindkomst, "FRKI", virksomhedsbeløb, "VBL", kapitalindkomst, "KI", personlig indkomst, "PI", ligningsmæssige fradrag, "LF" og "Øvrige".

Da statistikken indeholder tal for de seneste 5 år, er det således muligt at få et overordnet indtryk af, hvordan udviklingen i antallet af behandlede klager har været for de enkelte sagsområder over disse 5 år, jf. nedenfor figur 4.1.

**Figur 4.1:** Antal forhold fordelt på sagskategorier

	1996	1997	1998	1999	2000
Fradrag i kapitalindkomst	956	851	569	529	448
Virksomhedsbeløb	4.249	4.512	4.352	4.262	4.215
Kapitalindkomst	1.342	1.041	884	923	1.181
Personlig indkomst	1.419	1.678	1.645	1.552	1.312
Ligningsmæssige fradrag	2.727	2.736	1.801	1.439	1.121
Øvrige	2.219	2.146	1.955	1.690	1.545
Alle forhold	12.912	12.964	11.206	10.395	9.822

Kilde: Foreningen af Danske Skatteankenævn

I figur 4.2 nedenfor er den forholdsmæssige procentvise fordeling af klageforholdene illustreret.

**Figur 4.2:** Procentvis fordeling af forhold på sagskategorier

	1996	1997	1998	1999	2000
Fradrag i kapitalindkomst	7	7	5	5	5
Virksomhedsbeløb	33	35	39	41	43
Kapitalindkomst	10	8	8	9	12
Personlig indkomst	11	13	15	15	13
Ligningsmæssige fradrag	21	21	16	15	11
Øvrige	17	17	17	16	16
Alle forhold	100	100	100	100	100

Kilde: Foreningen af Danske Skatteankenævn

De mest markante tendenser er, at det generelle antal klageforhold er faldet over de anførte år. I absolutte tal er faldet vedrørende klageforhold på fradragssiden, dvs. ligningsmæssige fradrag og fradrag i kapitalindkomsten, mest markant. Også for de øvrige kategorier er antallet af klageforhold, om end i mindre grad, faldet. Hovedforklaringen herpå er uden tvivl den efterhånden stærkt forenkede selvangivelse for lønmodtagere samt den forenkling og objektivisering af fradragreglerne for særligt lønmodtagere, som har fundet sted inden for de senere år.

Den eneste hovedgruppe, hvor antallet af klageforhold (angivet i absolutte tal) må betegnes som konstant, er "virksomhedsbeløb". Kategorien virksomhedsbeløb dækker lidt groft sagt over klager, der vedrører såvel ændringer af selvstændigt erhvervsdrivendes indtægter som udgifter(fradrag).

Da antallet af klageforhold vedrørende kategorien ”virksomhedsbeløb” er den eneste kategori, hvor antallet af klageforhold er konstant, er det klart, at klageforholdene vedrørende denne kategori over tid kommer til at udgøre en forholdsmæssig større andel af det samlede antal klageforhold, se figur 4.2, hvor antallet af klageforhold vedrørende virksomhedsbeløb i 2000 udgjorde 43 pct. af samtlige klageforhold. En stigning over de af figuren omfattede 5 år på 10 pct.

I praksis vedrører 43 pct. af de klager, som skatteankenævnene behandler, således ca. 426.000 skatteydere, eller knap 10 pct. af de i alt ca. 4,6 mio. skatteydere, som skatteankenævnene har mulighed for at behandle klager fra.

Til brug for arbejdet med de sorte pletter har Departementet fra FDS/KL modtaget kopi af de seneste indhentede og offentliggjorte oplysninger om skatteankenævnernes klagebehandling, dvs. det grundmateriale, der har dannet grundlag for den seneste skatteankenævnsstatistik fra FDS. Dette grundmateriale er i sin opdeling på sagskategorier mere detaljeret end de oplysninger, der fremgår af FDS-statistikken.

Det samlede antal klageforhold for 2000, jf. figur 4.1 ovenfor, er her indenfor de ovennævnte 6 hovedkategorier opdelt på næsten 300 underkategorier. Disse underkategorier følger systematikken i den såkaldte Slutvejledning, der danner grundlag for kommunernes indberetning til de statslige EDB-systemer, som bruges til skatteberegning, udarbejdelse af årsopgørelse m.v. Slutvejledningen indeholder således en ret detaljeret kategorisering af hele skatteområdet.

Antallet af klageforhold indenfor de forskellige kategorier strækker sig fra 0 sager (for en række kategoriers vedkommende) op til over 800 klageforhold vedrørende en enkelt kategori.

Tages der udgangspunkt i, at der skal være mindst 100 klageforhold, svarende til lidt over én pct. af det samlede antal klageforhold, før en sagskategori kan anses for en eventuel ”sort plet”, kan der udsøges i alt 28 sagskategorier, der kan være interessante for nærværende undersøgelse. Udsøgningen er illustreret nedenfor i figur 4.3 og 4.4.

I figur 4.3 er antal klageforhold samlet og sorteret i faldende orden (3. kolonne) indenfor hver hovedkategori. I figur 4.4 er antal klageforhold sorteret i faldende orden, men *uafhængig* af hovedkategori.

**Figur 4.3**

Hovedkategori	Underkategori	Antal klageforhold
Fradrag i kapitalindkomsten	Renteudgifter, anden gæld, renteudgifter af pantebreve, der ikke er i depot.	211
	Renteudgifter af gæld i pengeinstitutter, pensionskasser m.v.	146
Virksomhedsbeløb	Overskud af virksomhed/udlejningsejendom	887
	Overskud, virksomhed	496
	Underskud, virksomhed	279
	Andre omkostninger	255
	Underskud, virksomhed/udlejningsejendom	246
	Overskud, udlejningsejendom	229
	Fordeling af biludgifter	206
	Afskrivning, bygninger	184
	Renteudgifter i virksomheden	147
	Afskrivning, driftsmidler og skibe	136
	Underskud, virksomhed, hobby	126
	Vedligeholdelses- og forbedringsudgifter	122
	Kapitalindkomst	Anden kapitalindkomst
Overskud, danske ejendomme og vedligeholdelsesudgifter		157
Over/underskud ved virksomhed (skibsanpart, vindmøller)		110
Personlig indkomst	Løn og lignende	302
	Fri bil	142
	Løn	104
Ligningsmæssige fradrag	Øvrige lønmodtagerudgifter	299
	Befordring, hjem-arbejde m.v.	261
	Underholdsbidrag	212
	Befordring LL § 9C, stk. 1-3	199
Øvrige	Genoptagelse	247
	Diverse	143
	Dansk aktieindkomst over grundbeløb	113
	Dansk aktieindkomst, ikke indeholdt 30% udbytteskat	74 <sup>1)</sup>

1) Denne kategori er medtaget uanset, at der er tale om færre end 100 sager, da den har tilknytning til kategorien "Dansk aktieindkomst over grundbeløb".

**Figur 4.4**

Hovedkategori	Underkategori	Antal klageforhold
Virksomhedsbeløb	Overskud af virksomhed/udlejnings- ejendom	887
Kapitalindkomst	Anden kapitalindkomst	547
Virksomhedsbeløb	Overskud, virksomhed	496
Personlig indkomst	Løn og lignende	302
Ligningsmæssige fradrag	Øvrige lønmodtagerudgifter	299
Virksomhedsbeløb	Underskud, virksomhed	279
Ligningsmæssige fradrag	Befordring, hjem-arbejde m.v.	261
Virksomhedsbeløb	Andre omkostninger	255
Øvrige	Genoptagelse	247
Virksomhedsbeløb	Underskud, virksomhed/udlejningsejendom	246
Virksomhedsbeløb	Overskud, udlejningsejendom	229
Ligningsmæssige fradrag	Underholdsbidrag	212
Frdrag i kapitalindkomsten	Renteudgifter, anden gæld, renteudgifter af pantebreve, der ikke er i depot.	211
Virksomhedsbeløb	Fordeling af biludgifter	206
Ligningsmæssige fradrag	Befordring LL § 9C, stk. 1-3	199
Virksomhedsbeløb	Afskrivning, bygninger	184
Kapitalindkomst	Overskud, danske ejendomme og vedligeholdelsesudgifter	157
Virksomhedsbeløb	Renteudgifter i virksomheden	147
Frdrag i kapitalindkomsten	Renteudgifter af gæld i pengeinstitutter, pensionskasser m.v.	146
Øvrige	Diverse	143
Personlig indkomst	Fri bil	142
Virksomhedsbeløb	Afskrivning, driftsmidler og skibe	136
Virksomhedsbeløb	Underskud, virksomhed, hobby	126
Virksomhedsbeløb	Vedligeholdelses- og forbedringsudgifter	122
Øvrige	Dansk aktieindkomst over grundbeløb	113
Kapitalindkomst	Over/underskud ved virksomhed (skibsanpartner, vindmøller)	110
Personlig indkomst	Løn	104
Øvrige	(Dansk aktieindkomst, ikke indeholdt 30% udbytteskat)	74 <sup>1)</sup>

1) Denne kategori er medtaget uanset, at der er tale om færre end 100 sager, da den har tilknytning til kategorien "Dansk aktieindkomst over grundbeløb".

Selv om figurerne 4.3 og 4.4 giver et billede af, hvilke sagskategorier der er særligt belastede, siger figurerne yderst lidt om, hvad de underliggende problemstillinger er.

Det er således næppe overraskende, at en stor del af de sager, der afgøres af skatteankenævnene, vedrører opgørelsen af virksomhedsindkomsten. Der er imidlertid en lang række regler, der har indflydelse på opgørelsen af virksomhedsindkomsten, og der er ganske givet tale om en række forskelligartede problemstillinger indenfor denne kategori.

#### 4.1.1– Ændret klagestatistik for skatteankenævnene fra 2001

Der er endnu ikke for skatteankenævnene udarbejdet en statistisk opgørelse vedrørende 2001. Foreningen af Danske Skatteankenævn arbejder ifølge det oplyste med at lægge sidste hånd på et nyt og mere detaljeret registrerings- og statistiksystem, det såkaldte "Erfa-system". Dette system er allerede på nuværende tidspunkt taget i brug til indsamling af oplysninger om klagebehandlingen for 2001.

Systemet adskiller sig i sin kategorisering af klagerne noget fra den kategorisering, der blev anvendt af det hidtidige indsamlingssystem. I det gamle system blev klagerne således kategoriseret på baggrund af slutvejledningen, mens det nye "Erfa-system" kategoriserer klagerne på baggrund af opdelingen i ligningsvejledningen. Der kan som følge heraf ikke foretages direkte sammenligninger mellem opgørelsen vedrørende 2001 og tidligere år.

Som nævnt foreligger der dog endnu ikke en færdig og offentliggjort opgørelse af klagebehandlingen for 2001. På delegeretmødet i april 2002 kom formanden for Foreningen af Danske Skatteankenævn i sin mundtlige beretning imidlertid ind på nogle af de delresultater, der kan udledes af de gennem det nye erfa-system hidtil indsamlede oplysninger.

Det fremgår af formandens beretning, at i lighed med 2000 er det klagerne vedrørende virksomhedsbeløb, der dominerer. I runde tal vedrører ca. halvdelen af alle klageforhold i 2001 virksomhedsbeløb.

Herefter nævner formanden de tre mest dominerende underkategorier indenfor hovedkategorien "virksomhedsbeløb".

Flest klager har der været vedrørende "Hobbyvirksomhed og anden ikke erhvervmæssig virksomhed", næstflest klager har der været vedrørende "Tilsidesættelse af regnskabsgrundlaget", og tredje flest klager har der været vedrørende "Driftsudgifter i øvrigt".

Som anført ovenfor kan der ikke umiddelbart foretages direkte sammenligninger med 2000, idet sagskategoriseringen for hhv. 2000 og 2001 ikke direkte kan sammenlignes.

Formanden uddyber ikke i beretningen nærmere, hvad det konkret er for problemstillinger, der kendetegner disse tre kategorier, men konstaterer, at klagerne vedrørende disse områder i alt udgør ca. 7-8 pct. af det samlede antal klager til skatteankenævnene i 2001. På denne baggrund anfører formanden, at skatteankenævnsforeningen vil anbefale skatteministeren at kigge nærmere på disse tre områder.

På baggrund af de mange sager på virksomhedsområdet, herunder særligt de mange sager vedrørende hobbyvirksomhed, og under henvisning til, at man på momsområdet har hævet grænsen for registreringspligtig virksomhed, kommer formanden dog med et forslag om en skattemæssig "bierhvervsmodel", der kan håndtere denne type (hobby)virksomhed. Det anføres, at en række af de velmente forsøg på at komme i gang med en virksomhed, der i dag bremses, evt. kan hjælpes af en sådan ordning. En nærmere konkretisering af, hvorledes en sådan ordning evt. kan skrues sammen, fremgår imidlertid ikke af indlægget.

#### 4.1.2 – Uddybning af de udsøgte sagskategorier

Selv om enkelte af de udsøgte kategorier gennem deres betegnelser er ret specifikke med hensyn til de underliggende problemstillinger, f.eks. kategorien ”befordring hjem-arbejde”, er det generelt en forudsætning for at kunne beskrive og derved udpege eventuelle sorte pletter, at der foretages en mere tilbundsgående analyse af de årsager, der indenfor de enkelte kategorier konkret giver anledning til klagerne.

Der eksisterer imidlertid ikke mere uddybende oplysninger om skatteankenævnenes klagebehandling og de underliggende problemstillinger end de her præsenterede oplysninger. En specifikation af de konkrete problemstillinger vil således kræve, at indberetterne, dvs. skatteankenævnene, anmodes om en uddybning af problemstillingerne indenfor de udsøgte sagskategorier.

#### 4.1.3 – Høring af Skatteankenævnene

I slutningen af marts 2002 opfordrede Foreningen af Danske Skatteankenævn for at kunne bidrage til regelforenklingsarbejdet landets skatteankenævn til at udpege de områder (”knaster”), hvor der oftest opstår problemer mellem skatteborgerne og myndighederne.

Opfordringen var helt åben, og der blev heri ikke henvist til sagsområder, hvor der i henhold til statistikken forekommer særligt mange klager. De fra skatteankenævnene indhente bud på problemer i skattelovgivningen er således ikke nødvendigvis en beskrivelse af de problemer, der giver anledning til mange klagesager. Således kan der være tale om problemstillinger, der nok lokalt giver anledning til mange sager, men som på landsplan ikke afføder særligt mange klager.

I alt er 22 skatteankenævn fra hele landet, svarende til knap 10 pct. af landets skatteankenævn, kommet med tilbagemeldinger. Arbejdsgruppen har i midten af september modtaget en kopi af det materiale, der er indkommet, herunder kopi af samtlige tilbagemeldinger. Det indkomne materiale er systematiseret af Skatteankenævnsforeningens sekretariat i et samlet notat. En kopi af dette notat er vedlagt denne rapport som bilag 1.

De indkomne forslag om forenklinger/forbedringer er opdelt i 18 hovedkategorier, hvorunder der i tilknytning til visse af kategorierne er anført en række underpunkter, der mere specifikt angiver, hvilke problemer der er tale om.

Herudover er der anført en række generelle ændringsforslag som f.eks. bedre information om Landsskatterettens kendelser, for lange frister for ligningsmæssig behandling m.v. Endelig er kursgevinstloven, pensionsbeskatningsloven og personskatteloven nævnt som love, der generelt bør forenkles eller ophæves.

De indkomne bud på forenkling er ikke af FDS statistisk bearbejdet og er heller ikke forsøgt sammenholdt med de oplysninger, der ligger i skatteankenævnsstatistikken. De indkomne forslag er systematiseret på den måde, at man kan se, hvor hyppigt de i alt 22 skatteankenævn, der har besvaret henvendelsen, har peget på de anførte problemstillinger.

Nedenfor er anført de hyppigst nævnte problemstillinger, samt en kort beskrivelse af en række af de konkrete problemstillinger:

#### *Hobby/erhverv*

- Sondringen mellem, om en virksomhed kan betegnes som erhvervsmæssigt drevet med deraf følgende mulighed for fremførsel af underskud, eller om der alene er tale om hobbyvirksomhed uden adgang til underskudsfræførsel.

#### *Ejendomsavancebeskatning*

- Reglerne om opgørelse af avancen, herunder særligt opgørelsen af anskaffelsessummen.
- Tvivl om, hvornår en ejendomsafståelse er skattepligtig.
- Proforma-indflyning i hidtil udlejet ejendom for at undgå avancebeskatning.
- EBL § 8, præcisering af hvor længe man skal have beboet en ejendom, før den kan sælges skattefrit.

#### *Afskrivning*

- Opgørelsen af afskrivningsgrundlaget ved ændret benyttelse af en ejendom.
- Genvundne afskrivninger.
- Afskrivning på landbrugets driftsbygninger uanset, at bygningen ikke længere benyttes erhvervsmæssigt.
- Opgørelse af straksfradraget efter AL § 18 (særligt landbrugets driftsbygninger).
- Reglen i AL § 15, stk. 4, om at der ikke kan afskrives på installationer i én- eller to familiehuse betegnes som uhensigtsmæssig.

#### *Udlejning*

- Beskatning og fastsættelse af udlejningsværdi ved udlejning til nærtstående. Bl.a. er der forslag om skematiserede regler for lejefastsættelsen.
- Udlejning af sommerhus – udelukkende erhvervsmæssigt anvendt?

#### *Aktieavancebeskatning*

- Sondringen mellem unoterede og børsnoterede aktier ophæves.
- Beløbsgrænsen for, hvornår avancen for en post noterede aktier er skattefri, fjernes.
- Generelt er det anført, at loven er vanskelig og uoverskuelig.

#### *Befordring, rejse, transport*

- Opgørelse af landbrugeres kørselsudgifter.
- Kørselsgødtgørelse, administration af 60 dages-reglen.
- Beskatning af privat anvendelse af gulpladebiler.
- Administrationen af LL § 9 D om særligt befordringsfradrag for invalide og kronisk syge.
- Fri bil til hovedaktionærer, har der været stillet én evt. flere biler til rådighed?
- Arbejdsgiverbetalt transport kontra befordringsfradrag.
- Befordringsfradrag, opgørelse heraf herunder fastlæggelse af transportruten.
- Opgørelsen af rejseudgifter efter det såkaldte rejsecirkulære, TS-cirkulære nr. 43 af 18.12.2001.

#### *Hovedaktionær/selskab*

- Receptioner i anledning af hovedaktionærs fødselsdag.



- Værdiansættelse af aktiver og passiver.

#### *Regnskabs- og virksomhedsforhold*

- Fordeling mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter.
- Kapitalforklaring.
- Dårligt regnskabsgrundlag.
- Forskudt regnskabsår.
- Virksomhedsskatteordningen.

En række af de klageforhold, der er oftest forekommende ved skatteankenævnene, er i vidt omfang sammenfaldende med de klageforhold, der er oftest forekommende ved Landsskatteretten og domstolene.

Her kan nævnes f.eks. sagskategorierne ejendomsavancebeskatning, aktieavancebeskatning og befordring/fri bil. Om afskrivningsproblemer, som nævnes af en række skatteankenævn, se nærmere afsnit 6.3.1.

De beskrivelser af problemstillingerne indenfor en række sagskategorier, der er indeholdt nedenfor under afsnit 5, vil således i vidt omfang også være dækkende for skatteankenævnsagerne.

## **4.2 – Landsskatteretsstatistikken**

Landsskatterettens statistik er baseret på en detaljeret og systematiseret emneinddeling af sagerne - de såkaldte sagsgrupper. Selv om en sag vedrører flere forhold, vil den i Landsskatterettens statistik kun figurere som en enkelt sag kategoriseret under det emne, der anses for at være det væsentligste i sagen.

Figur 4.5 og 4.6 viser de 10 største sagsgrupper, der er indgået i Landsskatteretten. Disse sagsgrupper tegner sig for omkring 45 procent af den samlede sagsindgang hvert af årene.

Figur 4.5: 2001

Sagstype	Sagsantal
Anparts - og aktieselskaber m.v.	419
Vurdering af fast ejendom	336
Skøn, regnskabstilsidesættelse	264
Driftsudgifter generelt	202
Ejendomsavancebeskatning	162
Afskrivning bygninger, installationer m.v.	124
Aktieavancebeskatning	117
Værdi af fri bil	97
Kongresser, kursus, studierejser	96
Renter	95

Figur 4.6: 2000

Sagstype	Sagsantal
Anparts - og aktieselskaber m.v.	471
Vurdering af fast ejendom	439
Skøn, regnskabstilsidesættelse	291
Driftsudgifter generelt	184
Ejendomsavancebeskatning	157
Aktieavancebeskatning	148
Afskrivning bygninger, installationer m.v.	128
Renter	118
Moms, fradrag	111
Leasing	110

Som det fremgår, er der et stort sammenfald mellem de anførte sagstyper for de 2 år, idet 8 ud af de 10 største sagsgrupper i 2001 også var på "top 10" året før.

En anden stor gruppe sager ved Landsskatteretten er hobbysagerne, som omfatter sager vedrørende lystejeendomme, stutteri/væddeløbsheste og en bred vifte af øvrige former for virksomhed. "Hobbysagerne" er imidlertid ikke samlet i én sagskategori og kommer derfor ikke ind på top 10. Samler man imidlertid hobbysagerne under ét, udgør de i alt ca. 150 sager, og denne sagskategori placerer sig derved som det ses et pænt stykke oppe ad top 10-listen.

Uddybende beskrivelser af de underliggende problemstillinger findes nedenfor i afsnit 5.

### 4.3 – Retssagsstatistikken

Retssagsstatistikken er udviklet af og føres af Skatteministeriets Departement. Systemet er dels udviklet som et sagsstyringssystem og dels et statistisk system, der gennem udsøgninger i systemet kan bidrage til statistiske belysninger af retssagsområdet.

Systemet er ikke som Landsskatterettens registreringssystem baseret på en detaljeret og systematiseret kategorisk emneinddeling af sagerne. Alle retssager, der anlægges imod eller af ministeriet, registreres i systemet med et resumé af sagen samt en lang række øvrige fakta. Til den

enkelte sag knyttes et antal emneord, der karakteriserer sagen, og som kan anvendes i forbindelse med eventuelle udsøgninger.

Hvis der er tale om retssager, der bygger på en kendelse fra Landsskatteretten, registreres også på sagen det emne nummer, som sagen havde i forbindelse med Landsskatterettens behandling af sagen. I det omfang der er tale om retssager, der følger af en landsskatteretskendelse, kan systematisering og kategorisering af sagsudsøgningen således følge den kategorisering, som anvendes af Landsskatteretten.

Det er også denne fremgangsmåde, som er anvendt i forbindelse med udsøgning til brug for nærværende undersøgelse. Der er naturligvis også en række retssager, der baserer sig på andre sidste instans-afgørelser end landsskatteretskendelser, jf. nærmere herom afsnit 3 om klagestrukturen.

En del af disse sager, der er afgørelser fra de regionale told- og skattemyndigheder og Told- og Skattestyrelsen, vedrører sagsområder, typisk moms, told og afgifter, hvor Landsskatteretten på tidspunktet for sagens administrative afgørelse ikke havde kompetence til at træffe sidste instans-afgørelsen. Kompetencen til at træffe afgørelse i disse sager har Landsskatteretten således løbende fået fra og med 1998. Herudover er der tale om en række anlagte retssager, hvor det fortsat er andre administrative instanser end Landsskatteretten, der har kompetencen til at træffe sidste instans-afgørelsen, f.eks. sager vedrørende formalia, forældelse m.v.

Det er således ikke alle disse afgørelser, der uden videre kan indpasses i den kategorisering, som Landsskatteretten opererer med. For så vidt angår de sager, hvor Landsskatteretten efterfølgende, dvs. i dag, har kompetencen til at træffe sidste instansafgørelser, er sagerne henført til den sagskategori, som Landsskatteretten anvender. Hvor dette ikke kan lade sig gøre, er den eller de enkelte sager indplaceret i deres egen selvstændige kategori.

Der er foretaget to hovedudsøgninger. Dels en udsøgning af samtlige anlagte retssager i 2001 og dels en udsøgning af samtlige anlagte retssager i 2000. Samtlige udsøgte retssager er kategoriseret som ovenfor beskrevet.

Generelt er der mulighed for, at en del af retssagerne i de foretagne udsøgninger kan vedrøre problemstillinger, der allerede er lovmæssigt forældede, eller som er på vej til at blive det. Dette skyldes, dels at sagerne, allerede inden de når domstolssystemet, kan have været igennem en længerevarende behandling i det administrative klagesystem, dels at behandlingen ved domstolene også kan være af længerevarende karakter, særligt hvis en dom ankes til Højesteret.

Udsøgninger der baserer sig på de i 2001 og de i 2000 anlagte retssager, indeholder således de nyeste sager, dvs. de sager, der i lovgivningsmæssig sammenhæng må anses for at vedrøre de lovgivningsmæssigt mest aktuelle problemstillinger.

Med de to foretagne hovedudsøgninger er der således et vist grundlag for at vurdere, om der er kontinuitet i de dominerende sagskategorier ved domstolene.

Grundlaget for udsøgningen af retssagerne er naturligvis ikke så stort som grundlaget for henholdsvis skatteankenævns sagerne og landsskatteretssagerne. Således blev der i 2001 indbragt ca.

300 afgørelser for domstolene, mens det antal afgørelser, der indbringes for henholdsvis skatteankenævnene og Landsskatteretten, skal regnes i tusinder. Løbende verserer der ca. 900 retssager på Skatteministeriets område.

Samtlige sagstyper er repræsenteret ved domstolene, også sagstyper, der ikke vedrører ansættelsen, men f.eks. er klager over afslag på bevillinger m.v., jf. ovenfor under afsnit 3.1.

#### **4.3.1 – Retssagsstatistikken – deludsøgninger**

Generelt om karakteren af de foretagne udsøgninger, grundlaget og forudsætningerne herfor skal henvises til afsnit 4.3 ovenfor.

Det er et relativt spørgsmål, hvornår der kan siges at forekomme så mange retssager indenfor en kategori, at man kan tale om en eventuel ”sort plet”. Retssagerne er for begge udsøgningers vedkommende kategoriseret i omkring 80 forskellige enkeltkategorier. Det samlede antal kategorier i de to foretagne udsøgninger varierer en smule afhængigt af, hvor mange ”tomme” kategorier der er i en given udsøgning, dvs. kategorier, hvor der ikke forekommer sager.

Antallet af retssager indenfor de enkelte kategorier varierede, eksempelvis f.s.v.a. udsøgningen indbragte afgørelser/kendelser i 2001, fra en enkelt sag i en lang række kategorier til 28 sager i en enkelt kategori. Fordelingen på kategorier er forholdsvis ensartet for begge udsøgningers vedkommende. For en lang række kategoriers vedkommende forekommer der kun en enkelt eller to sager pr. kategori, og henset til det statistisk baserede udgangspunkt, der er grundlaget for nærværende undersøgelse, jf. afsnit 1.2, er disse kategorier uinteressante at se nærmere på.

Vælger man at tage udgangspunkt i, at der skal være mindst 5 retssager indenfor den enkelte kategori, svarende til mellem 1,5 og 2 pct. af samtlige udsøgte retssager, før det har interesse for undersøgelsen, får man for begge disse deludsøgningers vedkommende udvalgt gennemsnitligt 20 sagskategorier, svarende til ca. en fjerdedel af samtlige kategorier i de foretagne hovedudsøgninger.

I vidt omfang er der sammenfald mellem de kategorier, der forekommer i de to deludsøgninger. For begge udsøgningers vedkommende er der samlet set tale om 22 forskellige sagskategorier.

Nedenfor er, på baggrund af de ovenfor beskrevne kriterier, i figurene 4.7-4.8 vist deludsøgninger, der baserer sig på 5 eller flere sager indenfor de enkelte kategorier. Begge deludsøgninger er sorteret i faldende rækkefølge.

Figur 4.7

<b>Kendelser og øvrige afgørelser indbragt i 2001 - sorteret i faldende rækkefølge – sagskategorier med 5 eller flere indbragte afgørelser – i alt 20 sagskategorier</b>			
<b>Emnebetegnelse (kategori)</b>	<b>Antal indbragte kendelser</b>	<b>Antal indbragte øvrige afg.</b>	<b>Antal indbragte kendelser og afgørelser</b>
Kursavancer	28		28
Renteudgifter	20		20
A/S, ApS/aktionærer, udlodning/udbytte	15	1	16
Naturalværdier, bil	12		12
Regnskabsstilsidesættelse	12		12
Aktie-/anpartsselskaber, generelt	10	1	11
Personers skattepligt	11		11
Driftsudgifter, generelt	11		11
Aktier/anparters/andelsbeviser/ salg af	10		10
Ejendomme, salg af, ejendomsavancebeskatningsloven	7	2	9
Kommanditister/K/S, særlig regel	8		8
Skat, skøn	8		8
Skat, formalitet, genoptagelse, ugyldighed, omgørelse		7	7
Told	2	5	7
Hobbyvirksomhed	6		6
Moms, fradrag	3	2	5
Momsafgiftspligtig transaktion	4	1	5
Moms, skøn	5		5
Ejendomme, indtægter og udgifter generelt	5		5
Goodwill, andre immaterielrettigheder	5		5

Figur 4.8

<b>Kendelser og øvrige afgørelser indbragt i 2000- sorteret i faldende rækkefølge – sagskategorier med 5 eller flere retssager – i alt 16 sagskategorier</b>			
<b>Emnebetegnelse (kategori)</b>	<b>Antal indbragte kendelser</b>	<b>Antal indbragte øvrige afgørelser</b>	<b>Antal indbragte kendelser og øvrige afgørelser</b>
A/S, ApS/aktionærer, udlodning/udbytte	16		16
Aktie-/anpartsselskaber, generelt	14		14
Regnskabstilsidesættelse	14		14
Aktier/anparters/andelsbeviser/ salg af	11		11
Skat, skøn	11		11
Skat, formalitet, genoptagelse, ugyldighed, omgørelse		10	10
Driftsudgifter, generelt	7		7
Renteudgifter	7		7
Moms, fradrag	6		6
Ejendomme, indtægter og udgifter generelt	6		6
Ejendomme, salg af, ejendomsavancebeskatningsloven	6		6
Momsafgiftspligtig transaktion	4	1	5
Debitor, nedskrivning/tab	5		5
Ejendom, vedligeholdelses- og forbedringsudgifter	5		5
Kommanditister/K/S, særlig regel	5		5
Naturalværdier, bil	5		5

Sammenholder man de to deludsøgninger, fremgår det, at de i figur 4.9 nedenfor anførte 14 sagskategorier forekommer i *begge* deludsøgninger.

Figur 4.9

<b>Sagskategorier, der forekommer i begge deludsøgninger</b>	
<b>Emne/kategori</b>	<b>Antal sager</b>
A/S, ApS/aktionærer, udlodning/udbytte	32
Renteudgifter	27
Regnskabstilsidesættelse	26
Aktie-/anpartsselskaber, generelt	25
Aktier/anparters/andelsbeviser/ salg af	21
Skat skøn	19
Driftsudgifter, generelt	18
Skat, formalitet, genoptagelse, ugyldighed, omgørelse	17
Naturalværdier, bil	17
Ejendomme, salg af, EBL	15
Kommanditister, særlig regel	13
Ejendomme, indtægter og udgifter generelt	11
Moms fradrag	11
Momsafgiftspligtig transaktion	10

For så vidt angår de øvrige 8 sagskategorier, fremgår det af figur 4.10 nedenfor, i hvilke deludsøgninger disse forekommer. Det skal dog for så vidt angår de kategorier, der kun kan præstere 5 sager i én af deludsøgningerne, bemærkes, at der ofte er tale om, at de pågældende sagskategorier har 3 eller 4 sager i den anden deludsøgning. Således er der også for så vidt angår disse kategorier tale om emner indenfor hvilke, der samlet set forekommer et betydeligt antal retssager.

Figur 4.10

Sagskategorier, der alene forekommer i én deludsøgning		
Emne/kategori	Antal sager	Deludsøgninger
Kursavancer	28	Indbragte 2001
Personers skattepligt	11	Indbragte 2001
Told	7	Indbragte 2001
Ejendom, vedligeholdelses- og forbedringsudgifter	6	Indbragte 2000
Hobbyvirksomhed	6	Indbragte 2001
Goodwill, andre immaterielrettigheder	5	Indbragte 2001
Moms, skøn	5	Indbragte 2001
Debitor, nedskrivning/tab	5	Indbragte 2000

Som det fremgår, er en række af de udsøgte kategorier i deres emnebetegnelse ret brede og kan reelt dække over en række forskellige materielle problemstillinger. For at få et nærmere kendskab til indholdet af de enkelte kategorier har det været nødvendigt i et vist omfang at kigge på de underliggende sager for at få afdækket, om der er tale om ensartede problemstillinger, der har en sådan karakter, at der er tale om "sorte pletter".

En del af de ved deludsøgningerne udfundne kategorier kan umiddelbart frasorteres, idet der enten er tale om, at de pågældende sager vedrører ét samlet sagskompleks, eller vedrører bestemmelser, der ikke længere er gældende, eller på anden måde vedrører problemstillinger, der ikke længere er relevante, f.eks. sagerne vedrørende ambi.

En nærmere beskrivelse af flertallet af de udsøgte sagskategorier findes i afsnit 5.

#### 4.4 – Statistik, Ligningsrådet

Det kan anføres, jf. det i afsnit 1.1 og afsnit 1.2 anførte om undersøgelsens baggrund og formål, at Ligningsrådets statistik over antallet og den emnemæssige fordeling af bindende forhåndsbesked ikke er relevant i nærværende sammenhæng.

Der er således ikke tale om klagebehandling, men om bindende besvarelse af tvivlsspørgsmål. Når det alligevel er valgt at medtage nedenstående figur, der belyser afgivelsen af bindende forhåndsbeskeder, skyldes det den opfattelse, at den antalsmæssige fordeling af de bindende forhåndsbeskeder er med til at belyse, hvilke lovbestemmelser m.v. der af skatteyderne anses for at være særligt vanskelige, eller som det forudses vil afføde problemer i forbindelse med ligningen.

Det skal bemærkes, at den emnemæssige opdeling ikke har sammenhæng med den måde, som landsskatteretssagerne og retssagerne eller skatteankenævnsagerne kategoriseres på. Der kan

således ikke foretages nogen direkte sammenligning med antallet af klagesager ved Landsskatteretten eller indbringelser for domstolene, jf. at afsnit 5 nedenfor tager udgangspunkt i disse statistikker.

Figur 4.11

Antal bindende forhåndsbeskeder afgivet af Ligningsrådet						
	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Afskrivninger	17	17	23	19	8	19
Aktier	93	67	54	50	95	74
Selskaber og fonde	31	18	17	31	43	66
Driftsudgifter	6	11	20	21	13	10
Fast ejendom, vurdering	29	6	18	11	12	22
Fast ejendom, i øvrigt	37	32	31	44	68	114
Forretningsovertagelse	28	15	19	34	32	31
Kursavancer/renter	18	12	16	23	32	27
Lønmodtagerforhold	15	20	13	47	120 <sup>1</sup>	25
Pensionsbeskatning	9	10	3	7	5	18
Skatteberegning	2	5	2	0	0	1
Anpartsprojekter	7	5	6	2	7	3
Skattepligt	15	20	17	23	33	35
Diverse	20	14	4	6	10	3
I alt	327	252	243	318	478	448

1) Af de 120 sager er de 92 såkaldte pc-sager

Som det fremgår, er antallet af bindende forhåndsbeskeder, sammenholdt med de foregående 4 år, indenfor de sidste 2 år (2000 og 2001) vokset. Ser man bort fra det meget høje antal "pc-sager" i 2000, er det primært indenfor to områder, der er sket en stigning i antallet af anmodninger om bindende forhåndsbesked. Særligt er der kommet betydeligt flere sager vedrørende fast ejendom i øvrigt, og i mindre grad er der sket en stigning indenfor kategorien "selskaber og fonde".

Kigger man på Ligningsrådets dagsordener, fremgår det heraf, at den kraftige stigning i antallet af bindende forhåndsbeskeder vedrørende fast ejendom skyldes et stadigt voksende antal anmodninger om, hvorvidt konkrete ejendomsafståelser er fritaget for beskatning efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

Udover Ligningsrådet afgiver også told- og skatteregionerne bindende forhåndsbeskeder, dog kun for så vidt angår rene og ukomplicerede værdiansættelsesspørgsmål. I 2001 blev der således af told- og skatteregionerne afgivet i alt 33 bindende forhåndsbeskeder.



## Afsnit 5 – Beskrivelse af de udsøgte sagskategorier.

I det følgende er der knyttet korte beskrivelser og bemærkninger til de i afsnit 4.2 og 4.3 udsøgte sagskategorier. Når beskrivelserne således er baseret på de udsøgninger, der er foretaget på baggrund af særlig landsskatteretsstatistikken og retssagsstatistikken, skyldes dette to forhold.

Dels adskiller kategoriseringen af henholdsvis skatteankenævnsagerne og Ligningsrådets bindende forhåndsbeskeder sig fra den måde, landsskatteretssagerne og retssagerne kategoriseres på, og dels har det som anført i afsnit 4.1.2 ovenfor ikke været muligt at indhente uddybende beskrivelser fra Foreningen af Danske Skatteankenævn af de underliggende problemstillinger.

Som anført under afsnit 4.1.2 ovenfor må de nedenstående beskrivelser dog i vidt omfang anses for også at dække beskrivelsen af de problemstillinger, der er relevante ved skatteankenævnene.

I alt er der tale om beskrivelse af 22 sagskategorier, idet momssagerne dog behandles under samme kategori. Beskrivelsen af de i afsnittene 4.2 og 4.3 udsøgte sagskategorier er opdelt på den måde, at *sagskategorierne 1-7* er beskrevet nedenfor i afsnit 5.1. Der er tale om sagskategorier, der *både* indgår i den af Landsskatteretten udledte "top-10", jf. afsnit 4.2, og som derudover indgår i *begge* deludsøgninger vedrørende retssagerne, jf. figur 4.9.

*Sagskategorierne 8-15* er beskrevet nedenfor i afsnit 5.2. Der er tale om sagskategorier, der *enten* indgår i den af Landsskatteretten udledte "top-10", jf. afsnit 4.2, *eller* som indgår i *begge* de foretagne deludsøgninger fra retssagsstatistikken. Det fremgår i parentes, om den pågældende sagskategori vedrører landsskatteretsstatistikken eller retssagsstatistikken.

Endelig er *sagskategorierne 16-22* beskrevet nedenfor i afsnit 5.3. Der er tale om sagskategorier, der *ikke* indgår i Landsskatterettens top 10, og kun i en *enkelt* af deludsøgningerne vedrørende retssagerne, jf. figur 4.10.

Det kan ikke nødvendigvis på baggrund af denne opdeling af beskrivelsen af sagskategorierne udledes, at de i afsnit 5.1 beskrevne sagskategorier er de sagskategorier, hvor der er den største mulighed for at finde sorte pletter, som en regelforenklings vil kunne fjerne. Selv om de her anførte kategorier således - ud fra den betragtning, at de fremkommer både ved søgning i landsskatteretsstatistikken og retssagsstatistikken - er de sagskategorier, hvor der samlet set forekommer flest klagesager, kan der meget vel være en "naturlig" forklaring herpå. Dvs. en forklaring, der ikke har at gøre med et underliggende kompliceret regelsæt.

### 5.1 – Sagskategorierne 1-7

(sagskategorier, der *både* indgår i den af Landsskatteretten udledte "top-10", og som derudover indgår i *begge* deludsøgninger vedrørende retssagerne)

#### 1: Aktie- og anpartsselskaber generelt.

Der er tale om sager, der bredt vedrører indkomstansættelsen for selskaber. Som det fremgår af kategoriens overskrift, er der tale om sager med et uensartet materielt indhold. Eksempelvis kan nævnes (eksemplerne er hentet fra retssagsstatistikken):

- Nægtelse af bonus betalt fra et selskab til et andet koncernforbundet selskab.
- Nægtelse af fradrag for stiftelsesomkostninger i forbindelse med klagers stiftelse af holdingselskab, idet udgiften blev anset for at være en ikke fradragsberettiget etableringsudgift.
- Nægtelse af fradragsret for administrationshonorarer betalt af et selskab, idet de afholdte honorarer ikke blev anset for afholdt i selskabets interesse, men i hovedaktionærens interesse.
- Et moderselskab blev nægtet fradrag for tab på et tilgodehavende hos et datterselskab. Tilgodehavende blev anset for et kapitaltilskud til datterselskabet, og tabet blev ikke anset for endelig konstateret.

Ofte er der tale om sager, der vedrører nægtelse af fradrag for påståede fradragsberettigede udgifter (honorar, bonus, provision m.v.) afholdt til eller til fordel for andre koncern- eller på anden måde interesseforbundne selskaber, eller sager, hvor et andet selskab, end det af sagsøger hævdede, eller hovedaktionæren/anpartshaveren anses for at være rette indkomstmottager (indkomstforvridning).

Sagernes afgørelse beror således ofte på en afklaring af, om en aftale (om betaling af bonus, provision m.v.) med samme indhold kunne være indgået mellem selskaber, hvor ingen af selskaberne har bestemmende indflydelse på det andet selskab, eller hvor der ikke på anden måde forekommer sammenfaldende interesser.

Det skal bemærkes, at i landsskatteretsstatistikken figurerer i denne sagsgruppe også sager om maskeret udlodning, jf. den selvstændige beskrivelse heraf under pkt. 11.

## **2: Regnskabstilsidesættelse og skøn**

Denne sagskategori vedrører typisk selvstændigt erhvervsdrivende eller mindre hovedaktionærselskaber, hvor regnskabet som følge af mangler, fejl eller udeholdt omsætning tilsidesættes og derfor ikke uden videre kan lægges til grund for indkomstopgørelsen. Som følge heraf sker der ofte en skønsmæssig ansættelse af den pågældende skatteyder. Den skønsmæssige ansættelse tager ofte udgangspunkt i en privatforbrugsopgørelse.

Oftest er der tale om, at sagerne inden for denne kategori vedrører mindre selvstændigt erhvervsdrivende og mindre hovedaktionærselskaber, der ikke har ført et korrekt og fuldstændigt regnskab. Der er som oftest tale om en tilsidesættelse baseret på en konkret vurdering af det pågældende regnskab.

Baggrunden for tilsidesættelse af regnskabet og/eller det foretagne skøn er typisk, at der foretages kontrol hos den pågældende skatteyder selv eller hos dennes forretningsforbindelser eller andre relaterede. Sagerne må i høj grad betegnes som konkrete. Særligt i de tilfælde, hvor det antages, at der er udeholdt indtægter, beror det på bevisligheden heraf.

## **3: Driftsudgifter**

Der er som oftest tale om sager, hvor skattemyndighederne har nægtet en skatteyder (selskaber såvel som fysiske personer) fradrag for en af skatteyder påstået driftsudgift eller fradrag for hele eller en del af et driftsunderskud. Nægtelsen heraf skyldes typisk:

- At udgiften ikke anses for at være en driftsudgift, jf. det på baggrund af SL § 6a i praksis udviklede driftsomkostningsbegreb. Ofte er der således helt basalt tale om en strid, der beror på, at skatteyder er af den opfattelse, at den afholdte udgift har været nødvendig for at sikre og vedligeholde indkomsten, mens skattemyndighederne baseret på praksis ikke finder, at udgifterne har været nødvendige eller haft den fornødne tilknytning til virksomheden. Ofte anser skattemyndighederne i stedet den/de afholdte udgifter for at være af privat karakter
- At udgiften ikke kan dokumenteres.
- At virksomheden ikke anses for påbegyndt, hvorved den/de pågældende udgift(er) anses for ikke fradragsberettigede etableringsudgifter.
- At der sker en udvidelse af virksomheden, dvs. en udvidelse af indkomstgrundlaget.

Der kan også være tale om en ændret periodisering af udgifter, eller at en anden person eller selskab end den/det påståede er berettiget til fradrag for den påståede udgift. Sagerne beror således på en konkret vurdering af, om den pågældende udgift falder inden for det i praksis udviklede driftsomkostningsbegreb.

I visse situationer, hvor den ene part har afgørende indflydelse på den anden parts handlemåde, nægtes der på den ene side fradrag for den påståede driftsudgift, og på den anden side beskattes beløbet som maskeret udlodning hos typisk hovedaktionæren eller som tilskud hos det modtagende selskab.

Der er ikke noget ensartet mønster i de sager, der ligger under denne kategori. Sagerne vedrører en række forskellige udgifter, og der ses ikke at være en bestemt type udgifter, som der særlig ofte nægtes fradrag for.

#### **4: Aktieavancer - Salg af aktier/anparter/andelsbeviser**

Sagerne i denne kategori vedrører i alt overvejende grad spørgsmål om opgørelsen af kursværdien og aktie/anparts-avancen efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven (ABL). Følgende eksempler skal nævnes (eksemplerne er hentet fra retssagsstatistikken):

- Det såkaldte "Madeirakompleks", der består af flere sager, hvor spørgsmålet er, om skatteyderens fortjeneste af et likvidationsprovenu fra et ApS skal beskattes efter kursværdien pr. 18.5.1993, jf. overgangsreglen i § 19, stk. 3, i lov nr. 421 af 25.6.1993, eller om fortjenesten skal beskattes efter ABL § 2 C, under hensyn til, at der er tale om en lånefinansieret investering.
- Skattemæssig periodisering af sagsøgers avance ved salg af aktier.
- Betingelserne for skattemæssig succession ved overdragelse af aktier efter ABL § 11 ikke anset for opfyldt.
- Et ægtepars samlede beholdning af aktier oversteg den i ABL fastsatte bundgrænse, hvorfor den i året efter opnåede avance blev anset for skattepligtig.
- Sagsøger erhvervede som led i sagsøgers ansættelse nogle aktietegningsretter. Værdien af en del af disse aktietegningsretter blev ikke beskattet hos sagsøger som lønaccessorium som følge af forældelse efter skattestyrelsesloven. I forbindelse med afståelsen af aktietegningsretterne nægtede skattemyndighederne, at anskaffelsessummerne for de ikke beskattede aktietegningsretter kunne indgå ved avanceopgørelsen.

- Sagsøger havde selvangivet et modtaget beløb som skattefri aktieindkomst, mens det selskab, der havde afholdt det pågældende beløb, havde fradraget beløbet som honorarer betalt for bistand i henhold til en managementaftale indgået mellem de to selskaber. Skattemyndighederne fandt, at det omstridte beløb vedrørte betaling i henhold til den indgåede managementaftale, og beløbet blev som følge heraf beskattet hos sagsøger som almindelig indkomst i stedet for aktieindkomst.

Se nærmere om denne sagskategori i afsnit 6.1.

## 5: Ejendomsavancebeskatning

Sagerne i denne kategori vedrører avanceopgørelsen ved salg af fast ejendom efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven (EBL).

Der er dog en overvægt af sager, der vedrører spørgsmålet om skattefrihed af avancen efter den såkaldte "parcelhusregel" i EBL § 8. Følgende sagstyper (eksempler fra retssagsstatistikken) skal nævnes:

- Sagsøger kunne ikke sandsynliggøre, at ejendommen havde tjent til bolig for sagsøger i ejerperioden (2 sager)
- I en situation, hvor der kunne ske udstykning fra ejendommen, jf. EBL § 8, stk. 1, nr. 3, fandt skattemyndighederne, at der skulle ske beskatning af avancen, idet det var skattemyndighedernes opfattelse, at en sådan udstykning ikke ville medføre en væsentlig værdiforringelse af ejendommen.
- Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i en sag, der drejede sig om, hvorvidt en ejendom, der på afståelsestidspunktet fortsat var vurderet som en landbrugsejendom, kunne falde ind under EBL § 8, idet ejendom i de seneste år havde tjent som bolig for ejeren, og da der forelå en udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen om, at ejendommen burde have været omvurderet for flere år siden.
- Avancen ved salg af en stor naturgrund blev ikke anset for skattefri efter EBL § 8, idet den pågældende grund, trods placeringen af en mindre træhytte på grunden, blev anset for ubebygget. Træhytten kunne således ikke anses for at være en sommerhusejendom.
- En ejendom på 8 ha, der var vurderet som landbrugsejendom, blev udstykket i 2 matrikler. Jorden blev frasolgt, og 4 dage senere blev den resterende del af ejendommen med stuehuset afhændet. Salget skete ved indbyrdes betingede skøder. Landsretten fandt, at salget af de to parceller måtte betragtes som en samlet afståelse, samt at sælger ikke havde godtgjort, at nogen del af ejendommen havde været bortforpagtet, hvorfor avancen ved salget af den bebyggede parcel ikke var omfattet af parcelhusreglen.
- Avancen ved salg af en ejendom blev anset for skattepligtig, da ejendommen, der oprindeligt havde tjent til bolig for ejeren, på afståelsestidspunktet blev anvendt erhvervsmæssigt af denne, idet der på afståelsestidspunktet og i de foregående år havde været drevet en døgninstitution for unge på ejendommen.

Sagerne er ikke ganske ensartede i deres problemstilling, men vedrører dog grundlæggende samme spørgsmål, nemlig afgrænsningen af, hvornår "parcelhusreglen" i EBL § 8 kan finde anvendelse.

Det skal for retssagernes vedkommende bemærkes, at der i 2001 ikke blev afgjort én sag om spørgsmålet, mens der altså i 2000 og 2001 blev indbragt et betydeligt antal sager herom. Sammenholder man det forholdsvis høje antal retssager vedrørende parcelhusreglen med det stigende antal landsskatteretssager og bindende forhåndsbeskeder på området, er der således en klar tendens til stigning i antallet af denne type sager.

## 6: Fri bil

Denne type sager vedrører alle spørgsmålet om beskatning af fri bil/firmabil hos skatteyder efter reglerne i LL § 16, stk. 4. Sagerne er meget ensartede. De omhandler stort set alle det bevismæssige spørgsmål om, hvorvidt en lønmodtager, en selvstændigt erhvervsdrivende eller en hovedaktionær/anpartshaver har anvendt arbejdsgiverens, virksomhedens eller selskabets bil til privat kørsel.

Alle sagerne indenfor denne kategori vedrører samme problemstilling, relateret til samme bestemmelse. For en række af de øvrige sagstunge kategorier er de enkelte sagers problemstillinger således mere forskelligartede.

I forbindelse med skattereformen i 1993 skete der en objektivisering af reglerne om beskatning af fri bil/firmabil. Objektiviseringen vedrørte imidlertid alene beregningen af beskatningsgrundlaget for beskatningen af fri bil. Selve spørgsmålet om, hvorvidt der er kørt privat/stillet fri til rådighed, beror fortsat på en konkret vurdering.

Afgørelsen af, om der har været/er stillet fri bil til rådighed i denne type sager, beror på en konkret bevismæssig vurdering. Ved denne vurdering er der en række forhold, der tages i betragtning, herunder eksempelvis:

- Er der en aftale mellem den ansatte og arbejdsgiveren om, at bilen ikke må benyttes privat?
- Er bilen til rådighed uden for normal arbejdstid, holder den f.eks. parkeret uden for den ansatte, den selvstændiges eller hovedaktionærens hjem om natten?
- Er der ført en kørebog, der kan dokumentere bilens anvendelse?
- Hvordan klarer den pågældende normalt den daglige transport?
- Har den pågældende egen bil, evt. flere, til rådighed?
- Hvorledes ligger dagligvarebutikker og andre indkøbsmuligheder placeret i forhold til den pågældendes bopæl?
- Hvor mange personer er der i husstanden?

Ofte er disse sager karakteriseret ved, at der opstår en form for omvendt bevisbyrde derved, at det er skatteyder, der skal afkræfte skattemyndighedernes skønsmæssige vurdering af, at en firmabil anvendes privat. At løfte denne bevisbyrde er ofte vanskelig.

Når afgørelser af denne type så ofte påklages og videreføres til domstolene, skyldes det utvivlsomt, at beskatningen beror på denne skønsmæssige vurdering, som det ofte er op til skatteyder at afkræfte.

Det er imidlertid væsentlig at bemærke, at bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, med virkning fra 1. januar 2002 er ændret således, at biler på gule plader som udgangspunkt er undtaget fra

beskatning efter bestemmelsen. Ændringen trådte i kraft fra 30. maj 2002, jf. nærmere nedenfor under afsnit 6.1.3, "Fri bil".

## **7: Renteudgifter**

Langt størstedelen af de sager, der ligger i denne kategori, er sager, hvor en skatteyder er blevet nægtet fradrag for renter i forbindelse med investeringsprojekter for lånte midler. Der er således ofte flere sager vedrørende samme investeringsprojekt. Fradragsnægtelsen er ofte begrundet med, at skattemyndighederne ikke finder, at der er knyttet den fornødne økonomiske realitet i form af erhvervsøkonomisk risiko for investor til det pågældende investeringsprojekt, eller at de forskellige pengestrømme i projektet ikke er dokumenteret, dvs. der foreligger ikke fornøden dokumentation for lånets optagelse og/eller for låneprovenuets investering.

Herudover er der en del sager, der vedrører adgangen til rentefradrag i de situationer, hvor skatteyder er i restance med det underliggende lån.

## **5.2 – Sagskategorierne 8-15**

(sagskategorier, der *enten* indgår i den af Landsskatteretten udledte "top-10", *eller* som indgår i *begge* de foretagne deludsøgninger fra retssagsstatistikken)

## **8: Vurdering af fast ejendom (Landsskatterettens top 10)**

Sagerne dækker over vurderingen af mange forskellige typer af ejendomme. Set i forhold til det samlede antal vurderinger ligger antallet af klager herover på et lavt niveau.

## **9: Afskrivning, bygninger, installationer m.v. (Landsskatterettens top 10)**

Kategorien indeholder en række forskelligartede problemstillinger vedrørende afskrivninger på bygninger, installationer, ombygningsudgifter på lejede lokaler og straksafskrivninger på bygninger m.v. En betydelig del af de sager, der er indgået i 2000 og 2001, vedrører indkomstårene forud for 1999 og skal derfor afgøres efter reglerne i den gamle afskrivningslov.

Den nye afskrivningslov trådte i kraft 1. januar 1999, og der er endnu ikke indgået så mange sager, der er afgjort efter denne lov, at der tegner sig et entydigt billede af, hvor der eventuelt er særlige problemstillinger. Allerede på nuværende tidspunkt kan det dog konstateres, at reglerne om opgørelsen af afskrivningsgrundlaget for blandede ejendomme med ejerbolig, jf. afskrivningslovens § 19 og § 45, og reglerne om straksafskrivning i afskrivningslovens § 18, stk. 2, giver en del vanskeligheder.

## **10: Kongresser, kurser, studierejser (Landsskatterettens top 10)**

Sager af denne type er i realiteten en underkategori af sagerne om driftsomkostninger. Sagerne drejer sig således om på den ene side fradrag for udgifter afholdt til kurser, rejser og kongresser m.v. og på den anden side, hvorvidt modtageren af eksempelvis en rejse skal beskattes af værdien heraf.

Det, der er afgørende for fradraget/beskatningen af rejsens værdi, er således grundlæggende, om udgifterne kan anses for nødvendige driftsudgifter for den person eller det selskab, der afholder udgiften.

Afholder, som i de ovennævnte sager, et selskab således udgifter til kurser, studierejser eller lignende til fordel for bestyrelsesmedlemmer, hovedaktionærer, ledelse eller medarbejdere, og anses udgiften af selskabet ikke for at være en driftsudgift, anses udgiften i stedet for at være honorar, maskeret udlodning eller yderligere løn og beskattes som sådan hos modtageren af kurset/rejsen.

Der er en veludviklet praksis på området, der bl.a. baserer sig på en vurdering af rejsens formål, deltagerens tilknytning til virksomheden/selskabet, kursets/rejsen/kongressens faglige indhold, herunder en vurdering af antallet af timer afsat til faglige aktiviteter sammenholdt med antallet af fritimer.

For kursers vedkommende foretages der ligeledes en vurdering af, om kurset har til formål at ajourføre deltagerens hidtidige viden og kunnen (fradrag/ikke beskatning hos modtager), eller om der er tale om videreuddannelse, hvorved den pågældende erhverver ny kompetence (ikke fradrag/beskatning hos modtager). En arbejdsgiver har dog altid efter LL § 31 mulighed for at få fradrag for uddannelsesudgifter afholdt til fordel for de ansatte, uanset hvilken karakter uddannelsen har, blot der ikke er tale om, at kurset har udelukkende privat karakter for modtageren.

Også lønmodtagere afholder undertiden af egen lomme udgifter til kurser, kongresser eller studieophold. Praksis er også her baseret på de ovenfor beskrevne vurderingskriterier.

### **11: A/S, ApS/aktionærer, udlodning, udbytte (retssagsstatistikken)**

Denne kategori topper ifølge de i afsnit 4.3.1 foretagne deludsøgninger retssagsstatistikken, jf. således figur 4.9. Det skal i øvrigt bemærkes, at f.s.v.a. landskatteretssagerne, henregnes denne type sager til den mere brede sagskategori "Anparts- og aktieselskaber generelt", jf. beskrivelsen overfor under pkt. 1.

Langt størstedelen af sagerne i denne kategori vedrører beskatning af maskeret udlodning/udbytte hos en hovedaktionær. Der er tale om situationer, hvor en aktionær/anpartshaver, typisk hovedaktionæren, gennem sin bestemmende indflydelse på et selskab efter skattemyndighedernes opfattelse økonomisk tilgodeser sig selv, andre aktionærer, familiemedlemmer eller andre med større eller mindre pengebeløb eller andre goder, f.eks. naturalier.

Der er ofte tale om beløb, der har ydre karakter af at udgøre betaling for varer eller tjenesteydelser indbyrdes mellem selskaber, der er domineret af aktionæren eller mellem selskabet og aktionæren selv. Skattemyndighederne tilsidesætter typisk den beløbsmæssige kvalifikation, nægter f.eks. at godkende et givet fradrag eller tilsidesætter evt. den foretagne prisfastsættelse.

Eksempelvis kan der være tale om, at selskabet har afholdt driftsudgifter, der ikke reelt vedrører selskabets drift, men i stedet vedrører hovedaktionærens privatsfære, dvs. selskabet har afholdt udgifter på vegne af hovedaktionæren. Der kan også være tale om, at andre end hovedaktionæren, typisk nærtstående, er blevet begunstiget.

Beløbet, eller beløbene, beskattes på denne baggrund, uanset om det er aktionæren selv eller en nærtstående, der er blevet begunstiget, efter LL § 16 A som maskeret udlodning/udbytte hos aktionæren, idet beløbene, som følge af aktionærens bestemmende indflydelse på selskabet og dermed den(de) gennemførte transaktion(er), anses for "at have passeret" aktionærens økonomi.

Maskeret udlodning kan forekomme i mange forskellige situationer, og afgørelsen af, om der foreligger en "maskeret udlodningssituation", vil ofte bero på en konkret vurdering og bevisførelse. Fælles for alle de sager, der er placeret i denne kategori, er således, at de vedrører forholdet mellem selskaber og hovedaktionærer og spørgsmålet om, hvorvidt de transaktioner, der foregår mellem disse, kan accepteres på linie med de transaktioner, der finder sted mellem parter, hvor den ene part ikke har bestemmende indflydelse på den anden part.

### **12: Skat, formalitet, genoptagelse, ugyldighed (retssagsstatistikken)**

Det skal bemærkes, at denne type sager også kan findes indenfor andre kategorier. Ofte er der tale om, at hovedproblemet i sagen er af materiel-retlig karakter, således at sagen registreres i den kategori, der vedrører denne problematik, men at skatteyder herudover har nedlagt påstand om, at den foretagne forhøjelse af formelle grunde (forældelse, manglende agterskrivelse m.v.) er ugyldig.

En del af sagerne vedrører nægtelse af genoptagelse som følge af forældelse, herunder særlig nægtelse af ekstraordinær genoptagelse efter den tidligere § 4, stk. 2, i skattestyrelsesloven.

Der er efterfølgende sket en objektivisering af reglerne om genoptagelse. Reglerne om forældelse, genoptagelse m.v. giver dog fortsat anledning til problemer. Et udvalg under Skatteministeriet ("Fristudvalget") er nedsat til at se på eventuelle ændringer af forældelsesfrister m.v., herunder forslag til en ensretning af fristreglerne indenfor hele Skatteministeriets område.

### **13: Ejendomme, indtægter, udgifter, generelt (retssagsstatistikken)**

Sagerne i denne kategori vedrører hovedsageligt opgørelsen af indkomst (lejeindtægter og avance ved salg) og fradrag for udgifter vedrørende drift af udlejningsejendomme. De problemstillinger, der forekommer i denne kategori, forekommer således også i relation til drift af andre virksomheder. Dvs. spørgsmål om skønsæssig ansættelse af indkomsten, nægtelse af fradrag for påståede driftsudgifter, nægtelse af fradrag for underskud. Herudover er der sager om lejefiksering og om selvstændig erhvervsvirksomhed ved udleje af sommerhus.

I øvrigt synes mange sager vedrørende beskatning af fast ejendom at have sit udspring i, at ligningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og vurderingsloven ikke anvender de samme begreber og den samme terminologi.

Herudover er ejendomsområdet karakteriseret ved, at det er reguleret af en række ret komplekse regler, der er indeholdt i forskellige love, herunder f.eks. boligreguleringslovens regler om hensættelse til vedligeholdelse og forbedring i Grundejernes Investeringsfond samt de forskellige regler om tilskud til bl.a. energiforbedringer og byfornyelse. Disse mange regler skal afpasses med de skattemæssige regler på området, hvilket kan give anledning til konflikt.



Som eksempel herpå kan nævnes de særlige regler i ligningslovens § 14 G om den skattemæssige behandling af hensættelser til Grundejernes Investeringsfond. Netop f.s.v.a. disse regler kan det dog, henset til reglernes relative kompleksitet, undre en smule, at der forekommer så forholdsvis få sager på området, som tilfældet er.

I øvrigt om den særlige problematik vedrørende vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, se nr. 19 nedenfor, samt afsnit 6.3.5.

#### **14: Kommanditister/K/S, særlig regel (retssagsstatistikken)**

De sager, der er placeret i denne kategori, vedrører alle investering i typiske skattearrangementer. Der er tale om de såkaldte "10-mandsanpartsprojekter", hvor skatteydere er blevet nægtet fradrag for de renteudgifter og afskrivninger, som det pågældende leasingprojekt afføder for den enkelte investor.

Påstanden er typisk begrundet med, at det pågældende projekt økonomisk er skruet således sammen, at investor i realiteten ikke påtager sig en reel erhvervsmæssig risiko gennem sin erhvervelse af en anpart i projektet. Investors eneste interesse i projektet har således typisk været at opnå adgang til skattemæssige afskrivninger.

En stor del af sagerne stammer fra projekter, der blev søsat i de første par år af halvfemserne. Antallet af denne type sager er i dag faldende. Dog udbydes der fortsat investeringsprojekter, og der vil formentlig fortsat versere sager om den skattemæssige godkendelse af disse projekter.

Højesteret afsagde med TfS 2000, 1011, den første dom, der stadfæstede skattemyndighedernes underkendelse af sådanne projekter, der ikke indeholder en reel erhvervsmæssig risiko. Den konkrete sag vedrørte anpartsinvestering i et fly.

#### **15: Moms, fradrag. Momsafgiftspligtig transaktion og Moms, skøn (retssagsstatistikken)**

Sagerne vedrørende "moms, fradrag" vedrører spørgsmålet om, hvorvidt der kan *fratrækkes* moms af en given udgift. Fradrag for moms kræver generelt, at den pågældende udgift har tilstrækkelig erhvervsmæssig karakter. Følgende eksempler kan nævnes:

- 2 sager vedrørende fradrag for moms af mæglerudgifter i forbindelse med salg af fast ejendom. Sagsøger blev nægtet fradrag herfor under henvisning til en dom fra EF-domstolen, der ændrer tidligere dansk praksis herom.
- Et musikarrangement blev anset for at være momsfrataget, hvorfor sagsøger ikke kunne foretage fradrag for momsudgiften.
- Sagsøger var blevet nægtet fradrag for moms vedrørende udgifter til leje og indretning af lokaler samt leje af parkanlæg, idet told- og skattemyndighederne ikke fandt, at udgifterne havde en sådan erhvervsmæssig karakter som krævet i henhold til 6. momsdirektivs bestemmelser herom. Sagsøger fik medhold ved landsretten.

Sagerne vedrørende "momsafgiftspligtig transaktion" vedrører generelt spørgsmålet om, hvorvidt der skal *indeholdes* moms af et givet salg af varer, aktiver eller tjenesteydelser. Følgende eksempler kan nævnes:

- Kantinemomssagerne. Disse sager vedrørte spørgsmålet om hvilken pris, arbejdspladskantiner skulle indeholde moms af. Skattemyndighederne hævdede sagerne, da der ikke var hjemmel til skattemyndighedernes praksis i 6. momsdirektiv.
- Sagsøger fik sit momstilsvær forhøjet, idet sagsøgers levering af varer ikke blev anset for moms fritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, om moms fritagelse for levering af varer m.v. til lande uden for EU.
- Sagsøger havde erhvervet og ombygget et hotel. Byggeriet blev anset for momspligtigt efter momslovens § 4, idet det udførte arbejde blev anset for at være udført for fremmed regning.

Sagerne vedrørende ”moms, skøn” minder i et vist omfang om skattesagerne om skønsmæssig ansættelse og regnskabsstilsidesættelse. Sagerne er konkrete og beror ofte på utilstrækkelig, manglende eller fejlagtig bog- og regnskabsføring, hvilket afstedkommer en skønsmæssig ansættelse af momstilsværet. Sagerne skyldes ofte, at der har været foretaget kontrol af virksomheden.

Generelt kan det om moms anføres, at reglerne i den danske momslov er baseret på reglerne i EU's 6. momsdirektiv. Eventuelle forenklinger af den danske momslovs regler kan således alene ske i overensstemmelse med og indenfor rammerne af reglerne i 6. momsdirektiv.

Med henblik på at tilpasse reglerne i den danske momslov til 6. momsdirektiv er der i Skatteministeriet gennemført et udvalgsarbejde med repræsentanter fra ministeriet og fra eksterne interesseorganisationer. Udvalget fremkom med en rapport i sommeren 2001.

### 5.3 - Sagskategorierne 16-22

(sagskategorier, der *ikke* indgår i Landsskatterettens top 10, og kun i en *enkelt* af deludsøgningerne vedrørende retssagerne)

#### 16: Kursavancer

Det store antal sager i denne kategori skyldes alene, at de pågældende retssager alle vedrører samme investeringsprojekt og dermed samme juridiske problemstilling.

Der er tale om en række K/S'er, der i slutningen af 1994 optog et overkurslån med tilsvarende højere rente (19,95 pct.) og investerede provenuet herfra i danske skatkammerbeviser eller obligationer. Gevinsten ved stiftelse af et sådant overkurslån var skattepligtig på stiftelsestidspunktet efter den dagældende KGL § 5, stk. 5, 1. pkt. Imidlertid kunne denne beskatning undgås ved at lade et selskab eller andre, der ikke var omfattet af denne bestemmelse, stifte lånet for herefter at videreoverdrage lånet til den endelige låntager.

En sådan videreoverdragelse blev således efter stk. 5, 3. pkt., *ikke* anset som stiftelse af en ny forpligtelse efter stk. 5, 1. pkt., når vilkårene for lånet i øvrigt var uændrede.

Investeringsprojektets overskud for den enkelte investor fremkom således gennem en kombination af kursgevinstens skattefrihed og gennem fradraget for den meget høje rente.

Imidlertid blev kursgevinstlovens § 5, stk. 5, 3. pkt., ændret fra den 1. februar 1995, således at enhver overdragelse, uanset vilkårene, blev anset som stiftelse af en ny fordring, herunder også overdragelser foretaget tidligere end 1. februar 1995.

Den 30. januar 1995 foretog de pågældende K/S'er en omlægning af lånet, hvorved lånet fik en lavere pålydende rente, således at der isoleret set ikke mere var tale om et overkurslån. Samtidig skulle K/S'erne imidlertid betale en strafrente, der sammen med den almindelige rente betød, at det nye låns udgift i realiteten ville ende med at være lige så stor som udgiften på det gamle lån.

Skattemyndighederne fandt, at der ikke var tale om en reel omlægning, idet lånets udgift for låntager var den samme som før omlægningen, og henviste til, at omlægningen alene var foretaget for ikke at blive omfattet af skærpelsen af KGL § 5, stk. 5, 3. pkt. Kommanditisterne blev som følge heraf beskattet af deres forholdsmæssige andel af det oprindelige låns overkurs. Østre Landsret har i en dom af 30.8.2002 (SKM 2002, 472 ØLR) givet Skatteministeriet medhold i, at der ikke var tale om nogen reel låneomlægning. Dommen er af den skattepligtige blevet anket til Højesteret.

Under ét benævnes disse sager "overkurssagerne". Kursgevinstloven er efterfølgende ændret, og den pågældende problemstilling er således ikke længere aktuel.

### **17: Told**

Toldsagerne vedrører en række forskelligartede problemstillinger vedrørende told, såsom:

- Er der afgiftspligt for den/de pågældende varer.
- Under hvilken kode skal den/de pågældende varer tariferes.
- Regulering af allerede indbetalte toldbeløb, herunder efteropkrævning.
- Hæftelse for toldbeløb.
- Henstand med betaling af toldbeløb.

Generelt kan det om told anføres, at reglerne i den danske toldlov er baseret på EU's toldkodeks samt, at opkrævningen af told sker på vegne af EU. Da told således i vidt omfang er et EU-anliggende, er der snævre grænser for, hvor langt de danske myndigheder kan gå med eventuelle forenklingsbestræbelser.

### **18: Personers skattepligt**

Denne kategori af sager vedrører typisk skattepligtsspørgsmål for personer, der er, eller har været, bosiddende i udlandet, og som har oppebåret eller oppebærer indtægter fra udlandet samt beskatningsretten til her i landet bosiddende personers indtægter oppebåret fra udenlandske indtægtskilder.

Sagerne vedrører således ofte fortolkningen af kildeskattelovens skattepligtsregler, ligningslovens lempelsesregler og i tilknytning hertil fortolkningen af relevante dobbeltbeskatningsaftaler. Da der ofte er tale om, at afgørelsen af denne type sager beror på et samspil mellem ovennævnte retskilder, må sagerne ofte betegnes som vanskelige at afgøre, og i alt fald for den almindelige borger kan det være vanskeligt på forhånd at vurdere, hvorvidt en given indkomst skal beskattes i DK eller i udlandet, eller om skattepligten til DK bevares helt eller delvis ved flytning til udlandet.

I takt med den stadigt voksende internationalisering af kapital- og arbejdsmarkedet må reglerne om udlands- og dobbeltbeskatning således også formodes at få betydning for et stadigt voksende antal skatteydere.

Følgende eksempler skal nævnes:

- Flere sager, der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt DK har beskatningsretten til pensionsindtægter, som skatteyder modtager fra udenlandske pensionselskaber.
- En i Tyskland bosiddende pilot arbejdede for et dansk luftfartsselskab. Sagen drejer sig om, hvorvidt kun den indtægt, der kan henføres til tjeneste om bord på flyet, eller om også en andel af den indtægt, der kan henføres til tjeneste på jorden (i Tyskland), skal beskattes i DK. Sagen beror på fortolkningen af KSL § 2, stk. 1, litra a.
- Sagsøger blev anset for skattepligtig til DK på trods af, at sagsøger havde bopæle til rådighed i England og Tyskland, idet skattemyndighederne efter en samlet vurdering fandt, at skatteyder havde centrum for sine livsinteresser i DK.
- Skattemyndighederne fandt, at sagsøger, der var fraflyttet til England, på trods heraf var fuldt skattepligtig til DK, idet sagsøger ansås for at have opretholdt sin bopæl i DK, og idet det ikke kunne dokumenteres, at sagsøger var skattepligtig til England. Sagsøger ansås ikke for at opfylde betingelserne for udlandslempelse efter reglerne i LL § 33 A.

## **19: Ejendom, vedligeholdelses- og forbedringsudgifter**

Disse sager vedrører oftest spørgsmålet om, hvorvidt afholdte ejendomsudgifter i skattemæssig henseende kan trækkes fra som vedligeholdelsesudgifter, eller om der er tale om ikke fradragsberettigede forbedringsudgifter.

Ejendomsområdet er særlig kompliceret, idet den skattemæssige definition af (fradragsberettigede) vedligeholdelsesudgifter adskiller sig fra den generelle boligretlige definition heraf. Området for, hvad der skattemæssigt kan anses for vedligeholdelsesudgifter, er således snævrere end, hvad der almindeligvis anses for vedligeholdelsesudgifter.

Om problemstillingen i øvrigt samt om ejendomme mere generelt se afsnit 6.3.5.

## **20: Hobbyvirksomhed**

Der er tale om sager, hvor skatteyder er påbegyndt etableringen af en virksomhed, men er blevet nægtet fradrag for driftsudgifter og driftsunderskud med den begrundelse, at virksomheden ikke er igangværende og/eller, at de afholdte udgifter må anses for ikke fradragsberettigede etableringsudgifter. Virksomheden anses populært sagt for at være en "hobbyvirksomhed" og ikke en egentlig erhvervsmæssig virksomhed.

I sager om "hobbyvirksomhed" er der typisk tale om, at der, ofte af en enkeltperson for dennes egen regning, er afholdt betydelige udgifter med henblik på etablering af den pågældende virksomhed. Virksomheden er fortsat i en udviklingsfase og har endnu ikke udviklet en indtjening eller i alt fald ikke en indtjening af nogen betydning.

Efter praksis kan en virksomhed imidlertid også anses for igangværende, hvis virksomheden har været drevet med tilstrækkelig økonomisk intensitet. Dvs. at der har været udført sådanne bestræbelser på indtjening i virksomheden eller været en sådan (ikke positiv) indtjening i virksomheden, at virksomheden kan betegnes som erhvervsmæssigt drevet. Derudover er det et krav, at der er udsigt til, at virksomheden indenfor en overskuelig periode opnår et overskud, dvs. et rentabilitetskrav.

Som det fremgår af de ovenstående kriterier for, hvornår en virksomhed kan anses for igangværende, er der i høj grad tale om en skønsmæssig vurdering af, hvornår en virksomhed kan anses for igangværende.

Skattemyndighedernes skøn og deraf følgende eventuelle nægtelse af fradrag for underskud m.v. kan forekomme uforståeligt for den skatteyder, der har anvendt megen tid og investeret store beløb i at få den pågældende virksomhed op at stå. For mange skatteydere forekommer det således uforståeligt, at der ikke gives fradrag for afholdte udgifter netop i den særlig likviditetskrævende fase, hvor virksomheden er under etablering og endnu ikke giver afkast eller kun et lille afkast.

Når der ses en del sager af denne type ved domstolene og et betydeligt antal ved underinstanserne, skyldes det formentlig den store grad af skøn, der er i denne type sager, sammenholdt med et stort personligt engagement i virksomheden fra skatteyderens side.

## **21: Goodwill, andre immaterielle rettigheder**

Disse sager vedrører alle goodwillspørgsmål.

Grundlæggende vedrører sagerne 2 forhold. Dels om der i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse i det hele taget overdrages goodwill samt, hvor dette er tilfældet, spørgsmålet om værdifastsættelsen (beskatnings- og afskrivningsgrundlaget) heraf. I nogle situationer er det alene værdiansættelsen af goodwill, der er tvivl om.

Goodwillsagerne har stedse givet anledning til et ret stort antal sager ved såvel de administrative instanser som hos domstolene.

Primært skyldes det uklarheden mht. til definitionen af goodwill. Det ligger næsten i sagens natur, at det er vanskeligt at definere et urørligt, dvs. ikke fysisk aktiv som goodwill. Herudover vanskeliggøres situationen yderligere af, at den skattemæssige definition og den regnskabsmæssige definition af goodwill ikke er identiske. Også afgrænsningen i forhold til andre immaterielle aktiver kan volde vanskeligheder.

Særligt i perioden 1982-1992, hvor goodwill i modsætning til andre immaterielle aktiver var skattefrit, var der en lang række sager, hvor skatteydere anførte, at der var tale om overdragelse af goodwill, mens skattemyndighederne påstod, at der var tale om betaling for andre (skattepligtige immaterielle aktiver). Disse sager affødte et stort antal sager såvel ved administrative instanser som ved domstolene.

En yderligere årsag til, at denne type sager ofte giver anledning til konflikt, er, at mange virksomhedsoverdragelser er overdragelser fra en selvstændigt erhvervsdrivende til et selskab, hvor

denne selv er eneaktionær/anpartshaver. Dvs., at beskatningen af goodwill sker hos personen i afståelsesåret, mens afskrivningerne på goodwill sker i selskabet over 7 år. Dette er ofte anført som en særlig hård likviditetsbelastning i forbindelse med omdannelse af en personlig ejet virksomhed til et selskab.

Ligningsrådet har for at lette spørgsmålet om goodwill og værdiansættelsen heraf vedtaget en anvisning til beregning af goodwill. Denne anvisning har siden 1988 fungeret i varierende udgaver og er senest revideret i 2000. Anvendelsen af denne anvisning afklarer uden tvivl et stort antal sager, ligesom en del rene værdiansættelsesspørgsmål klares ved Landsskatteretten gennem udmeldelse af syn og skøn.

Der må dog fortsat forventes et vist antal domstolssager om goodwillspørgsmål.

## **22: Debitor, nedskrivning/tab**

Disse sager vedrører alle spørgsmålet om, hvorvidt der kan opnås fradrag for tab på debitorer. Det er et krav for at opnå fradrag for et tab på en debitor, at tabet kan konstateres, dvs. dokumenteres. Tabet kan fratrækkes i det år, hvor tabet endeligt kan konstateres og opgøres. Dette følger af reglerne i SL §§ 4-6.

Det, der oftest giver anledning til uoverensstemmelse mellem skatteyder og skattemyndighederne, er således spørgsmålet om, hvorvidt det af skatteyder påståede tab reelt kan konstateres. Det er skatteyderen, der skal løfte bevisbyrden for, at der i det hele taget eksisterer et krav, og at dette krav som anført af skatteyder må anses for tabt. Eksempelvis anses et tab for konstateret, hvis debitoren er gået konkurs, gået i betalingsstandsning, har indgået en akkord ell. lign.

Det er derimod ikke et krav, at skatteyderen skal have forsøgt at inddrive fordringen. Hvis fordringen efter en konkret vurdering kan anses for tabt, f.eks. fordi debitor er erklæret konkurs, gives der fradrag for tabet herpå.

Som anført hviler den skattemæssige behandling af fradrag for tab på debitorer på reglerne i statsskattelovens §§ 4-6, og sagernes afgørelse beror derfor oftest på det ovenfor beskrevne konkrete skøn over, hvorvidt fordringen som anført af skatteyder kan anses for tabt.

Selv om der eksisterer en ret omfattende retspraksis vedrørende spørgsmålet, som i vidt omfang kan være til støtte i disse sager, vil der dog fortsat være tilfælde, der falder "skævt" i forhold til denne praksis.

## Afsnit 6 - Udvalgte problemstillinger

Som det fremgår ovenfor af beskrivelserne af de problemstillinger, der karakteriserer de udfundne sagskategorier, er der ofte flere årsager til, at der indenfor en given sagskategori forekommer mange klagesager. Således er det ofte ikke en enkeltstående problemstilling og/eller en enkeltstående bestemmelse, der giver anledning til samtlige eller blot flertallet af de klagesager, der findes indenfor en given sagskategori.

For en del sagskategoriers vedkommende er der tale om, at det høje antal klagesager ikke nødvendigvis skyldes komplicerede og/eller for skatteyderne uforståelige regler, men snarere, at afgørelserne indenfor det pågældende sagsområde i høj grad beror på en skøns- eller bevismæssig vurdering, der baserer sig på en række af sagens konkrete forhold. Eksempelvis kan nævnes sagerne om tilsidesættelse af regnskab/skøn (sagskategori 2), sagerne om driftsomkostninger (sagskategori 3) og sagerne om hobbyvirksomhed (sagskategori 20).

En nedbringelse af klagerne på disse skøns- og bevistunge områder kan således næppe opnås gennem forenkling af eksisterende regler, men, hvor dette er muligt, måske snarere gennem udarbejdelse af regler, der kan objektivere det skøn eller den bevisbyrde, der hidtil har været afgørende for sagernes udfald. Der eksisterer ofte en stor (rets)praksis indenfor disse skøns- og/eller bevistunge sagsområder.

I afsnittene 6.1. og 6.2. nedenfor er udpeget de sagskategorier, der (med en enkelt undtagelse) optræder i samtlige de foretagne udsøgninger, idet disse ud fra antallet af klagesager umiddelbart kvalificerer sig som sorte pletter. Som det fremgår, er en del af de udpegede sagsområder, ikke overraskende, sagsområder, som skatteministeriet allerede har eller i alt fald tidligere har haft i kikkerten med henblik på ændringer og forenklinger.

Nedenfor under afsnit 6.1. er peget på de sagskategorier, der efter arbejdsgruppens opfattelse kan karakteriseres eller i alt fald kommer tættest på at kunne betegnes som egentlige "sorte pletter. Der er tale om sagskategorier, der optræder både på Landsskatterettens top 10 og i begge de foretagne udsøgninger vedrørende retssagerne. Det skal bemærkes, at det som anført generelt ikke er umiddelbart muligt at sammenholde med skatteankenævnsstatistikken. Dog indgår i alt fald sagskategorierne "fri bil", "hobbyvirksomhed" og "renter (renteudgifter i virksomheden)" også i udsøgningen af de hyppigst forekommende sagskategorier ved skatteankenævnene.

De i afsnit 6.1. udpegede sagskategorier er således de kategorier, hvor der er flest klager, og hvor de til grund for klagerne liggende problemstillinger generelt set er indholdsmæssigt mest ensartede, og dermed også er de sagsområder, hvor regelforenklinger umiddelbart synes mest nærliggende at overveje.

Under afsnit 6.2. er behandlet/beskrevet de sagskategorier, der ligeledes, bortset fra hobbyvirksomhed, optræder i samtlige foretagne udsøgninger, men hvor det skønnes at være vanskeligere at gennemføre regelforenklinger. Enten fordi de problemstillinger, som klagesagerne indenfor den pågældende sagskategori vedrører, materielt set er temmelig forskellige, eller fordi klagesagernes afgørelse i meget høj grad beror på en konkret skønmæssig vurdering, som det kan være vanskeligt at lovgive sig ud af.

Under behandlingen af de i afsnit 6.2. beskrevne sagsområder er fremhævet enkeltstående specifikke problemstillinger, som arbejdsgruppen er blevet gjort opmærksom i løbet af undersøgelsen.

Endelig er der i afsnit 6.3. beskrevet nogle konkrete problemstillinger, som ikke i alle tilfælde har relation til de på baggrund af udsøgningerne i afsnit 4 statistisk set mest forekommende klagesagskategorier. Der er tale om problemstillinger udpeget af Landskatteretten. Imidlertid fremgår i alt fald nogle af disse problemstillinger også skatteankenævnstatistikken samt af svarene fra den af Foreningen af Danske Skatteankenævn foretagne rundspørge blandt skatteankenævnene.

## **6.1. Aktieavancebeskatning, ejendomsavancebeskatning, beskatning af fri bil, og renteudgifter**

### **6.1.1 - Aktieavancebeskatning**

Der er næppe tvivl om, at reglerne i ABL af mange skatteydere opfattes som komplicerede, hvilket bekræftes af det meget høje antal sager på området.

Aktieavancer fortrykkes ikke på selvangivelsen, og den enkelte skal således selv påføre selvangivelsen eventuelle skattepligtige avancebeløb. Det bliver mere og mere almindeligt for "almindelige" skatteydere at investere i aktier, og der er næppe tvivl om, at denne særligt gruppe har svært ved at overskue reglerne i ABL.

En arbejdsgruppe under Skatteministeriet afgav i september 2000 Betænkning nr. 1392 om ændring af reglerne om aktieavancebeskatning. I betænkningen foreslås en gennemgående teknisk omskrivning af loven, således at loven bliver mere overskuelig og sprogligt lettere at forstå.

Herudover kommer arbejdsgruppen med en række forslag til forenklinger af de materielle regler. Forslagene er rettet mod henholdsvis personaktionærer (dvs. typisk småaktionærer) og mod selskabsaktionærer. For en nærmere gennemgang heraf skal der henvises til betænkningen.

Udover den række problemstillinger, som betænkningen peger på, skal der på baggrund af nærværende undersøgelse peges på nedenstående konkrete problemstillinger vedrørende opgørelsen af aktieavancer.

- Overgangsbestemmelsen i lov nr. 421 af 25. juni 1993, § 19, stk. 3, lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven. Bestemmelsen, der er indsat i forbindelse med skattereformen i 1993, har det formål, at der ikke skal ske beskatning af værdier indtjent før lovens ikrafttrædelse for mindretalsaktionærer, fordi mindretalsaktionærer forud for lovændringen ikke blev beskattet af gevinst ved salg af aktier.

Bestemmelsen giver mulighed for anvendelse af handelsværdien pr. 19/5-93 af aktier/anpartar i stedet for den faktiske anskaffelsessum ved avanceopgørelsen ved senere salg og er samtidig en tabsfradragsbegrænsningsregel med udgangspunkt i handelsværdien på dette tidspunkt.



Bestemmelsen har givet og giver fortsat anledning til mange sager vedrørende værdiansættelsen af unoterede aktier og anparter. Muligheden for at indhente bindende forhåndsbesked har ikke løst problemet. Der kan i princippet stadig opstå sager om problemet, indtil alle mindretalsaktier (unoterede), som var ejet 19/5-93, er solgt, således at der også fremover skal udmeldes syn og skøn ved klage over avanceopgørelsen for Landsskatteretten.

- En del sager udspringer af aktieavancebeskatningslovens § 4 om afståelse af aktier ejet mere end 3 år. Det kan være vanskeligt at fastlægge indgangsværdier ved avanceopgørelsen, da disse indgangsværdier – hvor aktierne ikke kunne afhændes skattefrit efter ABL § 4, stk. 2, - i visse situationer skal opgøres efter ABL § 7, stk. 1, medens der i andre situationer er adgang til anvende indgangsværdier efter § 19, stk. 3, i lov nr. 421 af 25. juni 1993. Der er dog ikke så mange sager, som man egentlig kunne forvente, når man betænker kompleksiteten. Det, der er slående i disse sager, er imidlertid, at der i så godt som alle sager er fejl i avanceberegningerne fra såvel myndighederne som fra klagerne.

### 6.1.2 - Ejendomsavancebeskatning

Som anført ovenfor under pkt. 5 er antallet af sager indenfor denne sagskategori stigende.

I henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 8 medregnes fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder ikke, hvis huset eller lejligheden har *tjent som bolig for ejeren i en del af ejerperioden*.

Størstedelen af sagerne på dette område vedrører bevisbedømmelsen af, om ejendommen reelt har tjent ejeren eller dennes husstand til bolig i del af ejerperioden.

En del af sagerne vedrører lejligheder, der er købt som led i den såkaldte "forældrekøbsordning". Her køber forældrene typisk en mindre lejlighed til de voksne, studerende børn. Lejligheden udlejes til barnet, og reglerne i virksomhedsskatteordningen benyttes i hele ejerperioden. Situationen er den, at forældrene, efter at barnet er flyttet, ønsker at afhænde ejendommen - uden at betale skat af avancen. En af forældrene lader sig folkeregistrere på ejendommen og forklarer eksempelvis, at man havde samlivsproblemer med ægtefællen. Ejendommen sælges, og man hævder så, at man har beboet den i ejerperioden.

Denne type sager beror således på en vanskelig konkret bevisvurdering, der er baseret på den praksis, der knytter sig til bestemmelsen. Et bud på det stigende antal sager vedrørende denne bestemmelse kunne således være, at aktiviteten på ejendomsmarkedet generelt, og dermed også ejendomsavancerne, har været stigende i de senere år, hvorved tilskyndelsen til at holde avancen skattefri, og i det hele taget få en afklaring på skattespørgsmålet, også er steget. Hertil kommer den stigende anvendelse af den ovennævnte forældrekøbsordning.

En anden problemstilling er, at en del nedlagte landbrugsejendomme ikke i tide er blevet omvurderet. Der har typisk ikke været drevet landbrug fra ejendommen igennem en årrække, og ejendommen har udelukkende tjent som bolig for ejeren og dennes familie. På afståelsestidspunktet påstår ejeren, at ejendommen må være skattefri efter EBL § 8, da ejendommen udelukkende har

tjent som bolig. Skattemyndighederne har derimod holdt sig til bestemmelsen i EBL § 9, hvorved i alt fald en del af avancen bliver skattepligtig.

Skattemyndighederne har således anført, at en ejendom må anses for en landbrugsejendom og dermed omfattet af EBL § 9, når ejendommen er vurderet som sådan, idet der i EBL § 9 er direkte henvist til vurderingslovens bestemmelser herom. Skatteministeriet har i år imidlertid taget bekræftende til genmæle i en sådan sag, og praksis vil herefter være den, at avance hidrørende fra en nedlagt landbrugsejendom, der udelukkende har tjent som bolig, fritages for beskatning efter EBL § 8, uanset den vurderingsmæssige status som landbrugsejendom.

Henset til, at sådanne ejendomme i lighed med f.eks. parcelhuse netop kun har haft et boligmæssigt formål, forekommer denne nye retsstilling rigtig. Problemet er imidlertid, at ejeren af en sådan ejendom, der (fejlagtigt) har været vurderet som landbrugsejendom i ejerperioden, har draget fordel heraf i relation til reglerne i ejendomsværdiskatteloven, mens den pågældende altså samtidig i forbindelse med afståelsen af ejendommen kan få avancen skattefrit.

Det kan anføres, at denne problemstilling i bund og grund handler om, at vurderingsmyndighederne blot skal sikre, at der foretages den rette (om)vurdering.

Det stigende antal sager vedrørende parcelhusreglen indikerer imidlertid, at der tilsyneladende kan være et behov for en forenkling.

Udover EBL § 8 skal bestemmelserne i ejendomsavancebeskatningslovens § 4 og § 5, der vedrører opgørelsen af avancen i såvel helsalgssituationer som i delsalgssituationer, fremhæves, idet de tilsyneladende er så komplicerede og/eller uklare, at de giver anledning til et betydeligt antal klagesager.

### **6.1.3 - Fri bil**

Denne sagskategori kan på baggrund af de mange klager på området og den ensartede problemstilling umiddelbart betegnes som et oplagt eksempel på en "sort plet".

På den anden side kan det, som anført ovenfor under beskrivelsen i afsnit 5, anføres, at det ikke er bestemmelsen i LL § 16, stk. 4, om fri bil, der i sig selv volder fortolkningsproblemer, idet denne bestemmelse mest har karakter af at være en "beregningsbestemmelse", der nærmere fastlægger den konkrete skattepligtige værdi af en fri bil. De mange sager på området kan således ikke direkte henføres til vanskelige eller uforståelige regler.

Problemet har ligget i den bevismæssige vurdering, der hidtil (jf. nedenfor om regelændringen) har været knyttet til bestemmelsen i LL § 16, stk. 4. Dvs., at få fastslået, om der har været stillet en fri bil til rådighed for den skattepligtige.

Som anført indledningsvis i dette afsnit er det kendetegnede for en hel del af de under afsnit 5 beskrevne sagskategorier, at det er det skøn eller den bevisførelse, der hidtil har været knyttet til reglerne, der giver anledning til det store antal klagesager.

Der er næppe tvivl om, at netop denne type sager er til stor irritation for den enkelte skatteyder, og at sager af denne karakter ofte giver anledning til, at skatteydere føler sig "forfulgt" af skattemyndighederne og stillet i en umulig situation med hensyn til at afkræfte skattemyndighedernes formodning. Dette bekræftes af den korrespondance, der ligger i nogle af retssagerne.

Som nævnt under afsnit 5.1 (Pkt. 6: fri bil) er der imidlertid med virkning fra 1. januar 2002 ændret i bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, således at reglerne om beskatning af fri bil ikke mere finder anvendelse for biler, hvor der ikke er betalt tillægsafgift for privat anvendelse, og/eller hvor momsen er fratrukket, dvs. biler på gule nummerplader. Baggrunden for regelændringen er, at når skatteyderen ikke betaler moms eller tillægsafgift ved køb af bilen, er dette en tilkendegivelse om, at bilen alene skal anvendes erhvervsmæssigt. En tilkendegivelse, som skattemyndighederne bør anerkende.

Regelændringens formål har været at fjerne den såkaldte formodningsregel, hvorefter det i praksis var skatteyder, der typisk via kørebog skulle bevise, at bilen ikke havde været til rådighed for privat kørsel.

Dog fremgår det af bemærkningerne til ændringsloven, at anvendes en gulpladebil alligevel privat, er det en overtrædelse af vægtafgiftsloven og momsloven. Det vil sige, at der skal ske efterbetaling af moms og tillægsafgift, hvilket medfører, at den private anvendelse udløser beskatning efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4.

Størstedelen af de sager, der har været vedrørende fri bil, er netop sager om biler på gule plader. Som følge af regelændringen finder de bevisbyrde- og dokumentationskrav - herunder kørebøger -, der efter praksis er udviklet i forhold til denne bestemmelse, ikke anvendelse på sådanne firmabiler. Herved påhviler der skattemyndighederne en tungere bevisbyrde end tidligere, hvilket i alt fald som udgangspunkt må medføre, at der fremover vil komme færre sager på dette område.

#### **6.1.4 – Renter(udgift)**

Som beskrevet under afsnit 5, pkt. 7, om renter er størstedelen af klagerne vedrørende renter relateret til konkrete investeringsprojekter, og det er for så vidt angår denne type projekter arbejdsgruppens opfattelse, at en løsning af denne type sager falder uden for regelforenklingsbestræbelserne.

Dog skal nævnes den fortolkningsmæssig problemstilling vedrørende ligningslovens § 5, stk. 8, om rentefradrag. Som udgangspunktet er der fradrag for renteudgifter i det indkomstår, hvor renten forfalder til betaling, jf. ligningslovens § 5, stk.1. Ifølge ligningslovens § 5, stk. 8, gælder dette dog ikke, hvis renteudgifter for tidligere år i samme gældsforhold ikke er betalt inden udgangen af indkomståret. Dog kan der foretages fradrag, hvis debitor kan stille betryggende sikkerhed.

Ofte kan der være problemer med at fastslå, om der er restancer. Også afgørelsen af, om der kan stilles betryggende sikkerhed, giver anledning til problemer især for lønmodtagere, hvor der ikke selvangives formue.

## **6.2 - Aktie- og Anpartsselskaber, regnskabstilsidesættelse og skøn, driftsudgifter og hobbyvirksomhed**

### **6.2.1 – Aktie- og anpartsselskaber**

Som beskrevet under afsnit 5 er der tale om en sagskategori, der dækker over en række forskellige skatteretlige problemstillinger. Selv om antallet af klagesager således er højt indenfor dette område, skal det ses i lyset af, at der er tale om sagskategori, der dækker bredt over en række forskelligartede sager.

Som anført kan der trækkes enkeltstående problemstillinger frem, og i forbindelse med arbejdet har Landsskatteretten særlig peget på reglerne i Ligningslovens § 2, stk. 1 (transfer pricing-reglerne).

Der er tale om Ligningslovens § 2, stk. 1, der giver skattemyndighederne hjemmel til at korrigere priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter, hvis myndighederne ikke mener, at disse er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter,

Ligningslovens § 2, stk. 4, giver den skattepligtige mulighed for at undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved korrektioner efter § 2, stk. 1, hvis den skattepligtige forpligter sig til at anvende de priser og vilkår, skattemyndighederne har fastsat efter stk. 1.

Det er ikke ganske indlysende hvilke transaktioner, der er omfattet af bestemmelsen i stk. 1, og Landsskatteretten har allerede behandlet og offentliggjort en del sager om, hvilke transaktioner der er omfattet. For stk. 1's vedkommende er sagerne vedrørende størrelsen af markedsrenten ved at indfinde sig. Når man ser på omfanget af klager vedrørende de gamle regler om fikseret rente, må disse værdiansættelser forventes at kunne føre til et væsentligt antal sager.

### **6.2.2 – Regnskabstilsidesættelse og skøn**

Som beskrevet ovenfor i afsnit 5 er der typisk tale om sager, hvor regnskabet tilsidesættes, fordi det ikke opfylder kravene eller slet ikke er udarbejdet, hvorefter skattemyndighederne foretager et skøn over indkomsten.

Kravene til udarbejdelse af bogføring, regnskab m.v. følger kun i begrænset omfang af regler på Skatteministeriets område. Og en evt. forenkling af reglerne vil således kun kunne vedrøre de skattemæssige krav til regnskabsaflæggelsen. Herudover er sagerne meget konkrete og ofte baseret på en skønsmæssig vurdering.

Som anført ovenfor under afsnit 5 fremgår det af sagerne, at det ofte er mindre virksomheder/selvstændigt erhvervsdrivende, der som følge af manglende kendskab til regnskabsaflæggelse og/eller manglende ressourcer er genstand for denne type sager.

En del af sagerne kan muligvis undgås ved, at der informeres om reglerne, hvilket allerede i vidt omfang sker, bl.a. gennem møder og kurser hos de regionale told- og skattemyndigheder. Det er intentionen, at skattemyndighederne fremover i endnu højere grad skal påtage sig en mere

rådgivende rolle. Netop konkret rådgivning/vejledning om regnskabsudarbejdelse m.v. er således et af de områder, hvor der tydeligt er et behov.

Det kan heller ikke afvises, at en del af sagerne simpelthen skyldes manglende vilje til at udarbejde et fyldestgørende regnskab, og at der i nogle situationer bevidst er udeholdt beløb fra den officielle omsætning. En del af sagerne drejer sig således herom. Denne type sager vil formentlig være upåvirkede af såvel forenklinger som yderligere information.

### 6.2.3 – Driftsudgifter

Fradrag for driftsudgifter følger af den bredt formulerede § 6 a i Statsskatteloven. På baggrund af denne formulering er der udviklet vel nok den mest omfattende retspraksis på skatteområdet.

Driftsomkostningsområdet er således det bedste eksempel på et område, der netop ikke er kraftigt regelreguleret, men som alligevel er genstand for en lang række tvister mellem skattemyndighederne og skatteydere. En væsentlig grund hertil er bestemmelsens brede formulering, og at den enkelte erhvervsdrivende naturligvis ikke har et overblik over den på baggrund heraf udledte praksis.

Der er næppe tvivl om, at mange tvister opstår, fordi en del af praksis på området for mange skatteydere forekommer ulogisk eller uforståelig.

Som eksempler herpå kan nævnes, at der nægtes fradrag for etableringsomkostninger, mens der gives fradrag for *løbende* driftsomkostninger. Denne sondring er vanskelig. Ligeledes nægtes der fradrag for omkostninger, der har til formål at *udvide* det eksisterende indkomstgrundlag. Også sondringen mellem sådanne omkostninger og almindelige fradragsberettigede driftsomkostninger er vanskelig.

Der eksisterer en lang række konkrete problemstillinger vedrørende specifikke omkostningstyper, problemstillinger der har relation til det generelle driftsomkostningsbegreb.

Blandt andet skal nævnes den vanskelige sondring mellem repræsentationsudgifter, der alene er fradragsberettigede med 25%, og reklameudgifter, der betragtes som driftsudgifter og dermed er fuldt fradragsberettigede, jf. nærmere herom nedenfor i afsnit 6.3.2.

En række af disse relaterede problemstillinger er således til brug for registreringen af klagesager tildelt en selvstændig sagskategori. Fra beskrivelsen i afsnit 5 skal nævnes sagskategori nr. 10, "Kongresser, kurser og studierejser", sagskategori nr. 13, "Ejendomme, indtægter, udgifter, generelt", sagskategori nr. 19, "Ejendom, vedligeholdelses- og forbedringsudgifter" og sagskategori nr. 22, "Debitor, nedskrivning, tab".

Om de specifikke problemstillinger, der karakteriserer disse sagskategorier, skal henvises til beskrivelsen heraf i afsnit 5.

Det nu nedlagte Skattelovråd (afløst af Skatteretsrådet) kom i 1991 med en betænkning om en gennemgribende ændring af det eksisterende driftsomkostningsbegreb. Centralt var et forslag om

udvidelse af det eksisterende driftsomkostningsbegreb, således at eksempelvis også etablerings- og udvidelsesomkostninger blev omfattet.

Betænkningen gav ikke anledning til væsentlige ændringer. Der er dog løbende særligt i ligningsloven indsat særregler, der giver adgang til at fratække specifikke omkostningstyper, og som må anses for konkrete udvidelser af adgangen til fradrag.

En gennemgribende ”renovering” af driftsomkostningsbegrebet med henblik på nedbringelse af det meget store antal klagesager på området opnås således næppe gennem en egentlig regelforenklings, men snarere gennem en gennemgribende ”ensretning”, objektivisering og måske en udvidelse af det eksisterende driftsomkostningsbegreb.

Det mindre i det mere kunne være at tage fat på nogle af de problemstillinger, der knytter sig til en række af de specifikke udgiftstyper, jf. ovenfor.

#### **6.2.4 – Hobbyvirksomhed**

Som det fremgår af afsnit 4.1.1. og den heri refererede tale fra formanden for skatteankenævnene, topper denne sagskategori skatteankenævnsstatistikken for 2001. Sagskategorien kan også, ved sammenlægning af en række mindre kategorier, findes på Landsskatterettens ”top 10”. Endelig findes denne sagskategori i udsøgningen vedrørende indbragte retssager i 2001.

Også her er der tale om en problemstilling, der ikke relaterer sig til en konkret bestemmelse, men baserer sig på en skønsmæssig vurdering af sagens konkrete forhold. Således kan en række forhold tale til fordel for, at der tale om en erhvervmæssig drevet virksomhed med deraf følgende mulighed for at benytte sig af de regler, der er gældende for erhvervsvirksomheder. På den anden side kan en række forhold tale imod, at der er tale om erhvervmæssig virksomhed.

Der er en veludviklet og omfattende praksis på området, baseret på reglerne i SL § 4-6. Der er tale om en praksis, der i et vist omfang er differentieret i forhold til hvilket erhverv, der er tale om. Således er der eksempelvis en særlig praksis f.s.v.a. landbrugsvirksomhed.

Der er næppe tale om et område, man ved at ændre eller ophæve konkrete regler kan forenkle sig ud af. På den anden side er der tale om en sagstype, der uden tvivl kan virke uforståelig, og som irriterer de involverede skatteydere, jf. bemærkningerne overfor i afsnit 5, og som der derfor synes at være et behov for at vurdere nærmere.

Det, der måske er behov for, er en større gennemsigtighed på området, og en sikkerhed for hvorledes den skattemæssige behandling vil blive, forud for opstart af virksomheden. En mulighed kunne muligvis, som det, jf. afsnit 4.1.1., forslås af formanden for de danske skatteankenævn, være, at der skabes en særlig model, der kan anvendes på virksomhed, der enten i en opstartsfasen ikke kan betegnes som erhvervmæssig, og/eller på virksomhed, der kun drives på deltids/hobbyniveau.

### 6.3 – Øvrige problemstillinger

Nedenfor er påpeget nogle ”sorte pletter”, som ikke i alle tilfælde kan henføres til de statistisk set mest forekommende klagesagskategorier, jf. de i afsnit 4 beskrevne udsøgninger. Der er tale om problemstillinger udpeget af Landsskatteretten.

For visse af de nedenfor nævnte problemstillinger er der tale om, at de udgør en enkeltstående problemstilling, der henhører under de sagskategorier, der er nævnt ovenfor under afsnit 6.1. og 6.2. Sondringen mellem repræsentation og reklameudgifter, jf. nedenfor under afsnit 6.3.2., er et eksempel herpå, idet denne problemstilling hører hjemme under sagskategorien driftsomkostninger.

Der er, i alt fald for nogle af de nævnte problemstillinger, tale om problemer, der allerede så småt, ud fra en statistisk synsvinkel, kandiderer til at få betegnelsen ”sort plet”, jf. om afskrivninger nedenfor.

#### 6.3.1 - Afskrivningslovens § 18, stk. 2 – straksafskrivning

Sagskategorien ”Afskrivning, bygninger, installationer m.v.” forekommer på Landsskatterettens top 10 og i udsøgningen vedrørende skatteankenævnsagerne samt i skatteankenævnens tilbagemelding på Foreningen af Danske Skatteankenævns rundspørge om bud på ”knaster” i skattelovgivningen. Når disse sager ikke figurerer på de foretagne udsøgninger fra retssagsstatistikken, skyldes dette formentlig, at der er tale om sager, der vedrører den ”nye” afskrivningslov fra 1999, dvs., at behandlingen af disse problemer endnu ikke er nået til domstolsniveauet.

Landsskatteretten har særlig peget på afskrivningslovens § 18, stk. 2, hvorefter udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger og installationer omfattet af lovens § 15, stk. 2 eller 3, straksafskrives, hvis nogle nærmere opregnede betingelser er opfyldt. I de sager, Landsskatteretten har behandlet eller har under behandling, har det vist sig, at der kan være problemer med at afgøre, om der overhovedet er grundlag for at straksafskrive. For eksempel er der en del sager om, hvorvidt en tilbygning kan anses for at udgøre en naturlig del af den eksisterende bygning, således at udgifterne kan straksafskrives, eller om der er tale om en selvstændig bygning, hvor udgifterne skal afskrives efter de almindelige regler.

Endvidere er reglerne for opgørelsen af beregningsgrundlaget, når der kan straksafskrives, blevet væsentligt mere komplicerede.

#### 6.3.2 - Sondringen mellem reklame og repræsentation

Reklame- og repræsentationsudgifter er, jf. afsnittet 6.2.3. ovenfor, i realiteten en underkategori til ”Driftsudgifter”.

Fradrag for reklame- og repræsentationsudgifter efter ligningslovens § 8, stk. 1 og stk. 4, forudsætter, at udgifterne er afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det fremgår ikke af selve lovteksten i ligningslovens § 8, hvad der nærmere forstås ved repræsentations- og reklameudgifter, men i forarbejderne til bestemmelsen findes nogle retningslinier til brug for sondringen mellem de to udgiftstyper. Denne sondring kan

være noget vanskelig at foretage, og Landsskatteretten har en del sager, hvor der er uenighed om, hvorvidt udgifter til arrangementer afholdt f.eks. i forbindelse med virksomhedsejeres eller virksomheders mærkedage skal anses som reklameudgifter med fuld fradragret eller som repræsentationsudgifter, hvor der kun er fradrag for 25 pct. af udgiften.

### **6.3.3 - Registreringsafgift biler**

Registreringsafgiften på biler til almindelig personbefordring er 180 %. For biler, der utvivlsomt er konstrueret til og indrettet til godstransport, "gulpladebiler", og som vejer over 2 t, pålægges en afgift på kun 30%.

Biler beregnet til godstransport, og som vejer over 2 t, men ikke over 4 t skal dog afgiftsberigtiges med 95 %, hvis biler af samme fabriksmærke markedsføres med lignende karosseri i personvognsudførelse (stationcars og lign.), jf. registreringsafgiftslovens § 5, stk. 1, nr. 2. Landsskatteretten ser nogle sager om de nye 4-hjulstrækkere o.lign., hvor problemet er, om de skal afgiftsberigtiges med den højere sats. Sådan som de nye biler udvikles, forventes løbende en del sager på dette område.

Efter registreringsafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 6, er køretøjer, der anvendes af plejehjem, ældrecentre og lignende institutioner, eventuelt med reduceret sædetal, til befordring af egne beboere eller hjemmeboende ældre, der er visiteret til aktiviteter på institutionen for at få vedligeholdt deres fysiske eller psykiske færdigheder, fritaget for afgift. Fortolkningen af, hvornår der er tale om *lignende institutioner*, volder en del vanskeligheder, og praksis på området er under udvikling.

### **6.3.4 - Statsskattelovens § 4, lejefikseringssager i familieforhold.**

De faktiske forhold i den slags sager er typisk, at et forældrepar køber et hus eller en ejerlejlighed til deres barn, som herefter bebor ejendommen enten vederlagsfrit eller til en væsentligt lavere leje end det, forældrene ville kunne oppebære i et udlejningsforhold til tredjemand.

De stedlige skattemyndigheder ansætter efter praksis en objektiv udlejningsværdi, d.v.s., at forældrene bliver beskattet af en lejeværdi, der svarer til markedslejen, uanset at de reelt ikke oppebærer denne lejeindtægt. Sagerne i Landsskatteretten omhandler både spørgsmålet om hjemmel til lejefiksering og størrelsen af markedslejen. Hjemmelsspørgsmålet er nu endeligt afklaret af Højesteret ved dom af 29. oktober 2002 (SKM 2002.547.HR). Ved dommen har Højesteret slået fast, at statsskattelovens § 4, litra b, indeholder tilstrækkelig hjemmel for myndighederne til at beskatte differencen mellem den aftalte leje og markedslejen, som efter Højesterets opfattelse i den konkrete sag ikke kunne anses for uvæsentlig.

Det skal bemærkes, at sagerne om lejefiksering mellem nærtstående nævnes af skatteankenævnene som et eksempel på "knaster" i skattelovgivningen, jf. nærmere herom afsnit 4.1.3.

### **6.3.5 – Ejendomme, vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, statsskattelovens § 6e.**

Sagerne vedrører sondringen mellem den skatteretlige vedligeholdelse og forbedring. Det skatteretlige vedligeholdelses- og forbedringsbegreb følger ikke det lejeretlige, hvilket gør det svært



at forstå. Hertil kommer, at skønnet er svært at anlægge, fordi det opererer med en levetid contra ejertid og det forfald, der er indtruffet i ejertiden. Et sådant forfald kan være meget svært at godtgøre eller sandsynliggøre.

## Afsnit 7 – Afslutning

Rapporten skal ses som et bidrag til Skatteministeriets overordnede regelforenklingsarbejde. Til brug herfor indeholder rapporten en statistisk redegørelse for, hvor konflikterne mellem skattemyndighederne og skatteyderne opstår.

Rapporten peger på en række helt konkrete problemstillinger indenfor de enkelte sagskategorier, hvor der kan være behov for en ændring og/eller en forenkling af reglerne.

Det kan bl.a. udledes af rapporten, at tilstedeværelsen af et højt antal klagesager ikke nødvendigvis skyldes underliggende komplicerede regler, men i lige så høj grad, at den danske skatte- og afgiftsret for en række områders vedkommende er præget af, at ansættelsen af indkomst m.v. beror på en skøns- eller bevismæssig vurdering. Vurderinger, der typisk er baseret på en mere eller mindre omfattende (rets)praksis.

En nedbringelse af klagesagerne vil for en del sagskategoriers vedkommende således næppe kunne løses ved at forenkle eller fjerne nogle specifikke regler. For visse sagsområders vedkommende vil det kræve, at der sker en objektivering af skønnet eller bevisførelsen. Sådanne objektiveringer er imidlertid vanskelige. Så vidt muligt bør en objektivering tage udgangspunkt i allerede foreliggende praksis for herved i videst muligt omfang at undgå, at der er skatteydere, der stiles ringere end efter den hidtidige praksis. Herudover vil en retstilstand baseret på et objektiveret grundlag, i modsætning til udøvelsen af et konkret skøn eller en konkret baseret bevisførelse, næppe i samme grad kunne tilgodese individuelle hensyn.

Som det fremgår af beskrivelserne af visse af de udpegede problemstillinger, er der for nogle områders vedkommende tale om problemstillinger, hvor der allerede foreligger forslag til løsning eller ændring i form af betænkninger eller rapporter. Rapportens statistisk baserede anbefalinger kan derfor siges at dokumentere behovet for ændringer på disse områder.

## BILAG 1

**"Knaster i skattelovgivningen" - som de opleves af skatteankenævne**

I brev af 27. marts 2002 skrev FDS bl.a. følgende til medlemsnævne:

*Det er som bekendt en del af FDSs formål, at pege på områder, der giver anledning til særligt mange uoverensstemmelser mellem skatteborgerne og myndighederne.*

*Skatteminister Svend Erik Hovmand har tilkendegivet, at han vil arbejde for at høvle nogle af disse knaster væk.*

*FDS skal derfor opfordre medlemsnævne til at drøfte, hvor der oftest opstår problemer mellem skatteborger og myndighed – samt om muligt pege på, hvordan dette ville kunne undgås. FDS foreslår, at den kommunale ligningsmyndighed inviteres til at deltage i en sådan drøftelse.*

*Med henblik på en samlet koordineret præsentation af resultatet af medlemsnævnenes drøftelser, anmoder FDS om at blive orienteret herom. Opmærksomheden skal i den forbindelse henledes på, at FDS allerede på et møde med skatteministeren den 15. april 2002 vil have lejlighed til at videregive de første resultater af dette initiativ.*

*For den gode ordens skyld skal det understreges, at forslagene forudsættes fremsat og viderebragt under den klare og præciserede forudsætning, at der ikke hermed er taget stilling til de byrdefordelmæssige konsekvenser mellem skatteydergrupper – eller indkomstfordelingspolitikken i øvrigt. Der er alene tale om at af-dække knaster med henblik på en orientering af ministeren.*

- ./. De tilbagemeldinger FDS har modtaget fra medlemsnævne til og med udgangen af august 2002 er vedlagt som bilag.

**Emneoversigt**

I nedenstående emneoversigt er tilbagemeldingerne fra medlemsnævne søgt systematiseret. Der er ikke foretaget nogen prioritering eller redigering af de indsendte tilbagemeldinger. Hyppigheden af tilbagemeldinger vedrørende det enkelte emne giver imidlertid en indikator for, hvilke knaster/problemstillinger, der "fylder" mest.

**Hobby/erhverv** (bilag: 5, 6, 7, 9, 10, 15, 16, 20)

**Ejendomsavancebeskatning** (bilag: 4, 5, 10, 17, 18)

**Afskrivning** (bilag: 4, 5, 7, 10, 16, 18)

**Udlejning** (bilag: 6, 8, 10, 15, 16)

**Aktieavancebeskatning** (bilag: 13, 16, 18)

**Befordring, rejse, transport**

- landbrugets kørselsudgifter (bilag 1)
- beskatning af privat anvendelse af gulpladebiler (bilag 6)
- arbejdsgiver betalt transport kontra befordringsfradrag (bilag: 6, 16, 19)
- befordringsfradrag (bilag: 9, 10, 15)
- befordringsfradrag for invalide (bilag 16)
- fri bil (bilag 16)
- rejsecirkulæret (bilag 16)
- broafgift (bilag 16)
- rejsegodtgørelse og fradrag for rejseudgifter (bilag 18)
- Befordringsfradrag - efteruddannelse/videreuddannelse (bilag 20)
- Brug af egen bil i arbejdsgivers tjeneste (bilag 20)

**Hovedaktionær/selskab** (bilag 5)

- receptioner i anledning af hovedaktionærs fødselsdag (bilag 10)
- værdiansættelse af aktiver og passiver (bilag 16)

**Regnskabs- og virksomhedsforhold**

- fordeling af udgifter mellem vedligeholdelse/forbedring (bilag 6)
- kapitalforklaring (bilag 16)
- dårligt regnskabsgrundlag (bilag 16)
- forskudt regnskabsår (bilag 18)
- virksomhedsskatteordningen (bilag: 16, 18)

**Studielån** (bilag: 9, 16)

**Videre-/efteruddannelse** (bilag: 6, 18, 22)

**Ejendomsværdiskat** (bilag: 16, 18)

**Fradrag for fiskere** (bilag 11)

**Musikeres indkomster og fradrag** (bilag 12)

**Skærmbriller mv. - manglende fradragsret for erhvervsdrivende** (bilag 14)

**Forretnings-/studierejse** (bilag 5)

**Grænsegængerregler** (bilag 16)

**Proformaflytning** (21)

## **Fordeling af prioritetsrenter i forbindelse med separation og skilsmisse (21)**

### **Generelle ændringsforslag:**

- forbedret information om Landsskatterettens afgørelser (bilag 2)
- for lange frister for ligningsmæssig behandling (bilag 5)
- ændring af skatteansættelse for "gamle" indkomstår (bilag 8)
- forventningsprincippet/bindende forhåndsbesked - enklere model (bilag 10)
- fremadrettet kontra bagudrettet kontrol (bilag 16)
- dokumentations- og oplysningspligt efter skattekontrollovens § 6 bør også omfatte lønmodtagere (bilag 18)

### **Forenkling/ophævelse af love (bilag: 3, 16)**

- kursgevinstloven (bilag 13)
- pensionskatteloven (bilag 18)
- personskatteloven (bilag 18)

### **Bilagsoversigt**

- |                |  |
|----------------|--|
| <b>Bilag 1</b> | <p><b>Skatteankenævnet i Tjele Kommune (11. april 2002)</b><br/>Emne:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fradrag for landbrugeres kørselsudgifter</li> </ul>   |
| <b>Bilag 2</b> | <p><b>Skatteankenævnet i Glostrup Kommune (12. april 2002)</b><br/>Emne:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Forbedret information om afgørelser fra Landsskatteretten</li> </ul>   |
| <b>Bilag 3</b> | <p><b>Skatteankenævnet i Nyborg Kommune (16. april 2002)</b><br/>Emne:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gennemgribende forenkling af skattesystemet</li> </ul>   |
| <b>Bilag 4</b> | <p><b>Skatteankenævnet i Maribo Kommune (27. april 2002)</b><br/>Emner:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ejendomsavancebeskatningslovens regler om opgørelse af avancen</li> <li>• Afskrivningslovens måde at opgøre afskrivningsgrundlaget på ved ændring af benyttelsen</li> </ul>   |
| <b>Bilag 5</b> | <p><b>Skatteankenævnet i Farum Kommune (13. maj 2002)</b><br/>Emner:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ejendomssalg</li> <li>• genvundne afskrivninger</li> <li>• Hobby/erhverv</li> <li>• Forretningsrejse/studietur</li> <li>• Forhold mellem hovedaktionær og selskab</li> <li>• De lange frister for ligningsmæssig behandling</li> </ul> |
| <b>Bilag 6</b> | <p><b>Skatteankenævnet for Aaskov og Herning Kommuner (17. maj 2002)</b><br/>Emner:</p>  |

- Beskatning af privat anvendelse af gulpladebiler
- Beskatning af objektiv udlejningsværdi
- Befordringsfradrag/kørselsgodtgørelse, 60-dagesreglen
- Fordeling af udgifter mellem vedligeholdelse/forbedring
- Hobby/erhverv
- Videreuddannelse/efteruddannelse
- Dokumentationskrav (kørebøger mv.)

**Bilag 7****Skatteankenævn i Rosenholm Kommune (20. maj 2002)**

Emner:

- Hobby/erhverv
- Anvendelse af landbrugets driftsbygninger

**Bilag 8****Skatteankenævnet i Hjørring Kommune (21. maj 2002)**

Emner:

- Ændring af skatteansættelsen for "gamle" indkomstår
- Sommerhusudlejning/beskatning af rådighed i ikke udlejede perioder

**Bilag 9****Skatteankenævnet i Albertslund Kommune (21. maj 2002)**

Emner:

- Studielån
- Driftsudgifter
- Befordringsfradrag

**Bilag 10****Skatteankenævnet i Nørre Aaby Kommune (30. maj 2002)**

Emner:

- Hobby/erhverv
- Skønsmæssig ansat lejeindtægt af nærstående
- Ejendomsavancebeskatningsloven
- Befordring hjem/arbejde
- Receptioner i anledning af hovedaktionærs fødselsdag mv.
- Straksfradrag på bygninger
- Forventningsprincippet/bindende forhåndsbesked (enkler model)

**Bilag 11****Skatteankenævn i Nexø Kommune (6. juni 2002)**

Emne:

- Erstatning af fradrag for fiskere (ligningslovens § 9 G) med almindelige ligningsmæssige fradrag

**Bilag 12****Skatteankenævnet i Aalborg Kommune (13. juni 2002)**

Emne:

- Den skattemæssige behandling af musikeres indkomster og fradrag

**Bilag 13****Skatteankenævnet for Viborg og Aalestrup kommuner (13. juni 2002)**

Emner:

- Aktieavancebeskatningsloven
- Kursgevinstloven

- Bilag 14** **Skatteankenævnet i Faaborg Kommune (21. juni 2002)**  
Emne:
- Skærmbriller mv. stilles til rådighed af arbejdsgiver kontra erhvervsdrivendes manglende mulighed for fradrag i samme situation.
- Bilag 15** **Skatteankenævnet for Børkop og Fredericia Kommuner (25. juni 2002)**  
Emner:
- Objektiv lejeværdi mellem nærtstående
  - Hobby/erhverv
  - Befordringsudgifter
- Bilag 16** **Skatteankenævnet for Fakse, Haslev, Præstø og Rønnede Kommuner (27. juni 2002)**  
Emner:
- Hobby/erhverv
  - Befordringsfradrag for invalide
  - Fri bil til hovedaktionær og fri bil i virksomhedsordningen
  - Skattelovgivningens kompleksitet og uoverskuelighed
  - Manglende afskrivning på installationer i én- og tofamiliehuse
  - Aktieavancebeskatningsloven
  - Rejsecirkulæret
  - Arbejdsgiverbetalt transport kontra befordringsfradrag (oplysningspligt)
  - Ejendomsværdiskatten
  - Værdiansættelse af aktiver og passiver, der overdrages mellem hovedaktionær og selskab
  - Kapitalforklaring
  - Vedligeholdelse kontra forbedring af fast ejendom
  - Virksomhedsordningen
  - Studielånsrenter
  - Grænsegængerreglerne
  - Broafgift
  - Objektiv lejefastsættelse
  - Dårligt regnskabsgrundlag
  - Fremadrettet kontra bagudrettet kontrol
- Bilag 17** **Skatteankenævnet i Silkeborg Kommune (28. juni 2002)**  
Emne:
- Salg af tidligere udlejningsejendomme, hvor ejeren har haft kortvarig forudgående beboelse
- Bilag 18** **Skatteankenævnet i Nordborg Kommune (2. juli 2002)**  
Emner:
- Straksfradrag
  - Aktieavancebeskatningsloven ophæves
  - Ejendomsavancebeskatning (tidligere beboelse)
  - Ejendomsværdiskatteloven ophæves

- Forskudt indkomstår
- Rejsegodtgørelse og fradrag for rejseudgifter
- Pensionsbeskatningsloven forenkles
- Personskatteloven forenkles
- Dokumentations- og oplysningspligten efter skattekontrollovens § 6 bør også omfatte lønmodtagere
- Virksomhedsskatteloven ophæves
- Fradrag for udgift til kurser og anden uddannelse

**Bilag 19**

**Skatteankenævnet i Korsør Kommune (12. august 2002)**

Emne:

- Rejseudgifter/transportudgifter

**Bilag 20**

**Skatteankenævnet i Nykøbing Falster Kommune (14. august 2002)**

Emner:

- Befordringsfradrag - efteruddannelse/videreuddannelse
- Hobby/erhverv
- Brug af egen bil i arbejdsgivers tjeneste

**Bilag 21**

**Skatteankenævnet i Greve Kommune (22. august 2002)**

Emner:

- Proformaflytning
- Fordeling af prioritetsrenter i forbindelse med separation og skilsmisse

**Bilag 22**

**Skatteankenævnet i Gentofte Kommune (23. august 2002)**

Emne:

- Videreuddannelse/efteruddannelse