

SKATTERET

Af Mogens Glistrup

KØBENHAVN

G. E. C. GADS FORLAG

1957

Omslag og typografi efter skitser af

Erik Ellegaard Frederiksen

Sat og trykt i

A/S Oscar Fraenckel & Co.s Bogtrykkeri

København

FORORD

Den hovedkonklusion, jeg selv drager af mit arbejde, er, at et retssynspunkt forlanger, at stærke kræfter sættes i bevægelse for at gøre hensynet til mennesket – ikke skattesubjektet – til det centrale. For utallige medborgere – og det er ikke dem, der fortjener retsordenens mindste omhu – er skatteretten i dag den vigtigste retsdisciplin. Når den ligger, som den gør nu, skyldes det efter min opfattelse for en stor del, at vore førende jurister har begået undladelsessynder. Skulle de end i de kommende år havne i den modsatte grøft, vil for eksempel vor obligationsret nok kunne holde standarden i domstolenes, Lassens og Ussings kyndige hænder. Men det syge barn har mest pleje behov. Kan det endnu helbredes, tror jeg, at medicinen må blandes i en omfattende retsvidenskabelig skattedebat, ført af almenjurister.

Hovedformålet med bogen er derfor at ægge til overvejelse og – meget gerne – til modsigelse.

Målet har bestemt formen. Denne pålægger mig igen en pligt til at være overomhyggelig med at åbenbare den praksis og litteratur, jeg angriber eller støtter mig til. Derfor er udviklingerne – såvel i tekst som ved noteapparat – blevet tynget en del af henvisninger. Dette skulle på den anden side forhåbentlig bevirke, at fremstillingen i nogen grad kan fungere som hjælpemiddel for praktikere. Ønsket om ikke helt at spolere overskueligheden har dog ført til, at der ikke i bogens foreliggende form er sigtet efter at tilvejebringe et citatmateriale, der blot nogenlunde udtømmer praktikerens behov.

Det turde være en selvfølge, at alene jeg hæfter for de fremførte synspunkter, og at disse kun kan være udtryk for min nuværende opfattelse af spørgsmålene, men jeg bør vist for fuldstændigheds skyld nævne, at ingen del af manuskriptet har været drøftet med nogen institution eller enkeltperson, før det var gået til trykkeriet.

Arbejdet er i det væsentlige afsluttet den 19. juni 1957, så man kan i hvert fald ikke laste mig, at jeg ikke har medtaget, hvad der er fremkommet efter den dag.

Mogens Glistrup

AFSNIT I

ALMINDELIG DEL

KAPITEL 1

Problemstillingen

§ 1. SKATTETÆNKNING

I Danmark beslaglægger det offentlige nu 30–35 % af nationalproduktet ved opkrævning af skatter og afgifter¹. Samfundsmagten søger at fordele denne byrde »retfærdigt« mellem de enkelte borgere. De fleste af disse søger selv at slippe så billigt som muligt (inden for lovens rammer). Faglige sammenslutninger og andre organisationer kæmper politisk og juridisk for at netop den gruppe, de repræsenterer, ikke – som det i reglen udtrykkes – skal høre til de hårdest ramte.

Hele denne situation er opstået gradvis, men graderne er fulgt hurtigt efter hinanden². Resultatet er et system – eller hyppigt en mangel på system – hvor politiske og tildels (national)økonomiske synspunkter ofte har haft større indflydelse end juridiske, og på mange områder må man arbejde i en labyrint af detailregler, der er gennemført til forskellige tidspunkter ud fra forskellige grundsynspunkter uden større hensyntagen til helheden.

Det er en af skatterettens opgaver at bidrage til drøftelsen om eventuelle ændringer (i al fald indenfor det politisk muliges ramme). Grundlaget herfor er en beskrivelse af mosaikkens bestanddele. Denne

1. S. O. 1951, 153-154. I 1951 var det »tilsvarende« tal i England 39,7 %. Frankrig 46 % og U.S.A. 27,8 % (S. O. 1953, 146). Tabellerne hos Gundersen 4-5 tyder på, at det danske skattetryk er ca. 20 % mindre end det norske, svenske og finske (i 1953-54). Mon forfatteren ikke har overset et eller andet væsentligt? Det plejer man at gøre, når man laver den slags oversigter. De anførte danske tal er der dog ikke noget væsentligt at indvende mod.

2. I 1910 var procenten mindre end 10 (S. O. 1951, 154). I 1937/38 var den ca. 18 (Røgind 21-24).

bog lægger hovedvægten herpå. Kundskab om gældende ret på området er naturligvis vigtig, når en konkret skattesag foreligger. Men for borgerne – og deres rådgivere – er denne viden mindst ligeså betydningsfuld, når de skal tilrettelægge deres økonomiske dispositioner. Har man først handlet på en vis måde, er det oftest begrænset, hvad man kan gøre for at opnå gunstigst mulige skattemæssige konsekvenser, men overvejer man disse på forhånd (»Skattetænkning«)³ står flere muligheder ofte åbne, og da man – hvis spørgsmålet er af indkomstskatteretlig natur – i reglen må hense til beskattningen af den sidste del af indkomsten (»marginalbeskattningen«), der hyppigst er meget høj, er forholdet ikke sjældent det, at den ellers mest tillokkende fremgangsmåde må forkastes. Eksempelvis kan det ofte betale sig – p.gr.a. progressionen – at udsætte særlig indkomstgivende transaktioner til et år, hvor indtægten iøvrigt er lav, eller at beholde et aktiv, man ønsker at sælge, fordi avancen må befrygtes at blive indkomstskattepligtig, eller at udvide sin virksomhed langsomt for at udgifterne herved kan passere som fradragsberettigede driftsomkostninger i stedet for indkomstopgørelsen uvedkomment kapitaludgifter.

Navnlig når skattetænkningen finder »huller« i komplekset, må den imidlertid modvirkes af myndighederne. Man støder undertiden på afgørelser, der søger at gøre kort proces med al skattetænkning ved simpelthen at statuere, at dispositioner, der overvejende er foretaget af skattemæssige grunde, ikke kan føre til, at vedkommende skatteretligt får nogen bedre stilling, end han ellers ville have haft, jfr. fx. U 1957, 318 Ø og R. R. 1957, 245 Ø. Navnlig når han ligger under for presset af den konkrete sags omstændigheder, må det ofte være fristende for dommeren på den måde at skære igennem for at nå den løsning, der forekommer at være den umiddelbart retfærdige. Alligevel må det formentlig antages, at man bør afholde sig fra at indføre en sådan almindelig omgængelseslære på skatterettens område. Dels medfører afgørelser som de nævnte en ikke ringe retsusikkerhed, dels vil det givet være umuligt – og iøvrigt næppe ønskeligt – at hindre eller blot væsentligt hæmme, at den fornuftige borger indretter sine dispositioner under hensyntagen til gældende skattelovgivning. I forhold hertil er det ganske underordnet, om den konkrete sagsøger skulle få held til at reducere milliard-skattebudgettet med nogle tusinde kroner; skal der gribes ind overfor en vis fremgangsmåde, må det som hovedregel være lovgiv-

3. Udtrykket er hentet fra S.O. 1953, 64 og findes bedre end det ældre »fidusmageri«.

ningsmagts sag. Det er da næppe heller tilfældigt, at højesteret i den første af sagerne under appellen undlod at gøre landsrettens ord til sine, til trods for, at rettens flertal nåede til samme resultat som landsretten vedrørende sagens realitet.

Tilsvarende betragtninger kan med næsten samme styrke anføres mod at indføre nyordninger med tilbagevirkende kraft.⁴ Alligevel kan man nævne ikke så få eksempler på, at der forsynes herimod ved ændringer, såvel i lovgivning⁵ som i administrative retsforskrifter⁶ og praksis⁷, således at borgernes dispositioner får helt andre konsekvenser end de tilsigtede. Domstolene giver ikke borgerne nogen beskyttelse mod disse uvarslede angreb, som de ikke i tide har haft nogen opfordring til at sikre sig imod, for så vidt spørgsmålet falder indenfor det vidtstrakte område, der beherskes af såkaldte skønsmæssige afgørelser. Den betragtning, at det følger af almindelige retsgrundsætninger, at en part i et retsforhold må give »medkontrahenten« rimelig mulighed for at varetage sine interesser og sikre sig de fornødne beviser, blev udtrykkelig forkastet på dette vigtige skatteretlige område ved U 1950, 511 H og måske pany ved U 1953, 1070 H og S. O. 1957, 125 B.

Langtfra alle dispositioner er tilrettelagt således, at de uden videre passer ind i »skemaet«. »Retstomme rum« kan imidlertid lige så lidt forekomme i skatteretten som i andre retsdiscipliner. Såsnart en begivenhed med økonomiske konsekvenser kommer til skattemyndighedernes kundskab, må det overvejes og fastsættes, hvilke skattemæssige konsekvenser, den efter »gældende ret« må få. Livet er som bekendt mangfoldigt, og atypiske tilfælde opstår ikke sjældent.⁸ Mangfoldigheden

4. Der bortses herved fra, at det er uundgåeligt, at nye retningslinier i praksis vedrørende enkelttilfælde begrebsnødvendigt må ske med en slags tilbagevirkende kraft.

5. Fx. ændrede U.L. marts 1949 andelsforeningsbeskatningen radikalt også med virkning for indkomståret 1948. Jfr. også S.O. 1954, 153 om vedligeholdelsesbegrænsningsloven af 6. oktober 1954.

6. Ex: Lsk. 1956, 4 (varelagrenes forhold til reservefondslempelser) og 1953, 5 (cirk. 12-6-51 hjemler beskatning af hjemvendt dansker for perioden 1/10-50 - 31/3-51). Se også R. R. 1957, 348 ld.

7. Ex: En overenskomst oprettedes i 1947, således at et aktieselskabs pensionsbidrag til dets direktør og hovedaktionær efter de af ld. da offentliggjorte regler ikke var skattepligtige for denne. Lsk. 1953, 27 statuerer desuagtet sådan skattepligt efter senere knæsatte synspunkter, da de skattelignende myndigheder ... måtte anses for berettigede til at ændre en tidligere fulgt praksis. Se også Lsk. 1957, 13.

8. Ex: S.L. § 7 indeholder de nærmere regler om sambeskatning af ægtefæller. Efter lovens utvetydige ordlyd – men næppe dens mening – vil den mand, der i december bliver skilt fra H₁ og før 1. april det følgende år gifter sig med H₂, blive beskattet

§ 1

mindskes bestemt heller ikke ved de mange særordninger, lovgivningsmagt og administration – uden særlig tanke på det skatteretlige – indfører i det moderne samfund.⁹ Der kræves så kombination af regler og principper, som ikke oprindeligt er udformet med henblik på sådanne nye foreteelser.

For at udforme skatterettens regler på rationel vis må man følgelig gøre sig fortrolig med de betragtninger, der er afgørende på vedkommende retsområde. Skatteretten får på den måde en skjult, men ofte væsentlig »prioritet« i så at sige alle andre retsregler. Man kan også anske forholdet fra en anden synsvinkel. Skattelovenes virkninger kan meget vel være, at nogle retsinstitutter går til grunde eller i alt fald tilbage¹⁰, og at andre blomstrer op langt ud over de naturlige forudsætninger, de iøvrigt har i det moderne samfund¹¹. Det er næppe heldigt for juraen i bred almindelighed, men det er en kendsgerning, man ikke kan lukke øjnene for.

Omfanget af en skatteretlig fremstilling kan af disse og flere andre grunde gøres betydeligt. Nærværende bog vil efter sit formål berøre alle de praktisk vigtige skatte- og afgiftsformer¹². Hovedvægten vil – som det allerede fremgår af foranstående – blive lagt på indkomstskatteretten.

samtidig af summen af sin egen og de 2 hustruers indtægter. Lsk. 1951, 91 og 1956, 138 følger imidlertid den ureflekterede fornuft.

9. Ex: Den ved meddelelse af 4. august 1952 fra Direktoratet for vareforsyning indførte dollarpræmieringsordning. De skattemæssige konsekvenser heraf angives i ld. 1957, 58–59, jfr. redaktionsartikler i S.O. 1952, 149–153 og 1953, 16–17.

10. Se fx. ndfr. T 1, a om partrederier og kommanditselskaber. Endvidere om friaktier p. 90-91.

11. »Når aftægtsforpligtelserne igennem de sidste 10–15 år ligefrem har opnået en renaissance . . . skyldes det . . . den byrde, som nutidens urimelige skatte- og afgiftslovgivning har lagt . . .« (Rudolf Sand jun. i U. 1957 B 93). Se fx. også § 80, 3 om særejeordninger og § 111 om køb på bindende kontrakt. I forsikringsverdenen medførte L.L. 1953 en ikke uvæsentlig forskydning fra kapital- til renteforsikringer.

12. Om begrebet »skat« henvises til Philip 6-7 (ydelser i form af penge eller naturalier pålagt fysiske eller juridiske personer af det offentlige til fordel for det offentlige eller offentlige institutioner, uden at der svarer nogen specielt til ydelsen knyttet modydelse) og til U 1953, B 81-87 (Poul Meyer) og Hartvig Jacobsen 34-37. Det offentliges indtægter ved drift af erhvervsvirksomheder (fx. D. S. B. og offentlige værker), formueudbytte og udnyttelse af fast ejendom falder derimod udenfor fremstillingsområdet, jfr. Philip 345-351 om den fiskale side ved offentlige virksomheder. Heller ikke det offentliges optagelse af lån (Philip 379-392) er det naturligt at medtage, medmindre det pålægges borgerne tvangsmæssigt at optræde som långivere (stabiliseringslånet i eengangsskatteloven, bunden opsparing og (tildels) sparebevisordningen).

§ 2. HISTORIE¹

Hvis man til skatterettens område overfører den firedeling, der er sædvanlig i historiske fremstillinger, og særlig henser til de direkte skatter, vil man nok nå til følgende opdeling:

1. »Oldtiden« dækker perioden til 1903. Som det vil fremgå af det følgende, har stof herfra kun undtagelsesvis væsentlig praktisk betydning som baggrund for nutidens ret². Navnlig i den ældre del af denne periode (før byerhvervene fik en fremtrædende plads) spillede jordbeskatningen den dominerende rolle.
2. Systemskiftet medførte en fundamental omlægning af vort skattesystem. De i 1903 indførte regler og den dertil knyttede praksis udgør stadig grundpillen i de centrale dele af skatteretten, der omfatter læren om personbeskatningen og om ejendomsskatterne³. Skatterne var imidlertid navnlig i periodens begyndelse så små, at skatteretlige problemer ikke trængte sig stærkt frem i lyset i denne »*mid-delalder*«⁴, hvor lovgivning og praksis iøvrigt set med nutidens øjne var forbløffende stabil og overskuelig. I 1922 blev reglerne vedrørende personskatter, ejendomsskatter og store dele af forbrugsafgifterne dog optaget i delvis revideret form i en række nye love.

Med hensyn til ydelser i form af tvungne arbejdspræstationer over for det offentlige er det under nutidens forhold (værnepligt, borgerlige ombud etc.) ikke hensigtsmæssigt at behandle dem i skatteretten og definitionen er udformet overensstemmende hermed; noget andet gjaldt formentlig i tiden indtil systemet med gang- og spandage gik af brug kort efter landkommunallov af 6. juli 1867 (§§ 17 og 18).

1. Litteratur: Helge Nielsen og Victor Thalbitzer »Skatter og Skatteforvaltning i ældre Tider« (1948) og Philip 54-59.

2. Jfr. dog fx. nedenfor § 86.

3. Det vigtigste kildemateriale til 1903-reglernes forståelse er den ekstraordinære skattelov af 2. juli 1870, de Reedtz-Thott'ske forslag fra rigsdagssamlingen 1896-97 »den parlamentariske skattekommission« betænkning fra 1900 og de rigsdagsforhandlinger, der foregik i samlingerne 1900/1901 – 1902/03, på grundlag af de oprindeligt som private lovforslag, udformede reformregler.

4. 1903-reformens primus motor (Alberti) sagde med rette om hovedloven (S. L.): »så foretages ... denne beskatning på en sådan måde, at det ikke kan siges, at nogen skatteyder vil blive ramt af skatten på en sådan måde, at han i virkeligheden vil kunne mærke det eller have noget mén deraf« (Rt 1900/ol Ft. 629).

§ 2

3. »*Den nyere tid*« begynder med krigsudbruddet 1939–40. Skatte­stigninger havde langt fra tidligere været noget ukendt fænomen, men forekom nu i et omfang og tempo, som aldrig før. En følge heraf var, at skavankerne i vor skatteret trådte skarpere frem, hvorfor man hyppigt måtte bøde på dem med nye særregler i lovgivning og praksis. Kulminationen på denne periode var eengangsskatteloven i 1946.
4. I »*den nyeste tid*« har man tilstræbt påny at tilvejebringe overskuelighed. En kommission afgav digre betænkninger i 1948 og 1950⁵. Den borgerlige regering fremsatte herefter et skattereformforslag i folketinget 6. marts 1953, den socialdemokratiske et radikalere 11. maj 1954.⁶ Bestræbelserne har imidlertid hidtil ikke båret frugt. I stedet er der stadig lappet og lappet på systemet og hastigt forbedrede nyordninger (ofte med kraftige skattestigninger) er gang på gang gennemført, navnlig når den anspændte valutasituation krævede hurtig handling⁷. På denne baggrund er det naturligt, at der i disse år er fremkommet en efterhånden ret omfattende litteratur på dette område, og at den teoretiske interesse for skatteretten i det hele er vakt⁸.

§ 3. SYSTEMATIK

I. Efter beskatningsgrundlaget inddeler man sædvanligvis skatterne i 4 hovedgrupper:

A. De personlige skatter, d.v.s. sådanne skatter, som beregnes på grundlag af en helhedsbedømmelse af den pågældende skatteydere sam-

5. Betænkning om beskatningen af indkomst og formue m.v. Afgivet af skattelovskommissionen, 1. del (med lovudkast) 1948, 2. del 1950. Erhvervenes skatteudvalg udsendte i 1949 en pjece med bemærkninger til betænkningens 1. del.

6. Kritisk kommenterende gennemgang af dette forslags hovedbestemmelser findes i S. O. 1954, 89-120 og i bogen »Erhvervenes Syn på Skattereformforslaget« (1955). Forslaget er genfremsat flere gange senest 13. februar 1957.

7. I reglen er det sket ved »storpoltiske forlig«. Sådanne blev fx. gennemført i november 1950, marts 1951, oktober 1954 (S. O. 1954, 149-155, 171-173 og 202) og marts 1955 (S. O. 1955, 90-93) samt senest i juni 1957.

8. Ved Aarhus Universitet oprettedes et institut for skatteret i 1954 (se S. O. 1954, 65-68), medens også Københavns Universitet optog undervisning i skatteret fra efteråret 1956.

lede økonomiske forhold eller i al fald den typisk væsentligste del af disse.

B. Ejendomsskatterne, d.v.s. skatter, der opkræves af den til enhver tid værende ejer af visse bestemte formuegoder og ved hvis beregning man – i hvert fald i hovedsagen – bortser fra ejerens økonomi iøvrigt.

C. Forbrugsafgifter, d.v.s. sådanne skatter, der beregnes en gang for alle for den beskattede vare eller tjenesteydelse og som derefter normalt vil indgå i dennes pris ved videresalg.

D. Andre skatter, gebyrer, sportler og afgifter, der på væsentlig måde adskiller sig fra de tre første grupper.

De angivne sondringskriterier er uskarpe, men der er ikke behov for nogen uddybning her. Ganske vist vil nærværende fremstilling i det store og hele blive inddelt i overensstemmelse med den anførte gruppering, men tvivlstilfælde om, hvor en skat bør behandles, vil ikke blive afgjort ud fra teoretiske overvejelser, men på grundlag af hvad der fremstillingsmæssigt findes praktisk.

Den personlige skat, der skal omtales udførligst er indkomstskatten for fuldt skattepligtige fysiske personer. Når bogen engang måtte blive færdig, er det tanken, at denne skatteform skal behandles i afsnit 2–7 incl. Herefter omtales formueskatten for de samme skatteborgere (afsnit 8), dernæst dødsbøbeskatningen (afsnit 9), hvorefter danske selskabers og kooperative virksomheders skatteforhold tages op (afsnit 10 og 11). I et opsamlingsafsnit (12) nævnes forskellige andre former for personlige skatter.

Ejendomsskatterne bliver emnet for afsnit 13, forbrugsskatterne for 14. Bogen skal slutte med, at afsnit 15 kort omtaler en række afgifter m.v., som henføres til ovennævnte gruppe D.

II. Af de mange andre hovedsondringer, der kan anlægges i skatteretten, skal her kun nævnes yderligere een: Sondringen efter hvem skatten tilflyder. I gældende dansk ret har vi 5 »skattemodtagere«.

1. Langt vigtigst er staten, der melder sig ved alle skatteformer. Undertiden finder den det politisk opportunt formelt at dele sig selv op i flere tilsyneladende selvstændige retssubjekter. Tilløb hertil kan ske ved, at skatten betegnes på en måde, der kan give en forestilling om, at den er særlig »sympatisk« som knyttet til bestemte formål eller er af midlertidig natur, mens den i virkeligheden går i den almindelige statskasse. Når der er gået nogle år på denne melodi, plejer man at finde ud af, at man bør fremme overskueligheden og spare administrations-

§ 3

udgifter ved at slå skatterne sammen i een skala. Dette skete senest ved U. L. 1956, der lod hoved-indkomstskalaen opsluge – foruden den fælleskommunale skat, – de tidligere hos den økonomiske middel- og overklasse opkrævede værneskatter (fra 1950/51) og tillægsindkomstsskatter (fra 1951/52). Allerede ved lov nr. 258 af 2. oktober s. a. var det imidlertid galt igen. Ved indføjelse af en ny § 65 A i folkeforsikringsloven forhøjede man statsindkomstskatten under navnet »folkepensionsbidrag«. Der er imidlertid tale om en ganske almindelig skat, der har meget lidt med forsikringsmæssige eller pensionsretlige betragtninger at gøre.¹

Mindre bluffagtigt bliver det, når man, som tilfældet fx er ved vej- og filmfonden, bestemmer, at provenuet skal gå til bestemte formål, men også dette frimærkekassesystem har i praksis vist sig så blottet for økonomisk og juridisk realitet,² at der her kun medtages een sådan fond som selvstændig skattemodtager og det endda væsentlig kun af historiske grunde.

2. Denne ene er den fælleskommunale udligningsfond der oprettedes ved lov nr. 100 af 14. april 1937 med det formål at tilvejebringe større lighed i den kommunale beskatning ved, at fondens skatteindtægter særlig anvendes til tilskud til økonomisk betrængte kommuner.³ Til fonden opkrævedes til og med 1955/56 særlige indkomst- og formue-

1. Med de i teksten nævnte tilfælde må ikke forveksles særlige skatter, der lignedes på et fra den sædvanlige skalainkomst forskelligt grundlag. Se fx. Philip 106-107 om merindkomst- og krigskonjunkturskatter og Røgind 190-191 om lønskatten 1940-42, samt S. O. 1952, 90, jfr. 79-81 og lov nr. 207 af 7. juni 1952 om skibsfartens særydelse. Sådanne »dobbeltskatninger« af en del af indkomsten gælder for tiden alene for biografere, apotekere og vejere og målere (lov 84/1955; 209/1954 § 48 og 172/1949), men ved trepartiregeringens tiltrædelseserklæring af 29. maj 1957 bebudedes det, at vi snarest skal have en tvangsopsparings-skatteordning for folk med skattepligtige indtægter på over 15.000 kr. Som en i systematisk henseende yderst interessant – men fiskalt set ganske ligegyldig – skat kan endelig nævnes rangskatten, se herom la Cour-Wass 284.

2. Om systemets ulemper og fordele se Philip 352-354. Indenfor kommunalforvaltningen grasserede det særligt vildt i perioden op til kommunalskatte-reformen i 1860-erne.

3. Denne opgave har fonden stort set løst udmærket, jfr. Røgind 123-124 (cfr. S. O. 1951, 68-72). Majforslaget vil afskatte fonden og i stedet løse den mellemkommunale udlignings problem gennem en tillægsopholds-kommuneskat på de større indkomster, jfr. kritikken heraf i S. O. 1954, 99-100. Smlg. S. O. 1956, 213-215, om den seneste udvikling.

skatter⁴, men disse indtægtskilder er nu afløst af statstilskud, jfr. lov nr. 82 af 28. marts 1956. Tilbage var dog stadig en ejendoms- og grundskyld, som imidlertid i praksis alene virker som et 275 %-tillæg til de pågældende statsskatter, og lov nr. 21 af 15. februar 1957 § 1, stk. 5, har yderligere udvisket ejendomsskyldens karakter af selvstændig skat.

3. Primærkommunerne opkræver indkomstskatter (men ikke formueskatter) hos de skatteydere, der har ophold eller erhverv inden for dens område. På ejendomsskatternes område er de de vigtigste skattemodtagere, mens de så at sige ingen rolle spiller på forbrugsbeskatningens område. Man kan selvsagt ikke have forskellige afgifter på varer på hver sin side af kommunegrænsen. Den praktiske konsekvens heraf er, at kommunerne alene får den del af afgiftsprovenuet, som staten vil skænke dem.⁵

4. Amtskommunerne lever hovedsagelig af ejendomsskatter (og statstilskud), men opkræver ikke personlige skatter.⁶

5. Folkekirken modtager en særindkomstskat, der pålægges dens medlemmer⁷, jfr. lov nr. 417 af 12. juli 1946 §§ 26–27, lov nr. 418 af s. d. §§45–50 og love nr. 454 af 23. september 1947 §§ 13–16. Herudover svares i København yderligere en kirkeskat (»præste-, degne- og klokkerpenge«), jfr. lov nr. 76 af 14. april 1904. Også folkekirken får imidlertid betydelige statstilskud.

4. Reglerne herom bidrog til at forøge skattesystemets uoverskuelighed, uden at fonden juridisk fik nogen synderlig selvstændig retssubjektivitet i forhold til staten, jfr. U. 1953, 165 Ø.

5. Motorafgiftslovbek. nr. 123 af 23. marts 1932 §§ 9 og 10, spiritusafgiftslovbek. nr. 194 af 3. juli 1956 § 62, forlystelsesafgiftslov nr. 260 af 27. maj 1950 §§ 12 og 13, hundelov nr. 164 af 18. maj 1937 § 2 og totalisatorlov nr. 145 af 31. marts 1950 § 2.

6. Lov 6. juli 1867 § 50 hjemlede amtskommunen en lidet benyttet adgang til at kræve skatter af enkeltkommunerne, men den ret bortfaldt ved lov nr. 188 af 20. maj 1933 § 27.

7. Denne skat adskiller sig herved fra de fleste andre skatter (bortset fra forbrugsafgifter på udprægede luksusartikler) ved, at de fleste skatteydere uden større opofrelser ensidigt kan befri sig fra den, jfr. grundlovens § 68 og kirkeministeriets cirkulære af 23. april 1929. Udmelder manden sig af folkekirken, kan de med ham sambeskattede (hustru og børn) fortsætte som gratister i menigheden, U. 1936, 131 V. Den af dommen anvendte regel – nu lov nr. 418 af 12. juli 1946 § 50, stk. 3 – gælder dog ikke i København eller på Frederiksberg. Blandt de få nyere kirkebeskatningsretlige fremstillinger henvises navnlig til Rambusch II, 129-135, der er delvis forældet, og til Kommunehåndbog 555-561, der ikke behandler København og Frederiksberg.

§ 4. SKATTETRYKKET

I. I 1955/56 opkrævedes ca. 6,7 milliarder kroner i skatter.¹ Den skattepligtige indkomst opgjordes til ca. 14,6 milliarder kroner for fysiske personer og ca. 1 milliard for aktieselskaber. Man bør naturligvis ikke råt sammenligne disse tal. Skattesnyderi, skattefradragsret og andre skattesubjekter end de to nævnte spiller ind sammen med mange andre momenter. Alligevel giver de formentlig et vist indtryk af, at skatteretten må påkalde nogen praktisk interesse.

De i § 1 i og ved note 1. og 2. nævnte procentsatser er udregnet på grundlag af Statistisk Departements opgørelse af nationalindkomsten. De er noget mere vejledende, men også de kræver nogen fordøjelse. Opgørelsen må selvsagt på mange punkter være stærkt skønsmæssig² og sammenligninger med udland og fortid højst problematiske fordi beregningsgrundlaget kan variere stærkt.

II. Derimod er man på betydelig sikrere grund, når man skal besvare spørgsmålet om den nærmere specifikation af de ca. 1.500 kr. pr. næse.

1. De personlige skatter indtager førstepladsen med ca. 3,6 milliarder kroner. Forbrugsafgifterne er nr. 2 med ca. 2,5. Fordelingen mellem disse de to vigtigste skatteformer efter forholdet 3:2 har været ret konstant i hele perioden siden ca. 1940.³

1. Den første milliard rundedes 1937/38, nr. 2 i 1943/44, nr. 3 i 1946/47, den fjerde i 1950/51, nr. 5 i 1952/53 og den (hidtil) sidste i 1954/55, men i 1956/57 har vi overskredet endnu en milliardgrænse, jfr. S. O. 1957, 123 med specifikationer l. c. 20-23 og 122 (ialt 7,135 mrd. kr.). Stigningen er altså langt større, end befolkningstilvækst og pengeforringelse (pristal) kan forklare. Hovedårsagen hertil er formentlig politikerpsykologisk. I »gode« tider vil man ofte være svag overfor vælgerønsker om støtte til dette eller hint formål, når der ikke er afgørende hensyn, der taler mod at øge beskatningen. Når stemningsbølgen går den modsatte vej og kræver skattenedsættelser, er det meget vanskeligt at skære ned på udgifterne, og resultatet bliver stort set blot en stagnation i beskatningsniveauets vækst.

2. Se fx. S. O. 1956, 49-56 (Victor Andreassen). I S. O. 1955, 204 refereres en for 1953/54 foretagen undersøgelse i København, hvorefter de personlige skatter gennemsnitlig udgjorde ca. 20 % af en indkomst på 15-20.000 kr. for skattefradrag m.m. For sådanne indtægter på 5-6.000 kr.: ca. 10 %, 30.000 kr.: 33 % og 100.000 kr. 48 %. Statsindkomstsskatteskalaen i S. L. 1903 spændte fra 1,3 % til 2,5 % (sidstnævnte sats for indkomster på mindst 100.000 kr. efter fradrag).

Skatterne på fast ejendom, der i tidligere århundreder var de dominerende, indbringer nu ca. 0,5 milliard kr. årlig.

2. Staten oppebar de 4,6 milliarder og lægges hertil 0,4 for den fælleskommunale udligningsfond ses, at forholdet mellem stats- og kommuneskatter (ca. 1,6 milliard) er som 75 :25. Også her har udsvingene været ret små siden 1940, men perioden før dette år viste en klar tendens i retning af en forøgelse af statens andel, jfr. Philip 37–38 og Røgind 12–21.⁴ Endnu i 1939/40 oversteg de kommunale indkomstskatter (257 mill. kr.) de statslige (227, dog at den fælleskommunale indkomstskat lå på 55). I 1955/56 var de tilsvarende tal 1247 og 1845 + 297 (1956/57: 1325 og 2291 + 0).

Kirkeskatteprovenuet 1955/56 var 66,5 mill. kr. (i 1945/46 var det ca. 26).

3. De 3,6 milliarder, der opkrævedes i personlige skatter, fordeler sig med ca. 3,1 på fysiske personer (heraf ca. 0,1 formueskat og 3,0 indkomstskat) og 0,5 på juridiske.

De 2,5 milliarder kr. forbrugsafgifter må først deles i told med 0,2 og indenlandske forbrugsafgifter med 2,3. Af disse 2,3 falder de 1,9 på de traditionelle 4 store skatteobjekter (tobak 0,7, motorkøretøjer 0,6, alkohol 0,5 og chokolade-sukker 0,1). De ved martsforliget 1955 indførte afgifter på tekstilvarer m.v. gav 0,2 milliarder kr.,⁵ så der bliver kun andre 0,2 tilbage til fordeling mellem det utal af andre skatteobjekter, skiftende finansministre, embedsmænd og politikere i årenes løb har fundet frem til.

3. Philip 38-40, Røgind 65 og S. O. 1954, 132. Om udlandet, se Gundersen 4 og S. O. 1957, 107.

4. Om fordelingen i en række fremmede lande i 1929, 1938 og 1949 se S. O. 1951, 61-68 og Philip 46.

5. For at disse skatter ikke skulle give stigninger i det lønregulerende pristal, udstedtes i 1955/56 sparebeviser for 202 mill. kr. at tilbagebetale (formentlig gennem skatteudskrivning) i 1962-71, mens der udbetaltes skatteydere med skattepligtig indkomst under 4.000 kr. ialt 13,2 mill. kr. Jfr. nærmere lov nr. 42 af 14. marts 1955 §§ 39-49, og skdep. cirk. af 6. april 1955. På tilsvarende måde trak man i 1956/57 veksler på fremtiden, men fra 1957/58 erkendte man, at den store vælgermasse ikke betragtede beviserne, der vistnok af mange forlængst er bortkastede, med respekt, hvorfor man lige så vel kunne holde de afgifter, folk havde vænnet sig til, uden for det lønregulerende pristal. Dette skete juni 1957. (Det lønregulerende pristal kommer i juli, mens aprilpristallet ikke har større praktisk interesse).

KAPITEL 2

Retskilder

§ 5. LOVGIVNING

Som strafferetten har aksiomet *nulla poena sine lege* (straffelovens § 1) har skatteretten siden 1849 været behersket af grundreglen om at »ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov« (grundlovens § 43)¹. Princippet er sundt. Skattefordeling kan ikke ske ud fra almindelige naturretlige betragtninger over, hvad der i almindelighed forekommer rimeligt, således som man fx. i erstatningsretten og i læren om ekstinktion og vindikation kan gøre det med fordel. Såvel den almindelige retsfølelse som den retsvidenskabelige indstilling kommer ganske til kort når hovedrammerne om skatteordningen skal fixeres. På den anden side er området så stort og broget, at det i alt fald under nutidens forhold vil være praktisk umuligt at tage grundlovens bud helt bogstaveligt og opbygge et skattesystem med loven som den eneste retsskabende kilde. Det er dog en retskildemæssig selvfølgelighed, at når en lovregel giver en bestemmelse, kan den ikke ændres ved administrative forskrifter eller praksis. Når der er grund til at nævne det, skyldes det, at skattemyndighederne på så mange områder har ret frie hænder, at de undertiden vænner sig til at handle efter forgodtbefindende, også hvor det bliver i klar strid med en lovregel jfr. U 1953, 742 H.

Grundloven siger kun noget om formen for, intet om indholdet af, skattelovene. Politikerne er her under et stadigt pres gennem henstil-

1. Det afgørende må være at lovgivningsformaliteterne er iagttaget (eller under ekstraordinære forhold garantier, der ligger så nær herop til som muligt jfr. U. 1945, 570 Ø). Vigtige dele af vor skatteret (fx. varelagerbestemmelserne og reglerne om de ekstraordinære afskrivninger) har som lovgrundlag tekstanmærkninger til finansloven. Næppe nogen tror, at højesteret vil tilsidesætte sådanne forskrifter som grundlovsstridige. Det ses derfor ikke at have noget formål at bestride deres gyldighed cfr. måske Hartvig Jacobsen 27-30. Det må endog antages, at domstolene vil gå ret langt i deres vægring ved at anse delegationer for grundlovsstridige jfr. U. 1938, 1047 Ø (om S. L. § 42 stk. 5).

linger om at de skal gennemføre særregler og undtagelser, der stiller snart denne snart hin vælgergruppe gunstigere end andre. Blot et flygtigt kendskab til U.S.A.'s skatteret vil lære os, hvor vigtigt det er at sigte sådanne bestræbelser omhyggeligt².

De enkelte skattelove vil blive omtalt på de steder i fremstillingen, hvor de efter deres indhold hører hjemme. Her skal blot nævnes, at de to vigtigste love efter den i § 3 foretagne emneafgrænsning er lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten (S. L.) og lov nr. 28 af 18. februar 1937 om personlig skat til kommunen (K. L.). Siden udbruddet af anden verdenskrig er førstnævnte lov hvert år blevet suppleret og ændret af ligningsloven (L. L.), der kommer kort før jul, og af udskrivningsloven (U. L.), der fremkommer en af de sidste dage i marts. Selv om disse love formelt kun gælder for det følgende skatteår, er hovedparten af deres bestemmelser forlængst blevet gengangere, der reelt er permanente dele af vor skatteret. Lovgivningsteknikken må betegnes som uheldig, dels fordi den fremmer uoverskueligheden, dels fordi den fører med sig at mindre velgennemtænkte regler kan blive gældende ret, fordi de pågældende interessegrupper ved, at folketingsudvalgene skal være færdige med deres arbejde inden for bestemte, ofte meget korte tidsfrister.

§ 6. TRAKTATER

Så sent som langt ind i dette århundrede har det været et dogme ikke blot i dansk, men i en bred almindelighed i international retsopfattelse, at skatter og afgifter i et land ikke blot er ligegyldige for alle andre stater, men noget som man må se på med direkte væmmelse¹. Det er

2. Der henvises navnlig til 68'' Harvard Law Review 745-780 (1955), hvor professor William L. Cary omtaler lobbyisternes betydelige resultater i en artikel, der indledes med ordene »The genesis of this paper is the casual remark of a Washington lawyer, who asked: »What is the point of litigating a taxcase when we can have the statute amended for the same outlay of time and money?« og efter en indgående analyse slutter med »let us safeguard the uniformity of our taxes lest this system become undermined and collapse«.

1. Som et af de pudsigste eksempler fra nyere tid kan nævnes en sag for en halv snes år siden, hvor en mand var flyttet fra en stat i U.S.A. til en anden (vist fra Illinois til

§ 6

klart, at hverken borgere eller myndigheder kan tillade sig den luksus at leve videre på dette historiske grundlag, når skatterne vokser op til et betragteligt niveau, men det er også forståeligt, at de praktiske vanskeligheder med ad folkeretlig vej at tilvejebringe koordination, er så betydelige, at vi i 1957 endnu ikke kan være kommet længere frem med at likvidere dogmet end, at man kan sige, at vi er godt begyndt.

Det første område, vi så resultater på, var skibsfartens². Hvis et fremmed land indfører særskatter for rederier, fx. med en vis procent af fragttindtægten ved besejling af landets havne, rammer man vitale danske samfundsøkonomiske og privatkapitalistiske interesser, og udenrigsministeriet må sættes i bevægelse for at få afsluttet en konvention, der fastslår, at beskatningsretten eksklusivt tilkommer skibets hjemland. Sådanne aftaler har vi efterhånden fået en lille snes af, efter at vi kort efter første verdenskrig blev sat i gang ved, at andre søfartsnationer (U.S.A. og England) kom til os for at hindre, at vi generede deres handelsflåde.

Navnlig efter S.A.S.'s dannelse har vi set vor interesse i – og fået gennemført – tilsvarende specialaftaler vedrørende luftfart, men også her var det en fremmed stormagt på området, der fremkaldte de første resultater (Holland, jfr. bek. C 21 af 27. juli 1938), jfr. iøvrigt de i note 2 nævnte opsatser.

Inden vi kom så langt, var vi imidlertid allerede så småt begyndt på det helt store værk, nemlig gennem internationale aftaler at søge at hindre, at nogensomhelst form for indtægt (og formue) kunne blive beskattet i mere end eet land. Et sådant mål er afgjort stemmende med grundlæggende retfærdighedsbetragtninger, men arbejdet med at løse opgaven er særdeles vanskeligt, ikke mindst i betragtning af, at de forskellige landes skattesystemer i vidt omfang har fået deres detaljerede positivretlige indhold uden større gensidig påvirkning, således at de synspunkter og den terminologi, der forekommer naturligt det ene sted, virker helt uforståeligt i et andet land. Da vi som det lille land oftest har måttet indordne os under medkontrahentens opfattelse, er resultatet

Michigan), Fraflytterskattævæsenet havde nogle skatterestancer at opkræve hos ham, hvorfor man sagsøgte ham ved hans nye domicil, men blev sendt ud af retten med disse præmisser – citeret efter hukommelsen –: »To the Courts of Michigan, the State of Illinois is as foreign as the Republic of Soviet Union.«

2. Herom S. O. 1954, 191-192 (E. Thielsen) samt S. O. 1955, 148-149 (Israelkonventionen af 4. april 1955) og 1956, 24 (Island 10. oktober 1955).

blevet, at konventionerne er meget uensartede og meget vanskeligt tilgængelige. Det eneste helt sikre, der kan siges generelt, er, at man aldrig i en sådan traktat eller gennem dens fortolkning kan finde hjemmel til at pålægge en skattepligt, som ikke kan grundes på normale danske love, jfr. herved at bemyndigelsesloven på området, lov nr. 74 af 31. marts 1953 i § 1 (ligesom forgængerne S. L. § 50 og K. L. § 47) udtaler, at der skal kunne tilstås »sådanne *lempelser* i pligten til at udrede skatter og afgifter til det offentlige, at dobbeltbeskatning helt eller delvis undgås« (min fremhævelse). Det er en fristende opgave, at gå i gang med at fortolke konventionerne. Det ville nok forudsætte, at man erhvervede sig et vist kendskab til de pågældende fremmede landes ret, men arbejdet hermed ville blive lettet ved, at man der sikkert ofte ville finde kommentarer til de af vedkommende stat sluttede traktater af denne art og adskillige mere almindelig holdte værker om emnet. Opgaven søger imidlertid stadig sin forfatter her i landet³, og den får lov at blive liggende i denne omgang. En tilfredsstillende løsning ville nemlig kræve et sideantal, der måtte skabe et betydeligt misforhold mellem emnets betydning og de interne danske regler, som det i første række er hensigten at behandle⁴. Imidlertid er det, lige så såre man har et skatteretligt problem med blot et spinkelt internationalt tilknytningsmoment uhyre vigtigt at gøre sig klart, om det fremmede land er et konventionsland og i givet fald at se overenskomsten efter. Det kan nemlig aldrig nytte noget at forlade sig på, hvad ens sunde fornuft siger en; jo sundere den er, jo urigtigere resultater vil den ofte føre til. Der skal derfor her som det absolutte minimum gives en oversigt over, hvilke lande, vi har almindelige dobbeltbeskatningstraktater med, og hvor man kan finde lidt oplysning om de pågældende bestemmelser:

1° Praktisk vigtigst er relationen til Sverrig, og det var også med det land, vi fik vor første traktat, nemlig den 6. maj 1932⁵. Fra 1954/55 er denne konvention afløst af en ny – i realiteten kun lidt ændret –

3. Ud over den let læste begyndergennemgang af aftalernes hovedprincipper hos Axel A. Nielsen II 73-84 og nogle afhandlinger af Blume i Sognerådstidende, har vi vist ikke stort mere litteratur om emnet end de tidsskriftsartikler om enkelte konventioner, der henvises til i det følgende. De indtil 1955 offentliggjorte overenskomster og bekendtgørelser m.v. er i ukommenteret form aftrykt hos la Cour-Wass 190-282.

4. I skandinavisk litteratur er hovedværket K. G. A. Sandström's »Svenska Dubbelbeskattningsavtal« (1950). Den bog er på over 700 sider.

5. Med senere tillæg vedrørende den svenske kuponskat, jfr. bek. nr. 234 af 13. juli 1944.

§ 6

traktat af 27. oktober 1953⁶. Hovedprincippet er, at beskatning sker i tilhørslandet og ikke bopælslandet, men at skatteprocenten kan beregnes som om al indtægt skulle beskattes der. Vi får lejlighed til at se dette belyst med et eksempel ndfr. i § 113 under 11.

2° Med Norge har vi hidtil haft en overenskomst af 30. december 1946⁷, hvorefter bopælslandet har noget større beskatningsdomæne end i Sverrigs-forholdet, mens skatteprocentreglen er den samme. Der er imidlertid nu – efter at Norge har indført kildeskat – indgået en ny overenskomst af 22. februar 1957, der formentlig nærmer sig aftalen til svenskereglene, men med det traditionelle smøleri, der præger udenrigsministeriets arbejde med at få disse konventioner bekendtgjort i Lovtidende (smlg. datoerne i noterne med dem i teksten for hvert enkelt land!), kan borgerne formentlig ikke få adgang til de regler, de for tiden er underkastet, før endnu adskillige måneder er forløbet.

3° Den almindelige Finlands-aftale blev indgået 2. december 1937⁸. Den følger stort set samme retningslinier som Norge-konventionen af 1946, men vi skal – også ved skatteprocentens fastsættelse – helt og fuldt se bort fra den indtægt, hvorover vi ingen beskatningsret har. Endvidere kan man sige, at aftalen principielt adskiller sig fra de andre skandinaviske traktater ved i dobbeltbeskatningsbegrebet at lægge vægten på, at den samme indkomst ikke beskattes i begge lande, mens de andre navnlig vil undgå, at den samme person i samme tidsrum er fuldt skattepligtig begge steder og henser mindre til beregningsgrundlaget for skatterne.

4° Islands-overenskomsten af 24. januar 1939⁹ er på de nævnte områder ganske som Norges-reglerne af 1946, men indtil vi i 1955 (note

6. Hertil udenrigsmin. bek. C. 10 af 15. februar 1954, og skdep. vejledning af 18. februar 1954. Endvidere skdep. cirk. af 7. august 1956 (se R. R. 1956. 398-399) vedrørende forholdet til L. L. § 2, stk. 2-4. Rørdam kommenterer reglerne i R. R. 1953, 300-310 og 1954, 285-287. Fra praksis kan nævnes U 1939, 1074 H og 1943, 784 H samt lsk. 1935, 85 (72), 1937, 117 (618), 1939, 97 (73), 1940, 21 (178) og 104 (619), 1942, 95, 1944, 50 (229), 1945, 5 (290), 1947, 1, 1956, 89 og 1957, 47.

7. Udenrigsmin. bek. C 7 af 25. juni 1947 og skdep. cirk. nr. 243 af 24. oktober 1947. Reglerne havde en provisorisk forgænger i en finansministeriel bekendtgørelse af 29. januar 1945. Fortolkningsbidrag er givet af lsk. 1951, 112 og 1955, 100.

8. Udenrigsmin. bek. C. 14 af 22. april 1938, skdep. vejledning nr. 73 af 29. april 1938 og cirk. nr. 90 af s.d. samt S. O. 1957, 65 lr.

9. Statsmin. bek. C. 2 af 24. januar 1939 og skdep. cirk. nr. 47 af 19. april 1939. Endvidere lsk. 1947, 94.

2) fik en speciel aftale om skibs- og luftfart, savnede vi mærkeligt nok særlige regler om disse praktisk vigtige spørgsmål.

5° Den dansk-engelske aftale er af 27.marts 1950¹⁰ med tillæg fra 1955¹¹ og minder noget om Finlands-aftalen, men gælder ikke for kommunale skatter eller formueskatter. De sidste er jo en pestillens for traditionel angelsaksisk opfattelse. Endvidere ligger der en forskel fra de finske regler i, at skatter betalt i kildestaten tildels kan fradrages i den skat, bopælslandet udskriver («tax-credit-princippet»). Mens de fleste konventioner kun gælder for statsborgere i aftalestaterne er det ved traktaterne med de engelsktalende lande nok at skatteyderen (alternativt) er hjemmehørende i et af landene.

6° Med Tyskland sluttede vi traktat 16. december 1938¹², men vi annullerede den eensidigt efter krigen¹³. Da det politiske klima påny ændredes, sattes den fra 1952/53 igen i kraft¹⁴ – for så vidt angår Vest-tyskland. Reglerne ligner 1946-aftalen med Norge.

7° Holland har vi sluttet almindelig aftale med 20. februar 1957, men hvad den går ud på, ved jeg ikke, jfr. foran om den udenrigsministerielle service.

8° Det samme gælder en Frankrigskonvention af 8. februar 1957.

9° Schweiz: 14. januar 1957: do do

10° U.S.A.-aftalen går derimod så langt tilbage som 6. maj 1948¹⁵. Det er den vanskeligst tilgængeligste traktattekst af dem alle, men den ligner i meget store træk den engelske, dog at den også gælder kommuneskatter¹⁶.

11° Endelig har vi fra 1956/57 endnu en aftale af samme type, nemlig med Canada, indgået 30. september 1955¹⁷.

10. Udenrigsmin. bek. C. 44 af 13. juli 1950 og skdep. cirk. af 11. juni 1951. Se endvidere S. O. 1951, 124-126.

11. Udenrigsmin. bek. C. 25 af 13. juni 1955 og skdep. cirk. af 16. juni 1955. Se også R. R. 1956, 34.

12. Finansmin. bek. C. 1 af 10. januar 1939 og skdep. vejledning af 23. februar 1939. Jfr. også S. O. 1953, 165-167, og lsk. 1942. 23 (206), 24 (178) og 95 (659) samt 1945, 6 (139).

13. Fmin. bek. nr. 246 af 27. maj 1948.

14. Fmin. bek. nr. 271 af 7. oktober 1953.

15. Udenrigsmin. bek. C 1 af 11. januar 1949 og skdep. cirk. nr. 232 af 12. september 1949.

16. Rørdam har givet en fortrinlig introduktion til nærmere studium af teksterne i R. R. 1957, 271-280. Se også lsk. 1956, 7.

17. Udenrigsmin. bek. C 61 af 18. oktober 1956.

§ 6

Det er et naturligt modstykke til reglerne om undgåelse af dobbeltbeskatning, at vore skattemyndigheder i et vist omfang udveksler oplysninger med i alt fald kollegaerne i konventionslandene.¹⁸ Herudover er man for nylig begyndt på at bistå hinanden med tvangsmæssig inddrivelse af skatterestancer¹⁹ og som det allersidste skud på skattetraktatstammen har vi med de skandinaviske lande fået konventioner til undgåelse af konflikter vedrørende arveafgifter m.v.²⁰

§ 7. ANALOGI

Analogislutninger foretages i skatteretten efter samme synspunkter som på andre retsområder. Hartvig Jacobsen 31–32 omtaler U. 1940, 644 H og andre eksempler herpå.

§ 8. RETSPRAKSIS

Skatteretten hører ikke til de klassiske juridiske fag. Det er formentlig en af hovedgrundene til, at domstolsafgørelser forekommer i relativt beskedent omfang, når henses til de mange tvivlsspørgsmål, lovreglerne rejser, og til, at der hvert år stiftes ca. 2 millioner skatteretsforhold, der hver rummer flere eller færre poster, som kunne give anledning til procedure. I virkeligheden har jo enhver disposition, der hører under de »fine« fag – obligationsretten, tingsretten, familieretten o.s.v. – en skatteretlig side.

Det er formentlig en almindelig opfattelse, at antallet af retssager

18. Jfr. fx. skdep. cirk. nr. 75 af 2. april 1957 (Norge).

19. U.S.A.-konventionen art. XVIII var den første regel herom. Senere er vi indgået på at betragte retstilstandene i Sverrig (fra 1954/55) og Norge (fra 1957) som lige så betryggende, se S. O. 1954. 46, 1955, 148 og R. R. 1956, 339 samt (om Norge) udenrigsmin. bek. af 14. februar 1957 og skdep. cirk. nr. 74 af 2. april 1957. Endvidere hører Finland til samme gruppe (udenrigsmin. bek. C 29 af 23. juli 1956) og det samme gælder nu Canada.

20. Sverrig: 27. oktober 1953. Udenrigsmin. bek. C. 9 af 15. februar 1954, skdep. cirk. af 18. februar 1954.

Finland: 18. juli 1955, Udenrigsmin. bek. C. 30 af 23. juli 1956.

Norge: 23. maj 1956. Udenrigsmin. bek. af 14. februar 1957.

indenfor disciplinen er tiltaget stærkt i de senere år med den stigende beskatningshøjde, men det er vistnok ikke rigtigt¹.

Medvirkende hertil har formentlig været, dels at sagførere ofte ikke er skatte-mindede, og sagen derfor ikke bliver ført videre, end revisoren kan klare den, dels at man i reglen tager chancen og venter til lsk.s kendelse foreligger, og den herved forvoldte lange ventetid har utvivlsomt en ikke ringe procesbesparende virkning. Gassen er simpelthen gået af ballonen og sagen måske nærmest glemt, når udskriften dumper ind gennem brevsprækken.

Trods alt er det naturligvis gennem årene blevet til ikke så få domme, men med beskæmmelse må man konstatere, at om adskillige af dem – navnlig de lidt ældre – kan man med betydelig sikkerhed sige, at de ikke vil blive fulgt i dag, uanset at de ikke er tilsidesat ved ny lovgivning eller retspraksis. Eksempelvis vil det sikkert forekomme den juridiske læser, der når helt frem til bogens p. 246, noget ejendommeligt at se administrative afgørelser refereret omhyggeligt i teksten og nede i noterne finde korte henvisninger til et par højesteretsdomme med et »cfr.« og et »smlg.« foran. Jeg vil dog næppe møde nogen modstand hos skatteretskyndige, når jeg hævder, at det i teksten anførte utvivlsomt er udtryk for »gældende ret«². I endnu flere tilfælde ser man domspræmissen, der simpelthen afslører, at koncipisten ikke har gjort sig fortrolig med skatterettens grundprincipper³.

1. En løselig optælling af antallet af sager i registret til ugeskriftet under rubraene: Skatter, Afgifter offentlige, Arve- og Gaveafgift og Told, viser således, at sagsantallet – hvad der ikke er noget mærkeligt i – nåede sit absolutte maksimum i den første lille snes år efter skattereformen i 1903 med 1913 som det allerstørste år (33 afgørelser), men i 1920'erne (gennemsnit 22) lå det højere end i 1930'erne (17). End ikke krigsskatter og efterkrigsforhold kunne ændre strømmen i 1940'erne (12). De første 7 år af indeværende årti har ganske vist haft et gennemsnitstal på næsten 18. Selv med alle nærliggende indvendinger mod at bygge noget på en sådan »statistik«, vil tallene nok undre.

2. Som yderligere illustration kan nævnes U. 1924, 250 H (ndfr. p. 104). Videre kan det næppe bestrides, at fx. U. 1928, 1006 H (T 13), U. 1939, 1074 H (T 11, 3) og U. 1942, 278 H (p. 260) indeholder rene vådeskud, hvis begrænsning praksis endnu har kvaler med. Det er selvsagt uheldigt, at man tvinges ind i det ofte vanskelige og omtvistelige skøn over, hvorvidt man kan tillægge den måske eneste højesteretsdom på et givet område præjudikatvirkning eller ej.

3. Eksempler taget i flæng fra den seneste tid: U. 1956, 824 Ø og 880 Ø (p. 226) samt R. R. 1957, 245 Ø (p. 314). Man tør dog næppe hævde, at sætningen om, at vi har ligeså mange slags jura her i landet som vi har domstolsafdelinger gælder med særlig styrke på skatterettens område.

Dette sidste moment spiller måske også ind som baggrund for de ofte hørte beklagelser over, at domstolene er forvaltningsvenlige. Navnlig på landsretniveauet vil man ikke sjældent komme ud for, at det er, ligesom om der gælder en formodning for, at borgeren ved at protestere mod sagkundskabens afgørelse afslører et gemyt, som let kan give ham kværlantens utaknemmelige stempel⁴. Dette hænger muligt også sammen med en grundindstilling hos dommere om, at al administration her i landet er ligeså fortrinlig, som den, de er vænnet til i deres justitsministerielle eller statsadvokaturmæssige fortid, men det er formentlig en ikke helt velbegrundet analogi, når der er spørgsmål om at efterprøve landsskatterettens afgørelser.

Disse synspunkter fører ikke sjældent til, at domstolene kryber i skjul bag intetsigende formler, som fx »der ses ikke at være tilstrækkeligt grundlag til at tilsidesætte den af skattemyndighederne truffene afgørelse«. I de senere år har man specielt i skatteretten – modsat andre afdelinger af forvaltningsretten – mærket en tydelig tendens til således at afstå fra tilbundsgående realitetsprøvelse og det er beklageligvis sket under højesterets førerskab⁵.

Jeg siger »beklageligvis«, thi uanset den kritiske indstilling, som hovedvægten har været lagt på i det foregående, vil der sikkert let kunne opnås almindelig enighed om, at det kun drejer sig om sorte pletter i det helhedsbillede, hvorefter domstolenes indslag hæver sig højt over de to andre statsmagters i retning af at rationalisere vor skatteret og udvikle den til et *rets*område, vi kan være bekendt. Det er derfor trist, hver gang man ser domme, som de facto beskærer domstolenes virkefelt. Ret beset findes der næppe – for at sige det noget skarpt – noget-somhelst spørgsmål i vort skattesystem (i al fald på de direkte skatters område), hvor de reale grunde, der har ført til doktrinen om det admi-

4. Det er selvsagt umuligt at dokumentere en sådan uåndgribelig in dubio pro fisco-atmosfære, og det indtryk af dens tilstedeværelse, der utvivlsomt hersker i københavnske sagfører kredse, er måske også forstærket noget af rent erhvervspsykologiske årsager, men synspunktet er dog så stærkt, at det undertiden skinner igennem endog i dommenes præmisser og/eller resultater, se fx. de domme, der nævnes ndfr. p. 29 (U. 1954, 363 Ø), 116 (U. 1945, 388 Ø), 144 (U. 1921, 582 Ø) og 152 (U. 1925, 767 Ø). Se videre § 71 i.f. (U. 1930, 1086 Ø) og T 14 note 4 (U. 1953, 742 Ø).

Det er tankevækkende, at man knapt nok kan finde en eneste dom, som er faldet ud til skatteyderens fordel, og som har en ligeså overfladisk og intetsigende præmisformulering, som tilfældet er med mange af de afgørelser, hvortil der lige er henvist.

5. Se fx. U. 1950. 511 H; 1952. 63 H; 1953. 1070 H og 1956. 749 H og 754 H samt H. R. T. 1957. 95.

nistrative skøns endelighed, behøver at få overvægten. De overvejelser, der skal foretages, er sådanne, som først og fremmest kræver juridisk-forretningsmæssig kyndighed parret med den fornødne fantasi til så nogenlunde at kunne overskue de samfundsmæssige konsekvenser af et vist standpunkt, og det virker ret vilkårligt, når man skiller nogle problemer ud som mere skønsprægede end andre. Det, der ligger bag afgørelserne, er vel til en vis grad frygten for, at en mere liberal kurs ville overbebyrde retterne med skattespørgsmål. Uanset om denne frygt skulle være begrundet, må betragtningen blankt forkastes. Skatternes betydning for borgerne er i dag af et sådant omfang, at domstolene må indstille sig på som en naturlig ting, at sagsfordelingen forskubbes væsentligt. Det turde næppe kræve nogen nærmere påvisning, at de trufne afgørelser og deres begrundelser i reglen vil have så betydelig principiel interesse for mange skatteborgere, at det er fuldt ud rimeligt, at skattespørgsmål lægger beslag på en væsentlig del af arbejdskraften for eliten af Danmarks alsidigt trænede jurister.

§ 9. ADMINISTRATIONSÅKTER

I hverdagens skattearbejde er det såmænd hverken lovgivning eller traktater, retspraksis eller litteratur endsige udenlandsk ret, man bør være mest fortrolig med. Kvantitativt set er det langt vigtigere, men også mere tidkrævende, at være a jour med de resultater, der kommer ud af vore mange tusinde skatteembedsmænds arbejde.

A. De optræder som repræsentanter for et væld af forskellige organer, hvis kompetenceområder tildels flyder sammen. At give en detaljeret udredning herom vil kræve mere plads og være mere kedeligt end den praktiske værdi kan berettige til. Hvis man når til ende med bogen, har man fået et vist almindeligt indtryk af, hvor man skal henvende sig med hvilke spørgsmål, og resten kommer ret hurtigt i praksis.

Selv om tyngdepunktet hviler hos de underordnede lokale myndigheder,¹ må en boglig fremstilling naturligt især beskæftige sig med overordnede instansers arbejde, bl.a. fordi dette er det eneste, der nor-

1. Herom fx. Hartvig Jacobsen 399-404 og i begrænset omfang ndfr. i §§ 121 og 123.

§ 9

malt omtales i trykte skrifter. Jeg skal derfor nøjes med kort at præsentere de tre instanser, der sidder på toppen af kransekagen.

Skattedepartementet er en del af finansministeriet. Her fabrikkerer man love, anordninger, bekendtgørelser og cirkulærer og tager i et vist – ret tilfældigt fastsat – omfang stilling til konkrete sager, fx som klagemyndighed vedrørende afslag på ansøgninger om bevillingsmæssig lempelse af eller henstand med betaling af statsskatterne.² En orientering om departementets øvrige arbejdsopgaver kan man finde i S. O. 1954, 203 der gengiver hvilke hovedområder, hvert af de 7 kontorer beskæftiger sig med.

Landsoverskatterådet oprettedes ved S. L. 1912 § 19 jfr. §§ 31–34. Som det første resultat af den store skattekommissions arbejde blev det ved lov nr. 108 af 31. marts 1938 (lskl.), der er ændret lidt ved lov nr. 311 af 21. december 1955 (S. O. 1955, 246), spaltet i to afdelinger. Den ene, landsskatteretten, var tænkt som en slags forvaltningsdomstol, der skulle virke som særlig betryggende for borgerne og derfor blandt andet fik et flertal af såkaldte lægmænd som dommere. Det tør dog nok efter en snes års erfaringer siges, at de gode hensigter ikke er blevet realiserede. Vi har fået en tungtarbejdende institution, der fungerer under tilsidesættelse af de mest fundamentale procesretlige garantier, jfr. fx nærmere i S. O. 1953, 184–189, (redaktionen) og 1955, 196 (Thøger Nielsen). Her er det vist fuldt tilstrækkeligt blot at nævne, at der hyppigt finder drøftelser sted direkte mellem lsk. og den ene part i sagen, (ld), uden at den anden får at vide, hvad der sker, og at konceptudkast til kendelserne udarbejdes af den pågældende part i sagen.

Tvillingebroderen hedder Statens Ligningsdirektorat. Det er kort sagt skatterettens kontrol- og anklagemyndighed. S. O. 1952, 166–167, opregner de 7 kontorets sagsområder og uddyber herved det sagte. Der kan også henvises til fmin. bekendtgørelse nr. 298 af 7. juli 1942.³

B. Særlig retskildemæssig interesse er der ikke knyttet til formerne for skatteadministrationens virke. Vi møder her den sædvanlige opdeling mellem generelle retsforskrifter (anordninger, bekendtgørelser og cirkulærer⁴) og afgørelser vedrørende enkelttilfælde (forvaltningsak-

2. Derimod hører kommuneskatteretlige spørgsmål principielt under indenrigsministeriet. Det er et af de praktisk vigtigste eksempler på den for nutidens forhold sagligt uheldige kompetenceafgrænsning, der af historiske grunde består mellem ministerierne.

3. Udover det nævnte overtog de to nye organer – lsk. og ld. – det gamle overskyldsråds arbejdsområde (ejendomsbeskatningen).

ter, fx. kendelser og responsa). Den almindelige stats- og forvaltningsret behandler jo begge disse gruppers generelle problemer udførligt.

Der er dog grund til et øjeblik at standse ved § 26 i den nævnte bekendtgørelse fra 1942. Herved pålægges det ligningsdirektoratet at besvare spørgsmål fra skatteydere om, hvilke skattemæssige konsekvenser påtænkte dispositioner må antages at få. Denne responderende virksomhed har hidtil navnlig haft praktisk betydning for den, der ønsker at sælge en fast ejendom, men forinden gerne vil have lidt at vide om, hvormeget han selv skal have af avance eller tab. Værdien af denne ud fra et retssynspunkt og en sund skattetænkerbetragtning fortrinlige regel er imidlertid blevet stærkt reduceret ved U. 1954, 363 Ø, der afviser et anerkendelsessøgsmål, hvis påstand var, at ld. med urette havde udtalt, at salgsavance ville være indkomstskattepligtig. Om dommen kan siges tre ting. For det første strider den mod almindelige forvaltningsretlige grundsætninger.⁵ For det andet hviler den på en urigtig forståelse af de særlige skatteretlige regler, der kom i betragtning.⁶ For det tredje, er det åbenbart urimeligt at modvirke de retstanker, der ligger bag § 26's regel om tildels at hjælpe den omhyggelige borger mod bondefangeri.

Et responsum fra ld. er kun vejledende. Det er derfor formelt ikke til hinder for, at myndighederne ved den senere skatteansættelse indtager et andet standpunkt. Har skatteyderen loyalt givet alle oplysninger af væsentlig betydning, er det dog (forhåbentlig) ren teori at sige, at udtalelsen kan fraviges til hans skade.⁷

C. Det er et vigtigt og vanskeligt spørgsmål, i hvilket omfang administrationens praksis er og bør være retsskabende i den forstand, at dom-

4. Nævnes kan dog også K. L. § 7 om kommunale skattevedtægter og de § 114 note 7 berørte landliggeoverenskomster.

5. U. 1944, 1074 H. og 1956, 512 H. Se også Hurwitz: »Om begrebet retlig interesse i Procesretten«, (1948), navnlig p. 12 ff..

6. Præmissernes hovedargument var, at retten »ikke på forhånd, hvor ejendommens salg endnu henstår som en eventualitet«, kunne tage stilling til de skatteretlige konsekvenser af sådant salg. Var betragtningen rigtig, måtte ld. ophøre med at afgive § 26-udtalelser på dette område, men det er den ikke, se ndfr. § 33 navnlig p. 109 og p. 114 f. Som støtteargument anføres, at lskl. § 13 stk. 3 om, at sagen skal passere lsk. naturligvis ikke var iagttaget, men det skulle den heller ikke være. Reelt ikke fordi spørgsmålet falder helt udenfor, hvad § 13, stk. 3, tænker på, formelt ikke, fordi lskl. § 10 begrænser lsk.s kompetence til »skatterådenes og ligningsrådets ansættelser.«

7. Om fremmed ret se Rørdam i S. B. 1955, 104 (Sverrig) og Thøger Nielsen i R. R. 1956, 176 (U.S.A. og Tyskland).

stolene bindes af en gennem længere tid udtrykt opfattelse hos administrationen. Man bør sikkert lægge sontringer efter, om området iøvrigt er underkastet domstolskontrol eller behersket af skønsmæssige afgørelser, om praksis har været i skatteyderens favør eller disfavør, om den hidrører fra over- eller underordnede myndigheder, og om dens uoverensstemmelse med loven har været mere eller mindre klar, og om der i forholdets natur er stærke grunde til at kassere den eller ej. Mon ikke jeg med god samvittighed kan sige, at spørgsmålet er for omfattende til, at det med udbytte kan analyseres indenfor denne bogs rammer og henvise det til retslæren og den offentlige rets almindelige dele.⁸ Her skal blot fremhæves, at jeg ud fra specielt skatteretlige synspunkter (ovfr. § 8) fuldt ud kan erklære mig enig med Thøger Nielsen, når han i S. O. 1955, 192 udtrykker håbet om, at domstolene i mindst muligt omfang vil lade sig afskrække af sådanne problemer til at undlade at træffe de realitetsafgørelser, hvorved vor skatteret kan opbygges med smukkere form og værdifuldere indhold end det nuværende. På den anden side kan man sikkert også i særlige tilfælde komme til at gå for vidt i den retning. Man kan i al fald diskutere, om det ikke er sket fx. ved U. 1956, 809 H, og det vil vi da også senere gøre (ndfr. T 28, E, 1°).

D. Også problemet om myndighedernes tavshedspligt kan henvises til andre fremstillinger.⁹ Den er vel vigtigere her end på så mange andre af forvaltningsrettens områder,¹⁰ men man skal selvsagt passe på ikke at overdrive, men løse hvert problem ud fra dets reale grunde.¹¹

8. Til beneficere for dem, der beskæftiger sig med de områder kan jeg uden tilnærmelsesvis at udtømme materialet henvise til følgende domme: U. 1925, 552 H, 1950, 284 H. (hertil Frost i T. f. R. 1951, 523-524); 1954, 511 H., (ndfr. p. 116) 1936, 1003 Ø. og 1953, 1073 B, samt J. D. 1956, 227 B og 1957, 60 B.

9. Se navnlig Poul Andersen 163-164 med yderligere henvisninger. Spørgsmålet berøres påny ndfr. § 120 i og ved note 15.

10. Vi har følgende specielle skatteretlige forskrifter om emnet: S. L. § 44, lskl. § 17 og L. L. § 26.

11. S. O. 1955, 59 nævner, at tavshedspligten afskærer en kurator fra at få oplysninger vedrørende fallentens selvangivelser og en executor fra at få oplyst, om tredie-mand i sin selvangivelse har anført gæld til afdøde, mens skdep. cirk. af 31. august 1948 – altså før spørgsmålet blev lovreguleret ved L. L. 1952 § 22 – tillod hustruer at få oplysninger om mandens selvopgivelser og skatteansættelser i sambeskatningsskatte-år. Den sidste afgørelse synes rimelig, den første det modsatte, mens der nok vil være delte meninger om executor-tilfældet.

§ 10. FORHOLDETS NATUR

Når man skal overveje, hvorledes man vil løse et bestemt skatteretligt spørgsmål, må man naturligvis først gå til loven og eventuelle generelle administrative forskrifter med materiel lovskraft, og derefter må man se, hvordan hidtidig praksis har stillet sig til det pågældende problem. Imidlertid vil loven ofte kun angive et almindeligt hovedsynspunkt, således at mangfoldige konstellationer i det praktiske liv ikke med sproglig sikkerhed kan henføres på den ene eller anden side af den grænse, lovordene afstikker. Som vi skal se, gælder dette særligt ofte indenfor de direkte skatters område. Trykt praksis vil man vel i reglen kunne finde, men skatteretten er så dynamisk et område, at præjudikatgrundsætninger oftest ikke har nogen dogmemæssig karakter.

Det får derfor en vis praktisk – og naturligvis en ikke ringe teoretisk – interesse i mere generel form at beskæftige sig med de reale hensyn, der har været bestemmende for lovgiver og praktiker. På den anden side er disse betragtninger ofte indbyrdes modstridende, og dansk rets almindelige tendens til at afgøre enkelttilfælde ved en sammenhobning af den pågældende sags rent konkrete forhold, er bestemt ikke mindre på skatterettens område end andetsteds. Dertil kommer, at de almindelige principper, der ligger bag lovgivningen i vidt omfang ikke er egnede til at indgå i retsafgørelser, jfr. foran § 5, 1. afsnit. Vi vil derfor ikke bore overvældende dybt i denne paragraf, men henvise den, der søger yderligere orientering på feltet, til skattepolitikken. Denne er i nyere tid navnlig behandlet af Kjeld Philip og Sven Røgind i deres i næste paragraf ved note 4 nævnte arbejder.

Det ældste stykke skattepolitik, vi vil komme til at stifte nærmere bekendtskab med i denne bog, er det nedenfor i T 8 citerede præambel til arveafgiftsforordningen af 1792. Vi møder her beskatningshensyn som til alle tider må være centrale og som helt op til dette århundrede var de alt dominerende. For det første at det offentlige skal have sit finansieringsbehov dækket¹. For det andet, at det skal ske på en admi-

1. Grundtanken om, at hvert års indtægter (mindst) skal svare til årets udgifter er i de senere år trængt mere og mere i baggrunden, efterhånden som cand. polit.'erne har fået større og større indflydelse. I vidt omfang ser man nu ikke noget principielt forkasteligt i, at statens midler tilvejebringes ved optagelse af lån eller træk på seddelbanken, jfr. note 13. Forsåvidt kommunerne ikke får statstilskud må deres økonomi imidlertid stadig tilrettelægges ud fra det traditionelle husholdningsregnskabsprincip,

nistrativ bekvem måde². Og for det tredje helst således, at det skaber færrest mulige irritationsmomenter hos borgerne, der skal af med pengene³.

I den periode, hvor grundtrækkene i vort nuværende skattesystem formedes – årtierne før og efter 1903 – var en fjerde betragtning i forgrunden: skatteevneprincippet. De stærkeste skuldre skal bære de tunge byrder. Synspunktet udvikles nærmere af Røgind 35–43 og af Hartvig Jacobsen 22–24. Som bl.a. fremhævet af Philip (fx. 29–30) er vor sociologiske viden imidlertid alt for begrænset til, at vi med sikkerhed kan sige noget om, i hvilket omfang grænseværdien af den sidste krone måtte være mindre for millionæren end for arbejdsmanden. Uanset dette må det erkendes, at skatteevneprincippet er af fundamental vigtighed ikke blot for gældende skatteloves udformning, men også for, hvad der på skatterettens område forekommer retfærdigt og uretfærdigt for befolkningens altovervejende majoritet.

Efterhånden som Socialdemokratiets magt voksede, fik partiets traditionelle syn på skattesystemet naturligvis større og større betydning. I henhold hertil er det et hovedformål at fremme indkomstudjævningen, navnlig fordi den omstændighed, at en borger tjener 5 gange så meget som en anden, ikke anses at være udtryk for at hans indsats – samfundsmæssigt bedømt – er 5 gange så stor som den andens. Man smykker sig også herved med socialpolitiske betragtninger og den samfundsmæssige ønskelighed i at modvirke, at folk får så store indkomster til forbrug, at de kan tillade sig at undlade at arbejde (»the leisure

jfr. fx. indenrigsmin. skr. af 22 december 1955 (S. O. 1956, 24), der – formentlig til dels i strid med moderne samfundsøkonomiske overvejelser – henstiller at der foretages en merudskrivning af kommunale skatter som følge af de vanskelige forhold på lånemarkedet.

2. På de direkte skatters område sætter sådanne retstekniske overvejelser ikke i overvældende grad deres præg på gældende ret, der rask opererer med fx. subjektive kriterier, se fx. ndfr. §§ 32-34 om spekulantreglerne og § 52 om driftsudgiftsbegrebet. Forbrugsafgifter pålægges derimod med forkærlighed ud fra dette synspunkt, fortrinsvis varer, der typisk produceres i forholdsvis få større virksomheder og fx. ikke luksusviser som hummer o.l. eller nipsgenstande fremstillet som kunsthåndværk. Begge skatteformer har administrationsudgifter på ca. 2 % af bruttoprovenuet (S. O. 1952, 172).

3. Dette vil ofte være et af hovedargumenterne for at foretrække indirekte skatter, når man skal øge skatteudskrivningen. På de direkte skatters område benyttes synspunktet som argument for, at vi skal indføre kildeskat (ndfr. § 93, I), og det ligger til dels til grund for det foran § 3, II, 1 omtalte særskattesystem.

class«). Imidlertid har Philip utvivlsomt ret, når han p. 143-144 hævder, at synspunktet først og fremmest er magtpolitisk bestemt: »Adelen fritog i sin tid sig selv for at betale skat. I vor tid er den politiske magt langsomt gledet fra mellem- og overklassen ned til nu at tilhøre de jævne indkomster«. Hermed er der naturligvis ikke taget stilling til det rimelige eller urimelige i synspunktet, der givetvis har øvet en betragtelig indflydelse på formningen af gældende ret. Det har utvivlsomt virket ret kraftigt i retning af at øge direkte skatter og navnlig skærpe deres progression, at forhøje arveafgifter og at modvirke udvidelser af de indirekte skatters område (disse skatter må – hvis de skal give penge i kassen og skal kunne administreres nogenlunde billigt i forhold til provenuet – altid »vende den tunge ende nedad«).

I et moderne demokrati vil der stedse være en ikke ringe fare for, at politikerne vil søge på usaglig vis – altså udover hvad der stemmer med en generel gennemførelse af flertallets retfærdighedsbegreber – at udnytte skattesystemet til at favorisere grupper og særinteresser, som de kan have særlig personlig eller partimæssig interesse i at stå sig godt med. Heldigvis har vi ikke i dansk skatteret kunnet finde særlig grelle eksempler herpå, modsat hvad man støder på i fremmed ret⁴. Først umiddelbart før afslutningen af mit arbejde var man så venlig at give mig den håndsrækning at forsyne mig med det helt rammende eksempel til anbringelse på dette sted i fremstillingen, se lov om stabiliseringslån 1957 § 3 (skalaerne)^{4a}. Philip 25 mener, at socialfradrag til

4. Eksempel: U.S.A.s skattekoncessioner til den olieindustri, der i vidt omfang finansierer partiernes valgkampagner. Hos os er et af hovedeksemplerne den omdiskuterede, men relativt uskyldige prohibitivregel, der hindrer os i at henfalde til Coca-Colanarkomanernes kreds, jfr. senest lov nr. 108 af 6. april 1957 § 7.

4a. Selv for en kølig betragtning må det være hævet over enhver tvivl, at man ved bedømmelsen roligt kan kaste alle »retfærdighedsbetragtninger« over bord. Loven »marginalbeskatter« jævne indkomster med over 100 %. Bedømmer man den efter den cand. polit.-ånd, hvori den i bedste fald er udformet må reglerne være gennemført irrationelle. De væsentligste økonomiske virkninger er, at et fåtal af højere lønnede tjenestemænd af honethedsgrunde må indskrænke deres forbrug, at selvstændigt erhvervsdrivende trækker på bank- og leverandørkreditter eller egenkapital uden at indskrænke deres forbrug, at den, der bruger mere end likviditetsmuligheder tillader, undlader at betale, hvilket p.gr.a. konkursprivilegiet (§ 14) let i det lange løb går ud over deres kreditorer, at den økonomiske ulighed i samfundet skærpes noget, når »lånet« skal forrentes og tilbagebetales, at opsparingslysten for så vidt den er overvejende økonomisk begrundet får et yderligere knæk, at det almindelige omdømmes moralske syn på skattesnyderier svækkes, at de fleste af de berørte ikke vil gøre nogen indsats for at tjene mere i 1957's sidste halvår og at den skattetænkende vil frem-

ældre personer må henregnes til denne gruppe⁵, men det er nok tvivlsomt, om reglerne ikke snarere må ses som udslag af et – også hos de yngre aldersklasser – almindeligt udbredt ønske om, at de gamle skal have det godt i deres sidste leveår⁶. Heller ikke i administrationens offentliggjorte praksis findes så hyppige eller alvorlige politiske misbrug, at der er nogen særlig grund til at råbe vagt i gevær⁷. Snarere har farerne manifesteret sig på negativ vis, ved at loven undertiden ikke har været særlig nidkær til at give en rimelig behandling til dem, der vælger mæssigt betyder lidt⁸.

Rent socialpolitisk begrundede regler vil vi naturligvis hyppigt støde på i den skatteret, der har fået sin udformning i velfærdsstaten Danmark. Nogle af hovedeksemplerne er det ndfr. T 27, II, 1 omtalte lejlighedsfradrag ved beregning af ejendomsskyld og det forhold, at nødvendighedsartikler ikke belægges med forbrugsafgifter. Det kan muligt være meget rigtigt at benytte skattelovene som instrument til fremme af andre hensyn end de rent skatteretlige, men fra skattehold må man blot bede om, at man i hvert enkelt tilfælde også i overvejelserne inddrager hensynet til, ikke at øge systemets uoverskuelighed alt for meget, og til, at man anvender den fornødne fantasi og omhyggelighed til at sikre sig, at disse fremmedlegemer ikke får virkninger, der strider mod det, man har for øje⁹.

skynde sine ikke strengt nødvendige investeringer til at foregå i denne periode, hvad han får en særlig tilskyndelse til ved den samtidig gennemførte afskrivningslovs § 2 stk. 1 jfr. § 34. Vel kan det ikke afvises, at det under særlige forhold kan være sagligt begrundet at anvende marginalsattesatser på (over) 100 %, selv uden for de ekstremt store indkomster. Det skete fx. i vidt omfang under krigen i England (hvor man ikke det følgende år kan fradrage de betalte skatter i selvangivelsen). Det må imidlertid stå klart for enhver, at de for sådanne skridt nødvendige befolkningspsykologiske forudsætninger ikke foreligger i 1957's Danmark.

5. Se nærmere ndfr. § 85.

6. Et bedre eksempel er formentlig den ved U. L. 1956 § 21 stk. 3 indførte dyrskue-regel (ndfr. T 23 note 17).

7. Jfr. dog eksempelvis ndfr. p. 63 note 6 (om landpostbudes cyklegodtgørelse) og p. 171 (fiskerne i Jammerbugten).

8. Eksempler: Begrænsningerne i merindkomstfradraget (ndfr. p. 322 og 330), og loftreglens nødtørftige udformning (p. 332).

9. Cfr. fx. ndfr. p. 193 om etableringsfradraget. Et andet godt eksempel nævnes af Røgind 56: I perioden 1802-1903 opkrævede staten en bygningsafgift baseret på antallet af døre og vinduer og af sociale grunde med skattefrihed for københavnske lejligheder på under 80 kvadratalen. Virkningen af disse kriterier, der retsteknisk var velgennede, blev de dårlige boligforhold, der endnu gør sig gældende.

Man har altid været opmærksom på, at skatteloven kan anvendes til at påvirke borgerne til at udfolde deres virke i de retninger, man foretrækker fra regeringsmagtens side, og til at afstå fra eller begrænse uønsket virksomhed.¹⁰ Det er kun terminologien »selektiv skattepolitik«, der hører en nyere tid til.

Nationaløkonomiens bratte vækst fra okkult mysticisme til politisk magtfaktor¹¹ gav for nogle år siden Blæksprutten inspiration til den rammende neuruppin vedrørende det sidste årti's mange upopulære indgreb: »Landet regeres af cand. polit' ter, så det hele går skitter' og skitter'.«

Vi ligefrem svælger i pengepolitiske¹², konjunkturudjævnende¹³, valutabalancebevarende¹⁴, forbrugsbegrænsende¹⁵, investeringsfremmen-
de¹⁶, eksportskabende¹⁷ og produktionsinciterende¹⁸ udtryk, når nye skatter skal pålægges eller gammelkendte principper skal revideres.

10. Nogle af vore første forbrugsskatteobjekter var brændevin (1665) og spillekort (1756). Fra indkomstskatteretten kan nævnes spekulantreglerne (navnlig S. L. § 5a, men fra 1939 tillige L. L. § 6 (5)). Undertiden føres tankegangen helt ud i det paradoks, at man udponser skatter med det formål ikke at få noget provenu, jfr. foran note 4 om Coca-Cola-reglen, og – fra de direkte skatters område – Mussolinis ungkarleskat. Tilskyndelsesmomentet spiller en mindre fremtrædende rolle i den egentlige skatteret (se fx. ndfr. p. 224 ff. om velgørenhedsbidrag), men det kommer frem ved de »negative skatter«, der ligger i, at offentlige virksomheder – fx. kommunale badeanstalter og værker – drives med underskud.

11. Undtagelse: Professor L. V. Birck.

12. Eksempel: Eengangsskatten 1946, der ville inddrage de under besættelsestiden skabte »ledige penge.«

13. Overskuddet på statsregnskabet forsvares med ønskeligheden af at modvirke inflationen, og de penge man sparer op skal så bruges ved underbudgettering i deflationsår.

14. 1950'ernes kriseforlig har været præget af dette synspunkt, fx. ved at lægge særlig høje afgifter på valutakrævende varer som biler og chokolade.

15. Alle skatter, der ikke udbetales igen af staten, virker i den retning, men særlig akcentueret har dette formål været ved den bundne opsparing 1950-1951 og sparebevæ-
gerne fra marts 1955 (fordi de bevirkede, at de nye forbrugsafgifter ikke indregnedes i pristallet).

16. Præmieopsparingsloven 1954 og forslagene om investeringsfonds (1955) og friere afskrivningsadgang (1957).

17. Noget helt godt eksempel fra nyere lovgivning har vi ikke herhjemme, se derimod S. O. 1953, 90-91 om svensk ret.

18. Ekstraordinære afskrivninger og ejendomsskyldsvurderingslov nr. 179 af 23. juni 1956 § 13, stk. 1 (grunde vurderes – som også tidligere – ikke efter deres faktiske benyttelse, men efter »en i økonomisk henseende god anvendelse«).

Hvorvidt denne dominans viser sig at være mere end en døgnflue i vor skattehistorie, er det vel endnu for tidligt at sige noget om. Den stigende matematisering af nationaløkonomien peger vel i retning af, at faget er på vej ind i en (for os lægfolk) ny okkult periode, og at det derfor i al fald for en overgang vil få en tilsvarende reduceret indflydelse ved udformningen af vore skatteregler.

Viggo Kampmann stod fadder til det yngste hovedprincip i vor løbende skattedebat. Bl.a. i Politikens kronik den 19. juni 1956 gjorde han sig til talsmand for, at de store investeringer, som atomalderen og de store årgange kræver, skulle finansieres af det offentlige ved en overbudgettering. Han fandt det retfærdigt, at alle borgerne på den måde blev medejere af fremtidens anlæg, for at man kunne undgå den inflationsfølge, at de mange med små indkomster måtte spare, og kun de få med store kunne spare op og derved i generationer fremover få øget økonomisk styrke. Det er den slags, man i Amerika betegner som »creeping socialism«. Se iøvrigt om synspunktet Philip 447–449.

De hovedstrømninger i debatten bag gældende skatteret vi nu har set kort på, vil kun i begrænset omfang have værdi, når vi står overfor at finde den rette løsning af enkeltspørgsmål. De er efter deres karakter i hovedsagen så udflydende og så politisk betonedede, at praktikerne kun sjældent tør tage stilling til, hvor det ene arguments rækkevidde hører op, og et af de andre begynder at virke i modsat retning.

Dette betyder dog naturligvis ikke, at man kan eller bør sætte sig op på et filologisk elfenbenstårn, når man skal fortolke vore skattelove. De reale overvejelser, man her gør brug af, er imidlertid oftest af en helt anden karakter.

Først og fremmest må man for at hele det kunstfærdige system ikke skal bryde sammen, hyppigt søge frem til fortolkninger, der fremmer harmonien mellem de mange lovregler, (der ofte er blevet til uden nøjere indbyrdes sammenhæng), og som skaber en nogenlunde handy retstilstand¹⁹. Når disse rent tekniske betragtninger må tillægges en ganske særlig vægt på skatterettens område, beror det bl.a. på, at ret ensartede sager forekommer i så stor mængde, at der skabes et særligt stort behov for at give lighedsgrundsætningen et primat. Endvidere på, at reglerne

19. Eksempel: Den ndfr. p. 316 forsvarede fortolkning af det udflydende udtryk »på-rørende« i F. L. § 1, (tidl. L. L. § 18), når hensyn også tages til L. L. § 22 (tidl. S. L. § 6d). Se fx. også T 14 note 7 om Hartvig Jacobsens bortfortolkning af U. L. § 7 stk. 1c, 2. pkt.

skal administreres af utallige lokale myndigheder, der ofte ikke har kunnet erhverve nogen dyberegående uddannelse eller ajourføring på hele det vidtspændende område.

Dernæst må man, så vidt kræfterne slår til, søge at skaffe sig bedst muligt kendskab til livsforhold og lovgivning af ikke-skatteretlig natur på det område, sagen angår, og ud herfra finde en sådan løsning, at skattereglerne bliver til mindst mulig gene²⁰.

En bestemt betragtningsmåde har haft en ganske særlig magt over sindene. Når skattevæsenet i en vis situation mener, at en mand er indkomstskattepligtig af en vis erhvervelse, forekommer det tiltrækkende at antage, at en helt anden mand, – der kan være, men ikke behøver at være den førstes med kontrahent – til gengæld skal have fradragsret, hvis han har haft udgift som følge af, at han er kommet i en tilsvarende situation med omvendt fortegn. Denne tendens til at interessere sig for det komplementære – eller bedre spejlvendte – billede vil i det følgende blive betegnet kort som spejlbetragtningen²¹. Man bør sikkert advare imod at lade sig drage viljeløst med af den umiddelbare nemesis-retfærdighed, der ligger i synspunktet. Hvert enkelt problem bør bedømmes ud fra sine reale hensyn.

Endelig er der grund til at fremhæve, at selv om der optræder så mange tal er skatteret ikke tørrere eller mere neutralistisk end anden jura. Moralsynspunkter kommer skam også frem her. Lad os tage et outreret eksempel: En grosserer har bestukket en embedsmand i Direktoratet for Vareforsyning til at give sig en importbevilling. Han kræver nu fradrag for bestikkelsesbeløbet, idet han med uafdisputabel styrke fremhæver, at pengene er givet til at sikre hans indtægt som krævet i S. L. § 6 a. Vil nogen være i tvivl om resultatet, såfremt det ydede går væsentligt ud over, hvad der hører til normal repræsentation?²²

20. Se fx. ndfr. p. 300 om, hvorvidt man skal forstå udtrykket »fællesboets« i S. L. § 8 stk. 7 som også omfattende hustruens bodel, og T 10 om synspunkterne for, i hvilket omfang man bør inddrage mellemformer mellem aktieselskaber og interessentskaber under selskabsbeskatningen.

21. Den optræder fx. p. 83-87 i drøftelsen af, om kursavance er renteindtægt og p. 230 ff ved gennemgangen af reglerne om fradragsret for lidte tab.

22. Andre eksempler: Bødereglene (p. 253 f), og gavebeskatning af den, der groft udnytter en medkontrahent (p. 154). Se også (mere udførligt) p. 236 f med note 6.

§ 11. TEORIEN

Dansk skatteretslitteraturs store navn er *C. Helkett*. Når han har udtalt sig om et spørgsmål, er yderligere drøftelser med (underordnede) skattemyndigheder i reglen overflødige. Ved siden af utallige tidsskriftsartikler har han udsendt bøger om opgørelse af den skattepligtige indkomst (6. udg. 1957) og formue (2. udg. 1950) til staten. Hans forfatterskab er på godt og ondt præget af hans mangeårige nære tilknytning til og veneration for landsskatteretten.

J. Hartvig Jacobsen har skrevet den eneste systemfremstilling på området, »Skatteretten« (1950). Dens store fortrin frem for andre skatteretlige arbejder er, at forfatteren fra praktisk og videnskabelig virksomhed havde et indgående kendskab også til mange andre retsområder end det skatteretlige. Desværre døde han jo, før han fik udarbejdet en revideret udgave, hvorfor værket i dag på mange områder er forældet og alene kan tjene som en solid åbningsstatus for 1950'ernes skatteudvikling.

Som Hartvig Jacobsens afløsere har i de senere år meldt sig *Thøger Nielsen* og *Mogens Eggert Møller*, der begge har lærestole i faget, men deres arbejder er (endnu) ikke blevet materialiseret i bogform.

Mere kortfattede arbejder, der nu i vidt omfang er forældede, er tidligere udkommet¹, medens flere mere populært udformede fremstillinger i nyeste tid har set dagens lys.² De vigtigste specialafhandlinger vil blive nævnt i forbindelse med gennemgangen af de pågældende spørgsmål.

Værdifulde praktiske hjælpemidler er *V. Spang-Thomsens* »Skattetabeller«, der udsendes hvert forår, og *Jacob la Cour* og *Axel Wass*: »Skattelovene« (3. udg. 1955).³

Med hovedvægten på det nationaløkonomiske og historiske har *Kjeld*

1. *Fr. Hjort Lorenzen*: »Hvad kan jeg trække fra i min selvangivelse« (5. udg. 1926) »Hvorledes findes indkomst og formue« (1923) og »Skattepligt, selvangivelse og straffebestemmelser« (1924). *J. Heje*: »Haandbog for Skatteydere« (1928). *Aage Finsen*: »Skematisk Fremstilling af gældende dansk Lovgivning om direkte Skatter« (1937). *E. Rambusch* og *Vigor Nielsen*: »Den direkte beskatning til stat og kommune.« (1945).

2. Nævnes må navnlig *Axel A. Nielsen*: »Skattevæsenet arbejder« (1954) og »Skattepligt« (1956), samt *Ove Thomsen*: »Skat« (1953) med årlige supplementshæfter.

3. Kommenterede udgaver af statsskatteloven er udgivet af *V. Anthon* (1928) og *V. Spang Thomsen* (1949). Den sidste medtager også de fleste andre personbeskatningslove, men kommentaren gives til gengæld i stærkt koncentreret form.

Philip i 1955 udgivet bogen »Skattepolitik« og *Sven Røgind* i 1954 »Skatterne og de offentlige udgifter«.⁴

De almindelige juridiske tidsskrifter beskæftiger sig kun i begrænset omfang med skatteretlige spørgsmål. Til gængæld har vi to specialtidsskrifter, der gør det. Først og fremmest »*Skattepolitisk Oversigt*«, der begyndte at udkomme i 1946. Det er uundværligt for den, der løbende vil følge med i, hvad der kommer af nye skattebestemmelser og som stedse ønsker at være a jour med skatteudskrivningens størrelse og fordeling. I tilgift får man i hvert nummer specialafhandlinger, der altid er af høj saglig kvalitet. Dets alsidighed fremgår bl.a. af nærværende bogs fodnoter. Man må dog stedse have i erindring, at tidsskriftet er et talerør for de selvstændige erhverv. De statsautoriserede revisorers blad »*Revision og Regnskabsvæsen*« har – navnlig efter udvidelsen i 1953 – vist betydelig interesse for skatte spørgsmål.

Også »*Sagførerbladet*« bragte ikke så sjældent skatteretlige artikler. Andre erhvervsblade indeholder hyppigt betragtninger over skatte spørgsmål, men disse indlæg er oftest præget af den pågældende branches ensidige ønsker om at slippe billigere ved fordelingen af bidragene til samfundshusholdningen.

§ 12. UDENLANDSK RET

Det må formodes, at såvel lovgiver som praktiker i fremmed ret vil kunne finde værdifuld inspiration, når han skal bane vej i eller trænge sig igennem skatterettens vildnis. De mange detail-problemer, der foreligger, må også være opstået i andre lande, og i de stater, der hører til vor kulturkreds, møder man vel hyppigt grundsynspunkter, der ikke er os fremmede. De tre hovedformer for skatter (indkomstskatter – ejendomsskatter – forbrugsskatter) genfindes i alle de pågældende lande¹,

4. Af ældre arbejder fra samme gruppe – men langt fra på Philips niveau – kan nævnes *Sven Røgind*: »Danmarks Stats- og Kommuneskatter« (1915), *K. A. Wieth-Knudsen*: »Dansk Skattepolitik og Finansvæsen« (1928) og *Jens Toftegaard* og *G. Ulrich Mortensen*: »Vore Skatter« (1942).

1. Det er navnlig Vesteuropa og Nordamerika, der har interesse. I Sydeuropa og de andre Verdensdele står udviklingen endnu på et ret »primitivt« stade. Indenfor Øst-blokken er skattestrukturen en helt anden end den hos os herskende, se fx. S. O. 1952, 90-94, der om Sovjetunionen oplyser, at statens indkomster fordelte sig med 56 % på

§ 12

og herhjemme kan vi ikke prale af at have opbygget nogen fast national retstradition eller at have tilvejebragt forhold, der almindeligt anerkendes som rimelige.

Farerne ved at argumentere udfra udenlandsk ret er navnlig, dels at man let kan overse, at andre regler i det pågældende lands skattesystem² end den, man specielt fremdrager, fører til, at det pågældende synspunkt er uholdbart³, dels at den pågældende regel kan være forladt, selv om man holder sig til kilder af relativ ny dato. Disse farer er særligt fremtrædende på skatterettens område⁴. Set i internationalt perspektiv er dansk skatteret hverken særlig indviklet eller særlig hurtigt skiftende.

Der er ingen dansk forfatter, der kan siges at have overvundet disse vanskeligheder, og dansk skatteretslitteratur indeholder kun spredte – og delvis tilfældige – udpluk fra fremmed ret. I så henseende afviger nærværende fremstilling ikke fra sine forgængere⁵.

omsætningsskatter, 10 % på overskud fra statsejede virksomheder, 7 % på statslån, 18 % på diverse afgifter og kun 9 % på direkte skatter, der opkrævedes efter svagt progressive skalaer, hvis maxima var 13 %.

2. Eller i retsreglerne iøvrigt eller i os uvante specielle samfunds- eller erhvervsforhold.

3. Eksempel: svensk formueskatteskala synes lemfældig; før man drager slutninger herfra, må man bemærke, at arveafgiften er meget høj og beregnes af den samlede formue under eet. Se også ndfr. § 109 note 1 om eventuel import af investeringsfondssystemet.

4. Et typisk eksempel: For nogle år siden anskaffede jeg for dyre dollar Surrey-Warrens casebook om amerikansk federal indkomstskatteret (1950-udgaven), og den har jeg hist og her henvist til i bogens noter. Kort før nærværende bogs færdiggørelse bliver jeg så opmærksom på, at der senere er kommet en 1955-udgave, hvorfor henvisningerne muligt til dels er forældede, selv ud over, hvad der er ændret ved 1954-reformen i U.S.A.

5. Tværtimod bygger den hyppigt på oplysninger om fremmed ret hentet fra andre danske værker.

AFSNIT II

BRUTTOINDKOMSTEN

KAPITEL 3

Almindelig del

§ 13. DEFINITIONSSPØRGSMÅLET

Med skatteevneprincippet som den væsentligste reale baggrund har borgernes indkomstforhold i dette århundrede været det vigtigste grundlag for skattefordelingen i den kulturkreds, hvortil vi hører¹. Den enkeltes skatteevne måles i første række på grundlag af hans »samlede årsindtægter« (S. L. § 4), uanset om disse er indvundet i form af penge, tilgodehavender eller naturalier, om de stammer fra erhverv, hobby² eller tilfældige kilder, om de hidrører fra udlandet eller fra Danmark, om de er erhvervet vederlagsfrit eller er surt tjent fx. ved betydelig arbejdsindsats eller risikofyldte engagementer, eller om de er anvendt på den ene eller anden måde.

Hvis denne skatteevnebetragtning gennemførtes konsekvent, ville det være forholdsvis simpelt at give en fremstilling af, hvorledes man opgør den skattemæssige bruttoindkomst. Den brydes imidlertid af – i denne relation strengt taget uvedkommende – regnskabsmæssige spekulationer over, hvad der er indtægtsbevægelser, og hvad formuebevægelser. Ud fra dette synspunkt holder S. L. §5 den sidstnævnte gruppe udenfor det skatteretlige indkomstbegreb³. Når en mand låner nogle

1. Permanente statsindkomstskatter indførtes i Danmark 1903, i Sverrig 1902, i Norge 1892, i Finland 1920, i Island 1917, i England 1842, i Frankrig 1917, i Tyskland (enkelstaterne) i sidste trediedel af det 19. årh. og i U.S.A. 1913. Jfr. nærmere Philip 52-54 og 59-61 og (om U.S.A.) Surrey-Warren 1-18.

2. Jfr. fx. lsk. 1952, 18 (tilfældig deltagelse i travløb førte til, at hesten vandt pengepræmie).

3. Vi vil selvsagt utallige gange i det følgende vende tilbage til sontringen. Allerede her skal opmærksomheden dog henledes på, at problemet – teoretisk set – kompli-

§ 13

penge (eller iøvrigt opnår tilbagebetalingspligtige erhvervelser) øges hans skatteevne i det år lånet opnås, men nedsættes til gengæld ved tilbagebetalingen. Omvendt for långiveren. I stedet for at lade beskattningen følge de herved opståede svingninger af skatteevnen op og ned har L. L. §§ 5c og 6 stk. 4 foretrukket, at lade lånemellemværendet være indkomstskatteopgørelsen uvedkommende⁴. S. L. § 5b bestemmer det samme om arvelodder. Adskillige sociale love og offentligretlige reguleringer iøvrigt⁵ undtager de pågældende ydelser fra indkomstskattepligt. Mange andre analoge eksempler kunne nævnes (og vil blive nævnt i det følgende). Hermed ikke være udtalt noget ønske om en (isoleret) ophævelse af de nævnte regler. De må naturligvis ses på baggrund af skattesystemet som helhed. Lånereglen er nok hensigtsmæssig i et system, der hviler på stærk progressiv beskattning af hvert enkelt års indtægter taget for sig, arvereglen under forhold hvor arveafgifterne er høje, og de sociale ydelsers niveau bestemmes formentlig tildels af, om de er indkomstskattepligtige eller ej.

Virkningen af, at man ved modifikationer og undtagelser opgiver det »rene« bruttoindkomstbegreb, er imidlertid, at det bliver umuligt i en kort formel at angive, hvad der skal føres til indtægt på selvangi-

cercs ved, at man ikke ensidigt hengiver sig til rent formelle betragtninger. U 1952. 229 Ø giver konkret hold på, hvad jeg mener med disse abstrakt formede bemærkninger. Sagen angik en forfatterarving, der med fuld formel ret kunne hævde, at de af ham oppebårne honorarer var vederlag for kapitalforbrug, da den økonomiske side af autorretten jo bortfalder 50 kalenderår efter dødsfaldet. Han tabte selvfølgelig sagen. Naturøkonomiske betragtninger vil altid ligge nær for vore domstole.

4. Et analogt synspunkt fører til, at kapitalforbrug måske i visse situationer må siges at være indkomstopgørelsen uvedkommende. Lad os belyse det med et konkret problem: en skovejager hugger i et enkelt år særlig meget. I visse skatteår har man herom haft konjunkturbegrundede særregler (merhugstcirkulærerne), senest skdep. cirk. af 19. december 1951 (ld. 1953, 14-15), skdep. cirk. af 22. juni 1942 (Helkett I 5. udg. 119-121), samt ld. 1942, 12 og S. O. 1951, 147-148 og 1953, 60 og 61 – om reglerne omkring 1. verdenskrigs afslutning, se lsk. XXX, 10. For regnskabsår, der begyndte efter 31. august 1952, genindførtes imidlertid S. L.'s almindelige regler. De fortolkes således, at ekstraordinær stor hugst kun involverer skattefrit formueforbrug, når der er tale om noget, som nærmer sig nedlægning eller afdrivning af skovarealet (lsk. XXX, 10, S. O. 1954, 20 lr. og R. R. 1957, 431 ld).

Herfra må så igen gøres den undtagelse, at indkomstskattepligt altid vil foreligge i spekulationstilfælde m.v. (S. L. § 5a) og efter, at vi har fået H. R. T. 1957, 114 (ndfr. § 33 note 19), er det givet, at S. O. 1956, 172 lr. står på sikker grund, når den hertil henfører skovkøbers hugst for at skaffe midler til berigtigelse af købesummen.

5. Jfr. fx. ndfr. § 43. I og § 29 i og ved note 1. Se også diskussionen p. 57-59.

velsen. I stedet nødes man til en detaljeret undersøgelse, der aldrig på udtømmende vis kan angive den nøjagtige grænselinie.

Gældende lovgivning gør ikke opgaven lettere. Hovedbestemmelserne er kasuistiske⁶. Det er derfor langt fra nogen sikker antagelse, at erhvervelser, der ikke ved udtrykkelig lovhjemmel er gjort skattefri, er skattepligtige, jfr. fx. nedenfor § 16 om arbejde til eget brug og § 25 om fratrædelseserstatninger.

§ 14. FORMUESTIGNING

Frk. Agnes Petersen købte i 1923 en bondegård. I 1946 fandt man et brunkulsleje på grunden, og samme år solgte hun gården. Spørgsmålet om, hvorvidt hun var indkomstskattepligtig af den merpris hun opnåede på grund af brunkulsforekomsten, fandt sin endelige løsning ved Østre Landsret, der udtalte (S. O. 1953, 169):

»Der foreligger et reelt ejendomssalg, der klart omfattes af bestemmelsen i S. L. § 5. Samme lovs § 4 beskatter alene formuegodernes afkastning, og ved formuegodets salg ophører indtægterne af dette for sælgeren og går over på erhververen, som indkomstbeskattes af formuegodet på samme måde som den tidligere ejer. Salget medfører således i det normale tilfælde blot en omlægning af skattebyrden, hvorved der ikke unddrages statskassen nogen skatteindtægt. Efter statsskattelovens system bliver der herefter også skattemæssigt en principiel forskel på salg og bortforpagtning, og det ses ikke at kunne gøre nogen forskel, om det pågældende formuegode som værende et på en landbrugsejendom forefundet brunkulsleje sælges for sig eller sammen med den landbrugsejendom, hvorpå det forefindes«.

Trods sine for dansk dom at være usædvanligt teoretisk analyserende præmisser fandt afgørelsen ikke optagelse i ugeskriftet. Det er dog ikke mærkeligt – den rummer intet epokegørende, men indeholder blot en gengivelse af synspunkter, der har været dominerende i dansk skattelovgivning, sålænge vi har haft indkomstskatter.

6. Svensk skattelov (nr. 370 af 28/9 1928) søger at give en udtømmende opregning af de skattepligtige indkomstkilder, men retsanvendelsen tvinges herved gennem analogislutninger m.v. over i forhold, der i princippet næppe adskiller sig væsentlig fra dansk ret, se Geijer 36, 45 og 60.

Men hvorfor skulle frk. Petersen da gå den lange vej til landsretten før hun fik medhold og hvorfor skrev landsdommerne den nærmest manuduktionsmæssige gennemgang?

Adressen er klar. Den er til landsskatteretten, der – navnlig i tiden efter de store skattestigninger satte ind omkring 1940 – på adskillige områder har søgt at nedbryde S. L.'s i dommen gengivne hovedsondring mellem skattemæssig indkomst og formueforøgelse¹.

Må denne tendens end de lege lata pure afvises, må det samtidig erkendes, at den har megen rimelighed for sig. Den, der opnår en kapitalvinding, får sin skatteevne forøget mindst lige så meget som den, der fx. tjener det samme beløb ved at forøge sin arbejdsindsats. Gevinsten fremkommer endog som en ekstraintægt, så skatteyderen typisk har andre indtægter ved siden af, hvormed han kan opretholde sin tidligere levestandard. Hertil kommer, at indtægten i vore dage ofte (delvis) er samfundsskabt, bl.a. i den forstand, at den (overvejende del af den) skyldes inflationen. Meget taler derfor mod, at den er skattefri, og for, at den endog underkastes en hårdere beskatning end andre indtægter.

At lægge kapitalvindingen til indkomsten i salgsåret ville ramme skatteyderen hårdt, ja undertiden afskrække ham fra salg. Navnlig som følge af stærk progression og skattefradragets ret ville beskatningen ofte gå langt ud over det rimeliges rammer. »Indtægten« er jo i virkeligheden opstået igennem den årrække, i hvilken skatteyderen har ejet det pågældende formuegode. Man kan imidlertid dårligt beskatte successivt. Dels er størrelsen af det enkelte års værdiforøgelse i en sammenhængende ejerperiode vanskelig konstaterbar, dels er de fornødne likvide midler ikke altid til stede. Bedre ville det være, når salg sker, at fordele betydelige avancer forholdsmæssigt over samtlige ejerår, men det ville kræve beregninger, som ville lægge en stærkt øget arbejdsbyrde på skattemyndighederne.

Dilemmaet løses i amerikansk ret ved, at halvdelen af »capital gain« er skattemæssig indkomst, den anden halvdel skattefri². I Danmark foreslog skattelovskommissionen³, at kapitalvinding skulle gøres til et særskilt skatteobjekt på lige fod med indkomsten og formuen og belæg-

1. Jfr. således foruden om salg af ejendomme med udnyttelig substans (ndfr. § 33, III A), den iver hvormed spekulationshensigt er statueret, indtil højesteret i 1950'erne har redresseret praksis (§ 33, II). Se endvidere § 29 om kursavancer og § 30, VI om »delvis likvidation« af aktieselskaber.

2. Jfr. Surrey-Warren 422-576.

3. Udk. 1948, II, 80-81.

ges med en proportional, for alle ensartet, skattesats. Følgen heraf ville blive, at formuegevinster ville blive en indkomstform, der beskattedes relativt hårdere hos de økonomisk dårligt stillede end hos de mere velstående. Majforslaget tog imidlertid tanken op. Det rummede en 35 %-skat. Den skulle endog gennemføres med en ubarmhjertigere konsekvens end kommissionen havde tilsigtet jfr. mot. 77-78⁴.

Det kan ikke undre, at de besiddende klasser har vendt sig med forbitrelse mod en ophævelse af deres væsentligste skatteprivilegium. Mange argumenter har de kastet ind i debatten⁵. Teoretisk foreligger en art dobbeltbeskatning, hvor erhververen ikke kan fradrage (evt. afskrive) sin købesum. Denne er jo fastsat som kapitalisering af aktivets forventede, fremtidige afkastning, der løbende vil blive beskattet hos den nye ejer, mens kapitalvindingsskatten vil tage en del af denne indkomst hos »sælgeren«. Der henvises videre til administrative vanskeligheder, og det nævnes, at man i Sverrig har overvejet tanken om en kapitalvindingsskat, men opgivet den igen⁶. Stærkest virkende har dog nok været den betragtning, at også den jævne mand vil blive ramt på ubillig vis af en sådan ny skat. Et eksempel vil illustrere tankegangen: En mand bliver dommerfuldmægtig i Rønne i 1933. Gennem sine beskattede indtægter opsparer han midler til at købe et hus til bolig for sig og sin familie, og han giver 20.000 kr. for huset. I 1956 bliver han udnævnt til dommer i Herning. Han må sælge ejendommen og får 60.000 kr. for den, har altså opnået en kapitalvinding på 40.000 kr. Vil han imidlertid skaffe sig en tilsvarende bolig i Herning må han efter prisforholdene i 1956 give 60.000 kr. for den og kan ikke afse nogen del af de 40.000 kr. til skatter⁷. At beskatning her skulle være rimelig, skal man

4. I N. T. 1955, 119-148 belyser Jørgen S. Dich forslagens virkninger under den forudsætning, at skattemynderne, hvis det bliver lov, stort set vil lade sig motivere ud fra, hvad der efter teoretisk analyse ville være økonomisk rationelt.

5. Jfr. navnlig martsforslaget mot. 131-132. Dette forslag søger iøvrigt at redde den væsentligste del af skattefriheden ved at give en vis indrømmelse til kommissionens tanker gennem indførelse af en 15 % »særlig indkomstskat af visse indtægter« (afsnit II) og en 33¹/₃ % »kapitaludlodningsskat« (afsnit IV).

6. S. O. 1952, 124.

7. Sådanne situationer kan muligt klares med undtagelsesregler. Det er således sket i U.S.A., men med særdeles vanskelige afgrænsningsproblemer som resultat. I Danmark er tilsvarende synspunkter fulgt med hensyn til landbrugsbeholdninger ved salg og umiddelbart følgende køb af landejendomme; endvidere i arveafgiftslæren ved salg af arvet ejendom kort efter arveudlæg og køb af ny.

vist være nationaløkonom for at fatte⁸. Forankret i sådanne argumenter og den særlige psykologiske fordel, der ligger i at bekæmpe indførelsen af en ny skat har kapitalvindingsafgiftens modstandere hidtil holdt skansen – bortset fra bagatelregler, som det er lykkedes tilhængerne at få indsmuglet i det komplicerede skattesystem⁹.

§ 15. INDTÆGTSFORMEN

De fleste indtægter bliver oppebåret i form af pengebeløb i kroner og ører, men også ydelser af anden art influerer selvsagt på vedkommandes skatteevne. Det er bl.a. derfor rimeligt, at S. L. § 4 med de nævnte indkomster ligestiller »formuegoder af pengeværdi«. Der opstår da navnlig problemet om, hvorledes de skal vurderes, men det vil vi vende tilbage til, når vi kommer nærmere ind på de forskellige typer, hvoraf de vigtigste er indtægter i udenlandsk mønt,¹ naturalgoder² eller værdipapirer.³

Her er det den i de citerede lovord liggende afgrænsning, der interesserer. Åbenbart er det, at Piletræ Pedersen 31 har ret i den observation, at bondens nydelse af lærkernes morgensang ud over skov og mark ikke er af skattepligtig natur. Noget interessantere er det, at mærke sig, at det samme gælder om biografbevillinger, importtilladelser og lignende. Mere tvivlsomt bliver det, når vi kommer til dollarpræmieringstilsagn. Vigtigst synes det at være, at der foreligger et økonomisk gode, der kan sælges, og for hvilket man meget let kan angive en eksakt økonomisk værdi. Afgørende blev det, at den første, der behandlede emnet, var lederen af Erhvervenes Fællesudvalg for Skattepørgs-

8. Philip 77.

9. Se navnlig F. L. (lov nr. 87 af 29. marts 1957) § 6 stk. 1 om en 25 %-afgift på eengangsbeløb fra renteforsikringer m.v., der tilfalder et dødsbo eller en i uskiftet bo hensiddende person. A. F. (afskrivningslovforslaget af 27. marts 1957) §§ 6 og 28 indeholder tilsvarende forsøg. 15 %-afgiften på lotterigevinster o.l. vedrører beløb, der tidligere henførtes til den skattepligtige indkomst.

1. Navnlig § 17.

2. Navnlig §§ 16 (arbejde til eget brug) 25 (lønmodtageres naturalindtægter) og 40 (forbrug af egne varer).

3. Berøres fx. i § 38 (opgørelse af salgsavance).

mål, der kort efter ordningens indførelse dygtigt argumenterede for, at man måtte analogisere fra reglerne om de lige nævnte offentligretlige tilladelser.⁴ Når der forelå en så udførlig teoretisk analyse af problemerne, var det nærliggende for myndighederne i det store og hele at følge de angivne synspunkter. Og det gjorde man.⁵

§ 16. ARBEJDE TIL EGET BRUG¹

Hvis en muremester bygger et hus til egen beboelse opnår han at få et aktiv, som andre kun normalt kan erhverve ved at betale rede penge. Man kan derfor rejse spørgsmålet, om han ikke burde indkomstbeskattes af den derved indvundne besparelse, der vitterlig har givet ham større skatteevne. På den anden side roder man sig herved ind i vanskeligheder. Man kan i alt fald ikke drage konsekvensen så vidt, at man beskatter den, der i stedet for at gå på barbersalon, barberer sig selv og derved opnår en besparelse, men hvor skal man da drage grænsen?

Dansk lovgivning indeholder intet bidrag til løsning af problemet. Herefter ville det være fristende at lade spørgsmålet falde². Det offentlige ville næppe tabe stort herved finansielt, bl.a. fordi man sikkert ikke kan forvente, at sådanne besparelser normalt optages i selvangivelsen. De kommer oftest kun til skattevæsenets kundskab ved tilfældigheder eller stikkeri. Nærmere kontrol vil i reglen kræve indblanding i skatteyderens privatliv, og ret beset er det dog ingen forbrydelse, den pågældende har begået. Tværtimod vil beskatningsgrundlaget ofte være påskønnelsesværdig virksomhed, han har udført i sin fritid, og en sparet udgift er jo trods alt ikke nogen indtægt. Var den det, var vi alle meget

4. S. O. 1952, 149 ff – det nummer af tidsskriftet, der udkom to måneder efter at ordningen blev indført 7. august 1952. Skattevæsenet udtrykte først sit syn på spørgsmålene i januar 1953, jfr. S. O. 1953, 27-30 og 16-17.

5. Se senest ld 1957, 58-59, jfr. hertil navnlig lsk. 1957, 15 og R. R. 1956, 324 ld.

1. Hartvig Jacobsen 198-202, Helkett I 100-102, udk. 1948 II, 80-81 samt Philip 71-72 og (om ligestillelse af fritid med anden indkomst) 427 og 428.

2. Jfr. Skdep. vejledning nr. 297 af 31. december 1912 art. 4 under 6): »Den omstændighed, at en skattepligtig sparer en udgift ved selv at udføre et arbejde, som man i almindelighed lader udføre ved andre, kan ikke bevirke, at den pågældende til sin indkomst skal medregne det beløb, som det ville have kostet at lade arbejdet udføre ved en anden.«

rige. Ved at undlade beskatning af »forbrug af eget arbejde« ville man opnå harmoni med reglerne om »forbrug af egne varer«, der beskattes efter kostprisen, altså i realiteten slet ikke³. Det er svært at se, hvorfor bygningshåndværkeren skal rammes på grund af den øgede økonomiske evne hans erhverv giver ham, når handlende og landbrugere går fri.

Disse synspunkter giver imidlertid ikke udtryk for gældende ret, se U 1928, 276 H om et muremestertilfælde med tilknyttet orakeldomsnote: »Det synes dog ikke givet, at der i alle tilfælde kan regnes med en indkomst ved virksomhed til eget brug.«⁴.

Det retsteknisk skarpeste ville være at lade en vis værdigrænse være afgørende, således at man fx – ad modum udkast 1948 § 10 – beskattede enhver besparelse over 1000 kr. men ikke andre. Når man endelig vil statuere skattepligt på dette område, ville man vistnok herved i de fleste tilfælde nå ikke uforsvarlige resultater i forhold til vægten af de krydsende reale hensyn. En sådan regel ville imidlertid efter almindelige retskildesynspunkter kræve generelle retsforskrifter, formentlig lovgivning, og sådan findes ikke. Lsk., der på andre områder ikke er veget tilbage for at »lovgive« med talmæssigt angivne grænser⁵, har imidlertid her valgt en anden fremgangsmåde, således at følgende betingelser efter rettens praksis kræves opfyldt for at skattepligt pålægges:

1. Arbejdet skal ligge indenfor den pågældende skatteydere fagområde⁶. Kommer man udenfor er besparelsen indkomstskattefri⁷. I de senere år er beskatningsområdets grænse stadig rykket baglæns, jfr. navnlig lsk. 1954, 96 og 1956, 84, hvor bygningsingeniører ikke fandtes skattepligtige af arkitekt- og tømrerarbejde ved opførelse af egen ejendom, uanset at de var tømreruddannede. Det fandtes afgørende, at de ikke længere var beskæftigede som bygningshåndværkere.⁸

3. Ndf. § 40.

4. En gennemlæsning af dommen efterlader det indtryk, at det var periodefordelings-spørgsmål, der var i forgrunden, og at indførelsen af den nye indtægtsform derfor (delvis) skete af vanvare.

5. Ex.: Lsk. 1951, 126 (frugtplantagers driftsudgifter) og reglerne om vedligeholdelsesudgifters fradragsberettigelse ved ny erhvervede ejendomme, ndf. § 73.

6. Lsk. 1930, 103, 1931, 153 (166), 1941, 116 (167) og 1950, 130 om muremestre og lsk. 1936, 75 (167) om arkitekt samt 1951, 38 og 1956, 84 om ingeniører.

7. Lsk. 1950, 7, hvorefter lsk. 1936, 6 (167) ikke længere kan betragtes som udtryk for rettens opfattelse. Udk. 1948 § 10 går mod denne begrænsning af skattepligten, men såvel marts- (mot. 82) som majforslag (mot. 89) tager afstand fra at udvide skattepligten i forhold til gældende praksis, der foreslås kodificeret.

Man må beklage, at R. R. 1957, 436 B har bragt denne praksis i fare. Lsk. havde beskattet en mekaniker-selvbygger af værdien af centralvarmeinstallationsarbejder. Inkonsekvenser forekommer nu på alle områder i lsk.'s praksis, så i det var der ikke noget ejendommeligt; men desværre syntes den overordnede instans, Byretten, ikke at have sat sig tilstrækkeligt ind i spørgsmålet. Den foretrak den – for en principiel bedømmelse beklagelige – præmisformulering, at der ikke var den fornødne klare forskel på de to erhvervsområder, som måtte kræves for at tilsidesætte administrationens afgørelse, »omend sagsøgeren på byggetidspunktet ikke i sit daglige erhverv var beskæftiget ved installationer som de til grund for sagen liggende.« Da lsk. fornylig blev stillet overfor et beslægtet problem, bekræftede man heller ikke hovedtendensen i nyere praksis. En murermester var »hovedentreprenør« ved opførelsen af sit eget hus. Han blev beskattet af sparet mestersalær, også for de arbejder han ikke selv udførte, da det antoges, at han ville have beregnet sig et sådant, hvis han ved arbejde for fremmede havde antaget underentreprenører. (Lsk. 1957, 23).⁹

2. Muligt kræves yderligere, at den pågældende er selvstændigt erhvervsdrivende. Lsk. 1933, 129 (166) og 1942, 115 (167) pålægger ganske vist henholdsvis en tømrer- og en murersvend skattepligt, men de er fra en periode, hvor lsk. ikke endnu (med sikkerhed) hylkede den under 1. nævnte begrænsning, jfr. note 7. R. R. 1957, 395 ld (ndfr. § 23 note 1) er et tegn på, at man endnu holder fast på lønmodtagerne.¹⁰ Derimod er det givet, at erhvervet i al fald skal være indtægtsgivende. Hjemmearbejdende husmødre giver ikke manden ekstra skattebyrder, hvad »sagtens er den betydningsfuldeste undtagelse fra reglen, at al indkomst beskattes«. (Philip 71.)¹¹

8. Se også lsk. 1950, 129, 1955, 28 (møbelsnedker ikke skattepligtig af bygnings-snedkerarbejde) og 1957, 11 (kemisk ingeniør ikke af bygningsingeniørvirksomhed), samt Helkett R. R. 1950, 115-116. Smlg. lsk. 1956, 85 (tømrer skattepligtig af snedkerarbejde, men ikke af dræningsarbejde).

9. Til kendelsen skal iøvrigt bemærkes, at det også er trist, at skatteretten overtager den af boligstøttereglen skabte juridiske uvane efter omstændighederne at betegne en bygherre som »hovedentreprenør«. Denne terminologi kan kun forvirre begreberne.

10. Hvis en person udenfor byggefaget opfører ejendom til udleje, foreligger strengt taget »erhverv« i skattelovens forstand. Efter den herskende tendens til at indsnævre præjudikatvirkningen af U. 1928, 276 H mest muligt, vil skattepligt næppe blive statueret, jfr. (tvivlende) Helkett i S. O. 1949, 158.

11. Jfr. nærmere »Skat og Ægteskab« 4-6 og 18-20.

3. Arbejdet skal have et vist betydeligere omfang, jfr. lsk. 1929, 68 (166), som frifandt en skræddermester, der havde forarbejdet beklædningsgenstande til sig selv.
4. Måske kræves også, at der ved arbejdet skal være frembragt et formueskattepligtigt aktiv, hvis afkastning er indkomstskattepligtigt¹². I så fald vil adskillige erhvervsgrupper, navnlig dem, der som sagførere, vognmænd, revisorer og læger lever af at »sælge tjenesteydelser«, helt gå fri for den heromhandlede beskatning. At de skulle have sådan et privilegium fremfor deres medborgere kan vist kun begrundes med, at beskatning uden et stærkt præg af vilkårlighed ville indebære betydelige kontrolvanskeligheder¹³.

Et faktum er det i hvert fald, at hidtidig praksis kun har ramt bygningshåndværkere, der beskattes af sparet arbejds løn + mestersalær. Det sidste udgør for mestre normalt 10 % af arbejds lønnen¹⁴ og 8 % af materialeudgifterne, for svende noget mindre, da disse ikke forventes at kunne få samme materialerabat som mestrene¹⁵. For arkitekter og ingeniører følges de pågældende organisationers honorarregler.¹⁶

Når man har sat sig ind i reglerne om skattepligt af arbejde til eget brug, vil man sikkert tro, at medlemmer af selvbyggerforeninger ikke beskattes af værdien af det af dem udførte arbejde, såfremt de er amatører på byggeområdet. Gør man det, gør man imidlertid regning ud fra den tro, at dansk skatteret er opbygget efter realøkonomiske retningslinier. Det er den imidlertid ikke. Formelt vedrører de nævnte tilfælde netop ikke arbejde til *eget* brug, men derimod fortrinsvis arbejde til andres brug, for hvilket man modtager vederlag i form af, at disse andre bygger et hus for een selv, jfr. lsk. 1952, 128¹⁷ og ndfr. § 23 note 9.

12. Helkett S. O. 1953, 130-131.

13. Dette gælder dog fx. ikke sagføreres skødeskrivning eller revisorers skatteregnskaber, men i det omfang dette pålagdes skattepligt, ville de pågældende nok kunne formå kolleger til (at lægge navn til) at udføre arbejdet vederlagsfrit for sig, idet disse ikke ville blive skattepligtige herved, jfr. lsk. 1953, 133.

14. Hovedentreprenørafgåelsen, lsk. 1957, 23, regner med $3\frac{1}{2}$ % på de fremmede arbejder.

15. Niels Hansen S. B. 1954, 380.

16. Lsk. 1936, 75 (167) og 1951, 38.

17. Der kommenteres af Helkett i S. O. 1955, 131.

§ 17. UDENLANDSINDTÆGTER

Det kan ikke siges tit nok, at man, såsnart man har at gøre med et skatteforhold med internationale momenter, først og sidst skal suge al den næring til sig, som man kan hente i gældende traktatbestemmelser, jfr. noget nærmere foran § 6. Her skal vi imidlertid beskæftige os med, hvilke almindelige regler og principper, der gælder og bør gælde, når særlige konventionsregler ikke spiller ind.

Som et sikkert udgangspunkt kan vi tage to grundsætninger. For det første, at en indtægt aldrig kan blive beskattet hårdere, fordi den hidrører fra en fremmed kilde, end den ville blive, hvis den var ren dansk. For det andet, at der må påvises et særligt grundlag for at behandle den mildere. Spørgsmålet indskrænker sig herefter til en nærmere undersøgelse af, i hvilket omfang vi har – eller bør få – sådanne særlige grundlag.

1. Det mest radikale ville være helt at bortse fra indtægter fra udlandet. Det sker i vidt omfang for aktieselskaber (i skatteretlig forstand), jfr. ndfr. T 11, 3. I gældende personskatteret har vi ingen pendant hertil¹ men det er muligt, at man i begrænset omfang burde indføre det, dels for at fremme valutaindbringende virksomheder, dels af hensyn til, at de fleste fremmede lande – som vi selv gør det gennem reglerne om begrænset skattepligtige – beskatter indtægter, der indtjenes der². Kun hvis den fremmede indtægts nærmeste danske slægtning er en skattefri indkomst, slipper man fri³, men det ligger der ikke noget specielt skatteretligt i. Det er blot et udslag af de almindelige synspunkter, der udvikles i den internationale privatrets kvalifikationslære.

2. Det næstbedste, skatteyderen kan opnå vil i reglen være at få lov til at føre det i udlandet indvundne til indtægt med et mindre beløb end den almindelige vekselkurs. Administrativ praksis har her ment sig frit stillet, til i visse situationer at give (rets(?))regler om anvendelse af den såkaldte købekraftkurs. En sådan, ud fra en teoretisk analyse, be-

1. Som en af de særlig grelle illustrationer herpå kan nævnes lsk. 1956, 89: For at udnytte en overgangsregel om skattefrihed, udloddede svensk aktieselskab i et enkelt år særlig stort udbytte. Ingen hjemmel for at befri dansk mindretaksaktionær for fuld skattepligt heraf. Se også lsk. XXXIV, 1 (136) og 1936, 15 (227).

2. En kraftig advokatur for en sådan lovændring føres af S. O. 1953. 117-122 (redaktionen).

3. Eksempel: Lsk. 1953. 37 om svensk børnetilskud.

synderlig skabning⁴ har man – navnlig siden den anden verdenskrig⁵ – givet liv i forhold til visse lande, i hvilke skattevæsenet, ud fra mere eller mindre vage gisninger, formoder at prisniveauet er så højt, at de børsnoterede valutakurser – der jo også har fjernet sig en del fra det klassiske liberalistiske grundlag – er misvisende. Praktisk vigtigst er det, at en finmark regnes til 2 øre⁶, en islandsk krone til 30⁷, en østmark til 100⁸ og en U. S. A. dollar til 400⁹. For andre lande vi har særlig stærkt samkvem med, kan vekselkursen aldrig fraviges¹⁰, mens der omvendt med hensyn til mere eksotiske lande sker meget betydelige afvigelser. Praksis er dog i allerhøjeste grad påvirkelig for svingninger, alt efter hvor overbevisende argumenter, den pågældende skatteyder kan præstere for inflationshøjden i vedkommende fremmede land.¹¹

Disse købekraftkurser tillades anvendt, hvor en væsentlig del af indtægten er medgået til et for indtægten erhvervelse nødvendigt ophold i det fremmede land. De kan således fx. ikke påberåbes af søfolk, der har fri station på skibet, mens det ligger i fremmed havn¹².

Endvidere kan man med held anvende købekraftsynspunktet på endnu ikke-forbrugte indtægter, hvis disse skal beskattes her, før de har kunnet hjemtages, jfr. fx. S. O. 1955, 151 lr. I sådanne sager må der foretages endelig regulering, når beløbene (kan) hjemtages efter den kurs, der indvindes ved salget af den fremmede valuta, jfr. i det hele nærmere ld. 1957, 81.

3. S. O. 1953, 117–122 og 1956, 204 indeholder en udførlig argumentation for det hensigtsmæssige i at nedsætte den danske skat med den i udlandet betalte skat¹³. Udenfor konventionsområdet er der ikke

4. Se nærmere M. O. Østergård i S. O. 1955, 135-139.

5. Forkrigsafgørelser findes i Uddrag 136-137.

6. S. O. 1954, 84 lr og 1955, 176 lr.

7. S. O. 1955, 120 lr (endnu S. O. 1954, 228 lr. regnede med 75 øre).

8. S. O. 1956, 74 lr.

9. Senest ld 1957, 81.

10. Se fx. S. O. 1955, 151 lr. (Sverrig), 1954, 145 lr., 1955, 176 lr. (Frankrig) og 1955, 215 lr. (Italien), samt 1954, 203 lr. (Vesttyskland og Schweiz (herom tillige 1956, 109 lr.)).

11. Sagerne afgøres i reglen individuelt af ld. (ld. 1957, 81).

12. Lsk. 1951, 122 og 1953, 12 samt S. O. 1953, 175 lr. S. O. 1955, 59 lr. er muligt for blødsøden.

13. Eventuelt med den begrænsning, at nedslaget højst kan udgøre det danske skattebeløb, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt.

hjemmel for et sådant tax-credit-system, og det følges heller ikke sædvanligt i praksis vedrørende bevillingsmæssige lempelser.

4. Derimod skal vi ndfr. p. 326 se, at skattefradragsreglerne antages også at indebære, at udenlandske skatter kan bringes i fradrag i indtægten¹⁴. Det samme må selvsagt gælde de fradrag, der iøvrigt kan tages i udenlandske indtægter, som beskattes her.¹⁵

5. Skattebetalingsmæssigt kan skatteyderen, hvis hans ønsker det, få udsættelse til det år, hvor hjemtagelse kan ske. Fra 1957/58 har skattevæsenet sikret sig mod at blive »snydt« ved at kræve udtrykkelig erklæring fra borgeren om at han (hans bo) vil betale skatten med renter, når hjemtagelse kan ske, eller han dør eller fraflytter landet, jfr. ld. 1957, 81¹⁶. Lovgivningsmagten har aldrig beskæftiget sig med emnet, praktikere respekterer de her under 5 nævnte regler, som havde de materiel lovkraft.

§ 18. INDTÆGT FOR HVEM?

I. Det er kun i promilletilfældene, at der kan være nogen tvivl om, i hvis skatteopgørelse en given indtægt skal medtages. Når spørgsmålet opstår, skyldes det i reglen, at der foreligger et forviklet retsforhold. De afgørelser, der træffes, bliver derfor ofte stærkt konkret prægede. Hidtidig teori har ganske ladet praksis i stikken ved at undlade at angive hovedretningslinier, og det ville sikkert også kræve dybtgående overvejelser af ret kompliceret natur at finde frem til blot nogenlunde antagelige grundsynspunkter, der tilmed aldrig kunne give andet end et udgangspunkt for bedømmelsen af enkelttilfælde.

På denne baggrund skal vi her indskrænke os til at antyde nogle af problemerne ved at se lidt på nogle af de vigtigere afgørelser fra de senere år¹.

14. Det er nærmest en selvfølge, at lsk. 1957, 8 ikke ville godtage det synspunkt, at man på indtægtssiden kunne bruge købekraftkurs og på fradragssiden anvende vekselkurs, fordi skatteyderen påstod, at han ville have hjemtaget de pågældende beløb, hvis han ikke var blevet nødt til at betale udenlandske skatter med dem.

15. Se i denne forbindelse også ndfr. p. 178 note 1 og lsk. 1957, 47 (p. 206 f).

16. Om de til og med 1956/57 gældende regler se navnlig ld. 1956, 86-87 og Hartvig Jacobsen 142-143 samt Satz-Schmidt i U 1949 B 78-79.

1. Iøvrigt kommer vi lejlighedsvis ind på problemet i det følgende jfr. fx. §§ 46, 117 og 118.

Lsk. 1957, 77 angår et tilfælde, hvor et barn var anbragt under børneforsorg, hvorfor faderen indbetalte bidragene direkte til børneværnet. Det er utvivlsomt korrekt, at moderen ikke blev hørt med den indsigelse, at beløbene ikke var indkomst for hende, allerede fordi det var børneværnet, der oppebar dem. Sammenlignet med de fleste bidragsnydere sparer hun de (ikke-fradragsberettigede) udgifter til barnets underhold, som hendes forsørgerpligt og et normalt moder-barn forhold ellers ville have påført hende, og der er næppe nogen grund til oven i købet at give hende en skattemæssig fortrinsstilling.

Lsk. 1953, 38 omtaler en aktionær i et familieaktieselskab, der fik lov til at hæve forventet udbytte for 1949 allerede i dette år. Efter de fremherskende periodefordelingsprincipper skulle han ikke medtage dette forskud på sin selvangivelse for 1949² men først føre det til indtægt i det år – 1950 – hvor udbyttet deklareredes, og dermed fastsattes endeligt. Nu gik han imidlertid hen og døde allerede i 1949. Skatterådet ville derefter beskatte arvingen af det udbytte, denne aldrig havde fået. Han var jo aktieejers på det tidspunkt, da udbyttet fastsattes. Det må billiges, at lsk. kom til det modsatte resultat³. På linie hermed ligger S. O. 1955, 58 1r: En umyndig ejede så mange aktier, at han kunne vælge et bestyrelsesmedlem. Dette gav på forhånd afkald på bestyrelshonoraret til fordel for den umyndige. Skattepligten påhvilede herefter alene sidstnævnte, uanset at man formelt kunne konstruere forholdet således, at der var tale om en gave og så beskatte dem begge.

Videre kan det nævnes, at man ikke i skatteretten kan lægge afgørende vægt på det formelle ejerforhold. Ved opspaltning af ejerbeføjelserne må det afgørende i reglen være, hvem der i det væsentlige udøver ejerbeføjelse 1, den faktiske råden. Formodningen er således for, at genstande behæftet med ejendomsforbehold tilhører køberen (lsk. 1956, 82), og at dispositioner, der kun formelt overfører ejendomsretten, nægtes skatteretlig relevans (fx. R. R. 1956, 442 1d)⁴.

Størsteparten af de foreliggende afgørelser vedrører båndlæggelsessituationer. Når selve båndlæggelsen finder sted, vil der ofte være tale om en skattepligtig gave. Det der kvalificerer til at være skatteretlig gavemodtager er ikke, at man er rentenyder, men at man er eller bliver

2. Se ndfr. § 95.

3. Derimod er det næppe korrekt, når man i begrundelsen lægger vægt på, at udbyttet ikke var medtaget ved arveafgiftsberegningen. De to skatteformer er ikke koordinerede for så vidt angår spørgsmålet om betingelserne for skattepligt, jfr. ndfr. p. 152.

4. Se også – om funktionærers klausulbiler – lsk. 1953, 184 og S. O. 1956, 159.

den første kapitalejer, jfr. U. 1941, 757 H. Det er tvivlsomt, om R. R. 1956, 366 ld. herefter er korrekt, når den udtaler, at de tilskrevne renter til en båndlagt formue ikke var (eller blev ?) indkomst for nogen, fordi de skulle lægges til kapitalen og fordeles med denne efter familieforholdene, når båndlæggelsen bortfaldt (senest efter en 25 årig periode). Afgørelsen kan også vanskeligt forenes med lsk. 1943, 46, og R. R. 1956, 486 ld., der begge handler om tilfælde, hvor aktieselskaber ekstraordinært udloddede store beløb. Aktionærerne beskattedes af dette udbytte, uanset at deres aktier var båndlagt og forvaltningsinstituttet opfattede udlodningerne som kapitaltilvækst, hvorefter ingen del kunne udbetales de pågældende aktionærer⁵.

Endelig er der grund til i denne hastige opregning af forskelligartede typetilfælde at bemærke, at dispositioner mellem sambeskattede ikke medfører nogen skattemæssig konsekvens⁶ – ellers kunne man da også få formidable tal på selvangivelserne. Det er omtvisteligt, i hvilket omfang dette princip skal følges i overgangsårene omkring sambeskatningens indtræden eller ophør, se lidt herom ndfr. p. 160 note 21.

Som man vil se af de anførte eksempler, har de sager, der er forelagt overordnede instanser til afgørelse ofte, enten været præget af omgælsesforsøg, eller, som reel problemstilling haft, ikke spørgsmålet om den ene eller den anden var skattepligtig af en vis erhvervelse, men derimod om alternativet til klagerens skattefrihed skulle være, at indkomsten blev skattepligtig for ingen. Det tør vel ikke helt udelukkes, at praksis vil nå til andre resultater i sager, hvor disse momenter savnes.

§ 19. INDTÆGTSKILDERNE

Efter den kasuistiske opbygning af S. L. §§ 4 og 5 er det udelukket at gennemgå dansk skatterets regler om bruttoindkomsten indenfor et fasttømret, fuldstændigt systems rammer. Den praktisk bedst anvendelige systematik skønnes at være at sondre efter hvilket vederlag, der ydes fra indkomstmodtagerens side.

5. Disse måtte derimod formentlig kunne kræve, at deres merskat blev udredet af kapitalen jfr. grundsætningen i arveafgiftslovens § 21, stk. 2.

6. Jfr. fx. lsk. 1956, 101 om en mand, der – med tab – foretog et salg til et interessenskab, hvori hans kone var lodtagen for $\frac{1}{3}$. Han kunne derfor alene fradrage $\frac{2}{3}$ af tabet.

§ 19

Majoriteten af skatteyderne opnår deres væsentligste indkomster ved som hovedydelse at stille deres arbejdskraft til rådighed i tjenesteforhold. Disse lønindtægter er emnet for kapitel 4.

Modsætningen hertil er indkomster, der erhverves så at sige udelukkende ved kapitalindsats. I kapitel 5 behandles de tilfælde, hvor skatteyderen beholder det pågældende kapitalgode.

Salgsindtægter omhandles i kapitel 6.

I kapitel 7 omtales en enkelt af de andre indtægtsformer, der typisk erhverves ved en selvstændig virksomhed, hvori der i nævneværdigt omfang indsættes såvel arbejde som kapital.

Vederlagsfrie erhvervelser bliver overskriften for kapitel 8.

Endelig vil kapitel 9 behandle erstatningsbeløb (herunder forsikringsindtægter), for så vidt disse ikke har så nær en tilknytning til nogen af de andre indtægtsarter, at de allerede er blevet omtalt tidligere.

KAPITEL 4

Lønmodtagere

§ 20. SKATTEFRI LØN?

Det er en selvfølge – bekræftet ved S. L. § 4 c – at hovedprincippet må være, at enhver indtægt, man oppebærer qua arbejdstager, må med i skatteopgørelsen. Det må selvsagt gælde, hvadenten vederlaget beregnes som faste periodiske beløb, som gratiale eller tantieme, eller som provision eller drikkepenge. Ligeledes om det ydes i penge, værdipapirer eller naturalier. Endvidere om det udbetales under tjenesten, under midlertidige afbrydelser af denne eller efter tjenesteforholdets ophør i form af efterløn, pension eller andet.

Medens spørgsmålene om lønindtægts beregning og nærmere detailregler iøvrigt udskydes til de følgende paragraffer, skal vi her beskæftige os med de undtagelser, der gælder eller muligt bør gælde fra hovedreglen.

1. Når den ansatte i særlige anledninger modtager et måske relativt betydeligt eengangsbeløb, fx. ved jubilæer eller ved arbejdets ophør på grund af alder eller sygdom, vil han som følge af progressionen kun få lov til at beholde en begrænset del af det modtagne, såfremt dette på sædvanlig måde skal indgå i hans skattepligtige indkomst. Reformforslagene vil derfor med god grund behandle disse tilfælde efter lempelige særregler¹. Gældende ret stammer imidlertid stadig fra den tid, hvor problemet endnu ikke var særlig brændende som følge af de daværende små skattesatser, og det hænger vel sammen hermed, at man som altovervejende hovedregel indkomstbeskatter disse ydelser². Alene afløsningssummer for pensionsrettigheder og beløb, der i særlige tilfæl-

1. Martsforslag mot. 132-133 og majforslag mot. 155-157.

2. Om jubilæumsgratiale o.l. se lsk. 1941, 27 (205), 1945, 121, 1947, 36 og 107, 1948, 35, 36, 40, 124 og 125, 1950, 35 og 38, 1951, 48, 1952, 156 samt 1953, 32 og 155. Se også S. O. 1954, 175 lr. (beløb ydet een gang for alle til afløsning af tantieme-ret) og lsk. 1950, 141 og 1952, 43, begge om eengangsbeløb til trofaste husbestyrerinder. Endvidere lsk. 1947, 105 og 1948, 43 (vederlag for mistet ferie) og lsk. 1952, 157 og 1954, 41 – begge om tjenestemænd, der fik særlig belønning for veludført arbejde af vedkommende styrelse.

§ 20

de betales ved arbejdsforholdets ophør er hidtil blevet udskilt til særbehandling³. Merindkomstskatteloven (ndfr. § 87) har fra og med 1957/58 skabt en i mange tilfælde noget mere tolerant retstilstand.

2. Hvor en arbejdsindsats i særlig grad må påskønnes af samfundet, kunne man synes, at det ville være en rimelig cadeau at gøre indtægten skattefri. En nærmere overvejelse vil dog sikkert hurtigt føre til, at det er en betænkelig vej at slå ind på, allerede fordi det vil være meget vanskeligt at nå til almindelig enighed om, hvor grænsen skulle drages. Vi har da heller ikke for tiden regler af denne art⁴.

3. Problemet får en lille drejning i de tilfælde, hvor skatten virker så afskrækkende, at den ligefrem affolker samfundsvigtige arbejdspladser. Det er synspunkter af denne art de søfarendes organisationer gentagne gange har fremført – hidtil dog uden anden succes end, at der er blevet nedsat et særligt embedsmandsudvalg til at se på sagen (S.O. 1956, 31).

4. Man hører undertiden det synspunkt gjort gældende, at det er at skabe overflødigt administrativt besvær at beskatte de under staten og kommunerne ansatte af deres embedsindtægter. Der gives med den ene hånd og tages igen med den anden. Det vil dog næppe være nogen god ide i almindelighed at give skattefrihed – mod tilsvarende lønreduktioner – på dette område. Ikke blot opinionsmæssige faktorer og hensynet til de pågældendes mulige biindtægter kommer her i betragtning, men også det forhold, at det er indenfor tjenestemændenes kreds, at vi finder nogle af dem, der de facto har størst indflydelse på skattesatsernes udvikling. Fritages de selv for skat, vil det let kunne influere på det almindelige skattetryk, uden at man får nogen garanti for, at lønreduktionen i det lange løb bliver »tilsvarende«. Som det vil fremgå af

3. Herom ndfr. §§ 26 og 25.

4. Det seneste eksempel vi har haft var krigsrisikotillæg (navnlig for søfolk), der i medfør af L. L. § 9 var skattefri i perioden 1940/41–1956/57 incl. jfr. hertil senest fmin. bek. af 21. dec. 1955, Isk. 1952, 157 og 1953, 30, S. O. 1953, 175 Ir. og R. R. 1956, 39. Helt frem til tjenestemandsløven af 1919 (§ 1257) havde vi den besynderlige regel, at militærlønninger ikke måtte kommunebeskattes med mere end 2 %. Til illustration kan yderligere nævnes, at Holland fritog overarbejdsindtægter i forbindelse med oversvømmelseskatastrofen for nogle år siden for beskatning (S. O. 1953, 63), mens U.S.A. lemper skatten af den del af lønnen, der anvendes til køb af aktier i det selskab, vedkommende er ansat i (S. O. 1956, 78) og England honorerer for funktionæropfindelser o.l. (S. O. 1957, 68).

flere steder i det følgende, er det bestemt ikke yderligere skatteprivilegier for tjenestemænd, vi trænger til⁵.

5. Som et næppe tilstrækkeligt reelt begrundet udslag af folkeretlig courtoisie er lønindtægt fra legationer skattefri, jfr. L. L. § 3 stk. 1. Denne regel gælder også underordnet personale, såsom kontorister, vagtmestre, chauffører og hushjælp⁶. Konsulatspersonale, der ikke har dansk indfødsret, har samme stilling. Valgkonsuler og deres medhjælp støtter man dog aldrig⁷. Som et nyt skud på denne ældgamle standsprivilegiumsstamme fastsætter kgl. anordning nr. 18 af 18. januar 1951 (jfr. skdep. cirk. 12. juni 1951) § 3, at Haagerdomstolen og F. N. (med tilknyttede institutioner⁸) kan bestemme, at deres embedsmænd skal være fritaget for beskatning af gager og andre ydelser, der udbetales fra vedkommende organisation⁹.

6. Den omstændighed, at der består et familieforhold mellem arbejdsgiveren og den ansatte vil normalt ikke bevirke, at sidstnævnte får lempelser i forhold til, hvad han faktisk modtager¹⁰. Med særlig adresse til ugifte¹¹ døtre, der gør husgerning i hjemmet, bestemmer L. L. § 17, stk. 4 dog, at der til det hjemmeværende skattepligtige barns indkomst ikke skal medregnes, hvad det har modtaget i helt eller delvist

5. Derimod er det muligvis både rimeligt og administrativt ønskeligt, at ophæve beskatningen af det vederlag, der ydes under tvungen indkaldelse til militærtjeneste m.v., jfr. således udk. 1948 II. 74, martsforslag mot. 80 og majforslag mot. 87 (se også ndfr. p. 65 note 3). Indtil lov nr. 193 af 11. juni 1954 § 2 indførte en nyordning, var halvdelen af vederlaget til rigsdagsmænd skattefrit i medfør af S. L. § 5 e.

6. Før 1957/58 havde man den nærmest parodiske retstilstand, at skattefriheden også gjaldt andre indtægter (bortset fra indkomst fra herværende fast ejendom og selvstændig erhvervsvirksomhed) se U. 1952, 28 H. Jfr. herved også Lsk. 1953, 124 og 125. S. O. 1954, 174 og Axel A. Nielsen II. 63-64.

7. Majforslag mot. 108.

8. Axel A. Nielsen opregner l. c. 10 sådanne foretagender.

9. Reglerne i anordningens § 3 A og B om begunstigelers indtræden og ophør fastsætter som normalt skæringstidspunkt den 1. i måneden efter forandringen og foregreb iøvrigt de ved L. L. 1955 § 2 indførte regler om skatteansættelse af forventet fremtidig indkomst (jfr. Lsk. 1955, 102).

10. Tværtimod kan forholdet hyppigt få skærpende indkomstskattemæssige konsekvenser for parterne, således ved fastsættelse af værdien af naturalydelser (ndfr. p. 66 note 7) ved bedømmelsen af omfanget af arbejdsgiverens fradragsret for lønninger (ndfr. § 54) og ved reglerne om lønmodtager- og hustrufradrag (§§ 77 og 80).

11. Lsk. 1956, 68.

§ 20

underhold af familieoverhovedet, uden at denne kan fratrække ydelsen i sin indkomst¹².

7. Det lønsurrogat, der ydes i form af understøttelser under strejker og andre arbejdskonflikter er fra 1956/57 fuldt skattepligtigt, jfr. L. L. § 22 stk. 2, 2. pkt.¹³

8. I mange arbejdsforhold betales særlige ydelser som godtgørelse for særlige udgifter, løntageren har i medfør af erhvervet. Disse beløb må henregnes til den skattepligtige bruttoindkomst,¹⁴

Herfra gælder dog fire undtagelser:

- a. SL § 5 d: »Dagpenge og rejsegodtgørelser, begge dele under udførelse af offentlige hverv, der gør det nødvendigt for den pågældende at tage ophold udenfor hans hjemstedskommune« (herom ndfr. § 22)
- b. LL § 23 stk. 3, 3. pkt.: »Beløb, der er godtgørelse efter regning for udgifter til rejse og fortæring ... i det omfang, hvori de er medgået til dækning af den skattepligtiges merudgifter ved den pågældende rejse m.v.« (herom ndfr. § 77 note 12 og 13).
- c. Værdien af visse mindre naturalydelser, som arbejdsgiveren stiller til vedkommendes disposition. Det afgørende er her ofte det rent praktiske synspunkt, at skattevæsenet alligevel ikke kunne gøre sig håb om at få inddraget blot en brøkdel af disse ydelser under beskattning (se iøvrigt ndfr. § 23, I).
- d. Endelig henvises om reglerne for skattefrihed af arbejdsgiverens pensionsbidrag o.l. til § 24, II.

12. Se hertil Uddrag 623-624; lsk. 1948, 83; 1949, 57; 1953, 137 og 1957, 84 samt arveafgiftsloven § 44, der bl.a. hjemler frihed for gaveafgift for underhold i yderens hjem og for naturalier indtil 5000 kr. årligt (for penge og pengerepræsentativer 2000 kr.). Se mere ndfr. p. 160.

13. Om ældre ret se navnlig lsk. 1930, 2 (411) og S. O. 1954, 2-3.

14. Se fx. U. 1953, 1070 Ø (kriminalbetjentes uniformsgodtgørelse) og 1955, 617 Ø (rektors repræsentationstillæg) samt lsk. 1953, 22 (inspektionstillæg til forstander på lærlingehjem) og 1956, 55 (tilskud til befodringsudgifter).

§ 21 DRIKKEPENGE.

Man skal som bekendt være ret hårdhudet, hvis man forsøger den spøg at lade en taxachauffør nøjes med 10 % i drikkepenge. Ikke desto mindre er det den sats, han beskattes efter – i provinsen benyttes endda væsentligt lavere procenter jfr. ld 1957, 80 og lsk. 1952, 16.

Også tjenernes faglige organisationer har fået gennemtrumfet en sats (12½ %), der ligger under, hvad alle og enhver ved, at der normalt betales. Der er dog forekommet sager, hvor de pågældende har søgt at opnå yderligere favoriseringer ved at henvise til, at de på specielle områder intet får i drikkepenge, eller i al fald får betaling med en mindre procent. Disse forsøg er dog ikke kronet med held. Man har henvist til, at de 12½ % er en gennemsnitssats, hvorfor der må være forekomne tilfælde, hvor indtægten er mindre, som fx. ved servering i selskabslokaler (lsk. 1955, 27), ved tab på enkelte gæster (samme kendelse) og ved salg ud af huset og tobakssalg (lsk. 1955, 26). I en sag om det sidste forhold har man dog fornylig – R. R. 1956, 367 ld – åbnet det smuthul, at fravigelse af 12½ %-satsen kan ske, hvor tobakssalget har udgjort en unormal stor del af omsætningen.

§ 22. § 5d - TILLÆG

S. L. 1903 § 5d indførte den p. 60 citerede, begrænsede undtagelse fra reglen om, at alle lønningsdele er skattepligtige. Reglen er uændret optaget i de senere statsskattelove. Den er begrundet i den betragtning, at det i visse tilfælde på forhånd må forekomme så oplagt, at særlige typer af løntillæg medgår til erhvervsmæssige merudgifter, at der ingen grund er til at gøre sig det besvær først at indregne dem i bruttoindtægten og derefter subtrahere dem som medgået til fradragsberettigede formål.

De to hermed givne forudsætningers holdbarhed i dag kan dog bevivles. Følelsen hos lønmodtagere af at være særlig udsatte ofre for skattetrykket, fordi de ingen snydeevne har, er i dag så stærk, at den er trængt langt ind i selv de øverste embedsmænds rækker. Det må derfor antages, at det forekommer, at de skattefri løntillæg – der hoved-

sagelig kommer tjenestemænd til gode – sættes højere end de udgifter, de skal dække, netop af skattemæssige grunde. Man har just heller ikke ligefrem indtryk af, at overholdelsen af lovens betingelser nidkært påses i alle sager, men sligt foregår jo indenfor administrationens fire vægge og holdes strengt der indenfor, så udenforstående kun kan undre sig over beretninger om de ikke helt små skattefrie løntillæg, der opnås ved udstationeringer o.l.. Dernæst er det fra og med 1952/53 ikke længere nogen formssag, om lønmodtagere på deres selvangivelse helt bortser fra løntillæg, eller om de indtægts- og udgiftsfører samme beløb. Lønmodtagerfradraget opnås i førstnævnte tilfælde i fuldt omfang, mens tilsvarende fordele normalt ikke vindes, hvis løntillægget nok modsvares af en tilsvarende erhvervsudgift, men betingelserne i § 5d ikke er opfyldt, jfr. nærmere ndfr. § 77, IV om L. L. § 23 stk. 3, 2. pkt.¹

For at § 5d kan påberåbes med føje skal følgende tre betingelser være opfyldt.

1. Arbejdsgiveren skal være en offentlig institution.

Afgrænsningen volder her navnlig tvivl ved halvoffentlige foretagender. Man henser i praksis i første række til om institutionen er koncessioneret eller ej, jfr. lsk. 1950, 58 om K.T.A.S. (reglen anvendt)² og modsat lsk. 1954, 62 om ikke-koncessioneret elektricitetsværk. R. R. 1956, 277 ld. bruger – modsat R. R. 1955, 546 ld. – bestemmelsen på Det Danske Hedeselskab, mens Landsforeningen til Arbejdsløshedens Bekæmpelse falder udenfor (lsk. 1949, 145).³

Af de mange andre eksempler på ulighedsbehandling, kriteriet medfører, skal nævnes, at særtillæg ydet af Grønlandsdepartementet – bortset fra udrustningstillæg – henføres under § 5d, mens private firmaers grønlandstillæg klart må falde udenfor⁴. Alt i alt er det næppe nogen

1. Såvel marts- (mot. 80-81) som majforslag (mot. 87-88) vil dog – med visse formulæringsændringer – opretholde § 5d, uanset at det erkendes som det principielt rigtige at medtage de pågældende ydelser i bruttoindkomsten og deri fradrage de dokumenterede merudgifter. Mens dette fortsat skal være synspunktet i private virksomheder, findes det for offentligt ansatte »i uforholdsmæssig grad at forøge de skatteliggende myndigheders arbejde« (?) . Uligheden i relation til lønmodtagerfradraget forbi-gås i de ellers (kvantitativt) udførlige motiver.

2. Cfr. måske U. 1935, 1132 Ø.

3. Lsk. 1956, 36 anvender reglen på privatbane; 1932, 14 (415) på en fremmed stat, der midlertidigt beskæftigede danske officerer.

4. Jfr. S. O. 1954, 166-167 (Kaare-Frederiksen)

god ide – her eller andetsteds – at forskelsbehandle lønindtægter eftersom de hidrører fra det offentlige eller fra private.

2. Skattefriheden omfatter alene »dagpenge og rejsegodtgørelser«.

Disse to grupper af udgiftsgodtgørelser adskiller sig næppe på nogen skattemæssig relevant måde fra andre. Navnlig når vi kommer udenfor statstjenestemandsområdet er det højst usikkert, hvilke løndele der er skattefri og hvilke ikke, se nærmere de i note 1 anførte motiver. Følgen er en højst usikker praksis, hvis resultater i al fald realt ofte forekommer lidet rimelige. U. 1955, 617 Ø måtte således – de lege lata utvivlsomt fuldt korrekt – nægte skattefrihed for statsskolerektorsrepræsentationstillæg, mens lsk. 1953, 23 giver skibsfører på kommunal bugserbåd skattefrihed for daglige diæter à kr. 12,80.⁵ At rektoren fuldt ud måtte bruge de ham tillagte 1.800 kr. til erhvervsudgifter var vist hævet over enhver tvivl, hvorimod kaptajnen, der havde fri logi ombord, måske nok har klaret sig lidt billigere og næppe havde fået så stort et fradrag for merudgifter til kost, hvis han havde været ansat i privat virksomhed.

Den her behandlede bestemmelse medfører videre, at der tillægges et formelt kriterium som beregningsgrundlaget afgørende betydning. Skattefrihed kan således ikke opnås, hvis udgiftsgodtgørelse ydes med fast periodisk dækningsbeløb, jfr. S. O. 1956, 64 lsk. (kommuneingeniørs cyklegodtgørelse) og lsk. 1931, 11 og 28 (415) og 1954, 143 (udkommandotillæg).⁶ Der kan også henvises til lsk. 1957, 45, der synes at nægte § 5-d-status, udelukkende fordi dagpengene udbetaltes fuldtud pr. påbegyndt døgn. Det samme gælder tilfælde, hvor tjenestemænd benytter egen bil og modtager godtgørelse herfor efter finansministeriets takster, jfr. lsk. 1953, 178 og S. O. 1955, 248 lr.⁷ Her berøres lønmodtagerfradraget dog ikke, jfr. L. L. § 23, 3. stk., 3. pkt..

3. Tillægget skal ydes i anledning af ophold udenfor hjemstedskom-

5. Jfr. også lsk. 1952, 132 om skattefrihed for dagpenge modtaget fra Statens Jordlovsudvalg og vurderingsråd, samt for virksomhed som statens tilsynsførende med en flyveplads og 1956, 35 om kommunelærers diæter under højskoleophold og skolerejser. U. 1935, 1132 Ø når det modsatte resultat om montørs udepenge.

6. Landpostbudes cyklegodtgørelse på normalt 150 kr. årligt er ganske tilsvarende løndele. jfr. lsk. 1947, 35 og R. R. 1956, 39 ld. Den sidste afgørelse vakte imidlertid furor, og efter en hidsig pressekampagne henførtes godtgørelsen under § 5d, jfr. S. O. 1956, 32 ld. Dette er vel også hyppigst i strid med det under 3. anførte.

7. Cfr. S. O. 1956, 165.

§ 22

munen, men det er ikke nødvendigt, at udeopholdet har hindret den pågældende i at overnatte hjemme. (lsk. 1950, 57).

Denne betingelse giver dog ikke nogen væsentlig indskrænkning i skattefriheden udover det under 2. anførte,⁸ men kan efter omstændighederne give et retsteknisk klarere grundlag for afgørelser. Betingelsen foreslås ophævet ved reformforslagene.

4. Det kræves ikke, at lønmodtageren er tjenestemandsansat, jfr. fx. lsk. 1950, 57 og 1956, 34 og 113.

§ 23. NATURALINDTÆGTER

1. Principielt finder beskatning sted af de lønningsdele, der erlægges på anden måde end i penge. Det kan dreje sig om kost, fribolig, beklædning, rejser uden for tjenesten, adgang til privat benyttelse af arbejdsgiverens motorkøretøj eller andet.

Beskatning skal dog ikke ske, hvis ydelsen hovedsagelig erlægges, fordi tjenesten nødvendiggør det, og den ikke medfører nogen væsentlig besparelse på den ansattes privatbudget, jfr. fx. lsk. 1952, 21 om hospitallægers kittelbrug. Også lejlighedsvis afholdte personalefester, firmaskovture o.l. får lov at passere upåtalet.

Dernæst er det ikke tilstrækkeligt til at indkomstbeskatte, at vedkommende har haft ret til ydelser af den nævnte art, for så vidt han in concreto har afstået fra at benytte denne ret, jfr. lsk. 1954, 106. Endnu klarere er det, at der ikke er noget at beskatte, når det på betryggende vis dokumenteres, at løntageren har betalt fuld pris for de goder, arbejdsgiveren har stillet til hans disposition. (lsk. 1952, 166).

Videre ser man i praksis bort fra ydelser, der for arbejdsgiveren kun repræsenterer ringe økonomisk værdi. Der kan fx. henvises til de mange tilfælde, hvor et kontor serverer kaffe og måske et stykke wienerbrød dagligt for funktionærerne, eller hvor arbejdsgiveren bekoster de ansattes deltagelse i kurser indenfor branchen.

8. Se dog lsk. 1956, 36: Lokomotivfører skattefri af »kørepenge«, men ikke af rangeringspenge eller af beløb ydet ham som godtgørelse for afsavn af kørepenge under værkstedstjeneste i hjemmekommunen. Uanset at lovordene kun synes at omfatte bopælskommunen, er der i praksis en vis tendens til hermed at ligestille den kommune, hvori vedkommende måtte have fast tjenestested.

De rabatter, den beskæftigede kan opnå ved køb af varer i arbejdsgiverens virksomhed, har man traditionelt undladt at inddrage under skattepligten. Reglen er senest bekræftet ved lsk. 1955, 119.¹

Endelig har R. R. 1956, 549 ld ud fra en social billighedsbetragtning fundet det forsvarligt at udtale, at evnesvage anbragt i familiepleje nok skal medregne indtjent kontant arbejdsvederlag, men kan bortset fra værdien af kost og logi.

2. Der kan selvfølgelig være visse praktiske vanskeligheder forbundet med at omsætte naturalindtægter til beløb i kroner og øre. For langt de fleste tilfældes vedkommende sker det i henhold til satser, der for et skatteår ad gangen fastsættes af ld.² Som det altid vil være tilfældet med den slags værdiansættelser – navnlig i en inflationstid – ligger de væsentlig under, hvad den gennemsnitlige bekostning for sådanne ydelser rent faktisk er. Som forsvar herfor kan man dog på dette specielle område ikke blot anføre almindelige sociale betragtninger,³ men også

1. R. R. 1957, 395 ld. statuerer det modsatte om en forsikringsagent, der sparede den del af præmien, som ellers går til provision, ved at tegne forsikring hos sin egen arbejdsgiver. Det udtaltes dog udtrykkeligt, at man kun ville beskatte »såfremt tegning af de omhandlede forsikringer indgik som led i hans erhvervsvirksomhed«. Analogien fra praksis om arbejde til eget brug (foran § 16 1 og 2) er iøjnefaldende, men kriteriet synes uegnet her. Vil man behandle to ekspeditricer i et stormagasin forskelligt, hvis de får rabat ved køb af kjole, alt efter om de tilfældigt er ansat i kjole- eller småttingsafdelingen? Eller er meningen, at man vil skabe en skillelinie mellem de arbejdstagere, der er provisionslønnede (eller på akkord?) og dem, som får periodisk beregnet løn? Vil man beskatte sparede drikkepenge, hvis en tjener køber 10 øl om dagen til eget konsum på sit arbejdssted? Mon ikke skattevæsenet var bedst tjent med ikke at skabe irritation og lade være med at røre ved disse områder? At det muligt ville være lovstridigt, er et ringe argument herimod. Hvem ville kunne gøre indsigelse eller hvem ville med held kunne påberåbe sig nogensomhelst skadelige »principielle konsekvenser«?

2. Jfr. senest ld. 1957, 86-87 (kost og logi), 74 (fri uniform) og 62 (privat benyttelse af bil), jfr. hertil S. O. 1955, 21-22 og 1956, 164. De førstnævnte sæt satser er en funktion af bl.a. kontantlønnens størrelse, d.v.s. den faste løn (excl. vederlag for overarbejde), jfr. lsk. 1953, 26. Selv om arbejdsgiveren fører regnskab over de faktiske udgifter, skal normalsatserne alligevel anvendes (lsk. 1942, 123 og 1953, 25). Dette synspunkt må anses for godkendt af en utrykt dom, afsagt 11. april 1957 af byrettens 12. afdeling i sag A. 42902/1956. Dommen indeholder iøvrigt adskillige oplysninger af værdi for den, der ønsker nærmere at dyrke problemet om beskatningshøjden for funktionærers privatkørsel i firmaets vogn. Den er appelleret.

3. Der særligt kommer frem, når værdien af fri kost, logi og beklædning for værnepligtige sættes til 1 – een – krone om dagen. Satsen gælder også værnepligtige befalingsmænd (lsk. 1957, 61).

at værdien af ydelserne for modtageren ofte p.gr.a. det bundne forbrugsvalg må anses at være mindre end bekostningen for yderen.⁴

De anførte satser fraviges, når særlige forhold findes at foreligge. Man begunstiger således folk i statens – men ikke kommunens⁵ – tjeneste ved at tillade dem alene at medregne værdien af kost og logi efter de af lønningsmyndighederne anvendte lavere satser⁶. Omvendt formoder man, at værdien af kost og logi væsentlig overstiger de fastsatte normaltakster i de tilfælde, hvor vedkommende er ansat i faderens bedrift og alene modtager en beskeden kontantløn⁷.

I de tilfælde, der ikke omfattes af nogen normaltakst, må man naturligvis træffe afgørelsen efter et konkret skøn. Spørgsmålet kommer fx. frem, når overordnede funktionærer får fribolig i deres firmaers villaer. I sådanne sager fastsættes indkomstbeløbet i reglen til ublufærdigt høje tal uden skelen til de subventioner, man efter normalsatserne for logi yder de mere talstærke grupper af underordnede, eller til de lempeligere regler, der gælder for beregning af lejeværdi i egen ejendom⁸. Derimod er man anderledes liberal, hvor det drejer sig om at fastsætte supplerende værdier for personer fra de bredere lag⁹.

3. Når man opererer med de små tal, som tilfældet vanligt er for statsansattes vedkommende, kommer man ud i et dilemma, når man stilles overfor tilfælde, hvor en skatteyder ikke har kunnet få de naturalydelser, der hører til stillinger af den pågældende kategori, men i stedet herfor har modtaget en kontantgodtgørelse. Denne vil nemlig i reglen langt overstige den skattemæssige værdi af naturalydelsen og konsekvensen af, at den indregnes i den skattepligtige indkomst, vil derfor blive, at vedkommende stilles ringere end sine kolleger. Efter at lsk. 1952, 30 havde ladet skoleinspektør slippe for at betale skat af

4. Herom nærmere Philip 71 og Kaare-Frederiksen i S. O. 1954, 7.

5. Lsk. 1956, 15.

6. Lsk. 1951, 131 og 1952, 20. Se også lsk. 1951, 39 (fyrskibe).

7. Lsk. 1953, 136, 1954, 6 og 99 opererer således med naturalindtægter på ca. 3-4 gange normalsatserne. Derimod afviste lsk. 1953, 24 at anvende denne ejendommelige pønaregel fordi kontantlønnen fandtes rimelig.

8. Se fx. lsk. 1948, 112 og 113, S. O. 1953, 141 lr. og R. R. 1956, 27 (Niels Hansen).

9. Ex.: Kost og logi for arbejdere, der har vinterophold i Grønland sættes til 2 kr. pr. dag (lsk. 1954, 7 og 55), værdien af funktionærers frokost til ca. 1,60 kr. pr. dag i 1952 (lsk. 1955, 35). – Medlemmer af selvbyggerforeninger beskattes af en lavere værdi end den, der lægges til grund ved statslånsopgørelsen, hvis selvbyggeren ikke ved salg af huset konstaterer værdien (S. O. 1957, 64 lr.).

det ham ydede tilskud for afsavn af embedsbolig,¹⁰ er praksis formentlig ændret således, at sådanne godtgørelsesbeløb fuldt ud skal føres til indtægt, se lsk. 1956, 86.¹¹

§ 24. BUNDEN ANVENDELSE

I. Det forekommer, at arbejdsgivere udbetaler beløb, der samtidig klausuleres således, at den ansatte er nødt til at anvende dem til bestemte formål. Da pengene således ikke står til fri disposition for ham, kunne man tænke sig, at han kun skulle medregne dem i sin selvangivelse med en skønsmæssigt anslået værdi, fastsat på grundlag af det fastsatte formåls art og hans forhold i almindelighed.

Nu er det selvfølgelig for det første klart, at et sådant nedslag ikke kan foretages i de tilfælde, hvor klausulen må antages at hidrøre fra arbejdstageren selv. Ellers skulle man nok få mærket hver tikroneseddel i lønningsposen med benyttelsesbegrænsning.¹

Men i sager, hvor enhver mistanke om omgåelseshensigt er bortvejet, synes det at være fornuftigt at tage hensyn til indskrænkningen i vedkommendes frie forbrugsvalg i analogi med betragtninger, der bl.a. begrundes, at taksterne for naturalindtægter er så lave. Det gør S. O. 1954, 84 lr. også. Det udtales, at et firmatilskud til funktionærers ferierejser alene var skattepligtigt for de ansatte med en skønsmæssigt fastsat pengeværdi, da de ikke kunne disponere over det til andet end den pågældende ferierejse. Denne afgørelse må dog (endnu) betragtes som en singulær foreteelse².

II. En særstilling indtager imidlertid beløb, der anvendes til et ganske bestemt formål: arbejdsgiverens pensionsbidrag³.

10. Jfr. også Kaare-Frederiksen i S. O. 1954, 7.

11. Lsk. 1957, 48 og 62 går dog en mellemvej.

1. Jfr. fx. lsk. 1953, 160 om et aktieselskab, der pålagde sin direktør, som ejede mere end 75 % af aktiekapitalen, at rejse til U.S.A. med sin kone.

2. Modstående udtalelser findes således bl.a. i lsk. 1951, 47; R. R. 1956, 33 skdep. og S. O. 1956, 146 lr.

3. De i det følgende anførte regler gælder såvel »egenpension« som ydelser til fordel for den ansattes (nærmeste) efterladte.

For såvidt disse erlægges som præmier på renteforsikringer, spiller det normalt ingen rolle, om de skal indregnes i bruttoindtægten, da de i så fald fuldt ud kan fratrækkes på selvangivelsens udgiftsside, se ndfr § 84 om F. L. § 1. Modstykket hertil er, at de til sin tid udbetalte beløb bliver fuldt skattepligtige (S. L. § 4 c og F. L. § 2).

Er pensioneringen imidlertid ordnet på anden vis – fx. i form af en kapitalforsikring eller gennem indsættelser på en spærret konto i et pengeinstitut – opnås skattefrihed ved tilbagebetalingen, jfr. S. L. § 5 b, der ved U. 1934, 852 Ø er fundet anvendelig også på det sidstnævnte tilfælde. De reale grunde, der skulle kunne føre til at anse indskuddene for skattefri, er dels at den beskæftigede må vente i mange år, før han kan nyde godt af ydelserne, dels den almindelige samfundsmæssige interesse i at tilskynde til sådanne ordninger. Disse hensyn kan imidlertid – ikke mindst i betragtning af, at det står parterne frit, at vælge en renteforsikring – kun føre til en delvis skattefrihed for arbejdsgiverens bidrag, og hvis man ønsker at være i harmoni med gældende lovgivning, kan skattefriheden næppe udstrækkes længere end til den 600 kr.-grænse, som nu findes i F. L. § 1, stk. 1 c. Ikke destomindre tilsteder administrationen hyppigt fuldstændig skattefrihed for funktionæren (samtidig med at arbejdsgiveren normalt har fuld fradragsret, se ndfr. § 54), blot ordningen ikke udadtil frembyder mistænkelige momenter, der sandsynliggør, at et hovedformål har været at fremme interesser, der ikke med rimelighed henfører under en pensionsordning, se Helkett I, 162–163, lsk. 1953, 29 og S. B. 1954, 164 (Svend Andersen).⁴ Af de objektivt mistænkelige momenter, der kan begrunde, at undtagelse gøres, kan nævnes, at funktionæren er gammel ved ordningens etablering⁵ og måske også at hele transaktionen alene må være anset foretaget for at opnå en skattemæssig fidus, se fx S. O. 1953, 173 lsk. om en overlæge, hvis løn samtidig med forsikringstegning blev reduceret med et til præmien svarende beløb.⁶ Videre kræver gældende praksis, at arbejdsgiveren i al fald ikke må have mulighed for at få sine bidrag tilbage, når pensionskontoen er blevet nogle år gammel (S. O.

4. Reformforslagene vil kræve, at midlerne skal være unddraget den ansattes rådighed indtil hans fyldte 60. år, medmindre han forinden bliver uarbejdsdygtig eller – for kvinders vedkommende – fratræder ved indgåelse af ægteskab (martsforslag mot. 88-89, majforslag mot. 94).

5. S. O. 1957, 65 lr. (68 år).

6. Et lignende arrangement blev imidlertid godtaget ved R. R. 1957, 303 ld.

1957, 65 lr.).⁷ Derimod er det ikke nok til at betage arbejdstageren for-
delen ved reglen, at han hører til i arbejdsgiverens nærmeste familie
(S. O. 1953, 56 lsk.), om end det nok vil være et tungtvejende moment,
hvis andre forhold peger i retning af, at skattefrihed ikke bør indrøm-
mes. Er der imidlertid tale om, at et aktieselskab træffer en pensionsord-
ning til fordel for en beskæftiget, der – eventuelt sammen med nære
slægtninge – ejer over 50 % af aktiekapitalen, kan pensionsbidraget ef-
ter den fra og med 1949/50 fulgte praksis, kun holdes udenfor hans
indkomst, hvis der foreligger en renteforsikring jfr. lsk. 1953, 27 og ld.
1957, 50–51^{8 9}.

Men selv med denne lille modifikation lyder det hele i skatteyder-
øren for godt til, at det kan være sandt – ret meget længere¹⁰.

§ 25. FRATRÆDELSESGODTGØRELSE¹

Princippet om, at arbejdstageren beskattes af alt hvad han modtager
fra sin arbejdsgiver, kan føre til ret stødende resultater, når der ved ar-
bejdsforholdets ophør udbetales et større beløb. Mens lovgivningen

7. Iøvrigt er det ganske uopdyrket, hvad myndighederne i grunden kan gøre, hvis
parterne efter at have nydt de skattemæssige fordele bruger beløbene på anden måde
end forudsat, se de to forsigtige udtalelser fra ld. i R. R. 1957, 348 og ndfr. p. 312.

8. Når det sidstnævnte sted hedder, at det tillige er en betingelse, at arrangementet
er etableret som led i eller i tilslutning til en af vedkommende selskab truffet alminde-
lig personalepensionsordning, er det en anakronisme, der må have været lovstridig si-
den L. L. 1953 indførte reglerne om fuld fradragsret for renteforsikringer.

9. De i note 4 anførte reformforslag vil også give hovedaktionærerne mulighed for
at udnytte opsparings- og kapitalforsikringsordninger i det omfang disse ikke går ud
over, hvad der kan anses for passende efter de for de andre ansatte gældende pen-
sionsforhold. Man vil videre med hovedaktionærer ligestille dem, der er gift med eller
i ret op- eller nedstigende linie beslægtet eller besvogret med arbejdsgiveren i person-
lige firmaer.

10. R. R. 1956, 401 ld., der anvender 600 kr.-reglen analogt varsler da også muligt
nye tider. Formelt strider afgørelsen dog ikke mod det i teksten anførte, idet parterne
havde begået den »kunstfejl« at lade bidraget hidrøre fra funktionærens tantieme, så
det posteringsmæssigt fremtrådte som betalt af ham og ikke af arbejdsgiveren – et for-
hold, der udtrykkeligt fremhæves som afgørende i begrundelsen (!). Samme forklaring
kan gives på R. R. 1957, 348 ld.

1. Jfr. S. O. 1951, 110-111 (Helkett).

har givet positive regler om, hvorledes der skal forholdes med afløsningssummer for pensionsrettigheder (ndfr. § 26), har man ikke givet særlige bestemmelser for at afbøde, at den pågældende efter lovens hovedregel i andre tilfælde skal betale stærkt stigende skatter i det år, hvor indtægten typisk vil falde væsentlig. De lege ferenda måtte man nok foretrække enten en fordeling af beløbet over flere års indkomstopgørelser (for at undgå progressionens værste følger) som i de i § 26 i.f. nævnte pensionstilfælde, eller at nøjes med at beskatte en vis procentdel af pengene, således som man gør det med selvstændigt erhvervsdrivendes »parallelindtægt« (salg af goodwill, jfr. L. L. § 7).

Sådanne mellemløsninger må imidlertid kræve særlig hjemmel. I mangel af en sådan anvender praksis i stedet hyppigt den konstruktion at kalde beløbene for erstatning for tab af (livs-)stilling og i konsekvens heraf betegne udbetalingerne som rene formuebevægelser, således at ingen del af dem kommer til beskatning. Man bør næppe møde denne hensigten-helliger-midlet-politik med antipati.

Et typisk eksempel er lsk. 1952, 36: En person havde i 24 år været ansat i en institution, men opsagdes nu med lovligt varsel på grund af interne stridigheder. Udover løn til opsigelsesdagen fik han udbetalt 6 måneders gage, hvilket beløb fandtes skattefrit for ham, da han »intet yderligere kontraktmæssigt krav havde på sin arbejdsgiver«. Flertallet af de foreliggende afgørelser følger samme linie, men sikker kan man aldrig være på sagernes udfald, da det fra tid til anden hænder, at myndighederne – selv bortset fra de i det følgende anførte begrænsninger – finder på at betegne fratrædelsesbeløbet som skattepligtige gratialer el. lign.²

Til nærmere belysning af den »normale« praksis' rækkevidde skal anføres følgende afgørelser:

1. Udbetales godtgørelsen ikke som et beløb een gang for alle, men i form af en løbende ydelse over en årrække efter fratrædelsen, savnes det stærke reale behov for at undlade beskatning, og »reglen« herom anvendes derfor ikke, jfr. S. O. 1953, 196 lr. og 1957, 65 lr.³. Der ligger en vis ironi bag afgørelserne, da ordninger som de nævnte vel oftest etableres ud fra skattemæssige overvejelser, hvor man fejlagtigt går ud fra, at eengangsbeløb vil blive beskattet særlig hårdt.

2. Se således lsk. 1947, 108 og 1950. 8.

3. Lsk. 1949, 108 nåede det modsatte resultat i tilfælde, hvor den fratrædende påtog sig en konkurrenceklausul, men afgørelsen må nu anses for overruled ved lsk. 1954, 105.

2. I tilfælde, hvor det er den ansatte selv, der tager initiativet til arbejdsforholdets ophør, finder man åbenbart, at han ligger, som han selv har redet, og beskatter ham, jfr. lsk. 1957, 62. Denne regel rammer naturligvis kun dem, der ikke er opmærksomme på den i tide (arbejdsgiveren har nemlig fradragsret for det ydede beløb, hvad enten den ene eller den anden opsiger forholdet).

Derimod gør det ikke noget, at fratrædelsen sker »efter gensidig overenskomst«, se fx. S. O. 1955, 58 lr. eller som følge af, at stillingen nedlægges (lsk. 1953, 46 og R. R. 1957, 431 ld.).

3. Hvis den beskæftigede fratræder før opsigelsesfristens udløb, må der i det skattefrie beløb fratrækkes, hvad han havde retlig krav på for perioden frem til det tidspunkt, til hvilket han kunne være op sagt (lsk. 1947, 22 og S. O. 1956, 25 lr.)⁴. Såfremt vedkommende kontraktmæssigt er tilsikret en særlig lang opsigelsesfrist, vil man dog efter omstændighederne alligevel lade fratrædelsesserstatningen passere som skattefri, jfr. lsk. 1951, 20⁵.

Et grænsetilfælde er påkendt ved lsk. 1953, 46: Da en telefoncentral blev flyttet til en anden by, måtte den hidtidige bestyrer fratræde, og han fik som affindelsessum udbetalt et års løn i henhold til den gældende kollektive overenskomst. Beløbet fandtes at være skattefrit. Afgørelsen har navnlig stor praktisk betydning for overordnede fagforbundsfunctionærer, der hyppigt i henhold til vedtægtsbestemmelser har et retskrav på et eller flere års løn, når de går af.

4. Skattefriheden fortabes ikke, fordi fratrædelsesserstatningen begrundes i ønsket om at stille vedkommende pensionsmæssigt, som han ved en normal udvikling af arbejdsforholdet kunne have forventet.⁶

Ejheller påvirkes retsstillingen af, at der til ydelsen er knyttet en konkurrenceklausul for den fratrådte (lsk. 1953, 145 og R. R. 1956, 367 ld.).

4. Lsk. 1952, 144 anvender med unødigt hårdhed reglen i et tilfælde, hvor den fratrådte af pensionsmæssige grunde betegnedes som værende på orlov uden løn i 7½ måned efter fratrædelsen. Havde parterne anet, at dette forhold skattemæssigt var blevet betegnet som en aftalt forlænget opsigelsesfrist, havde de nok fundet en anden løsning på pensionsspørgsmålet.

5. Cfr. lsk. 1948, 108.

6. Lsk. 1951, 16 og 17 samt S. O. 1955, 120 lr. og 214 lr. S. O. 1954, 94 lr. må herfter anses for urigtig.

§ 25

Derimod kan (delvis) skattepligt indtræde, når man konstruerer forholdet på den måde, at der er tale om et vederlag for afståelsen af en good-will, se herom ndfr. § 36 II, 3.

5. Lsk. 1951, 19 har anset en funktionær for skattepligtig af en erstatning, han fik udbetalt i anledning af, at arbejdsgiveren annullerede ansættelsesforholdet, allerede før han var tiltrådt.

§ 26. PENSION

Hvadenten de midler, hvoraf pensionsydelse udbetales, formelt regnskabsmæssigt hidrører fra pensionisten eller fra hans arbejdsgiver eller fra begge fremtræder pensionen normalt realøkonomisk som en lønindtægt, der blot i erlæggelsestid er forskudt i forhold til arbejdsindsatsen og i størrelse præget af hasardmomentet: hvor længe lever den pågældende? Skattemæssigt behandles pensionsindtægten for modtageren da også i det væsentligste som en lønindtægt jfr. navnlig S. L. § 4c, der siden 1903 uændret har bestemt, at pensionsydelse skal medtages i den skattepligtige indkomst¹.

Problemer opstår stort set kun, når pensionsudbetalingen ikke finder sted på normal måde, men i stedet afvikles ved erlæggelse af engangsbeløb. Dette kan navnlig ske, hvis den pågældende fratræder sin stilling i utide uden at opnå sædvanlig pensionering (jfr. fx. tjenestemandsslov nr. 301 af 6. juni 1946 § 50 stk. 3) eller hvis vedkommende pensionsordning ophæves. Sådanne betalinger sidestilles i ældre ret med de i S. L. § 5b nævnte skattefri livsforsikringssummer jfr. lsk. XXXVI, 12 (407), 1932, 3 (407) og 1953, 46 samt S. O. 1955, 94 lr. og (tildele) U. 1933, 813 Ø. Fra og med 1955/56 er der imidlertid sket en ændring heri, idet L. L. § 19 stk. 1c, 1. afsnit (og § 20) nu henførte beløbene til den skattemæssige indkomst. Ifølge § 19 stk. (2 og) 3 skal

1. Forskel mellem pension og løn gøres – væsentligst af konstruktive grunde – i forbindelse med hustru- og lønmodtagerfradrag (ndfr. §§ 80 og 77), kildeartsbeskatning (ndfr. § 76) og lønindeholdelse (T 2 note 5). Med egentlige pensionsforhold må ikke forveksles tilfælde, hvor arbejdsgiveren direkte eller indirekte har bidraget til en kapitalforsikring til fordel for den ansatte. Ved et sådant arrangement er forsikringsbeløbet skattefrit ved udbetaling jfr. S. L. § 5b der af U. 1934, 852 Ø er fundet anvendelig i tilfælde, hvor arbejdsgiverbidragene indsatte på spærret sparekassebog.

der dog ske en opdeling, efter forholdet mellem indbetalinger, der er sket før de nye regler trådte i kraft, og de bidrag, der er ydet efter dette tidspunkt, d.v.s. efter udløbet af indkomståret 1953. Den del af afviklingsbeløbet, der herefter vedrører den ældre periode er fortsat skattefri i overensstemmelse med ældre rets regler. F. L. § 2 (og 3) gentager de nævnte bestemmelser i uændret skikkelse.

Den anden – skattepligtige – del vil, navnlig ad åre, kunne komme til at udgøre et så stort beløb, at det – på grund af progressionen – ganske forrykker modtagerens skatteforhold. For at undgå sådanne konsekvenser bestemmer F. L. § 2 stk. 1c, 2. og 3. afsnit (som tidligere L. L. § 19), at beløbet skal reduceres med 1000 kr., og restbeløbet fordeles ligeligt som tillæg til indkomsten i udbetalingsåret og de følgende to år, altså med en trediedel hvert år².

2. I det omfang det skattepligtige beløb indskydes som bidrag i en pensions- eller renteforsikring inden 6 måneder efter udbetalingen undlades beskatning, jfr. § 2 stk. 1c, 2. afsnit. Det er efter lovteksten uklart, hvorvidt de to ordninger skal være nogenlunde ensartet opbygget. Loven bruger ordet »tilsvarende« pensions- eller renteforsikring. Det må imidlertid antages, at der hermed alene er ment, at den nye form skal være en sådan, at den omfattes af § 1 stk. 1 b, 1. afsnits renteforsikringsbegreb, således at skattepligt fx. ikke opstår for den fratrådte tjenestemand, der anvender sin § 50 stk. 3-tilbagebetaling som indskud i en privat invalideforsikring. Herfor taler opbygningen af hele det fra L. L. overflyttede forsikringssystem, udformningen af regeringsforslagets bemærkninger, da bestemmelsen indførtes ved L. L. 1954 § 2 stk. 1c, 2. afsnit 3. pkt., og at ordene »renteforsikrings- eller« i denne regel ellers ville have et højest uklart og reelt vanskeligt afgrænseligt anvendelsesområde. Det sidste kan dog skyldes, at hele afsnittet er kommet til at lide af nogen uklarhed som følge af, at folketingsudvalget som en ny bestemmelse indskød 1000 kr.-reglen som 2. pkt. midt inde i regeringsforslagets formulering. S. O. 1957, 98 lr. drejer sig om et tilfælde, hvor en funktionær ved fratræden af sin stilling fik frigjort et pensionsopsparingsbeløb, som han nu skattefrit ønskede at overføre til en pensionsopsparingskonto, der oprettedes hos hans nye arbejdsgiver. Dette nægtedes ham. Afgørelsen kan ikke være korrekt. Enten måtte man behandle tilfældet efter de nye regler eller deres analogi, og så er skattefriheden sikret ved den nævnte bestemmelse i F. L. § 2, eller også måtte den tidligere praksis vedrørende analogien af S. L. § 5b være afgørende.

KAPITEL 5

Formueindtægter

§ 27. GRUNDSYNSPUNKTER

Den indtægt, der flyder af formue, vil oftest – nominelt set – være særlig stabil. Sygdom, arbejdsløshed, forretningsuheld og lignende risici spiller ingen væsentlig rolle for de fleste kuponklippere eller ejere af udlejningsejendomme. De kan tilmed udnytte deres arbejdsevne på lige fod med den ikke-formuende, hvorfor formueindtægten får et skær af at være en ekstraindkomst. Navnlig når der er gået en del år efter opsparingsofferet vil disse indtægter for mange (formueløse) stå som let tjente penge. Disse forhold taler i retning af, at man beskatter denne indtægtsform særlig strengt¹. Heroverfor har det formentlig – sålænge vi holder os indenfor den traditionelle skatteteoris rammer – ikke væsentlig betydning, at realindtægten i inflationstider vil være faldende. Nok svækker det skatteevnen noget, da inertiens lov gør sig særlig stærkt gældende, når det gælder om at tilpasse sig en nedsat levelfod, men det må opvejes ved, at skattesatserne for givne nominelle indtægter nedsættes (eller øges mindre end de ellers ville være blevet) efterhånden som pengeværdien forringes. Den finansielle dækning herfor skaffes ved, at andre indkomstarters andel i den samlede indtægtsmasse øges.

Disse synspunkter spiller ikke nogen særlig rolle ved afgørelsen af, hvad der skal henregnes til den skattemæssige bruttoindtægt. Her møder vi oftest S. L.s almindelige hovedsondring, der lader det være alt-afgørende, om den opnåede økonomiske fordel formelt, regnskabsmæssigt må betegnes som (løbende) indtægt eller som (eengangspræget) kapitaltilvækst. Ej heller er indkomstskattesatserne andre for formue-

1. Formueindtægten's størrelse vil ofte nok så meget afhænge af samfundsforholdene som af den i sin tid præsterede opsparing. Under 1950'ernes kreditstramning er rentesatsen en helt anden, end da man i 1940'erne plagedes af de ledige penges problem. Huslejen fastsættes som følge af boligsituationen af det offentlige, men et frit lejemarked ville give udlejerne ikke uvæsentlige »samfundsskabte« indtægter, der muligt i et vidt omfang måtte underkastes særlig huslejeskat. Se herimod S. O. 1952, 173-180 (Enrico Hansen).

indtægt end for andre indtægtsformer. Derimod sker der en vis særbeskatning gennem formueskatten, som – navnlig efter satsernes størrelse – må opfattes som en formueindkomstskat, idet den ikke tilsigter at gøre indgreb i selve formuesubstansen. Den bæres i reglen af afkastet. Samme realøkonomiske virkning har ejendomsskatterne oftest. Hustrufradrag kan ikke tages i rene formueindtægter (se nærmere ndfr. p. 299). Videre kan nævnes at formueindtægter ud fra de anførte synspunkter behandles særlig hårdt, når kildeartbeskatning finder sted (jfr. ndfr. § 76)².

Særlige synspunkter kan anføres for formuestigningers vedkommende. I perioder, hvor man ønsker at give incitament til opsparing, kan det ske ved at beskatning undlades helt eller delvist af indtægten fra nyttilkommen formue jfr. ndfr. § 78 om præmieopsparingsordningen³. Omvendt kan man under andre økonomiske forudsætninger ønske at bremse opsparingen og som middel i så henseende særbeskatte formueforøgelser jfr. Philip 375 om den 1952–1955 i Sverrig anvendte skat på visse erhvervsmæssige nettoinvesteringer.

Afkastet af visse formuegoder, fx. good-will, erhvervsløsøre, varemærke- og patentrettigheder, behandles naturligvis andetsteds, medens der i det følgende sker nærmere omtale af udbyttet fra andre formuegoder, hvor indtægten typisk fremtræder som ret »rene« kapitalindtægter.

§ 28. LEJEINDTÆGTER

I. UDLEJNING

S. L. § 4b fastslår den selvfølgelige regel, at man ved opgørelse af den skattepligtige indkomst skal medtage, hvad man indvinder ved »bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods«. Det sidstnævnte ord kan selvsagt ikke underkastes nogen indskrænkende fortolkning. Også udleje af immaterielle rettigheder påvirker indkomst-

2. Et beslægtet synspunkt ligger bag folkeforsikringslovens (lovbek. nr. 298 af 16. nov. 1956) § 41 stk. 3 nr. 2 a om reduktion i folkepensionen som følge af sideløbende indtægter.

3. Se også T 13 og T 21 om reservefondslempelser for aktieselskaber m.v. og for kooperationen.

opgørelsen¹. Det samme må formentlig gælde ikke-erhvervsmæssig udleje af privat bohave. Genstanden for lejemålet er i det hele skatteretlig irrelevant².

Beregningsmåden spiller heller ingen rolle. Normalt er talen om faste periodiske ydelser, men procentuelt fastsatte lejeudgifter beskattes også fuldt ud. Det samme gælder eengangsbetalinger fra lejer til udlejer, fx. for opnåelse af uopsigelighed i et vist åremål³. Undertiden skjuler lejen sig som en del af en købs- og salgssum for ejendommen, men der kan selvsagt ikke på dette område (så lidt som de fleste andre) tillægges et sådant forhold nogen relevans. Man må søge frem til de økonomiske realiteter⁴.

Om lejen ydes i form af pengebeløb eller naturalier er heller ikke afgørende⁵. Praktisk betydning har dette især, når lejerens bekoster installationer, som ved lejemålets ophør vederlagsfrit skal tilfalde ejeren⁶.

Lejen indgår i indkomsten med værdien af lejeudgiften. Hvis denne af særlige grunde, fx slægtskabsforhold, er fastsat til et lavere beløb, end skattevæsenet finder rimeligt, kan dette ikke af den grund beskattes udlejerens af, hvad det finder ville være en rimelig leje. Hjemmel hertil mangler ganske⁷.

1. U. 1922, 380 Ø (løbende vederlag for benyttelse af anden mands personlige navn som firmanavn). Smlg. § 37, note 4 og p. 138.

2. Cfr. dog ld. 1957, 64, hvorefter ikke-erhvervsmæssig udleje af del af lejlighed ikke medfører skattepligt, hvis den oppebårne leje ikke overstiger 50 % af lejen for hele lejligheden. Er værelserne fuldt møblerede, er procenten 66⅔. Eksempel: Leje (værdi) 2.000 kr. Man udlejer et umøbleret værelse for 1300 kr. Udgør værelset fx. ⅓ af hele lejligheden, skulle man vente, at indtægten blev ⅓ × 2000 kr. (ved egen ejendom) + 1300 kr. ÷ merudgifter ved udlejen. I stedet kan man efter den citerede regel nøjes med at føre de 2000 kr. til indtægt under forudsætning af, at det kan forsvares at skønne, at mindst 300 kr. af de 1300 kr. udgør ejerens merudgifter til fx. gas, varme, elektricitet, vand, telefon o.s.v. Reglerne er vel begrundet i bolignøden, men det synes at være et område, hvor det alene tilkommer lovgivningsmagten at give generelle bestemmelser.

3. S. O. 1953, 58 lsk.

4. Lsk. 1941, 120 (175), 1951, 127 og 1953, 134.

5. U. 1931, 280 H: Blind mand boede hos sine lejere, i hans lejeindtægt måtte medregnes værdien af den bistand, lejerne ydede ham.

6. Ndfr. p. 155.

7. Lsk. 1930, 15 og 1943, 38 (178) når det modsatte resultat i sager, hvor der skete eftergivelse af den fastsatte leje. I det omfang eftergivelsen refererer sig til fremtidig leje, savner resultatet formentlig hjemmel. Lsk. X, 8, XXXIX, 9 og 1936, 58 (alle 183) beskatter ejeren i tilfælde, hvor han vederlagsfrit havde overladt bekendte boligen. Lsk.

II. LEJEVÆRDI AF EGEN FORMUE

A. *Problemet.*

Har man 20.000 kr. stående i banken vil man blive beskattet af renteindtægten. Hæver man pengene og har dem liggende hjemme i kontanter, giver de intet udbytte og man indkomstbeskattes følgelig ikke. Investerer man dem i erhvervsløsøre giver de skattepligtig indkomst i form af øget overskud i forretningen. Hvis man for pengene køber den ejendom, hvorfra man driver sit firma, bortfalder den fradragsberettigede udgift til forretningslejemålet. Køber man bohave eller en villa, vil man derimod opnå et løbende udbytte – brugsværdien af det erhvervede – som ikke direkte finder udtryk på ens regnskab. Særlige skatteregler synes derfor velmotiverede, hvis man ønsker at ramme formueudbytte nogenlunde ensartet, uanset hvad formuen er placeret i.

Udenfor fast ejendoms område gør der sig imidlertid betydelige tekniske vanskeligheder gældende såvel med henblik på værdiansættelsen af goderne som på opstillingen af en passende rentesats. Man er derfor stedse veget tilbage fra indkomstbeskatning her – også når det drejer sig om betydelige værdier som fx. en kostbar malerisamling, en luksusbil eller en lystyacht.

Problemet indsnævres herefter til at angå, hvordan man beskatter – og bør beskatte – lejeværdien af fast ejendom, der henligger til ejerens private benyttelse.

Løsningen er nærliggende i det tilfælde, at ejeren bebor en lejlighed i en ejendom, han iøvrigt benytter til udleje. Man lader ham da blot på ejendomsregnskabet indtægtsføre et beløb svarende til, hvad normal leje ville være for hans lejlighed efter det for ejendommen iøvrigt gældende lejeniveau⁸.

Tilbage bliver herefter stort set alene eenfamiliehuse, herunder sommerhuse, jagthytter o.l. og ubebyggede grunde, der hverken udlejes eller udnyttes på anden erhvervsmæssig måde af ejeren⁹.

1956, 132 strider også – forudsætningsvis – med det i teksten anførte. Smlg. også Helkett S. O. 1952, 141.

8. Gælder også tofamiliehuse, jfr. lsk. 1931, 104 (180) og 1942, 172.

9. Jfr. dog også lsk. 1951, 130, der beskatter en markedsrejsende af værdien af bolig i egen beboelsesvogn.

B. *Hovedsynspunkter*¹⁰.

1. Overfladisk set vil man tilsyneladende kunne nå en retfærdig løsning ved at sidestille villaer m.v. med udlejningsejendomme gennem en regel om, at værdien af beboelse i egen ejendom skal føres til indtægt med det beløb, der kunne være indvundet ved udleje og så give fradragsret for vedligeholdelse, prioritetsrenter o.s.v. efter samme regler, som gælder for udlejningsejendomme.

Denne løsning har været lovens i al fald siden S. L. 1903, men erfaringerne har til fulde godtgjort, at en sådan formel ligestilling reelt indebærer en ret kraftig begunstigelse af dem, der bor i egen villa. Efter begrundelsen for reglen skulle man vente, at slutresultatet ved dens anvendelse ville blive en nettoindtægt nogenlunde svarende til normal forrentning af den investerede formue. I stedet ser man i praksis, at meget få ejendomsopgørelser blot tilnærmelsesvis når dette niveau, og at man i det overvejende antal af sager endda når det paradoksale facit, at ejendommen giver underskud, der så kan fradrages i den øvrige indkomst. Lad os fx. tænke os, at to funktionærer begge gageres med 2000 kr. månedligt. Begge bor i lejet lejlighed. Hver af dem arver nu 15.000 kr. Den ene placerer sin arv i obligationer, mens den anden bruger sin som kontant udbetaling på et rækkehus, som han flytter til. Obligationskøberens skattemæssige bruttoindtægt stiger fra 24.000,- kr. til ca. 25.000,- kr., mens kollegaens højst sandsynligt vil falde til ca. 23.000,- kr., uanset om der ikke er nogen forskel på hvor store beløb, hver af dem rent faktisk betaler til dækning af deres boligbehov.

Årsagerne til, at så ejendommelige konsekvenser kan opstå, er af teknisk-politisk art. Når man med gældende ret sidestiller eenfamiliehuset med erhvervsvirksomhed, bliver fradragssiden principielt ret let at opføre: den udgøres af de faktisk afholdte udgifter, men disses størrelse er det – navnlig for vedligeholdelseskontoen – uoverkommeligt at kontrollere effektivt for hver enkelt af de mange ejendomme. Der er derfor vistnok en tendens hos skatteyderne til at opføre noget større udgifter end dem, der strengt juridisk skulle kunne fratrækkes. Endnu større er de praktiske vanskeligheder på indkomstsiden. Det er i virkeligheden umuligt at udtale sig om, hvad der ved forretningsmæssig udleje kunne indvindes af villaejendomme og sommerhuse. Rent faktisk udlejes den slags huse så sjældent, at sammenligningsgrundlaget bliver for spinkelt,

10. Se hertil Povl Herler i R. R. 1957. 229-234.

og forskellene fra ejendom til ejendom er betydelige. At overlade afgørelsen til et rent konkret skøn fra skatteyder til skatteyder ville give stort råderum for vilkårligheder. Man har da valgt som hovedregel at fastsætte lejeværdien til en for alle ejendomme fælles procent af ejendomsskyldværdien (fra 1957/58: $3\frac{1}{2}$ ¹¹). Denne teknik fører imidlertid meget let til, at man når frem til resultater, som mildt sagt ligger i underkanten af det, der ville give en ligestilling for de forskellige grupper af skatteydere. De, der oplader deres røst, når procenten skal fastsættes, er naturligt nok først og fremmest dem, der har den direkte økonomiske interesse deri, og de er talstærke og indflydelsesrige nok til at blive hørt. Andre interessegrupper rammes jo ikke direkte af, at villa-ejerne m.fl. slipper billigere i skat, og følelsen af, at hvad den ene vinder i skattelotteriet, betales af den anden, er ikke på dette område trængt stærkt igennem. De fleste med interesse for samfundsproblemer går vel også med et stille håb om engang selv at blive husejere. Når man skal have en grov gennemsnitsregel af en type som den anførte, vil man let i praksis blive tilbøjelige til at være varsom med ikke at komme til at ramme nogen alt for urimelig hårdt, og det vil trække hele lejeværdiniveauet nedad.

2. Skattelovskommissionen understregede de nævnte skavanker ved det gældende system, men fandt det ikke politisk muligt at komme videre end til den mellemløsning, at ejere af eenfamiliehuse, der alene benyttes til beboelse for ejeren og hans husstand, som indtægt skulle medregne 3 % af egenkapitalen beregnet som forskellen mellem ejendomsskyldværdien og prioritetsgælden, og at de ikke skulle kunne fradrage nogen udgift vedrørende ejendommen¹².

3. Selv denne beskedne reform fandtes imidlertid for vidtgående af de to regeringsforslag, der ikke vil gøre nogen ændring i den bestående tilstand¹³. Positive argumenter herfor har man dog ikke kunnet finde. Man indskrænker sig til, at der muligt også vil være visse ulemper ved den af kommissionen foreslåede ordning. For det første nævner man, at landejendomme og andre bygninger, der både anvendes erhvervsmæssigt og privat ikke kan omfattes af reglen direkte. Dernæst anføres det,

11. Før 1947/48 var procenten 6, så blev den 5. fra 1951/52 undlod man at tage hensyn til stigninger i ejendomsskyldværdien, men fra 1953/54 regnede man som hovedregel med $5\frac{1}{2}$ % af 1945-vurderingen.

12. Udk. 1948, II 79.

13. Martsforslag mot. 90 og majforslag mot. 95.

at den overprioriterede ejendom, der i dag begunstiges særlig meget, ville blive ramt særlig hårdt, men reelt rummer dette argument vist intet andet end, at den af kommissionen foreslåede lempelige sats ville begunstige den store egenkapital¹⁴. Endelig påberåber man sig overgangsvanskeligheder.

4. Svagheden i kommissionsudkastet er sikkert også, at det ikke radikalt tør gennemføre de til grund liggende reale betragtninger, der forekommer selvindlysende: at boligudgiften skattemæssigt er en privatudgift, og at der skatteretligt ikke er nogen grund til at begunstige den kapital, der investeres i villaer m.v. fremfor anden kapital. For at realisere det, må man tage sit udgangspunkt, ikke i den ofte – og i varierende grad – urealistisk lave ejendomsskyldværdi, men i anskaffelsespriisen reguleret procentvis med den gennemsnitlige ændring i ejendomspriserne, der ifølge salgsstatistikken er indtrådt siden købsåret. Videre er det med nutidens skattebyrde ikke længere holdbart at operere med de små procentsatser, man hidtil har benyttet. Eget hus giver nu engang så mange behageligheder frem for at have hjemmet i en lejlighed. Man kan godt – for helt at undgå besværet med vedligeholdelseskontierne – benytte kommissionens nettoprincip og på indtægtsiden bruge den til enhver tid gældende effektive obligationsrente, men mere praktisk ville det vistnok være – navnlig af hensyn til, at prioriteter sikkert ellers ofte ville optræde som sikkerhed for ejendommen uvedkommende gæld – at blive stående ved det gældende bruttoopgørelsesprincip.

Skitsemæssigt kan tankegangen opsummeres således: Der indtægtsføres 10 % af den konjunkturregulerede anskaffelsessum. Heri fradrages faktisk afholdte udgifter til prioritetsrenter, mens fradraget for vedligeholdelsesudgifter maximeres. I det fremkomne skattebeløb fradrages herefter erlagte ejendomsskatter.

For ejendomme med blandet benyttelse må overskuddet fastsættes efter beboelseslokalernes størrelse, således at det kommer til at svare til niveauet for villaer af samme størrelse.

Endelig ville det nok være rimeligt i en overgangsperiode at give et – år for år faldende – procentuelt beregnet nedslag.

14. Fra 1955 har man i Sverige anvendt den kompromisløsning som de eneste poster på ejendomsregnskabet at opføre 3 % af ejendomsskylden som indtægt og den faktiske renteudgift som fradrag (Granlund-Hedborg 8-41), idet ejendomsskatter – men fx. ikke vedligeholdelsesudgifter – dog tillige ofte kan fradrages i indkomstskattebeløbet (l. c. 42 ff.).

C. Praxis.

Procentreglen finder anvendelse på alle bebyggede ejendomme, der udelukkende tjener til ejerens brug, herunder også sommerhuse¹⁵ og andre boliger, der henstår ubenyttede en del af året¹⁶. Skattemyndighederne vil dog undertiden anvende en højere lejeværdi ud fra et frit, rent konkret skøn¹⁷. Reglen herom er ikke uden betænkelighed, da det hænder at man ved forhandlingsbordet trues med at lejeværdien vil blive forhøjet, hvis man ikke giver efter på helt andre punkter vedrørende selvangivelsen og nogensomhelst effektiv domstolsbeskyttelse mod sådanne misbrug haves næppe som S. L. § 4b er formuleret, uanset at procentreglen i det normale tilfælde fungerer som en sædvanlig retsregel.

Procentreglens anvendelse kan virke særdeles ubehagelig for ejeren, hvor jordtilliggendet er særlig stort, men den anvendes alligevel normalt¹⁸. Dette gælder også i tilfælde, hvor en del af jordstykket er selvstændigt matrikuleret, prioriteret for sig selv, købt selvstændigt, fysisk adskilt fra den øvrige ejendom ved hegn og henligger ubenyttet¹⁹. Støder et jordstykke derimod ikke op til beboelsesejendommen, skal man slet ikke indtægtsføre nogen lejeværdi! Dette gælder, hvadenten ejendommen ligger helt ubenyttet hen eller dyrkes som have, og hvadenten den er ubebygget eller der er anbragt kolonihavehus, redskabsskur eller garage på den²⁰.

15. Lsk. 1951, 129 (huset faktisk ikke benyttet) og 1955, 124 (deklaration forbød ophold i vinterhalvåret). Tidligere opererede man med en skønsmæssigt nedsat lejeværdi for sommerhuse, jfr. lsk. 1930, 134 (182) og 1932, 6 (182), men denne praksis må nu anses for forladt. Erhverves sommerhuset først efter sæsonens udløb, vil man muligt stadig følge lsk. 1930, 107 (182), der statuerer skattefrihed (køb i september).

16. Skattefrihed opnås dog, hvis man kan sandsynliggøre, at man forgæves har søgt at udleje ejendommen, jfr. lsk. 1929, 69 (179); 1933, 13 (182); 1934, 36 (177); 1937, 68 (180) og 1940, 22 (177).

17. Fx. hvis man mener, at ejendommen er steget i værdi siden den seneste vurdering (lsk. 1936, 80 (179) og 1951, 57). Er ejendommen forandret væsentligt i det til grund for ansættelsen liggende regnskabsår, ansættes værdien også efter et skøn (ld. 1957, 64).

18. Lsk. 1943, 137 og 1952, 134; jfr. hertil Helkett i S. O. 1955, 134-135. Det er tvivlsomt, om man herefter tør bygge på lsk. XLVI, 9 (182), der tilmed angik en sommerbeboelse, jfr. foran note 15.

19. Lsk. 1931, 75 (181); 1932, 95 (181); 1942, 120 (181) og 1955, 25.

20. Se nærmere Helkett I, 132 og S. O. 1957, 99 lr.

§ 28

Procentreglen anvendes analogt på forhold, der minder om ejers benyttelse af eget eenfamiliehus²¹.

Procentreglen er uanvendelig, når en ejendom anvendes både til beboelse og i erhverv. Det praktisk vigtigste tilfælde er landbrugsejendomme. Man fastsætter her privatboligens værdi ved et direkte og umiddelbart skøn, jfr. lsk. 1940, 25 (179)²².

Procentreglen er endelig fraveget i et tilfælde, hvor et eenfamiliehus ejedes af et interessentskab og tjente til bolig for en af interessenterne, jfr. R. R. 1957, 248 ld., hvorefter den pågældende i stedet skulle opgøre lejeværdien til det beløb, som efter lejeniveauet på stedet ville kunne opnås ved udlejning til fremmede.

§ 29. RENTER

I. Som et led i S. L. § 4's kasuistiske opregning af, hvad der hører til den skattepligtige indkomst, nævnes under pkt.e »rente ... af alle slags obligationer ... og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning.«

Spørgsmålet om reglens rimelighed har vist først i de seneste år givet anledning til tvivl. Ønsket om at fremme opsparingen har bl.a. givet sig udtryk i overvejelser af, om man ikke burde indrømme skattefrihed til i al fald småsparere, hvis formueindtægter typisk oppebæres i form af rente. I de senere år har forholdet været det, at sætter man 1000 kr. i banken det ene år, får man nok en rentetilskrivning på omkring 35 kr. det næste, men de 1035 kr. svarer i købekraft knapt nok til, hvad de 1000 kr. var værd, da de opsparedes. Skal man så yderligere marginalbeskattes med måske 35–40 % af de 35 kr., svigter sparelysten hos mange. Hertil kommer den mere teknisk betonedede betragtning, at besværet for skatteydere og ligningsmyndigheder med at holde rede på de mange ofte ret bagatelagtige rentebeløb til en vis grad står i

21. Jfr. lsk. 1951, 130 (gøgleres beboelsesvogn) og R. R. 1956, 442 ld. (livsvarigt lejemål).

22. Cfr. om byejeendom R. R. 1956, 441 ld., der anvender den procentuelt beregnede lejeværdi med skønsmæssigt fradrag. bl.a. under hensyntagen til at visse af erhvervslokalerne også benyttedes privat.

misforhold til spørgsmålets økonomiske betydning, og at enhver ved, at utallige mennesker »glemmer« at få en eller flere renteindtægter med på deres selvangivelse, uden at der i reglen sker dem noget af den grund. Skal vi – som foreslået fra flere sider – gå over til kildebeskatningssystemet, vil renteposterne meget hyppigt blive en achilleshæl, når man skal udforme de tabeller, der helst skulle ramme det endelige skat-tebeløb i al fald for det store flertal af lønmodtagere.

Tanker af denne art har dog endnu ikke sat sit præg på lovgivningen. Kun som led i forskellige af de særordninger, der er etableret som led i forbrugsbegrænsningspolitikken, har vi fået undtagelser fra rentereglerne i S. L. § 4, og hovedmotiveringen har vel da oftest været, at når staten er debitor, kan det betale sig for den at tilkøbe sig en fedtet rentesats ved som vederlag at byde på skattefrihed¹.

II. Med hensyn til fortolkningen af hovedreglen har et enkelt spørgsmål været i forgrunden i 1950-erne. Kan kursavancer på private pantebreve, indvundet gennem indfrielse, ligestilles med den nominelle rente?

Selv om disse beløb vel for en realøkonomisk betragtning kun er en del af den effektive rente, fremtræder de i formen som en formuestigning. Længe betragtedes de da også uantastet som indkomstopgørelsen uvedkommende i langt de fleste tilfælde, men fra omkring 1934 indledtes en ny kurs, således at man betegnede fortjenesten som spekulationsavance, blot vedkommende i større omfang investerede sin formue

1. Stabiliseringslånsforslag af 11. juni 1957 § 6 går ud på, at tvangsopsparingsbeløbene, der skal erlægges i perioden oktober 1957 - juni 1959 (§ 5), skal forrentes ved, at der i 1962 udstedes 5 %-obligationer på 110 % af det indbetalte; denne opskrivning (svarende til ca. 1,2 % rente p.a.) skal ifølge § 10 stk. 1 ikke være indkomstskattepligtig, mens de renter der påløber i perioden efter 1. juli 1962 henføres under S. L. § 4e; om 10 % tillægget hedder det i mot. 3: »Ved beregningen er der taget hensyn til, at rentetilskrivningen indtil 1. juli 1962 er fritaget for indkomstskat.« Lovbek. nr. 113 af 7. maj 1956 § 1 stk. 6 giver skattefrihed for 15 %-præmien ved præmieopsparing, men ikke for de kontoen tilskrevne renter. Ifølge lov nr. 43 af 14. marts 1955 § 46 medregnes rentetilskrivning på sparebeviser ikke – så lidt som disses pålydende – til den skattepligtige indkomst. Derimod beskattes rentetilskrivningen på bunden opsparing (dog ikke rentes rente), jfr. lov nr. 266 af 14. juni 1951 § 19 stk. 2. Om stats-spareobligationer se ld. 1957. 82. Renter på pristalsreguleret aldersomsparing, fx. i form af bankkonto, beskattes ikke, jfr. F. L. § 5 stk. 3, men denne bestemmelse må ses i forbindelse med det ndfr. under IV om forsikringer og pensionsordninger anførte. Den 2 % simple årlige rente, der skal ydes på konti for investeringsfonds skal ligeledes være indkomstopgørelsen uvedkommende, jfr. I. L. § 15 stk. 1, der er enslydende med I. F. I § 12. Reglen drøftes af A. U. 154-155.

i pantebreve til underkurs². Skatteyderne affandt sig hermed, men fra midten af 40'erne drejedes skruen endnu en omgang. Så at sige alle tilfælde henførtes til beskatningsområdet.³

Da rejste skatteyderne sig i protest. Et par landsretsdomme (U 1948, 569 Ø og 1949, 502 Ø) var dog ikke nok til at få skattevæsenet til at afstå fra at foruddiskontere kapitalvindingsafgiften på dette område. Man måtte have højesterets afgørelse – og det tør nok siges, at man fik den. I ikke mindre end 5 sager i træk kæmpede kammeradvokaten forgæves⁴. Mest frapperende var et tilfælde, hvor et aktieselskabs hovedvirksomhed var rettet på køb af kortfristede private pantebreve, der for størstedelen belåntes i banker, således at låneprovenuet benyttedes til yderligere køb. De millionbeløb, der gennem årene blev oppebåret som indfrielsesgevinster fandtes ved U 1955, 251, H. at være skattefri formuegevinster.⁵

Hermed var skattemyndighedernes forsøg på at skærpe praksis ikke blot slået fejl. Man var endog havnet i en retstilstand, der var lemfældigere end nogensinde i hele perioden siden indkomstskattens indførelse. Ld. måtte år for år ændre sine vejledninger vedrørende spørgsmålet⁶, idet man hårdnakket søgte at begrænse rækkevidden af de afsagte domme, men såvel i administrativ praksis vedrørende enkelttilfælde⁷ som i forretningslivet – hvor lave nominelle rentesatser og tilsvarende høje kursavancer begyndte at brede sig – var man ved at indrette

2. Se afgørelser i Uddrag 280-282 samt lsk. 1934, 8.

3. Se fx. lsk. 1946, 126, 127 og 130 og Helkett R. R. 1950, 105-106: »Når et pantebrevs løbetid eller uopsigelighed er kort, må den ved indfrielsen oppebårne avance betragtes som et udover den årlige rente oppebåret vederlag for udlån af kapitalen, ligesom kreditor som følge af den betydelige mulighed for indfrielse ... nødvendigvis ved købet må have regnet med en sådan avance. Således også U. 1948, 569 B.

4. U. 1950, 266 H. 284 H og 544 H, 1953, 323 H og 1955, 251 H.

5. Den afgørende motiveringsproces bag dommene antydes i domsnoterne til de første afgørelser og uddybes i H. H. Bruuns veloplagte opsats i S. B. 1950, 184-186: Kurstab er ikke renteudgift for debitor (se ndfr. § 75) og bør følgelig heller ikke være renteindtægt for kreditor. Frosts kommentar i T.f.R. 1951, 522-525 til 1950-dommene (herunder også U. 1950, 7 H. ndfr. III) indskrænker sig desværre stort set til et referat af afgørelserne.

6. Se oversigten i S. O. 1955, 101-106.

7. Videstgående er S. O. 1953, 174 lr.: Et gælds-brev med gensidigt opsigelsesvarsel på 3 måneder angav hovedstolen til et væsentligt større beløb end det ydede lån. Denne opgæld var skattefri for kreditor (strider sandsynligvis mod U. 1950, 7 H refereret ndfr. under III.). Jfr. også lsk. 1953, 142 og 1956, 25. Omvendt S. O. 1955, 146 lsk.

sig efter den opfattelse, at indfrielsesgevinster (så at sige) altid var skattefri, og at dette kun kunne ændres ved en lovrevision.⁸

Så kom U 1956, 261 H og skabte fornyet usikkerhed. Efter at et Gladsaxeudstykningsaktieselskab stort set havde afsluttet sin egentlige virksomhed, overdrog det portefeuillen af købekontrakter og sælgerpantebreve til aktionærerne for en kurs, der på salgstidspunktet (1944) snarere lå over end under handelsværdien. Da papirerne imidlertid p.gr.a. efterkrigskonjunkturerne gik uventet godt ind, opstod en kursavance for aktionærerne. Med stærkt konkrete præmisser, statuerede højesteret, at denne indfrielsesgevinst var skattepligtig.

I sit resultat kan dommen næppe bringes i harmoni med de tidligere afgørelser. Man kan muligvis hævde, at indfrielsesavancer herefter må anses for skattepligtige, når de opnås i – eller i direkte kontinuitet af – en egentlig erhvervsvirksomhed, hvor hovedindtægtskilden er afhængelse af det pantsatte formuegode, og som ligestillet dermed formentlig også pantebreve, der erhverves som led i spekulationshandler⁹. Indtil videre er det dog nok rigtigere – i al fald forsigtigere – at anse dommen, som et udslag af den i højesteret herskende animositet mod at indkomst ved udstykning i storbyernes omegn på nogen måde skal slippe fri for beskatning¹⁰, og så iøvrigt gå ud fra, at indfrielsesgevinster iøvrigt i alle andre tilfælde er skattefri¹¹.

III. A. Vi bevæger os herefter udenfor de afsagte højesteretsdommes direkte område og spørger, om man af dem tør udlede et almindeligt princip om at rente til indtægt altid er det samme begreb som rente til udgift. En sådan slutning ville – jfr. ndfr. § 75, II – formentlig indebære, at de ydelser, der ikke beregnes procentuelt skulle være indkomstskattefri formuestigninger.

8. Martsforslaget mot. 84-85 vil ligestille indfrielsesgevinster med salgsavancer. Majforslaget ønsker at indkomstbeskatte i de fleste tilfælde og kapitalvindingsbeskatte i alle andre, jfr. mot. 154-155 og 157.

9. Således R. R. 1957, 248 ld.

10. Jfr. nærmere ndfr. p. 112 og T 26 note 5.

11. Det er næppe korrekt at tale om nogen afvigelse herfra, når byggehåndværkere, der betales med pantebreve i den opførte ejendom, beskattes af indfrielsesgevinsten, jfr. ndfr. § 95. Det særlige ved denne regel er, at de ikke i det år, pantebrevet udstedes, er pligtig at tage det til indtægt med det fulde pålydende beløb, men får lov at fordele indkomsten over flere år. Dette privilegium kan naturligt nok ikke udnyttes til ved etablering af et formelt selvstændigt aktieselskab at lade dette oppebære kursgevinsten, jfr. U. 1957, 318 H og det foran p. 8 f om denne dom bemærkede.

B. Denne slutning er af lsk. 1951, 25 akcepteret i et tilfælde, der reelt var nær beslægtet med de under II omhandlede (kurssvingninger i beholdninger af fremmed valuta som et forsikringsselskab måtte opretholde af hensyn til sin udenlandske virksomhed).

Derimod synes ld. 1957, 54 ved første øjekast at ville gentage de synspunkter, der på kursavanceområdet har lidt så krank en skæbne. Det udtales nemlig, at den, der belåner afbetalingskontrakter skal medregne den del af fortjenesten, der indvindes gennem afdrag til sin skattepligtige indkomst¹² uanset at køberen ikke kan fradrage finansieringstillæget som renteudgift. I al fald den typiske diskontør tør dog næppe forvente, at hans under den nuværende kreditsituation betydelige fortjeneste vil gå ram forbi ved domstolene – ja, retspraksis tyder vist nærmest på, at myndighederne vil få deres synspunkter godkendt fuldt ud, jfr. navnlig U 1950, 7 H, der statuerer skattepligt for en mand, der gennem en kortfristet finansiering (over ca. 1 år) skulle opnå en avance på 4000 kr. ved at stille 26.000 kr. til disposition. Man tør næppe antage, at denne dom er tilsidesat ved de i note 4 anførte afgørelser.

Videre skal det anføres, at analogien af pantebrevsindfrielsesreglen heller ikke drages af R. R. 1956, 549 ld: En køber af en forretning fik også overdraget de udestående fordringer til en kurs under pari. Beløb, der indgik til ham ud over overtagelsessummen fandtes skattepligtige (sælgeren har formentlig fradraget kursdifferencen som driftstab). 1956-afgørelsen stemmer med lsk. 1937, 61, næppe med lsk. 1957, 79.

C. Omvendt forekommer der tilfælde, hvor spejlbetragtningen skulle føre til beskatning, men hvor forvaltningen desuagtet lader forholdet passere upåtalet. Det sker således ved udlodninger fra kredit- og hypotekforeningers reservefonds, hvadenten disse sker ved kontantudbetalinger eller gennem nedskrivninger af restgælden på det løbende lån eller (efter konvertering) på et nyt lån¹³. Midlerne til disse udlodninger hidrører fra tre kilder. For det første det indskud, der i sin tid er præsteret ved lånets ydelse. Det var ikke fradragsberettiget dengang og skal ikke føres til indtægt nu. For det andet de af foreningen indvundne renter. Disse bliver først indkomst for medlemmet ved udlodningen og han har efter sædvanlig skødepraksis overtaget dem uden særskilt

12. Jfr. R. R. 1956, 187 ld.

13. Se herom ld. 1957, 65-66, lsk. 1937, 6, 8 og 77, 1939, 126 og 1941, 30, samt Helkett I. 190 og – om foreningernes skatteforhold – Albrechtsen 117.

vederlag. Han beskattes af disse beløb. Endelig forekommer der imidlertid for det tredje de løbende reservefondsudbetalinger, der indbetales hver termin. De er fradragsberettigede som renter, men anses ved tilbagebetalingen at være skattefri formuegevinster.¹⁴

IV. I særlige situationer kan det ske, at et beløb i formen fremtræder som en renteindtægt, men at man desuagtet undlader at beskatte den, fordi det reelt må reguleres af andre af lovens principper end rentereglen i S. L. § 4.

Praktisk vigtigt er rentetilskrivninger i forbindelse med pensionsordninger. Der tænkes her naturligvis ikke på den rente, der indvindes hvor forsikreren bestyrer kapitalen under eet, i så fald er det indvundne rentebeløb (endnu) ikke indkomst for den sikrede. Ej heller har det større interesse at beskæftige sig med de tilfælde, hvor ordningen er en »renteforsikring« i F. L.s forstand; her er der en ubegrænset fradragsret for enhver form for præmier, derunder også den lige nævnte, særlige form. Tilbage er imidlertid et – noget heterogent – område, hvor der føres en særlig konto for hver enkelt af de ansatte, og hvor disse ikke har nogen fradragsret – eller i al fald ikke ud over ialt 600 kr. pr. år – for præmier. Såfremt rentebeløbene i sådanne tilfælde lægges til kapitalen, og der i det hele er truffet et forsvarligt arrangement til betryggelse af, at ordningen virkelig er af pensionslignende karakter, beskatter man ikke renterne¹⁵.

Et tilsvarende resultat burde sikkert statueres i de tilfælde, hvor et socialt boligselskab udbetaler lejerne rente af deres indskud. Reelt er der jo alene tale om en lejerreduktion, og der skulle ikke for skattevæsenet være nogen grund til at blande sig i, om parterne ville ordne dette – alene privatforbruget vedrørende – mellemværende ved fra starten at sætte lejen så højt, at der bliver midler til tilbagebetaling eller ved hele tiden at regne med nettobeløbet som leje¹⁶.

V. Indtægten størrelse giver normalt ikke anledning til tvivl.

Der forekommer imidlertid tilfælde, hvor en ydelse erlægges under

14. I praksis vil det selvsagt være et vanskeligt regnestykke at opgøre, hvad der herefter er skattepligtigt, hvad ikke. Man opererer derfor med den regel, at udlodninger er skattefri, indtil åbningsindskuddet er refunderet, mens $\frac{2}{3}$ af yderligere beløb beskattes.

15. Se martsforslaget mot. 77 og fx. S. O. 1954, 49 lsk. (Bikubens børneforsørgelseskasse), lsk. 1954, 170 og R. R. 1957, 303 ld. samt – om tontineordninger – F. L. § 1 stk. 3. Cfr. ld. 1957, 52 om Danske fysioterapeuters alderdomsfond.

16. Cfr. R. R. 1956, 278 ld.

eet, uden at det af en specifikation eller af andre entydige momenter fremgår, hvor stor en del af beløbet, der er afdrag, og hvor meget rente. Hidtidig praksis har været usikker overfor problemet¹⁷. Af afgørelserne har vist alene lsk. 1927, 11 (219) krav på nogen almindelig interesse: Dividende fra et insolvent bo antoges alene at være delvis tilbagebetaling af tilgodehavendet ved bobehandlingens begyndelse, mens det i boopgørelsen tilskrevne rentebeløb, hvoraf dividende jo ligefuldt betales, bagatelliseredes som »en beregningsformalitæt til opnåelse af ligestilling mellem forskellige hold kreditorer.« Resultatet kan forekomme rimeligt som en ringe afbødning af vore helt utilfredsstillende regler om fradragsret for tab, men de lege lata havde det nok været rigtigere at foretage en forholdsmæssig beregning.

Undertiden kommer man ud for at ligningsmyndighederne, hvor der slet ikke beregnes renter eller ydes en særlig lav rente, beskatter en anslået rimelig renteindtægt¹⁸. Det kan ikke være holdbart, heller ikke ud fra et gavesynspunkt, idet kreditor, der er den, som rammes, ikke er »gavemodtager« men giveren¹⁹, jfr. ndfr. § 46.

§ 30. AKTIONÆRER

Det er en selvfølge, at aktionærer beskattes af det, de får tillagt som dividende. Det gælder – siden 1939 – uanset om de pågældende udlodninger hidrører fra midler, der for selskabet ikke har været skattepligtige f.eks. fordi de er indvundet ved en ren formuetransaktion (L. L. § 8 stk. 1).

Opnås i kraft af aktionærstillingen fordele af økonomisk værdi fra selskabet på anden vis end gennem den sædvanlige dividendeform, vil beskatning også normalt finde sted, jfr. S. L. § 4 e. I årenes løb har aktionærer hyppigt søgt at unddrage sig skattepligten i sådanne tilfælde, men i reglen med et for dem dårligt resultat. Det er de herhenhørende sager, som skal omtales i det følgende¹.

17. Lsk. 1929. 159, 1941. 168 (587). 1946. 156, 1952. 204 og 1955. 132.

18. Cfr. Lsk. 1937, 80 og 119.

19. Lsk. 1955, 32 om aktieselskabs udlån til sin hovedaktionær kan dog godkendes ud fra den selskabsskatteretlige betragtning, at den ydede rentefordel måtte sidestilles med udbytte, der skal indgå i selskabets skattepligtige indkomst.

I. CAMOUFLERET UDBYTTE

Maskeres en udlodning som en gensidigt bebyrdende retshandel, hvor aktionærens ydelse har en mindre værdi end selskabets modydelse, vil han blive beskattet af den fordel, han derved indvinder.²

Derimod lader man værdien af traditionel bespisning i forbindelse med generalforsamlinger og bestyrelsesmøder passere udenom aktionærens indkomstopgørelse, ligesom han vistnok heller ikke er skattepligtig af udloddede dollarpræmieringstilsagn (S. O. 1952, 152–53).

II. AKTIONÆRLÅN³

Det følger af almindelige regler – ndfr. § 42 – at lån til en insolvent aktionær eller eftergivelse af ydede lån begrundet skattepligt. Det er heller ikke noget særligt, at der sker beskatning af den fordel, aktionæren indvinder ved at opnå lån uden rente eller til en særlig lav rente, men man vil nok her – analogt med, hvad vi så foran under I – gå noget videre med at beskatte, end tilfældet ville være i andre forhold, jfr. herved måske lsk. 1941, 68 (222).

Derimod er det afgjort noget for aktionærforhold specielt, når lsk. 1931, 7 og 1937, 79 (237) samt U. 1938, 188 Ø uden at hense til, om låntageren var solvent, beskatter ham straks ved lånets udbetaling. For at modvirke omgælder er dette resultat dog formentlig nødvendigt i de tilfælde, hvor »lånets« ydelse overvejende må antages at være sket som følge af låntagerens mulighed for at øve afgørende indflydelse på selskabets beslutninger, og der ikke er fastsat nogenlunde sædvanlige tilbagebetalingsterminer⁴. Spørgsmålets praktiske betydning er iøvrigt

1. Bestemmelserne forudsætter, at selskabet ikke er en nullitet i skattemæssig forstand. Behandlingen af, hvad der ligger heri, udskydes til afsnittet om selskabsbeskatningen (ndfr. T 10, b).

2. Eksempler: Salg til selskabet til overpris (lsk. 1939, 123, (237) og 1955, 105), køb hos selskabet til underpris (lsk. 1937, 75 (235)) og leje af bolig til favørleje (lsk. 1944, 43).

3. Se hertil S. O. 1952, 154-161 (Henning Vogt), der mener, at den administrative praksis forudsætningsvis skulle være godkendt ved U. 1944, 1077 H. Allerede fordi denne dom vedrører en definitiv udlodning til aktionærerne og ikke noget lån til dem, ses den ikke at kunne påberåbes i denne forbindelse. Den har formentlig nu alene historisk interesse til belysning af de før L. L. § 8 stk. 1 gældende regler.

4. Lsk. 1955, 106 går ret vidt i retning af at undlade beskatning.

stærkt reduceret efter at der i 1952 indsattes vidtgående forbud mod aktionærlån i aktieselskabslovens § 45 a-e.

III. FRIAKTIER M. V.⁵

A. Et selskab har en aktiekapital på 1 million og en af aktionærerne aktier for 100.000 kr. Ved friaktieudstedelse forhøjer det kapitalen til 3 millioner. Aktionærens aktiebeholdning stiger herved til 300.000 kr. Før dispositionen var han andelsberettiget til 10 % af selskabets nettoaktiver, efter dens foretagelse er hans kvota uforandret⁶. Selskabets aktiver er ikke forøget ved transaktionen. Dens væsentligste reelle indhold er en konsolidering af selskabet. Der synes herefter intet grundlag at være for at beskatte aktionæren i anledning af det passede rede.

Dette var også dansk rets stilling⁷ indtil lov nr. 534 af 4. oktober 1919. § 7 indførte en nyordning, og der er næppe nogen tvivl om, at vi engang inden alt for længe vil vende tilbage hertil som foreslået i samtlige skattereformforslag⁸. Indtil videre gælder imidlertid stadig – med en enkelt ret upraktisk undtagelse⁹ – S. L. § 4 e, stk. 2, hvorefter »friaktier, der tildeles et selskabs aktionærer, bliver at henregne til modtagerens indkomst med et beløb svarende til deres pålydende.« Hvis man ikke vil ty til politisk demagogi, kan man sikkert roligt opgive at finde nogen fyldestgørende saglig begrundelse for, at vi i dag skal besvære vort erhvervsliv med den overvejende følelsesbestemte forfølgelse af den første verdenskrigs børspekulanter, som er reglens historiske kerne.¹⁰

5. Jfr. S. O. 1951, 29-31 og 33-34 (Henning Vogt).

6. Kort og klart udtrykkes synspunktet i finansministeriets procedure i U. 1928, 157. »Aktionærerne opnår i og for sig ingen økonomisk fordel ved at modtage friaktier, de får kun flere papirer, der tilsammen ikke er mere værd end den oprindelige aktie.«

7. U. 1914, 302 V. O. og U. 1917, B 60-64 (Rafn) cfr. U. 1916, B 246-248 (V. Buhi).

8. Se udk. 1948 II, 80, martsforslag mot. 91-92 og majforslag mot. 96-97.

9. L. L. § 8 stk. 2, jfr. hertil lsk. 1945, 28.

10. Udk. 1948, II, 80 mener at kunne anføre tre »ret vægtige argumenter«. For det første at selskabet kan nedbringe sin skattepligt ved at udvide aktiekapitalen – men glemmer her at nævne, at argumentet kun har begrænset gyldighed, jfr. (om den overordentlige statsskat), U. L. § 6, stk. 2, 2. pkt. og (om den ordinære statsskat) U. 1929, 112 Ø med note 1 og U. 1937, 464 H. For det andet nævnes, at »det beløb, hvoraf aktionæren beskattes ved modtagelsen af friaktier, kommer ham ... tilgode som fradrag

Virkningen er selvfølgelig, at friaktieudstedelse er blevet en såre sjælden foreteelse i danske aktieselskaber. Den direkte praktiske betydning af reglen er herefter stort set indskrænket til de tilfælde, hvor danske modtager friaktier fra udenlandske selskaber. Det i note 10 anførte defensorat er i så fald endnu mere hult, men reglen er alligevel fundet anvendelig (lsk. 1944, 50 (229)). Administrative nådesakter – i medfør af S. L. § 37 – bliver herefter nødvendige for, at aktionæren kan undgå at blive beskattet af en »fordel«, som han oftest ikke har bedt om, og som i reglen ikke er af nogensomhelst økonomisk værdi for ham, jfr. S. O. 1953, 126–127 om den herhenhørende praksis.

B. Sker forhøjelse af aktiekapitalen på normal måde ved, at aktionærerne indbetaler de nye aktiers pålydende beløb til selskabet, er det udelukket at indkomstbeskatte dem – også hvor de nye aktiers kursværdi overstiger den nominelle værdi, jfr. lsk. 1948, 56.¹¹

C. Må de værdipapirer, der af selskabet udstedes til aktionærerne, ikke betragtes som aktier, men som fordringer, således at aktionæren altså har fået et – forfaldent eller uforfaldent – krav mod selskabet, vil han i kraft af almindelige regler være indkomstskattepligtig af det her ved indvundne, jfr. lsk. XXXIII, 8 (222) (»fri-obligationer«) og XXXIV, 3 (223) (reservefondsbeviser).

ved beskattningen af likvidationsudbyttet« – det må erkendes, at dette indebærer en teknisk bekvemmelighed for skattevæsenet (jfr. herved ndfr. VI), men hvem vil for alvor give det prioritet i det typiske tilfælde, hvor selskaber, der har midler til friaktieudstedelse, i al fald ikke kan forventes likvideret i dette århundrede. »Og endelig kan det tænkes, at aktionæren udnytter en ved emissionen fremkommet stigning af den samlede kursværdi af moderaktier og friaktier ved salg ... og den således opnåede fortjeneste kommer ... ikke under beskattning« – det må erkendes, at kursværdien for aktierne faktisk ofte ikke vil falde så meget, som friaktiebeløbet teoretisk skulle betinge, idet udbyttepolitikken hyppigt vil være præget, bl.a. af frykten for at vække anstød ved at operere med høje dividendesatser. Her er vi imidlertid inde på et område, der efter vor faste skattetradition ligger indenfor den indkomstopgørelsen uvedkommente formuesfære. Iøvrigt er der intetsomhelst holdepunkt for at antage, at en eventuel forøgelse af kursværdien skulle have nogensomhelst forbindelse med friaktiens pålydende, der ubetinget er skatteindkomstens størrelse, og reglen gælder også, hvor kursen falder endnu mere, end en teoretisk beregning af den indre værdi skulle føre til, jfr. lsk. 1956, 23.

11. Det samme gælder naturligvis, hvor der på anden måde ydes selskabet en til pålydendet svarende værdi, jfr. fx. U. 1945. 177 Ø.

IV. NEDSKRIVNING AF AKTIONÆRFORSKRIVNINGER

Navnlig i forsikringsselskaber var det tidligere en ofte anvendt fremgangsmåde, at aktionærene slap med at indbetale en ringe del af det tegnede aktiebeløb og udstedte gældsbreve for resten. Gælden ifølge disse blev så nedskrevet efterhånden, som selskabets økonomi tillod det.

I al fald så længe vi har en friaktiebeskatning, er det nogenlunde klart, at sådan gældseftergivelse må skabe skattepligt hos aktionæren, jfr. U. 1928, 155 Ø, lsk. 1932, 67 (227) og 1954, 13, samt ld. 1957, 83.¹²

V. TEGNINGSRETTIGHEDER

Kan den nye aktie tegnes til en kurs mindre end 100, gælder de urimelige friaktieregler efter S. L. § 4 e, stk. 2's direkte indhold, hvorfor aktionæren beskattes af differencen op til pari.

Provenu ved salg af tegningsrettigheder er ikke indkomstskattepligtigt i det normale tilfælde, hvor moderaktien hører til den pågældendes anlægskapital, jfr. ld. 1957, 82.¹³ Praktisk virker det vel nok som en anomali, men logisk stemmer det godt med det foran under III, B. anførte.

VI. LIKVIDATIONSUDBYTTE¹⁴

Når et solvent selskab opløses, fordeles dets aktiver mellem aktionærene. Dispositionen har typisk karakter af en ren formuetransaktion.¹⁵ Alligevel kom U. 1920,-394 H¹⁶ uden særlig lovhjemmel til det resultat, at aktionærene må beskattes af den del af tilbagebetalingsbe-

12. Smlg. Vogt S. O. 1951, 29, jfr. 32. – Martsforslag § 10 og majforslag § 11 ønsker beskatningen i disse tilfælde ophævet. På grund af aktieselskabslovens § 30 er hele spørgsmålet iøvrigt af begrænset praktisk betydning.

13. Jfr. også lsk. 1939, 127 (274), R. R. 1956, 325 ld. når det modsatte resultat i tilfælde, hvor aktieselskab havde overladt sine aktionærer tegningsretten ved aktieemission i dette selskab.

14. Se navnlig Niels Hansen i S. B. 1954, 386-387.

15. Således lsk. VI, 49 (129).

16. Se også U. 1920, 807 Ø (ndfr. ved note 19).

løbet, der overstiger aktiens pålydende. I 1922 (og 1939) blev en tilsvarende regel optaget i S. L. § 4 e jfr. L. L. § 8 stk. 1. Har man en aktiepost med pålydende 10.000 kr. og er likvidationsudlodningen 70.000 kr., beskattes man således af 60.000 kr. uanset hvilken kurs man har købt aktierne til, mens man omvendt intet kan fratrække, hvis der fx. kun udloddes 8.000 kr. Den praktiske virkning er, at man enten hindrer opløsningen af udtjente, men velkonsoliderede selskaber eller tilskynder aktionærene til alskens omgåelsesforsøg ved at søge at trække aktiverne ud af selskabet før dette træder i likvidation.¹⁷

Teorien bag den herskende opfattelse er, at de beløb, selskabet udbetaler udover den engang indbetalte aktiekapital er en art forsinket udbytte. Hertil kommer, at man uden reglen kunne tænke sig, at selskabsformen ville blive brugt til skatteunddragelse ved, at man undlod at udbetale indvundet udbytte til aktionærene, og så udloddede det som kapitalgevinst, når en vis tid var gået. Tankegangen er næppe reelt underbygget i de fleste forekommende tilfælde, men lysten til at forfølge likvidationsprovenuier er i praksis så stærk, at man går langt videre end selv den anførte begrundelse ville kunne bære, jfr. fx. ndfr. VII og lsk. 1953, 130: A ejede en aktie med pålydende 1000 kr. i A/S B. Han havde købt den til parikurs. I 1930'erne nedskrev B derefter aktiekapitalen til $\frac{1}{3}$. I 1948 likvideredes B, og A fik udbetalt 800 kr. Han måtte indtægtsføre den del af beløbet, der oversteg 333 kr. (!)

Hvis man endelig vil godtage, at denne særlige form for formuegevinst skal beskattes, må det i alt fald have in mente, at der er tale om en ofte gennem en årrække akkumuleret indkomst, således at det i alt fald ikke kan være rimeligt – som man gør i dag (p. 371) – at lade progressionen ramme med sin fulde vægt, fordi indtægten »konstateres« i eet eller nogle få år. Tanker af denne art ligger bag skattereformforslagene¹⁸.

En undtagelse fra de anførte regler antages af en enig teori at gælde, hvis aktionæren har erhvervet aktien i spekulationsøjemed eller som følge af, at han erhvervsmæssigt handler med aktier. I så fald hævdes det, at han ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst kan og skal

17. Det simpleste er at lade selskabet sælge sine aktiver særlig billigt til aktionærene. Skattevæsenets skepsis er stor i disse tilfælde, se fx. lsk. 1946, 45 og 1951, 52, hvorfor den, der ikke står i særlig god udgangsposition (som fx. i S. O. 1954, 199 lsk.) må søge at skabe sig et alibi ved at udbyde ejendommen til offentlig auktion el. lign.

18. Udk. 1948 mot. 119, martsforslag mot. 90-91, majforslag mot. 95-96.

tage udgangspunkt i sin købspris, ikke i aktiens pålydende værdi¹⁹. Synspunktet er formentlig godkendt ved U 1920, 807 Ø.

VII. DELVIS LIKVIDATION²⁰

S. L. § 4 e fastslår, at aktionærer og andelshavere er indkomstskattepligtige af udlodninger »ved selskabets likvidation eller lignende«. De to sidste ord er jo så vage, at de let kan give anledning til misforståelser eller fortolkningskunster. Sprogligt er det formentlig mest naturligt at antage, at de skal dække tilfælde, dels hvor et aktieselskab ophæves uden at man formelt taler om likvidation, dels hvor der foreligger opløsning af et andelsselskab under omstændigheder, hvor ordet »likvidation« ikke findes at være det adækvate udtryk.

1. Ophører selskabet med at være selvstændigt retssubjekt ved at blive sammensmeltet med et andet selskab, der vederlægger de hidtidige aktionærer, vil det formentlig i reglen være lovligt at beskatte disse som var det egentligt likvidationsudbytte, de havde modtaget²¹.
2. Salg af aktier til selskabet selv kan næppe med rette sidestilles med en likvidation, såfremt selskabet fortsætter med at bestå uændret.²² Derimod er det muligt, at man kan forsvare at beskatte aktionæren, for såvidt aktiekapitalen nedskrives i forbindelse med overdragelsen²³. Det må dog formentlig kræves, at dispositionen fra aktionærens side har karakter af, at han vil trække reserver ud af selskabet. Det må derfor i det mindste have været kendeligt for ham ved aftalens indgåelse, at selskabet ville benytte de erhvervede aktier til nedskrivning af aktiekapitalen.

19. S. O. 1950, 5-8 rejser spørgsmålet om denne undtagelse kan benyttes til at omgå hovedreglens svøbe ved at den hidtidige aktionærkreds trækker reserverne ud af selskabet ved salg af aktierne til spekulant, der alene køber dem for at likvidere selskabet. Spørgsmålet må sikkert besvares benægtende, allerede fordi en erhverver, der ikke har videresalgshensigt næppe kan være spekulant i skatteretlig forstand. Se også U. 1920, 394 H.

20. Jfr. især S. O. 1954, 38-42 og Helkett I, 300.

21. Således lsk. 1935, 91 (234), 1938, 90 (234), 1939, 28 (233) og 1940, 127 (235). Af U. 1956, 798 H kan formentlig udledes en vis bekræftelse på disse afgørelseres rigtighed.

22. Cfr. lsk. 1936, 135 (236).

23. Det gør lsk. 1938, 91 (236) og 1941, 29 (236). Jfr. også martsforslag mot. 152-153.

3. Sælges aktierne til en trediemand, der viderefører selskabet, må det formentlig være aldeles udelukket, at udbyttebeskatte sælgeren – også i det tilfælde, at køberen helt eller delvist lader selskabet betale for aktierne, jfr. lsk. 1948, 22²⁴. Skal beskatning endelig ske, må den i denne situation finde sted hos køberen overensstemmende med det foran under II anførte.
4. Endnu mere barokt ville det være at beskatte en aktiesælger af købesummen ved overdragelse til en trediemand, der selv udreder betalingen og fører selskabet videre. Lsk. 1936, 90 (233) afviser da også beskatning i et sådant tilfælde, og når lsk. 1940, 35 (234) synes at være i strid hermed, må det antagelig bero på, at der har foreligget omstændigheder, der ikke klart har fundet udtryk i referatet. Faldt sagen virkelig ind under den her behandlede gruppe, må kendelsen i alt fald betegnes som urigtig.

VIII. KURSSTIGNINGER

Værdisvingninger på aktier, der stadig er i samme aktionærs besiddelse, påvirker ikke dennes indkomstopgørelse, jfr. S. L. § 5 a.

Herfra gives dog i praksis to undtagelser, der dog begge hviler på »aftaler« mellem skatteyder og myndighederne²⁵.

For det første kan enhver bank vælge om den vil tage kursbevægelserne i betragtning i sine regnskaber, men den een gang valgte fremgangsmåde skal fastholdes, medmindre ld. tillader en nyordning. Synspunktet bag reglen er, at værdipapirbeholdninger er en art »varelager« for banker²⁶.

For det andet forekommer det, at byggehåndværkere, der får udstedt aktier til hel eller delvis fydestgørelse for entreprisesummen, kan undlade at indtægtsføre disse med det fulde beløb i udstedelsesåret, men de skal så til gengæld skriftligt forpligte sig til at opskrive aktierne over indkomstopgørelsen i de følgende år, jfr. nærmere ld. cirk. af 3. november 1956. Her er tale om en ren gunstbevisning i forhold til almindelige periodefordelingsregler, se p. 366 med note 23.

24. Cfr. lsk. 1932, 54. 1940, 34 (233) og 1941, 16 (234).

25. Teoretisk er det omtvisteligt, om sådanne aftaler er gyldige, se Poul Andersen 443, 445 og 449. Praksis vil dog næppe nogensinde finde på at underkende sådanne arrangementer.

26. Således allerede lsk. XVIII, 13 og 14 og Anthon i U. 1918 B. 127.

IX. AKTIESALG

Bortset fra det foran under VII anførte, beskattes avance ved aktiesalg alene når aktien er erhvervet som led i vedkommende næring eller i spekulationsøjemed. Emnet behandles nedenfor i § 34 jfr. §§ 32 og 33.

§ 31. ANDRE SELSKABSDELTAGERE

Når vi kommer udenfor de af aktionærerne veltrådte stier, vil praktikerne ofte stå ret tøvende. Særlige lovregler har vi ikke, men S. L. § 4 e og L. L. § 8 må i et vist omfang komme til anvendelse også her, da disse regler – ganske vist på en noget skødesløs måde – omtaler »andelsbeviser«, »andre pengeeffekter« og »andelshavere«.

Skal vi ud af forvirringen drage i al fald to nogenlunde sikre holdpunkter, må det blive:

1. I de tilfælde, hvor vedkommende juridiske person ikke beskattes som sådan, fordi alle dens medlemmer hæfter umiddelbart ubegrænset, personligt og solidarisk for gældsforpligtelserne, vil alle bevægelser i den kollektive enheds økonomi få direkte og øjeblikkelig virkning på deltagernes skatteopgørelse efter de iøvrigt om indkomstopgørelsen gældende regler, således at det passerede influerer på hver enkelts selvangivelse efter det forhold, der fremgår af deres indbyrdes retsforhold om fordeling af vinding og tab. Heraf følger på den anden side, at »udlodninger« ikke har nogen indkomstskattemæssig interesse, hvadenten de sker under den løbende drift, ved opskrivning af aktiver eller ved »likvidation«. Hermed har vi gjort op med samejeforholdene, derunder interessentskaber, danske privatskiftede boer og ægtefælleboer, hvor begge parter er i live.
2. Ligestilles virksomheden selskabsskatteretligt med aktieselskaber (ndfr. T 10, a) behandles den enkelte deltager, som var han aktionær. Dette gælder, uanset om han er stillet ganske som en interessent eller har opnået ansvarsbegrænsninger. Retsstillingen bliver altså den stik modsatte af det under 1 anførte. Sålænge midler bliver i selskabet, beskattes medlemmerne ikke af dem¹. Om man skal gøre und-

1. U. 1924, 847 Ø samt lsk. 1932, 64. 1939, 5 (98) og 1950, 2 – det er overdreven forsigtighed, når sidstnævnte kendelses begrundelse tilføjer det helt irrelevante moment,

tagelse, hvis medlemmerne skulle være ukyndige nok til at udstede »fribeviser« har ikke større praktisk interesse, men kan nok frembyde teoretisk tvivl efter formuleringen af S. L. § 4 e, stk. 2 og den svage saglige begrundelse bestemmelsen har på sit direkte anvendelsesområde. Derimod er det utvivlsomt, at udlodninger – også ved likvidation² – rammes i samme omfang, som det sker ved aktieselskaber. Hermed er vi færdige med partrederier og de forskellige former for kommanditselskaber.

Endnu et par grupper kan vi klare med nogenlunde sikkerhed for at hidtidig praksis vil blive fastholdt.

3. Udlodninger til arvinger fra offentligt skiftede dødsboer er der taget stilling til ved U. 1938, 1008 H (herom nærmere ndfr. p. 153). A conto udbetalinger under skiftet af boets indtægter er skattepligtige for modtageren, mens det modsatte gælder såvel afdødes efterladenskaber som hele den endelige udbetaling af arv ved skiftets slutning. Hvis det er rigtigt, når jeg ndfr. T 23 note 10 antager, at alle i udlandet behandlede dødsboer – til disses ugunst – underkastes beskatning som sådanne af erhvervsindtægter m.v. her fra landet, må det formentlig forventes, at det udbytte her skattepligtige arvinger oppebærer fra sådanne boer, altid behandles efter de for offentlige boer gældende lempelige regler, uanset om den fremmede skifteform nærmest minder om vort retsinstitut, privat skifte.
4. Når kredit- og hypotekforeninger »tilbagebetaler« reservefondsmidlerne, kommer de sindrige – men ulovhjemlede – regler i ld. 1957, 65–66 til anvendelse. Som det fremgår af redegørelsen foran p. 86 f er disse regler mere favorable for skatteborgerne end de kunne vente ved retlig prøvelse. Da forvaltningen næppe tør ophæve de velerhvervede rettigheder for ejendomsbesidderne, får disse bestemmelser formentlig »evig« gyldighed.

Tilbage har vi forskellige juridiske personer, hvorom der ikke er tilvejebragt nogen tilsvarende afklaring.

5. Praktisk vigtigst er Kooperationen, den egentlige andelsbevægelse.
 - a. Man antager her, at udlodninger fra brugsforeninger ikke er skat-

at der ikke synes at kunne indvindes noget imod forsvarligheden af, at man ikke havde udloddet noget beløb. Der er absolut intet lovligt eller ønskeligt i, at skattevæsenet skulle påtage sig et censorhverv på dette område. Jfr. også ordet »oppebærer« i L. L. § 3.

2. Lsk. 1957, 19.

tepligtige, da der blot er tale om tilbagebetaling af en »for høj købesum« for varer, der tidligere er købt til privatforbrug³.

- b. Omvendt siger teorien, at beskatning skal ske af udbytte, der udbetales fra produktions- og salgsforeninger. Det er nemlig et skattepligtigt tillæg til tidligere erlagte salgssummer. På tilsvarende vis må man ramme medlemmer af indkøbsforeninger, da de får deres tidligere fradragne driftsudgifter reduceret, se Philip 176.

Hvad henlæggelser angår vil Piletræ Petersen 66 principielt statuere skattefrihed for medlemmerne, men gøre undtagelse, såfremt kapitaloplægget sker ved tilskrivning til andelshavernes andele, og disses krav i insolvenstilfælde er sidestillet med krav fra foreningens simple kreditorer. Som en tredje betingelse kræver han, at de pågældende fonds er udskilt af selskabsformuen i henhold til vedtægterne. En sådan opfattelse kan dog kun forsvares, hvis man begrundet reglen med, at andelshaverne bør have en straf, når foreningen udnytter det af lsk. åbnede hul i kooperationsbeskatningen for driftsfonds (ndfr. T 19). Teoretisk korrekt er det nok at beskatte alle kapitaloplæg i foreningen hos medlemmerne, men hvad man end mener i så henseende, får man næppe i praksis sognekommunernes ligningsmyndigheder til i væsentligt omfang at pålægge skat i nogetsomhelst tilfælde, hvor medlemmet ikke får penge udbetalt.

Likviderer de her nævnte foretagender, har vi nu fået tilvejebragt retstilstande ved S. O. 1956, 222 B, der statuerer ubetinget skattepligt af likvidationsudbyttet, idet de pågældende foreninger direkte omfattes af L. L. § 8. Den omstændighed, at det udloddede – som det oftest vil være tilfældet – indskydes i en anden tilsvarende institution, er betydningsløs efter dansk skatterets traditionelle syn på anlægsudgifter (ndfr. §§ 52 og 53).

6. Andre kollektive enheder end de allerede nævnte plejer ikke at udlodde udbytte. Det praktisk vigtige spørgsmål bliver da, hvordan man skal behandle de beløb der betales til medlemmerne, når foreningen ophæves⁴.

3. Philip 176 og Piletræ Petersen 72. Min bedømmelse af realiteten i det anførte argument vil man opdage ved at blade om til T 17. Se også S. L. § 4 e, jfr. L. L. § 8, hvis ord ikke synes at rumme nogen lovlig mulighed for at undgå beskatning.

4. En vis teoretisk interesse er der dog også knyttet til lsk. 1955, 104: En som andels-

Vi møder her i nyere kendelser to grupper:

For det første har vi et par kendelser – lsk. 1951, 138 og 1954, 12 om likviderende forsyningsforeninger (henholdsvis andelstransformatorselskab og andelsvandværk), der i deres resultater følger aktionærreglerne og altså beskatter den del af udbyttet, der oversteg det i sin tid indbetalte indskud. De giver imidlertid begge konkrete begrundelser herfor med hovedvægten lagt på, at de overskydende beløb ikke var tilbagebetaling af bidrag for forbrugte goder, da der ved foreningens virksomhed ved ledningsanlæg var tilført klagernes ejendomme varige forbedringer. Man tør vel heraf modsætningsvis slutte, at man uden dette særlige moment ville have indrømmet skattefrihed i pagt med det foran i teksten under 5 a om brugsforeninger anførte.

Om boligforeninger, der ikke skatteansættes qua juridiske personer, har lsk. 1950, 40 og 1951, 51 udtalt, at likvidationsudbyttereglerne – herunder også L. L. § 8 – er fuldt anvendelige. Man beskattede derfor medlemmerne af nettoværdien af de til dem »udloddede« ejendomme, som de boede i og hele tiden havde beboet, men som man nu ikke længere fandt det praktisk at lade stå under andelsforeningsformen, uanset de herved muligt forbundne skatemæssige fordele. En nyere kendelse – lsk. 1953, 39 – kan dog næppe forenes med disse afgørelser. I den sag forelå der en delvis likvidation ved at provenuet af en omprioritering udloddedes til medlemmerne; det er vist svært at give nogen real eller formel begrundelse for, at dette skulle være et relevant kriterium til at fjerne sagen fra de to tidli-

selskab drevet garagecentral udstedte friandelsbeviser, hvoraf et af medlemmerne fik for 2154 kr. Kendelsen er talsmand for følgende synspunkter:

- a. For så vidt udlodningen hidhørte fra indvunden fortjeneste, var den skattepligtig efter den traditionelle behandling af likvidationsudbytte, der delvis kodificeredes ved S. L. § 4 e stk. 1, 2. pkt. (ovenfor p. 88).
- b. For så vidt den kom fra midler, der regnskabsmæssigt hidrørte fra en foretagen opskrivning af den garagecentralen tilhørende faste ejendom, var den skattefri, da L. L. § 8 fandtes at have et snævrere område end den under a nævnte regel – en noget dristig slutning efter lovens ord og de almindelige principper for udbyttebehandling, vi har arbejdet med siden 1939.
- c. Fribeviserne skulle ikke sættes til pariværdi, men til en anslået kursværdi (her 25). Selvom man altså for så vidt angår selve skattepligten, drog analogien af S. L.s friaktieregel, forkastede man samme bestemmelses udtrykkelige værdimålestok. Ud fra disse betragtninger blev medlemmets selvangivne indkomst forhøjet med 25 % af $\frac{2154 \text{ kr.} \times a}{a + b}$.

§ 31

gere afgørelsens præjudikatområde. Ikke desto mindre lod man udbyttet passere skattefrit med følgende – in extenso gengivne – begrundelse: »Efter det oplyste fandtes selskabets medlemmer at burde sidestilles med ejere af eenfamiliehuse«.

Kan man fortænke mig i, at jeg ikke på denne baggrund vil indlade mig på at fremsætte spådomme om, hvordan praksis vil behandle de utallige andre tilfælde, der vil kunne opstå af denne art?

KAPITEL 6

Salg

§ 32. SUMMARISK GENNEMGANG

Hovedspørgsmålet ved afhændelser er, om det indvundne provenu skal føres til indtægt, eller om retshandlen må karakteriseres som en kapitaltransaktion, som efter gældende ret er indkomstopgørelsen uvedkommende.

Afgørelsen heraf beror i første række på skatteyderens subjektive forhold, da han erhvervede det pågældende formuegode. Var hans hovedformål da at opnå fortjeneste ved videresalg, opstår skattepligt ved afhændelsen. Havde han ikke salgsfortjenesten som den drivende kraft bag erhvervelsen, er den senere afhændelse skattemæssigt alene udtryk for en formueombytning¹. Der henses alene til den pågældende skatteydners forhold. Det er uden betydning, hvilke formål hans forgænger – fx. sælger, arvelader eller giver – har haft. Herfra gør praksis dog den undtagelse, at den i uskiftet bo hensiddende anses som »skatteretlig universalsuccessor« og derfor normalt beskattes, såfremt den afdøde ægtefælle ved erhvervelsen havde videresalgshensigt². Lovmedholdeligheden heraf kan omtvistet og rækkevidden af praksis er uafklaret, bl.a. fordi den i note 1 nævnte modifikation her relativt hyppigt anvendes i skatteyderens favør³.

1. I særegne tilfælde tillægges det dog også i praksis relevans, hvorledes borgerens subjektive forhold har udviklet sig i ejerperioden. Man statuerer undertiden, at det oprindelige hovedformål er bortfaldet og beskatter fx. den, der oprindeligt har købt malerier til udsmykning af sit private hjem, men senere bliver kunsthandler og så sælger de pågældende kunstværker som led i sin forretning. se ndfr. § 35, note 1. R. R. 1956, 41 ld., begrænser dog (ret uklart) skattepligten til, hvad vedkommende ikke kunne have opnået som privatmand.

2. Lsk. 1943, 55 og 1946, 86 (626) om håndværkerenke. Lsk. 1942, 135 og 1952, 86 om spekulationsaktier. Se også R. R. 1955, 547 ld. (håndværkeraktier) og S. O. 1957, 66 lr.

3. Lsk. 1951, 67 om murerenke (det fremgår dog ikke med sikkerhed af kendelsen, at hun sad i uskiftet bo) og 1954, 23 (Salg 1950 af spekulationsaktier manden havde købt før sin død 1939). Som nærmere omtalt ndfr. § 36 i og ved note 6 beskatter man i praksis ikke enken af fortjeneste indvundet ved salg af mandens erhvervsvirksomhed,

S. L. § 5a deler skattepligtstilfældene i to hovedgrupper: erhvervssalg og spekulationssalg. Selv om kriteriet strengt taget er det samme i begge tilfælde, og selv om overgangen mellem grupperne er flydende (bierhverv og omfattende spekulationsvirksomhed), er sondringen praktisk at arbejde med. De sædvanligste tilfælde i de to grupper fremtræder nemlig i praksis på væsenforskellig måde. I erhvervsgruppen vil bevisspørgsmålet med henblik på, om videresalgshensigt forelå, almindeligvis gå på en generel bedømmelse af, hvor vidt vedkommendes erhvervsområde strækker sig. Afgørelsen af det springende punkt i en typisk spekulationssag vil derimod bero på en i relation til netop det pågældende formuegode konkret bedømmelse af den pågældendes hensigter.⁴

Uanset om videresalgshensigt ikke forelå ved erhvervelsen, kan indkomstskattepligt komme til at foreligge alene i kraft af formuegodets art. Nugældende retsregler herom findes i L. L. § 7 (driftsmidler, goodwill og tidsbegrænsede rettigheder) og i cirkulærerne om ekstraordinære afskrivninger (ndfr. § 108, IV).

Fremstillingen tager i første række sigte på afståelse ved salg og bytte⁵, men de pågældende bestemmelser vil i reglen tillige finde anvendelse direkte eller analogt på ekspropriationer⁶ og på interessentskabs-

hvis hun afhænder den i tilknytning til dødsfaldet. Helkett (S. O. 1952. 112-113) vil herfra slutte analogt til salg af aktiver erhvervet af manden i spekulationshensigt. Hvis praksis skulle godtage dette synspunkt, vil enken altså ofte alene blive beskattet, såfremt hun sælger aktiverne nogen tid efter dødsfaldet, uden at der er gået så lang tid, at spekulationshensigten anses for bortfaldet.

4. Majforslaget (mot. 76 og 77) vil knytte forskellige skattemæssige retsvirkninger til erhvervssalg (der fortsat skal indkomstbeskattes), og til spekulationssalg (der som mange andre salg skal kapitalvindingsbeskattes). Større praktiske vanskeligheder vil en sådan sondring, der er almindelig i udenlandsk ret (omend med stærkt varierende retsvirkninger), næppe frembyde, selv om det grundlæggende kriterium som nævnt er det samme: videresalgshensigten som hovedformål. I gældende ret sondres bl.a. mellem de to grupper ved S. L. § 7 stk. 6 (ndfr. p. 349 f) L. L. §§ 6 (p. 247 ff) og 14 (p. 343) samt K. L. § 18 (T 24). Nævnes kan også, at 2 års-formodningsreglen i S. L. § 5a i.f. (formelt) kun gælder spekulationsgruppen (eller rettere den praktisk vigtigste del heraf: fast ejendom, aktier og lignende offentlige værdipapirer).

5. Om bytte se fx. lsk. 1942, 104 (270).

6. Dette fremgår forudsætningsvis af U. 1949, 497 Ø og 502 Ø (smlg. U. 1950, 121 B) og er direkte statueret i lsk. 1943, 50 (255) og 1945, 30 (257) samt – om salg under trusel om ekspropriation – lsk. 1940, 135 (265) og 1952, 25. Se også A. F. § 33. Det kan måske virke hårdt, at det offentlige således kan gøre grundlovens bud om fuld ekspropriationserstatning illusorisk. Spørgsmålet har været inddraget i den almindelige juridiske debat i Norge. se fra nyeste tid T.f.R. 1956, 97-98 (Arnholm) og 396-397

opløsninger (R. R. 1956, 549 ld.), herunder muligvis også i visse tilfælde deling af ægtefælleboer (ndfr. p. 138 om R. R. 1955, 547 ld.). Skadeserstatninger og tingsforsikringssummer hører strengt taget hjemme ndfr. kap. 9, men det vil hyppigt være unaturligt at forbigå dem i nærværende kapitel.

Det er et intrikat spørgsmål, om reglerne kan anvendes på bortgivelser. U. 1926, 812 Ø afviser på ret kategorisk vis dette, men efter senere administrativ praksis kan det ske, hvis bevis føres for, at omgængeshensigt har foreligget. Et skoleeksempel er lsk. 1948, 53, der beskatter en dame, som havde foræret sin søn spekulationsaktier vidende om, at han straks ville videresælge dem⁷. Majforslaget finder det rimeligt altid at (kapitalvindings-)beskatte gaver på lige fod med andre afhændelser (jfr. mot. 157 og det samme gør A. F. § 32 indenfor sit område⁸).

Avancen beregnes som differencen mellem på den ene side salgssum og foretagne skattefri afskrivninger og på den anden erhvervelsessum, udgifter til afholdte forbedringer og omkostninger ved handlerne, se nærmere ndfr. § 38.

Det skønnes mest praktisk at anlægge hovedsondringen efter de pågældende ejendes art.

§ 33. FAST EJENDOM

Spørgsmålet om de indkomstskattemæssige konsekvenser af salg af fast ejendom er det eneste skatteretlige hovedspørgsmål, der er tilfredsstillende belyst ved en righoldig domspraksis. Dette skyldes formentlig, dels at der her ofte er tale om betydelige avancer indenfor eet indkomstår, dels at lsk. i 1940'erne slog ind på en hård kurs overfor skatteyderne (jfr. om baggrunden herfor foran § 14).

(Schjødt), og der ført til, at lempeligere skatteregler er indført ved en lov af 3. juli 1953. Endnu videre er man gået i Sverrig, hvor ekspropriationserstatninger fra 1951 som alt-overvejende hovedregel har været skattefri (Geijer 240-241). Herhjemme har vi kun den sjældent anvendte bestemmelse i L. L. § 7, stk. 3 om administrativ lempelsesadgang, og den foreslås ophævet som betydningsløs ved martsforslaget (mot. 86).

7. S. O. 1956, 173 ld. når modsat resultat ved delvis gave fra far til søn. I Sverrig har man et ret detaillert regelsæt om emnet, jfr. Geijer 46-47.

8. Afskrivningsobjekter, bortset fra immaterielle rettigheder og fra ikke-ekstraordinært afskrevne bygninger.

I. ERHVERVSGRUPPEN

A. Ejendomshandlere er selvsagt skattepligtige af den avance, de indvinder i medfør af deres erhverv. Ejendomsmæglere kan næppe forvente nogen blidere behandling jfr. lsk. 1956, 33.

Problemerne i herhenhørende sager vil navnlig være:

a. Er vedkommende ejendomshandler?

b. Er den pågældende ejendom indgået i erhvervet?

ad a: En person er ejendomshandler, hvis han faktisk i de senere år før salget erhvervsmæssigt i et større antal tilfælde har købt og solgt ejendomme uanset om han har andet hovederhverv jfr. S. O. 1955, 114 Ø (smed) og lsk. 1951, 62 (fuldmægtig).

ad b: Hvis en ejendomshandler afhænder en af ham indkøbt ejendom, anses salget normalt for erhvervsmæssigt, selv om han måtte have boet i den i en årrække og måske ikke omkring salgstidspunktet ernærer sig ved ejendomshandel jfr. U. 1953, 479 H. »Domfældte« havde alene drevet egentlig ejendomshandlervirksomhed i årene før 1943 og efter 1951. Han havde haft sin egen bopæl i ejendommen (en nyopført udlejningsejendom) fra købet i 1940 og næsten helt hen til salget i 1948.

Et af de få undtagelsestilfælde, man finder blandt trykte afgørelser, er R. R. 1956, 40 ld. om en ejendomsmægler der i forbindelse med ophør af sin erhvervsvirksomhed afhændede den ejendom, han i 10 år havde boet i¹.

B. U. 1928, 275 H statuerer, at en murermesters hussalg var af en sådan erhvervsmæssig karakter, at avancen var skattepligtig, da han, »der siden 1904 har købt otte ejendomme, hvoraf han efterhånden har solgt tre, i væsentlig grad har gjort sig disse ejendomme frugtbringende ved at underkaste dem omfattende reparationer, som han tildels selv har udført eller ledet og ... de foretagne salg er sket i tilknytning til erhvervelse og ombygning af andre ejendomme. Huset ... købtes ... i begyndelsen af 1916 for 60.000 kr., blev samme år istandsat med en bekostning af 15.000 kr. og solgtes i 1923« (med avance på 30.500 kr. efter at have været udlejet i de mellemliggende år).

Når senere praksis om bygningshåndværkere på det hermed givne grundlag har skullet bedømme, om det fornødne erhvervsmæssige islæt

1. U. 1924, 250 H statuerer skattefrihed for en ejendomsmægler, der købte gård 1917 og solgte den med stor fortjeneste 1918 og 1920. Afgørelsen vil næppe blive fulgt i dag.

har foreligget, har man navnlig måttet besvare spørgsmålene om, hvilken betydning det havde for 1928-dommens resultat, at den pågældende

- a. iøvrigt i sin virksomhed havde solgt ejendomme
- b. havde udlejet vedkommende hus
- c. havde købt det på normal vis
- d. var murer
- e. var mester

ad a: Ved U. 1948, 765 H fandtes et salg ikke at være noget led i den pågældendes håndværksnæringsvej, da hans hovedindtægtskilde lå uden for byggeområdet (reparationsarbejder etc.), mens han i de 17 år, han havde været selvstændig før salget af den i dommen omhandlede bygning alene i to tilfælde havde været med til at opføre huse².

ad b: Benytter håndværkeren selv i længere tid ejendommen til beboelse eller værksted vil han »stå ganske stærkt«³.

Mere tvivlsomt bliver forholdet, hvis han alene påstår, at han ville have benyttet det, hvis ikke et eller andet uforudset forhold havde grebet ind. I så fald vil det væsentligste moment være hans forklarings sandsynlighed i lyset af karakteren af hans virksomhed iøvrigt jfr. U. 1929, 596 Ø og S. O. 1951, 44 Ø⁴.

Selv om udlejning af hele ejendommen finder sted, vil omstændighederne kunne være sådanne, at bygningshåndværkeren kan trænge igennem med en påstand om, at erhvervelsen af ejendommen ikke skete som led i hans erhverv, men som en tilsigtet langvarig formueplacering jfr. lsk. 1950, 43 og 1955, 126 samt R. R. 1957, 170 ld. Der er ikke på forhånd noget mærkeligt i, at netop byggeriets folk placerer deres anlægskapital på det område, hvor de er særlig sagkyndige.

Ligger ejendommen ubenyttet hen, behøver erhvervsmotivet ikke derfor være udelukket. Forholdet kan være det, at et ved købet planlagt byggeri har måttet opgives, og håndværkeren beskattes da af avancen, når han afhænder grunden igen (R. R. 1955, 494 ld.). Her som overalt i §5 a's salgslære er det principale de subjektive forhold ved købet ikke udviklingen i ejerperioden.

2. Jfr. lsk. 1946, 122 og 1950, 157.

3. Helkett S. O. 1949, 157 jfr. lsk. 1948, 138 (benyttet i 10 år) og 1957, 23 (19 år). Modsat lsk. 1946, 123 (14 år - sommerhus). 1949, 126 (3 år) og 1950, 42 (9 år) og 156 (ejet i 15 år) samt S. O. 1956, 108 lr. (egen beboelse i 8 år); disse afgørelsers holdbarhed er i al fald omtvistelig.

4. Se også lsk. 1949, 128.

ad c: Dårligere for håndværkeren end 1928-sagen ligger situationen, hvis han selv har opført ejendommen eller været med hertil. Den erhvervsmæssige tilknytning bliver da mere iøjnefaldende. At skattepligt dog ikke er uundgåelig i sådanne tilfælde på grund af andre momenter viser bl.a. de ovenfor citerede afgørelser U. 1948, 765 H og S. O. 1951, 44 Ø.⁵

Sker erhvervelsen fordi byggeriet bliver nødlidende og håndværkeren vil redde sit tilgodehavende kan det omtvistet, om han skattemæssigt skal behandles hårdt eller ej. Lsk. 1950, 41 og S. O. 1956, 73 lr. statuerer skattepligt og U. 1954, 958 H (ndfr. F) er formentlig for speciel til, at man af den kan udlede, at de nævnte to afgørelser er uholdbare.

ad d: Helkett anfører, I, 338, at byggehåndværkernes plads i farezonen ikke er lige udsat for alle fag. Murere, tømrere og andre, hvis enterprisesummer er relativt betydelige, står yderst. Modsat f. eks. installatører, glarmestre og kloakmestre, for hvis vedkommende nærings-synspunktet næppe er anvendeligt.

Efter deres hele centrale placering i byggeriet må arkitekter sikkert ligestilles med murere og tømrere, jfr. lsk. 1947, 42 og 1949, 128.

ad e: Lsk. 1949, 126 anvender bygningshåndværkersynspunktet på en tømrersvend, jfr. Helkett S. O. 1949, 156–157.

C. Af andre erhvervsgrupper med tilknytning til byggeri har navnlig sagførere pådraget sig opmærksomhed. Helt utroligt er det, at lsk. har villet beskatte en overretssagfører, der 1916–18 købte større villaejendom i Tåstrup og beboede denne, til han på sine gamle dage i 1944 flyttede ind til byen og udstykkede ejendommen. Man lagde bl.a. vægt på, at han som led i sin sagførerforretning personligt havde deltaget i udstykningssager. Domstolene tilsidesatte naturligvis afgørelsen (U. 1953, 606 Ø.)⁶.

D. Det er naturligt på dette sted at behandle spørgsmålet om ejendomsaktieselskabers⁷ salg af fast ejendom.

a. Helkett har gang på gang betonet, at man i første række må se på,

5. Jfr. også lsk. 1947, 125.

6. Andre sagførerafgørelser: R. R. 1956, 186 ld. og 1957, 170 ld. og 245 Ø.

7. Aktieselskaber, der efter hovedvirksomhedens karakter klart falder udenfor ejendomselskabernes karakter, beskattes sjældnere af salgsavance på fast ejendom selvom vedtægterne også som formål nævner køb og salg af fast ejendom (jfr. fx. R. R. 1955, 547 ld.).

om selskabets formålsparagraf har forudset salg, som liggende indenfor det vedtægtsmæssiges ramme⁸. Det må erkendes, at han har massiv støtte for denne opfattelse, (navnlig, U. 1942, 95 H og 1940, 971 Ø). Alligevel kan synspunktet næppe (vedblivende) være god latin. Udfaldet af sagerne vil nemlig i så fald i stedse stigende grad blive afhængigt af, hvorvidt selskabets sagfører var skatte-minded eller ej, da han skrev formålsparagrafferne. At indføje noget om påtænkt salg deri, har nemlig i de fleste tilfælde ikke andre praktiske konsekvenser end det skattemæssige, og der er derfor god grund for den stadige afsvækkelse af Helketts udtalelser fra de i note 8 nævnte artikler over I (5. udg.), 316 til I (6. udg.), 338.

b. Langt mere realistisk må det være at drage forholdene omkring stiftelsen ind i centrum, eller udtrykt med andre ord: skære igennem aktieselskabsformen og behandle aktionærerne på samme måde, som de var blevet, hvis de havde ejet ejendommen personligt. Det er her navnlig af interesse at konstatere om aktiemajoriteten oprindelig var hos folk, der efter deres erhverv må antages at have haft mulighederne for opnåelse af salgssavance i de øverste lag af bevidstheden, eller om den oprindelige aktionærkreds var præget af mennesker, som var indstillet på at sikre sig et passende kapitaludbytte gennem løbende lejeintægter. U. 1943, 43 H udtrykker en stærk tendens i denne retning, og synspunktet bekræftes ved lsk. 1950, 164 og 1953, 42. Uden holdepunkter i vedtægtsformuleringen statuerer begge kendelser skattepligt, fordi stifterne hørte til i byggebranchen.⁹

c. Også dette kriterium kan imidlertid forekomme kunstigt. Har aktiemajoriteten skiftet ejer, vil det uanset selskabets formelt-juridiske identitet være naturligt at se på de nye aktionærers forhold. Dette er formentlig også gældende ret¹⁰.

8. Jfr. fx. S. O. 1949, 158-159 og 1951, 131 samt R. R. 1950, 114-115.

9. Med det anførte stemmer endvidere lsk. 1949, 32 og 1950, 45, der uanset formålsparagraffens formulering statuerer skattefrihed, fordi opnåelse af avance ved videre salg fandtes at have ligget udenfor hovedaktionærernes formål. U. 1937, 1153 Ø hviler på samme grundsynspunkt (byggeselskabs hovedvirksomhed var udnyttelse af grunde ved at disse bebyggedes af aktionærhåndværkere; ved salg af ubebygget grund fandtes det ikke at have overskredet sit naturlige erhvervsområde, der var »forretningsmæssig udnyttelse og ikke ... formueanbringelse«).

10. U. 1948, 634 Ø (»Selskabets karakter ses ikke at være blevet ændret ved, at kredsen af de personer, der for tiden har aktier i selskabet, er blevet en anden«) blev helt omstødt ved forlig under højesteretsanke; jfr. Hartvig Jacobsen 149 note 1.

§ 33

Den ledende afgørelse er S. O. 1954, 47 Ø, der på særlig prægnant vis lagde hovedvægten på salgs-hovedaktionærens forhold¹¹.

Forbliver aktionærkredsen derimod den samme, kan der næppe – uanset lang tid hengår – tages hensyn til en påstand om at aktierne er gået over til at være kapitalanlæg for dem jfr. (muligvis) S. O. 1956, 73 lr.

Skifter majoriteten fra først at tilhøre anlægsaktionærer til nu at være på byggefolks hænder, synes det at være realt velbegrundet at beskatte ejendomssalgssavancen¹².

E. Udstykningsforetagender er stedse i skattevæsenets søgelys. Måske ud fra en georgeistisk inspiration finder mange det tiltrækkende i videst muligt omfang at beskære de ofte betydelige avancer, der indvindes, når gårdejere er så heldige, at byer vokser ud til deres områder. Ved behandlingen af kursavancer omtales U. 1956, 261 H (ovfr. p. 85), ved spekulationsbehandlingen kommer tendensen særlig til udtryk i U. 1952, 701 H og 1955, 81 H (ndfr. p. 112). Når den pågældende gård har været i slægtseje i umindelige tider påkalder man sig næringssynspunktet for at kunne anvende skattehammeren. Betænelighederne her ved overvindes særlig let, hvis der dannes et aktieselskab til at formidle udstykningen, idet man så kan operere med den formelt korrekte konstruktion, at der er opstået »et selvstændigt retssubjekt, væsensforskelligt fra kredsen af de personer, som forinden selskabets stiftelse, havde ejendomsret«, jfr. således U. 1921, 221 H.¹³ Lsk. 1951, 147 går et skridt videre. Hovedejendommen havde været slægtsgård siden 1731. Udstykningen var begyndt i 1918. Efter den daværende ejers død fandtes den svigersøn, der fra 1941 ejede gården, at have overtaget et i fuld gang værende udstykningsforetagende. I sådanne tilfælde bør man følgelig ved arveudlægget sætte ejendommen til en tilstrækkelig høj værdi. Det koster nok nogle ekstra penge i arveafgifter, men de indvindes fuldt ud ved at indkomstskatterisikoen herefter bortfalder allerede fordi der ingen avance indvindes.

Der henvises iøvrigt til Helkett I, 345.

F. Undertiden kan erhvervsdrivende komme i den situation, at de

11. Endnu klarere sker dette i Lsk. 1949, 130 og 1956, 90. Jfr. også R. R. 1950, 44 (A. Christophersen) og 115 (Helkett) samt S. O. 1949, 158-159 (Helkett).

12. Jfr. Helkett S. O. 1951, 131-132.

13. I et tilfælde, hvor man havde benyttet interessentskabsformen, opnåedes skattefrihed (Lsk. 1953, 41).

som led i deres næring må overtage en kundes ejendom, uden at de iøvrigt lægger an på at virke på faste ejendommers område. 1912-vejledningen udtaler, at vi kun er indenfor indkomstskatteområdet, hvis der er en naturlig og normal forbindelse med den skattepligtiges erhvervs-virksomhed.¹⁴ I overensstemmelse hermed er U. 1954, 958 H. For at opnå sanitetsarbejder på hotelejeendom kautionerede en smedemester for banklån, hvis provenu delvis skulle anvendes til at betale hans arbejde med. Hotellet gik så dårligt, så smeden 4 år senere for at begrænse tabet ved sin kaution måtte overtage det. Hans avance ved salget af det 6 år senere var indkomstskattefri, da salget ikke fandtes »at kunne karakteriseres som den endelige afvikling af dette 10 år ældre mellemværende«.

II. SPEKULATIONSHANDLER¹⁵

Ordet »spekulant« har en odiøs klang i de fleste vælgeres øren. En associationsprøve vil sikkert hos mange udløse svaret »gullasch«.

Spekulant i skatterettens forstand er man, når man ved erhvervelsen har haft fortjeneste ved videresalg som hovedformål.¹⁶

Principielt er det vel uheldigt, at knytte vidtrækkende skattemæssige følger til det forhold, at skatteyderen har haft et bestemt fuldt legitimt formål med sin virksomhed. Skatteretligt forekommer det at være mere sobert, enten at medtage alle salgsavancer ud fra en skatteevnebetragtning, eller at fritage alle ikke-erhvervsmæssigt opnåede fortjenester, fordi de må henføres til kapitalsfæren.

Hertil kommer, at også retstekniske betragtninger fører til vægtige betænkeligheder ved at knytte skæbnesvangre økonomiske konsekvenser til resultatet af en bevisførelse om, hvad der for år tilbage har ligget øverst i bevidstheden hos en person, der nu selv har en væsentlig interesse i at sagen får et bestemt udfald. Motiveringsprocessen bag ejendomskøb er oftest kompliceret. Kun så meget kan siges, at en forstandig køber naturligvis altid vil overveje, om han kan forvente at opnå en sådan formueplacering, at han til sin tid ved afhændelse kan sikre

14. Lovtidende 1912, p. 1366 med note 1.

15. Se navnlig S. B. 1955, 103-111 (Rørdam).

16. Adskillige højesteretsdomme har fastslået, at det på den ene side ikke behøver at have været »eneformålet« (se fx. U. 1936, 316 H), mens det på den anden side ikke er nok at det har været et biformål (se fx. U. 1941, 310 H.).

sig en (privatøkonomisk set) »rimelig« gevinst (eller inflationsforsikring). Det er klart, at domstolenes løsning af denne vanskelige opgave i første række må blive præget af det helhedsindtryk, de danner sig i den enkelte sag. En abstrakt – endsige en udtømmende – fremstilling af hvilke indicier, der er afgørende, kan derfor aldrig blive tilfredsstillende. På grund af emnets store praktiske betydning skal dog her forsøges en gennemgang af de forhold, hidtidig praksis synes at have lagt vægt på. Momenterne tages i den rækkefølge, i hvilken de skønnes typisk at have haft vægt, hvorved dog må fremhæves, at den enkelte sag meget ofte vil ligge sådan, at nummereringen bliver en anden, ligesom de forskellige forhold ofte kan trække i hver sin retning.

1. Erhvervelsesmåden er normalt køb, men har skatteyderen fået ejendommen vederlagsfrit ved arv eller gave, må det i reglen være udelukket, at hans hovedformål til at modtage den, skulle bunde i speulationsbetragtninger¹⁷.

2. Er retten så heldig at få forelagt et af skatteyderen underskrevet dokument fra tiden omkring erhvervelsen, hvori det udtrykkeligt anføres, at formålet var fortjeneste ved videresalg, vil den pågældende selvfølgelig have noget besvær med at godtgøre, at han nu ikke skal beskattes, jfr. U. 1939, 65 H¹⁸. Derimod kan man i reglen ikke med sikkerhed slutte noget fra det enkeltstående forhold, at købspapirerne udtrykkelig tager stilling til, hvorledes der skal forholdes med sælgerprioriteter ved videresalg eller udstykning. Det kan ligesåvel hænge sammen med den pågældende sagførers omhyggelighed, om sådanne bestemmelser er medtaget – i mere eller mindre detaljeret form – eller ej¹⁹.

Dokumenter, der peger i retning af manglende videresalgshensigt, må behandles med endnu mere skepsis. Der er ingen grund til at hjælpe den, der i god tid har søgt at skabe sig et alibi.

17. Rørdam (l.c. 109) og Piletræ Petersen 20 anser det ligefrem for begrebsmæssigt udelukket. Lsk. 1939. 127 (274) stemmer vist bedre med teksten. Forbehold må navnlig tages med henblik på tilfælde, hvor der også forekommer ikke-donatoriske momenter.

18. Se også Lsk. 1951. 150 (spekulationstab).

19. Af ikke ringe principiel interesse er H.R.T. 1957, 114. En mand købte en landbrugsejendom, således at den væsentligste del af købesummen – ca. 100.000 kr. – skulle betales ca. 8 måneder efter købet. Efter udfaldet af højesteretsflertallets bevisbedømmelse havde han »for øje som et led i fremskaffelsen af købesummen at realisere kreaturbesætningen og derved indvinde fortjeneste«. Dette var nok til at gøre ham til spekulant med hensyn til denne besætning. Se en analog administrativ afgørelse i slutningen af note 4 i § 13.

3. Hvis skatteyderen for en længere periode før købet har haft en nær tilknytning til den pågældende ejendom, må bevæggrundene til hans erhvervelse oftest søges heri, og spekulationsmotivet antages at have stået i baggrunden, jfr. U. 1954, 958 H (ovfr. I. F.) og U. 1951, 838 Ø (ndfr. 8)²⁰.

4. Et værdifuldt objektivt holdepunkt er det, hvorledes skatteyderen har udnyttet ejendommen i sin ejerperiode.

Har han brugt den til en bolig og/eller eget erhverv, må spekulationshensigt som altovervejende hovedregel være udelukket. »Skatteloven skal ikke skabe nye stavnsbånd«²¹.

En typisk erhvervsafgørelse er S. O. 1955, 20 Ø (handelsgartner skiftede gartneri nogle gange).²² Derimod kan næringsbenyttelsessynspunktet ikke bære, når anvendelsesmåden fremtræder som noget sekundært med midlertidigt præg. Eksempelvis kan nævnes anvendelse af en gård til opstaldning af husdyr, som man handler med (U. 1955, 81 H og lsk. 1950, 163). Omvendt vil den omstændighed, at en ejendom drives ved bestyrer ikke være tilstrækkeligt til at indicere spekulationshensigt, hvis den giver et i forhold til den investerede kapital passende overskud, jfr. Rørdam l. c. 108, men dette forhold i sig selv bringer i al fald skatteyderen nær afgrundens rand jfr. U. 1954, 206 H og 208 H (ndfr. 6).

Har skatteyderen faktisk haft sin bopæl i ejendommen og er denne et enfamiliehus, er det næsten udelukket for staten at trænge igennem med et spekulationssynspunkt jfr. U. 1951, 569 H, 1952, 1056 H og 1953, 606 Ø samt S. O. 1952, 148 Ø og 1955, 20 Ø. Ved udlejnings-ejendomme skabes der – navnlig i boligknappe tider – også en vis formodning for rigtigheden af, at hovedformålet har været at opnå bopæl. Sælges huset derimod inden at den pågældende er flyttet ind, må det være hans egen sag at give en plausibel grund hertil, hvis han vil påstå, at den væsentligste baggrund for købet var ønsket om at skaffe sig bolig.²³

Antages det, at skatteyderen med ejendoms købet tilsigtede at opnå økonomisk udbytte gennem de løbende (leje)indtægter, er han skatte-

20. Lsk. 1950, 158 og 160 må herefter anses for urigtige.

21. Hartvig Jacobsen 151.

22. Jfr. også U. 1951, 695 H.

23. Beviset glippede i fx. S. O. 1952, 147 Ø. Det lykkedes bl.a. i U. 1953, 392 Ø og R. R. 1956, 116 lsk., idet begge sager godtog, at ejendommen var erhvervet for at dække boligbehovet, når vedkommende skulle trække sig tilbage p. gr. af alder.

fri. Kun salgsgevinsttanker er tabu. Afgrænsningen sker naturligvis i praksis ved, at man henser til, om han i sin ejerperiode har fået en rimelig forrentning af sin egenkapital²⁴ eller ej²⁵.

5. Ejendommens art og beliggenhed vil selvsagt sætte sit væsentlige præg på sagen.

Vi møder her på ny antipatien mod udstykningsfortjenester o.l., når storbyen vokser; se navnlig U. 1952, 701 H og 1955, 81 H, der begge er exciterende læsning. En lensgreve købte 1938–40 en gård i Rødovre, en kreaturkommissionær i 1935 en i Herlev; begge ejendomme lå ved købet i udpræget landbrugsmæssige omgivelser. Salg skete i henholdsvis 1948 og 1947, og i begge sager fandt et højesteretsflertal modsat landsretten, at hovedformålet med erhvervelsen nok havde været håbet om hovedstadens fortsatte vækst²⁶.

Tilsvarende betragtninger kan naturligvis også føre til domfældelse ved ejendomme i udkanten af voksende provinsbyer, jfr. U. 1936, 316 H (Odense) og 1950 120 H (Næstved) eller i typiske ferieområder for større byers indbyggere, jfr. S. O. 1955, 143 Ø (Hundested). Derimod spændte skattevæsenet buen for højt i S. O. 1953, 134 Ø ved at påstå, at Nørre Alslevs eneste udviklingsmulighed gik over den sagsøgende gårdejers ejendom, og i S. O. 1954, 77 Ø, hvor det fandtes uantageligt, at hovedfristelsen til køb af lavtliggende engareal i 1919 var, at det i 1945 kunne afhændes igen for det tidobbelte beløb.

6. Er ejendommen erhvervet, ikke af en enkelt mand, men af et konsortium, hvis medlemmers indbyrdes forbindelse hovedsagelig er af forretningsmæssig art, er vejen til at statuere spekulationshensigt ikke lang jfr. U. 1939, 65 H og 1954, 206 H og 208 H.

7. Finansieringsformen ved købet kan spille nogen rolle. Det antages i al fald, at folk er mere tilbøjelige til at spekulere for lånte penge end for deres egen opsparing. Synspunktet der stammer fra U. 1921, 113 H og 336 Ø²⁷ er fulgt så sent som ved S. O. 1954, 134 Ø (veksellån) og

24. U. 1941, 310 H, 1944, 251 H og 1952, 1018 H.

25. U. 1939, 65 H (»den stedfundne lidet lønnede udnyttelse«); S. O. 1955, 143 Ø. (bortforpagtet for beløb, der kun dækkede udgifterne) og 1949, 104 Ø (grund til 9200 kr. udlejes til græsning for 450 kr. årligt.)

26. Det samme synspunkt må antages at ligge bag U. 1930, 504 Ø, mens Tåstrup-overretssagføreren i U. 1953, 606 Ø (ovfr. I, C) selvsagt heller ikke kunne rammes af det her omtalte synspunkt.

27. Man tor dog næppe lægge større vægt på disse dommes præmisser, idet resultatet formentlig reelt alene var begrundet i ønsket om at beskære de kæmpemæssige for-

R. R. 1957, 245 Ø. S. O. 1952, 38 Ø viser, at det kun kan tillægges ringe vægt.

Under krigstidens pengerigelighed opstod det specielle problem, om anbringelse i branchefremmede investeringer af den ved varelagrenes realisation og debitorportefeuillens fald fremkomne midlertidigt ledige kapital måtte henføres under spekulationssfæren, hvis skatteyderen var så fornuftig at søge en formentlig værdifast placering som nødværge mod inflationen. Lsk. 1949, 131 besvarede spørgsmålet bekræftende²⁸, mens obligationskøbere i reglen kunne hovre (lsk. 1949, 11 1951, 156 og 1952, 34²⁹) jfr. nærmere S. O. 1949, 159–161 (Helkett). Allerede lsk. 1952, 24 og 1953, 143 var dog udtryk for et tilbageslag og U. 1956, 600 H satte en endelig stopper for bestræbelserne for at ramme sådanne »velbegrundede anbringelser«³⁰.

8. Ejerperiodens længde er et kriterium, der har den tekniske fordel at kunne udtrykkes i et exakt tal, som parterne i reglen ikke kan rokke ved. Det er derfor fristende at lægge vægt på den, og realt kan der vel være noget, der peger i retning af, at hvis man sælger kort efter erhvervelsen, har man nok haft tanke herpå, da man købte. Omvendt hvis ejerperioden er særlig lang. I så fald har man faktisk oppebåret indtægten af ejendommen længe og vil lettere blive hørt med en påstand om, at man ikke købte for at sælge igen, men for at få sine penge forrentet³¹.

muer, der erhvervedes så hurtigt under første verdenskrig ved handel med aktier. Afgørelserne er derfor først og fremmest belysende for, at domstolene også i andre tilfælde end de under 5 nævnte ser på sagerne med de moralske briller. Uden dem var den i de første af sagerne indankede dom, der ændredes, utvivlsomt korrekt. Det drejede sig om en sagfører, der ved stiftelsen af et rederi tegnede aktier for 35.000 kr. i håb om at blive selskabets sagfører, men han blev hurtigt frosset ud og solgte efter en måned sine aktier til kurs 200. En noget lignende sag, dog næsten blottet for moralballasten, forelå til pådømmelse i U. 1926, 812 Ø, der gik den modsatte vej, bl.a. fordi »det ikke skønnedes at være afgørende ... at Sagsøgeren erhvervede bemeldte Aktier ved i Pengeinstitutter lånte Midler, da han ... gennem mange Aar har benyttet denne Fremgangsmåde, og hans Aktiver ... altid har oversteget – til tider endog betydeligt – hans Passiver«.

28. Synspunktet godkendtes endog vistnok ved S. O. 1952, 39 Ø.

29. Men modsat lsk. 1943, 121.

30. U. 1951, 56 H viser kun, at spekulation ikke er udelukket, fordi midlerne hidrører fra ledigbleven kapital.

31. Svensk ret opgav allerede i 1910 spekulationskriteriet og gik over til alene at lade beskattningen af avancer ved ikke-erhvervsmæssigt salg af fast ejendom afhænge af ejerperiodens længde, jfr. nærmere Rørdam l.c. 105 og Carsten Welinder R. R. 1955, 487-89. Tysk ret minder herom.

S. L. 1922 § 5a i.f. har endog fundet anledning til at indføre en regel om, at bevisbyrden svinger fra skatteyderen til skattevæsenet, når 2 år er gået efter erhvervelsen³². Reglen førte oprindeligt en ret upåagtet tilværelse, se Helkett i S. O. 1951, 132–134, men indgår nu ikke så sjældent i præmisformuleringer. Hvor stor en reel rolle, den spiller i dommernes overvejelser, er det naturligvis svært at sige noget om, men praksis viser i al fald, at den part, der har bevisbyrden, forholdsvis let opfylder den. Den klassiske afgørelse er U. 1953, 392 Ø, hvor en mand, der havde købt og solgt 4 andre ejendomme, nu havde solgt en udlejningsejendom knapt 1 år efter købet. Han hævdede, at han selv ville have været flyttet ind i en lejlighed og fandtes at have opfyldt bevisbyrden gennem viceværtens vidneforklaring om, at han ved besigtigelsen før købet havde udtalt sig om, hvor han ville have sit skrivebord stående³³.

Hvis der kort efter købet sker udstykning af parceller, kan skatteyderen – med nogen støtte i U. 1924, 250 H – komme godt fra en påstand om, at han var nødt til at købe hele ejendommen, men kun havde brug for en del af den til egne formål jfr. lsk. 1954, 18. Dette synspunkt går naturligvis normalt ikke, hvis det er størstedelen af ejendommen, han straks udstykker og sælger jfr. lsk. 1954, 19.

9. Når spekulationshensigt af andre grunde anses for at være indiceret, finder man undertiden som støtteargument i domspræmisser anført, at købesummen var særlig høj se fx. U. 1936, 316 H; 1939, 65 H; 1950, 120 H og 1955, 81 H. Omvendt anfører skattefrihedsdommen S. O. 1954, 77 Ø, købesummens ringe størrelse blandt andre momenter jfr. herved også U. 1952, 1056 H.

10. Det er naturligvis forholdene ved erhvervelsen, der er afgørende,

32. Til reglens fortolkning se U. 1951, 838 Ø, der i et noget specielt tilfælde bort-så fra en kortere tvungen afbrydelse af ejerperioden.

33. Andre eksempler på, at spekulationshensigt ikke statueres trods salg inden 2 år: U. 1951, 695 H og 1952, 1056 H samt S. O. 1956, 60 Ø og lsk. 1950, 161 og 162. Omvendt støder man – navnlig i de under 5 nævnte sager – ofte på lange ejerperioder uden at borgeren undgår sin skæbne, jfr. U. 1939, 65 H (15 år før udstykning begyndte); 1950, 120 H (12 år) og 1955, 81 H (12 år). – S. O. 1954, 134 Ø, der lå lige på vippen, er et af de få eksempler, der giver indtryk af, at lovens formodningsregel har været afgørende. Når Helkett I 330 og 340 vil forklare domstolenes hyppige tilsidesættelse af lsk.'s afgørelser med, at den formelle 2-års regel er sat i højsædet, kan det efter den anførte praksis ikke tiltrædes. Om reglens anvendelse på aktieområdet se ndfr. p. 117 note 1.

men baggrunden for det senere salg, kan ikke så sjældent kaste et sandsynlighedens eller usandsynlighedens skær over skatteborgerens påstande om, at han skam ikke havde tænkt sig at afhænde ejendommen igen.

Uforudset sygdom³⁴, opståede økonomiske vanskeligheder³⁵ eller omlægning af forretningsform³⁶, kan spille ind. Omvendt må manden med den dårlige sag ofte ty til anstrengte forklaringer, hvortil man kort kan bemærke: »Ja, men det var De jo udmærket klar over ved købet«.

11. En overgang var man inde på, at lægge væsentlig vægt på, om den pågældende havde haft mange ejendomshandler, således at hans forhold nærmede sig det erhvervsmæssige. Fx. kan nævnes U. 1951, 569 Ø: »De ... foretagne ejendomshandler findes ... at indicere, at de er indgået som et sådant led i hans forretningsvirksomhed og dermed i hans økonomiske sfære, at det kan påregnes, at han efter at have ejet en ejendom i nogen tid, i givet tilfælde, når lejlighed frembyder sig dertil, til forbedring af sin status, vil realisere vedkommende ejendom«, og U. 1952, 1018 Ø: »En samlet bedømmelse af hans i årevis foretagne ejendomshandler kendetegner ham som villende spekulere i handel med faste ejendomme«.

Begge de nævnte afgørelser blev imidlertid ændret af højesteret. Den ålborgcigarhandler, som 1952-dommen handlede om, er prototypen på, at man først og fremmest må hense til de individuelle forhold ved den ejendom, den pågældende sag drejer sig om. I årene 1931–1951 havde han købt 18 ejendomme og solgt de 10, men han vandt sine sager ved højesteret, jfr. U. 1947, 110 og U. 1952, 1018³⁷. Der kan endvidere henvises til U. 1952, 1056 H og 1953, 392 Ø samt (vedrørende aktier) til U. 1941, 423 Ø.

12. Medens skatteyderens profession var af afgørende betydning, ved de under I behandlede regler, spiller den næppe nogen særlig rolle i spekulationslæren. Måske har det dog fx. haft en vis vægt i S. O. 1955, 143 Ø, (skattepligt), at de her omhandlede strandbakker var købt af en bankdirektør³⁸ og en overtjener i forening. Omvendt kan lsk. 1951, 66

34. U. 1944, 251 H; 1951, 695 H og 1952, 1056 H; S. O. 1952, 147 Ø og fx. lsk. 1951, 66 og 161 og 162.

35. U. 1945, 893 Ø (stigende konkurrence fra offentlige virksomheder).

36. S. O. 1956, 60 Ø (mellemhandler i maskinbranchen havde ikke længere brug for lagerplads, da levering nu skete direkte fra fabrik til grossist) og 1952, 148 Ø (skatteyderens egen sag, om han vil skifte erhverv).

37. Se nærmere Rørdam, l.c. 107.

(skattefrihed) efterlade det indtryk, at man har anset en bankfuldmægtig³⁸ for en for stabil og pæn mand at sætte spekulationstemplet på.

III. ANDRE SALG

A. Det følger af S. L. § 5a, at indtægten ved salg af fast ejendom udenfor erhvervs- og spekulationstilfældene er indkomstskattefri. Helkett oplyste i R. R. 1944, 37, at lsk. var begyndt at indkomstbeskatte den del af salgsavancen, der måtte henføres til en i ejendommen værende substans, som normalt var genstand for erhvervsmæssig udnyttelse (tørv, brunkul, grus, kalk etc.), og som derfor fandtes at måtte sidestilles med et varelager. Den første kendelse herom, der blev trykt, var lsk. 1946, 118, men den fulgtes hurtigt af andre.³⁹ Man efterbeskattede med hård hånd de mange godtroende ejendomssælgere fra tidligere år, se S. O. 1954, 127–128. Først U. 1954, 511 H satte den endelige stopper for denne ulovlige praksis.⁴⁰

B. Praktisk vigtigst under dette romertal er det at henvide til § 108, IV. og V, C. Vi vil der opdage noget for jurister ganske mærkværdigt. For det første at det mest udprægede stykke domstolsjura, vi har i nærværende retsdisciplin, ganske stille tildels er blevet sat ud af kraft ved skatteadministrationscirkulærer sideløbende med, at gentagne højesteretsdomme har draget stadig snævrere grænser til borgernes beskyttelse. For det andet, at vi formentlig står lige overfor at få en kapitalvindingskat for adskillige avancer ved salg af fast ejendom, efter at et folketingsflertal netop her gennem den sidste halve snes år har hentet sin

38. Smilg. Banklov (254/1938 og 169/1936) § 9, stk. 3: »Direktører ... og andre funktionærer i en bank må ikke for egen regning under nogen form udføre eller deltage i spekulationsforretninger.«

39. Særlig oplysende er lsk. 1952, 139 og 140, mens lsk. 1953, 44 viser, at skov på rod ikke henføres til quasivarelagerbegrebet. Se iøvrigt Helkett I, 5. udg., 113-115 og S. O. 1952, 114-116. U. 1945, 388 Ø godkendte praksis. Jfr. også Piletræ Petersen 46-47.

40. Jfr. også S. O. 1953, 169 Ø (citeret foran i § 15) og U. 1949, 497 Ø. Så sent som i ld. 1957, 55 søger skattemyndighederne at hævde, at avancen skulle være skattepligtig, hvis sælgeren har erhvervet arealet med henblik på at udnytte det i sin erhvervsvirksomhed. Man sikrer dog samtidig det værdige tilbagetog overfor den, der protesterer vedvarende og energisk, ved at indføre ordene »bortset fra ganske særlige tilfælde«. Et sådant fandtes bl.a. at foreligge i lsk. 1957, 22 og i R. R. 1957, 395 ld., mens der ikke kendes nyere. trykte afgørelser, der har anvendt den såkaldte hovedregel.

hovednæring for modvilje overfor tanker om en sådan reformation af det skatteretlige bruttoindtægtsbegreb. Om begge forhold gælder dog – indtil videre – at de kun har betydning for bygninger og tilbehør her- til, hvorpå der afskrives ekstraordinært.⁴¹ Derfor er det naturligt at gemme den nærmere gennemgang af reglerne til afskrivningskapitlet.

§ 34. VÆRDIPAPIRER

De for tiden gældende lovregler om, i hvilket omfang avance ved salg af værdipapirer er skattepligtig, giver ikke anledning til mange bemærk- ninger. Det er de velkendte regler, man anvender, således at der alene skal ske indtægtsføring af fortjeneste, når handlen sker som led i skatte- yderens næringsvirksomhed (banker, veksellerere), eller værdipapiret er erhvervet i spekulationshensigt. Hertil kommer, at 2 års-formod- ningsreglen i S. L. § 5a gælder for aktier,¹ men fx. ikke for obligatio- ner og private pantebreve.²

De to sidstnævnte grupper er ikke velegnede spekulationsobjekter; dertil er kursudsvingene i reglen for små og langsomme. Vi kan derfor stort set nøjes med herom at fastslå, at beskatning alene finder sted hos banker og veksellerere og byggeriets folk, men ikke hos andre.³

41. Dette kan groft gengivet kun ske på fabrikker, landbrugsdriftsbygninger og andre produktionsejendomme.

1. Samt for »lignende offentlige værdipapirer«, men disse lovord har ikke synderlig praktisk betydning. Iøvrigt kan det næppe antages, at domstolene vil lægge mere vægt på formodningsreglen her, end man gør ved fast ejendom (foran p. 113 f), se dog U. 1936, 1089 Ø og 1941, 423 Ø, samt S. O. 1952, 190 B. Førstnævnte dom indbragtes for højesteret, men præmisserne her, der muligt er af principiel art, er en for hård nød at knække.

2. Martsforslag mot. 84 vil overføre reglen til også at gælde private pantebreve, men det er næppe velovervejet. Den, der hurtigt sælger et sådant papir, vil ofte være alt andet end spekulant, men fx. en mand, der vil gøre et sælgerpantebrev i penge, for at få midler til at købe en ny ejendom. Omvendt vil den, der spekulerer i pantebreve, i reglen beholde papiret i mere end 2 år for at afvente den betydelige kursstigning, der indtræder, når et yderligt prioriteret pant som følge af inflation og indfrielse af foran- stående lån rykker ned under skorstenshøjde.

3. Se fx. S. O. 1954, 53 Jr. Klart kom synspunktet til udtryk i den periode, da lsk. mente at placering af midlertidig ledig kapital var spekulation. Man undtog da som

Det, der får praktisk interesse, er derfor alene aktier. Man må her være opmærksom på, at al avance ved salg af aktier var skattepligtig i skatteårene 1940/41–1946/47 i henhold til særregler i ligningslovene.⁴ Praksis vedrørende disse år har derfor ikke for tiden nogen aktuel interesse. De afgørende synspunkter er nu igen stort set de samme som gælder ved salg af fast ejendom (foran §§ 32 og 33) og i tabslæren (ndfr. kapitel 12, navnlig § 68), hvorfor det har været naturligt der at medtage adskillige afgørelser, som strengt taget hører hjemme her. Det er derfor, vi i denne omgang kan klare os med nogle (forholdsvis) korte supplerende bemærkninger.

Erhvervsspørgsmålet har i det væsentlige kun betydning for de allerede nævnte grupper, og for dem er hovedspørgsmålet oftest, om de kan og/eller skal tage endnu ikke – realiseret avance til indtægt.⁵ Det må dog som en lille udvidelse bemærkes, at salg af aktier i ejendomsaktieselskaber normalt vil blive beskattet, såfremt selskabet havde været skattepligtigt ved salg af ejendommen som følge af de(n) pågældende aktionær(er)s egne forhold⁶ jfr. U. 1930, 504 Ø. Hvad specielt angår det hyppigt forekommende tilfælde, at en mand efter at have drevet sin forretning i aktieselskabsform, trækker sig tilbage og sælger aktierne, skal det fremhæves, at der normalt ikke vil blive tale om skattepligt, men også det spørgsmål vil blive taget op til behandling i anden sammenhæng (p. 138–139).

Med hensyn til spekulationsområdet indskrænker vi os her til at se på nogle få typiske aktieafgørelser til yderligere uddybelse af, hvad der allerede er sagt om dette spørgsmål:

S. O. 1952, 190 B handler om en grosserer, der i 1941 havde en aktiebeholdning på 92.000 kr. og en bankgæld på 33.000 kr., mens tallene i 1948 var vokset til henholdsvis 352.000 kr. og 202.000 kr. I mel-

hovedregel obligationer, se foran § 33 i og ved note 30. I denne forbindelse har lsk. 1952, 34 størst interesse: Et rederis eneste skib forliste i 1942. Forsikringssummen anbragtes dels i obligationer, dels i aktier. Papirerne solgtes, da man købte et nyt skib i 1947. Ej skattepligt af obligationsavancen, men (efter daværende retsopfattelse) af aktiefortjenesten.

4. I det første år dog kun for salg foretaget efter 31. august 1939 (krigsudbruddet).

5. Herom ndfr. § 95 navnlig VIII. Se dog også lsk. 1953, 144, der antog, at det lå udenfor et selskabs i vedtægterne fastlagte erhvervsområde (»at udføre forretninger på ejendomsområdet») at etablere sig som hovedaktionær i et investeringsselskab, der bl.a. skulle virke med hensyn til faste ejendomme.

6. Herom foran p. 107-108.

lemtiden var også sket det, at han gradvis havde ombyttet aktierne, så disse nu i det væsentlige bestod af skibsaktier, (som efter skattevæsenets opfattelse er de argeste arge spekulationsobjekter). Alligevel fandtes han ikke skattepligtig af en i 1948 opnået avance på en i 1947 indkøbt aktiepost. – Retten lagde afgørende vægt på det helhedsbillede, der fremkom når man inddrog momenter som, *at* der forelå en »roseerklæring« fra hans veksellerer, *at* aktiekøbet ikke var sket på margin, *at* han også havde købt forsikringsaktier, og *at* en analyse af hans bankgæld viste, at de penge, han havde hævet i banken var brugt til at betale skatter med og til at tilvejebringe fornøden driftskapital i hans egentlige forretning.⁷

Helt så lemfældigt kan man nu ikke regne med altid at blive behandlet, men der kan dog også findes nyere afgørelser fra lsk., som det er rart at kunne trække ud af ærmet under en procedure, fx. lsk. 1953, 144 og 1954, 20. Den første afgørelse er delvis refereret i note 5, men det pågældende selskab gik også fri for prædikatet spekulant, da det alene havde erhvervet sine aktier ved investeringsselskabets stiftelse og senere aktieudvidelse, der lå henholdsvis 10 og 2 år før de til bedømmelse foreliggende salg. Den anden kendelse er fra et helt andet område. Den handler om en af de damer, der på et vist tidspunkt bliver kede af at have sparepengene i banken og giver sig til at handle med aktier i stedet. Det må dog tilføjes, at de præmisser, der lod hende slippe, forsigtigt nøjes med at fremhæve, at de nu solgte aktier, som hun havde haft i 10 år, var købt et par år, før hun i større omfang havde givet sig børsatmosfæren i vold.

Fortjeneste, der opnås ved salg af tegningsrettigheder, behandles efter de samme regler, som ville gælde ved salg af moderaktien, men da der realøkonomisk er tale om et ekstraordinært udbytte, er spørgsmålet behandlet foran i § 30 V.

7. Som et sidespring kan jeg ikke tilbageholde et suk over, hvordan myndighederne – og her altså en dommer – gang på gang overser, at en mands økonomi består af forbundne kar. Når der var blevet ebbe i skattebetalingskarret, skyldtes det jo alene, at manden havde sænket hele vandstanden ved at bruge de beløb, hvoraf skatterne beregnedes, til at købe aktier for.

§ 35. LØSØRE

I. VARELAGER

Afhændes effekter fra en forretningsmands varelager, er avancen selv sagt indkomstskattepligtig. Vanskelighederne i denne forbindelse består først og fremmest i at fordele indtægterne ved en løbende salgsvirksomhed mellem de indkomster, der kan komme i betragtning. De derhenhørende spørgsmål behandles i kapitel 22¹. Derimod opstår relativt sjældent tvivl om, hvorvidt en vis løsøregenstand hører til varelageret eller ej². Undertiden kan rejses spørgsmål om, hvorvidt den pågældende er næringsdrivende, således at man overhovedet kan tale om et erhvervsmæssigt salg³.

Med salg ligestilles bytte⁴. Omdanner skatteyderen sin virksomhed til aktieselskab, hvori varelageret indskydes, foreligger ligeledes salg, jfr. U. 1921, 169 H⁵. Samme behandling må man utvivlsomt give restitutioner vedrørende varelagre. Det gør ingen forskel, om de fremkommer i medfør af forsikringsaftaler erstatningsreglerne⁶ eller vindikationsbestemmelserne⁷.

1. Hvad særlig landbrugsbeholdninger angår, vil jeg nøjes med at henvise eventuelt interesserede til Helkett I, 114-116, 117 og 125-126, samme forfatter i S. O. 1953, 72-76. Piletræ Petersen 62-63. S. B. 1956. 22 og 24-25 (H. Ugilt) og 52-53 (Karl Ole Hansen); se endvidere S. O. 1954, 215 og 1955, 25 samt fra nyere praksis S. B. 1955, 12 lsk., lsk. 1956, 11 og 12 og S. O. 1955, 95 lr. og 176 lr. Også reglerne om frugtplantager (lsk. 1951, 126, jfr. Helkett i S. O. 1950, 154-155) og skovbrug (Helkett I, 129-130) findes at være for specielle til at kunne få nærmere omtale. De teoretiske interessante merhugstregler har vi jo allerede strejft foran i § 13 note 4.

2. Lsk. 1948, 22 («klageren må som bådebygger være indkomstskattepligtig af avancen på den af ham byggede båd, selvom den ikke er bygget med salg for øje»). Se også XVIII. 11 (272) (antikvitethandler) og 1949, 13 (cigarhandlers salg af brugte frimærker). Endvidere R. R. 1957, 248 ld. (person, der erhvervsmæssigt bl.a. solgte planter, beskattet af indtægt ved salg af træer fra en til bebyggelse til eget privat brug erhvervet grund).

3. Lsk. 1952, 18: Uanset at vedkommende kun havde en enkelt avlshoppe, forelå opdrættervirksomhed, hvorfor salg af føl beskattedes.

4. Lsk. 1929, 66 (normal avance må inkluderes).

5. Se til denne dom U. 1929, 448 note 2.

6. Lsk. 1952, 11.

7. Smlg. det særlige tilfælde (tabet fradraget i underskudsår) i S. O. 1953, 196 lr.

II. DRIFTSMIDLER

Avance ved salg af maskiner, inventar og andet driftsmateriel var før 1939 indkomstopgørelsen uvedkommende (S. L. § 5a). Når en afhændelse giver fortjeneste er det imidlertid udtryk for, at de fradragsberettigede afskrivninger har været for store, og det forekommer derfor naturligt allerede af denne grund at inddrage avancen under skattepligten⁸. Dette godkendtes delvis ved L. L. 1939. Siden da har pengeforringelsen involveret, at en del af fortjenesten kun eksisterer på papiret, idet den nominelle avance i forbindelse med de ved afskrivningerne indvundne beløb hyppigt ikke strækker til ved erhvervelsen af en ny maskine. Reglerne er imidlertid ikke blevet ændret⁹, vel snarere som en følge af inertiens lov end som udslag af en bevidst stillingtagen, hvorefter man ikke har fundet tilstrækkelig grund til at undtage de pågældende skatteydere fra at undgælde for inflationen på lige fod med andre.

I de senere år har de skattefolk, der sysler med mere dybtgående reformer, imidlertid taget fat også på dette emne. For tilhængere af kapitalvindingsskat er problemet naturligvis let løst¹⁰. Martsforslaget fandt åbenbart stort set, at de gældende – ret særprægede – danske regler var de bedste af alle tænkelige¹¹, men da det kom på mode på disse områder at falde på maven for svensk ret¹², nåede vort erhvervsliv – eller i al fald dets talsmænd – til den erkendelse, at »det ikke er i erhvervenes interesse at åbne eller opretholde sådanne muligheder« for skattefri avance som L. L. hjemler i det omfang, den lader en del af avancen være skattefri¹³. Den bedste af alle ordninger blev nu den, som

8. Den logiske konsekvens af denne tankegang er, at det beløb, hvormed salgssummen overstiger den oprindelige anskaffelsespris (afskrivningssummen) må være skattefri kapitalgevinst. Gældende ret i Finland, England og Canada er i overensstemmelse hermed. Anden fremmed ret omtales i note 31.

9. Det ndfr. § 108, anførte om avancebeskatning ved afståelse af ekstraordinært afskrevne aktier gør en vis modifikation heri, men da den skattepligtige avance maximeres til de beløb, der er afskrevet udover hvad der kunne være fradraget, hvis alene ordinær afskrivning havde fundet sted, findes det naturligt helt at forbigå emnet på dette sted.

10. Udk. 1948 I, 45-46 og II, 118 samt majforslag mot. 90-91 og 154.

11. Mot. 86.

12. Se specielt A. U. 28 og 32 og mere almindeligt ndfr. p. 396-397, p. 410-411 og 415-419.

13. S. O. 1957, 37. – Et reelt argument for opfattelsen ud over de allerede nævnte,

§ 35

ved A. F.¹⁴ blev foreslået importeret. Hovedreglen er her, at den fulde avance skal lægges til den skattepligtige indkomst. Principielt betyder det ikke nogen fravigelse heraf, at der indføres særlige periodefordelingsprincipper (ndfr. p. 368 f). Dette forhold vil næppe heller i det lange løb få særlig økonomisk betydning til gunst for de erhvervsdrivende (jfr. herved ndfr. p. 418), således at reglerne sikkert de facto for de fleste er hårdere end majforslagets, der af erhvervslivets lige nævnte talsmand for nogle få år siden skønnedes »at få uhyre indgribende betydning for erhvervslivet« ved at medføre »en gradvis udhuling af realkapitalen« med »en tilsvarende forringelse af virksomhedernes økonomiske evne«.¹⁵ Man nærer endog ingen betænkeligheder ved obligatorisk at lade de nye regler finde anvendelse på driftsmidler købt før, men solgt efter den nye lovs ikrafttræden¹⁶.

Ved »redaktionens slutning« findes de gældende bestemmelser imidlertid stadig i L. L. § 7. Domspraksis forekommer næsten ikke. Derimod er der mange fortolkningsbidrag at hente i lsk's kendelser, og der er næppe nogen grund til at antage, at domstolene i givet fald på noget væsentligt punkt vil erklære sig uenige med det herved knæsatte.

A. Hvilke arter af genstande er driftsmidler?

1. Bygninger falder udenfor jfr. S. O. 1957, 89 Ø og lsk. 1955, 9 om barakker, der købtes og solgtes særskilt, og som anvendtes til lagerformål m.v. Det samme gælder godtgørelse for afholdte istandsættelses- eller ombygningsudgifter på lejede erhvervslokaler (R. R. 1955, 546 ld.)¹⁷
2. Mur- og nagelfaste installationer ligeså, jfr. udtrykkelige udtalelser herom i lsk. 1943, 55 (baneanlæg) 1944, 57 (760) (tekniske anlæg) og 1951, 31 (bagerovn). Det er sandsynligt, at lov nr. 179 af 23. juni 1956 § 9 vil have den refleksvirkning, at kriteriet nu bliver »sædvanligt tilbehør«, idet hidtidig praksis formentlig har hentet sin inspiration i at mur- og nagelfast tilbehør medtages under ejendomsskyldvurderingen jfr. nærmere ndfr. T 27, I C.

kan findes i at L. L. § 7 navnlig begunstiger regnskabsførende jfr. ndfr. p. 416 ved note 19.

14. Hovedbestemmelsen findes i § 2, stk. 1, 2. pkt. Jfr. også note 33.

15. S. O. 1954, 106 og 107.

16. A. F. § 34 stk. 3, jfr. A. U. 103-104.

17. Derimod karakteriserer lsk. 1948. 17 en havnekran til 85.000 kr. som et drifts-

3. Ifølge skdep. cirk. nr. 246 af 29. december 1939 falder skibe udenfor driftsmiddelbegrebet¹⁸. Uanset dette statuerer U. 1947, 954 H, at et skibsregistreringspligtigt opmudringsfartøj, der fx. i relation til havneafgifter var ligestillet med skibe, faldt ind under L. L.'s beskatningsområde. Afgørende har formentlig været, at mudderværket efter sin økonomiske anvendelse ganske måtte sidestilles med andet entreprenørmateriel. Dommen tilsidesætter derfor næppe lsk's praksis, hvorefter egentlige skibe falder udenfor, hvadenten de er så store, at de hører hjemme i skibsregisteret (lsk. 1951, 30) eller de er under 20 BRT, så de henhører under fartøjsregisteret (lsk. 1954, 27)¹⁹. Derimod dækkes flydedokke (S. O. 1954, 203 lr.) direkte af højesteretspræjudikatet. Majforslaget § 129 og A. F. § 13 jfr. § 2 vil ligestille skibe med driftsmidler²⁰.
4. Lsk. 1945, 14 (762) udtaler, at landmænds husdyrbesætninger ikke er driftsmidler²¹. Synspunktet udstrækkes ikke til entreprenørheste (S. O. 1954, 21 lr.).
5. Den anførte kendelse fra 1945 fastslår derimod, at landbrugsredskaber og -maskiner driftsmiddelbeskattes. Det har vist først fået større praktisk betydning efter at de ved lov nr. 309 af 7. juni 1946 oprettede amtsligningsinspektorater er begyndt at fungere effektivt (Ugilt i S. B. 1956, 21–22.)
6. Afgrænsningen mellem driftsmidler og varelager volder sjældent tvivl. Omtvistelig er dog S. O. 1955, 26 lr., hvorefter en automobiludlejers biler henførtes til hans varelager og ikke til driftsmidlerne²². I sjældne tilfælde jfr. fx. lsk. 1950, 152, kan

middel. Lsk. 1948, 128: Kranbro med jernbetonsiloer: driftsmiddel; modsat: materialegårde af jernbeton, kørebane og plankeværk.

18. Loven taler om »maskiner, inventar og lignende driftsmidler«.

19. Jfr. også R. R. 1956, 549 (fiskekutter).

20. A. F. § 17 stk. 1 går endog et skridt videre se ndfr. p. 133–134.

21. Helkett (S. O. 1953, 10) begrundet det med, at man i langt højere grad end for byrhvervsmaskiner betragter besætningens tilstedeværelse som en integrerende forudsætning for, at ejendommen overhovedet kan drives som landbrug. Det er vist mere realistisk at anføre, at husdyr dårligt lader sig rubricere indenfor kategorierne varelager crt. driftsmidler, og derfor bør behandles ud fra særsynspunkter, jfr. ndfr. III.

22. Helkett I, 5. udg. 115 nåede samme resultat m.h.t. entreprenørmateriel, der er anskaffet til bestemt arbejde og bestemt til at sælges ved dettes afslutning. Det kan tiltrædes, at det pågældende afsnit er fjernet i 6-udgaven. Se også lsk. 1956. 91.

driftsmidler være anskaffet i spekulationshensigt og så fortrænger S. L. § 5a reglerne i L. L. § 7.

7. Bevarer en sælger ejendomsretten over emballagen (fustager, tønder, flasker etc.), således at han juridisk har krav på dens returnering, anses den som driftsmiddel, jfr. lsk. 1952, 27 og dertil Helkett i S. O. 1952, 139.
8. Immaterielle rettigheder kan næppe nogensinde være driftsmidler, jfr. fx. R. R. 1956, 65 ld. om den til en vandmølle hørende ret til opstemning af vandet.

B. Hvornår hører aktivet til driftsformuen, hvornår til privatformuen?

Lsk. 1955, 8 og 1957, 24 udtaler, at L. L. § 7 finder anvendelse, blot der over indkomsten er fradraget udgifter ved aktivets brug (fx. vedligeholdelse, drivkraft etc.) medens det ikke tillige kræves, at der er foretaget skattefri afskrivninger på det. Af principiel interesse er også lsk. 1955, 112, der anvender driftsmiddelreglerne på inventar, der ud rangeredes umiddelbart efter forretningskøb, og som derfor ikke af den pågældende på noget tidspunkt havde været taget i brug.

Det kræves heller ikke, at skatteyderen skal være selvstændigt næringsdrivende jfr. fx. lsk. 1952, 28 om funktionær, der mod udgiftsgodtgørelse anvendte sin privatbil i arbejdsgiverens tjeneste²³. Aktivets skal imidlertid tilhøre den pågældende selv. Helkett S. O. 1952, 141 går endda så vidt, at han vil statuere skattefrihed ved salg af bil, der ejes af hustruen og af hende er overladt manden til brug i hans erhvervsvirksomhed. Dette kan dog ikke tiltrædes. Realt fordi det fremmer mulighederne for omgåelse. Formelt fordi bilen efter sambeskatningsreglerne skatteretligt set ejes af manden.

Udnyttelsen af visse aktiver henhører efter disses art til privatsfæren, hvorfor de ikke kan karakteriseres som driftsmidler jfr. lsk. 1956, 59 om radio i erhvervsautomobil.

I S. O. 1952, 140 gør Helkett opmærksom på den fare for omgåelse af reglerne, der ville være, hvis man undlod beskatning i tilfælde, hvor et driftsmiddel (fx. en bil) overførtes til privatøkonomien nogle år før salget. For at være på den sikre side beskatter man derfor, hvad enten konkrete omstændigheder tyder på omgåelseshensigt eller ej (lsk. 1951, 144; 1952, 142 og 1954, 28).

23. Derimod statuerer lsk. 1951, 34 og 1953, 52 det modsatte om tjenestemænd, da S. L. § 5d findes at give hjemmel for at ejeren ikke skal aflægge regnskab for indtægter og udgifter ved tjenestekørsel (modsat lsk. 1952, 143).

Navnlig biler benyttes hyppigt både privat og erhvervsmæssigt. Salgssummen deles i sådanne tilfælde efter gennemsnittet af ejerårenes udgiftsfordelinger mellem drifts- og privatkonto (lsk. 1954, 32).

C. Hvilke afståelser er skattepligtige?

L. L. § 7 taler om »afhændelser«. Herunder falder alle salg uanset om der sker noget reelt ejerskifte²⁴ og uanset formål²⁵. Stk. 3 giver dog hjemmel for bevillingsmæssig lempelse ved ufrivillige salg²⁶.

Derimod føles reglen stadig som en sådan nydannelse, at den ikke er anvendelig på gaver²⁷ og indvundne erstatnings- og forsikringssummer²⁸. Her gælder stadig skattefrihed i medfør af S. L. § 5a, men såvel majforslaget (mot. 157) som A. F.²⁹ vil ophæve denne begunstiggelse³⁰.

D. Avanceberegningen.

Fortjenesten opgøres efter de sædvanlige retningslinier (ndfr. § 38). Her er grund til særligt at fremhæve, at hvis et aktiv først benyttes privat og derefter som driftsmiddel udgør anskaffelsessummen ved § 7-beregningen værdien i handel og vandel ved overgangen fra privatformue til driftsformue, dog aldrig mere end den oprindelige anskaffelsessum, se lsk. 1953, 151.

E. Den skattepligtige del af avancen.

De her behandlede indkomster er i virkeligheden fortjenester, der normalt er opstået gennem den årrække, hvori den pågældende har ejet driftsmidlet (eventuelt ved »for store« afskrivninger). Det var derfor velbegrundet, at folketinget i 1939 tilsidesatte regeringsforslaget om, at avancen fuldt ud skulle indregnes i indkomsten i salgsåret med deraf flydende progressiv marginalbeskatning.³¹

24. Lsk. 1950, 149 (optagelse af kompanion) og 1952, 27 (til datterselskab).

25. S. O. 1954, 203 lr. (salg til ophugning) og lsk. 1954, 31 (for at skaffe midler til fyldestgørelse af hustrus boslodskrav).

26. Jfr. nærmere Hartvig Jacobsen 160 og foran p. 102-103 (note 6).

27. S. O. 1952, 141 (Helkett).

28. Lsk. 1948, 170; 1949, 21; 1951, 33 og 1955, 113 samt S. O. 1953, 140 lr. og – med urigtig begrundelse – lsk. 1949, 104.

29. §§ 3 stk. 3, 2. pkt., 10. stk. 1, 2. afsnit, 13, 32 og 33.

30. Udk. 1948 II, 118 medtager erstatnings- og forsikringssummer, men ikke gaver.

31. Udk. 1948 § 83 og majforslag vil kapitalvindingsbeskatte den fulde avance. Om A. F. se foran p. 121-122 med henvisninger. Ifølge Skattlegging 83 finder normal indkomstbeskatning sted som hovedregel i Sverrig, Norge, Island, Vesttyskland og Hol-

I stedet indeholder L. L. § 7 to alternative nedsættelsesregler for den skattepligtige del af avancen. Der sker nedslag med det største (og altså for skatteyderen gunstigste) af følgende beløb:

- a. 30 % af den oprindelige anskaffelsessum.
- b. 500 kr. ved »særskilt afhændelse af enkelte driftsmidler« og 5.000 kr. »ved afhændelse i forbindelse med en realisation eller afståelse af vedkommende virksomhed eller bedrift.«

Hvis erhvervelsessummen overstiger kr. 1.666,67 for det enkelte aktiv (eller kr. 1.666,67 for dem alle), og det gør den jo oftest, benyttes altså 30 % reglen. Større vanskeligheder foreligger imidlertid i de sager, hvor sidstnævnte regelsæt anvendes. Det er navnlig spørgsmålet om, hvornår der foreligger en samlet afhændelse og hvornår en særskilt, der kan være drilagtigt. Enkeltsalg statueres fx., hvor driftsmidlerne ikke følger med i en forretningsoverdragelse, men sælges stykvis til forskellige liebhavere, jfr. lsk. 1951, 32 og 1954, 26. Derimod er det ikke nødvendigt for at få 5.000 kr.-fradraget, at man afhænder hele sin virksomhed. Det er nok at sælge en af dens afdelinger, der klart kan udsondres fra den øvrige bedrift, jfr. lsk. 1953, 50.³² Er der kun eet driftsmiddel i hele virksomheden er det ved lsk. 1954, 117 (udlejningsautomobil) antaget, at 5.000 kr.-reglen er anvendelig. Man skal dog passe på, at det af salgsdokumenterne fremgår, at kundekredsen følger med, idet man ellers kun får 500 kr. i fradrag, jfr. lsk. 1947, 118 (vognmand) og 1954, 30 (køreskole). Det fremgår jo nemlig af lovordene, der (med tvivlsom føje) fortolkes strengt, at bedriften som sådan samtidig skal afstås. Dør den hen, så den blot ophører af sig selv uden at videreføres af anden, kan man kun få det lille fradrag (lsk. 1951, 146). Denne konsekvens er næppe realt rimelig og foreslås da også ophævet af A. F. § 6 jfr. nærmere note 33. Derimod er det ubestrideligt, at man hverken efter L. L. eller A. F. kan hjælpe en døende virksomhed med den mildere behandling, når indehaveren, mens firmaet endnu består, sælger de driftsmidler, der ikke længere er brug for (lsk. 1950, 150 og 1954, 29). Den ikke-selvstændige kan aldrig få 5.000 kr.-fradraget, da han ikke har nogen »virksomhed« at afstå (lsk. 1951, 145 jfr. S. O. 1951, 106 (Helkett)). Derimod er der intet i vejen for, at en arbejdstager ved siden af sit hovederhverv kan drive selvstæn-

land. Kun U.S.A. går som Danmark en mellemvej. Jfr. dog også foran p. 121 med note 8.

32. Lsk. 1948, 126 tiltræder derimod ikke den pågældendes påstand om, at hans virksomhed var delt op i flere selvstændige afdelinger.

dig virksomhed som bierhverv og ved salg af denne få det store fradrag, jfr. lsk. 1954, 117 om en skræddersvends biludlejningsvirksomhed.³³

Finder flere særskilte salg af driftsmidler sted i samme regnskabsår, kan der principielt fratrækkes 500 kr. for hvert salg, jfr. lsk. 1948, 126 og 1949, 22. Indgår flere effekter i een og samme salgsaftale gives dog kun eet fradrag, jfr. lsk. 1946, 133³⁴.

33. En kongelig svensk forordning af 30. november 1951 bestemmer i § 1 stk. 1: »Har fysisk person ... under visst beskattningsår åtnjutt inkomst, som hänför sig till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst) skal ... statlig inkomstskatt å denna inkomst beräknas, som om inkomsten upptagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren, att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år, till vilka den hänför sig, dock att ackumulerad inkomst i intet fall må fördelas på mera än tio år.« I § 3 hedder det bl.a.: »I fråga om till inkomst av rörelse hänförlig ackumulerad inkomst skal gälla endast ... intäkt ved avyttring, i samband med överlåtelse av rörelse av ... i rörelsen avsedda maskiner eller andra inventarier ...«. Kort sagt kriteriet samlet eller særskilt afhændelse har langt større betydning i Sverrig end i Danmark, hvor den praktiske hovedregel (30 % bestemmelsen) er ens i begge situationer. Allerede A. U.'s svedisme forklarer, at man nu foreslår, at vi skal arbejde med en tilsvarende hovedsondring, og at man altså med andre ord vil gøre en undtagelse fra det foran p. 122 beskrevne hovedprincip om beskatning af den fulde avance, når driftsmidler afhændes i forbindelse med afståelse eller opgivelse af hele virksomheden. Sådan undtagelse skal dog ikke gælde for aktiver, der har været benyttet delvis erhvervsmæssigt, delvis privat (A. F. mot. 14, jfr. A. U. 99 og R. R. 1957, 326), men nok for de ndfr. p. 399 f og p. 201 omhandlede smådriftsmidler (A. F. § 3 stk. 3, 1. pkt. i.f.). Retsvirkningen – omregning af de sidste 10 års skatteansættelser – har man imidlertid ikke turdet overføre. Vor skattefradragsret vil gøre det til en så svær opgave, at nervesammenbrud hos embedsmændene formentlig ville blive en udbredt følge. Men hvad skal man sætte i stedet? I A. U. (92), hvor erhvervsrepræsentanterne var de stærke mænd, foretrak man analogien fra L. L. § 7a (ndfr. § 36), således at man alene ville beskatte halvdelen af avancen ved samlet salg (10.000 kr.-reglen til hjælp for småfolk interesserede dog ikke de pågældende erhvervsfolk). Den socialdemokratiske finansminister var imidlertid ikke enig med A. U. For ham er en kapitalvindingsskat uden skattefradragsret ikke et uartigt ord, og derfor foreslog han en sådan (A. F. § 6 stk. 1). Det ville dog ikke have været klogt af ham at skrive den anførte begrundelse i motiverne, og derfor går disse (13) blot ud på, at A. U.'s forslag »kunne bevirke noget tilfældige resultater, idet avancebeskatningens omfang i høj grad vil afhænge af skatteyderens øvrige indkomst i salgsåret«. Hvor mange af de godt 100 folketingsmedlemmer, der afskyr angreb på skattefradragsretten og indførelse af kapitalvindingsskat, har mon i marginen tilføjet »ja, selvfølgelig, den virkning gælder jo i almindelighed i skatteretten, det er hele grundideen bag et skattesystem, der bygger på progression og eetårige opgørelser«?

34. Jfr. ndfr. § 65 note 3 om flere særskilte salg, hvoraf nogle giver tab, andre gevinst.

Hvis det afhændede aktiv var i sameje (fx. tilhørte et interessentskab) antager Helkett (I, 231), at hver af sælgerne kan tage det fulde fradrag i den del af avancen, der tilfalder ham.

Har aktivet været anvendt såvel erhvervsmæssigt som privat, er det usikkert, om den skattefri del af avancen skal fradrages før proportionalfordelingen foretages³⁵, eller om den fuldt ud kan fradrages i den del af fortjenesten, der falder på erhversdelen³⁶.

III. HUSDYR³⁷

A. Landbrugsbesætninger er skattemæssigt undergivet regler, der vel nok i princippet hviler på samme betragtninger som de, der gælder for andre aktiver, men som i detailudformningen adskiller sig herfra. Baggrunden for disse særregler, der i hovedsagen går tilbage til århundredets begrundelse, findes i følgende forhold:

- a. Husdyrene kan oftest ikke eentydigt klassificeres under den sædvanlige sontring: varelager ctr. driftsmidler. Koen, der giver mælk, hesten, der trækker ploven og tyren, der benyttes til avlsformål, er i disse egenskaber driftsmidler, men samtidig er de typisk en salgsvare, som landmanden vil skille sig af med, når han skønner det bedrift-økonomisk tilrådeligt. Et vist islæt af tilbehør til fast ejendom har dyrene også. En landbrugsejendom uden besætning var i al fald på den tid reglerne blev til, ret utænkkelig.
- b. Byerhvervenes driftsmidler falder normalt i værdi, efterhånden som de bliver ældre – et forhold, der kompenseres ved afskrivningsreglerne. Med dyr går det i lange perioder omvendt. De bliver større og stærkere år for år.
- c. Traditionen indenfor landbruget går ud på, at man ikke ulejliger sig med at føre specificerede regnskaber, hvori man kan følge hvert enkelt dyrs skæbne. Reglerne må derfor få en vis skematisk karakter, og må tilpasses den gængse ligningsmetode: den skattemæssige indkomst opgøres til et skønnet privatforbrug reguleret med formueforskydninger (indirekte opgørelsesmåde).
- d. Ligningsarbejdet på landet er spredt ud over et stort antal små lokale enheder. I hvert enkelt sogn har man følgelig ikke arbejde nok til at beskæftige særlige skattespecialister. For ikke at gøre beskatningen for ujævn fra kommune til kommune, tiltrænges også af den grund visse faste regler.

e. Dette ønske kan imødekommes som følge af, at der er tale om et meget stort antal bedrifter med forholdsvis få typer af dyr.

B. Samspeilet mellem disse komponenter har ført til, at der hvert år i januar måned af ld. fastsættes visse normalpriser – de såkaldte »skalapriser« – for de vigtigste husdyrarter. For hver af disse er der så undergrupper efter dyrets køn og alder. Meningen hermed har været at ramme gennemsnitlige handelspriser. Forsøg på at udforme sådanne takstprincipper har nok næsten altid den iboende skavank, at prisen bliver for lav. Dette kommer særlig frem under prisstigningsbølger, og navnlig i den sidste halve snes år er der opstået et betydeligt svælg mellem salgsværdi og skalapris³⁵.

Et sådant normalprissystem har man ikke kunnet følge med hensyn til »særlig værdifulde avlsdyr«. For dem sker prisansættelsen individuelt, men der gives skatteyderen en bred margin ved værdiansættelsen, så længe han holder sig indenfor, hvad der med rimelighed kan forsvares under hensyn til købspris, forsikringssum og dyrskuebedømmelser³⁶.

Fra 1956/57 fik fastprisordningen en undtagelse nr. 2. Landbrugere, der fører fyldestgørende regnskab (direkte opgørelsesmetode), fik ret til efter eget valg at optage salgsbesætningen – jfr. om dette begreb straks nedenfor – enten til skalaprisen, handelsværdien eller et beløb derimellem. En sådan valgfrihed skaber muligheder for at benytte prisansættelsen til at søge at udjævne indtægterne fra år til år. Det var imidlertid også netop meningen³⁷, idet vi, når de to nævnte betingelser – normale driftsregnskaber og salgsbesætning – er opfyldt, har samme årsagsbaggrund som gælder for byerhvervenes varelagre, for hvilke, der netop gælder regler, som har en betydelig indkomstudjævnende funktion jfr. ndfr. §§ 110 og 111³⁸.

35. Således S. O. 1956, 166 og lsk. 1957, 24.

36. Således lsk. 1954, 28.

37. Jfr. hertil navnlig Piletræ Pedersen 53-61 og Helkett i S. O. 1953, 9-16. Reglerne gælder også for pelsdyr (Helkett I, 129), men ikke for bryggeriheste o.l. (ovenfor II, A, 4).

38. De pr. 1. januar 1957 gældende skalapriser (ld. 1957, 86) er i eet og alt uændrede siden de primo 1953 fastsatte (ld. 1953, 73).

39. Se nærmere Helkett I, 120 samt lsk. 1953, 20. Piletræ Petersen 54 vil også anvende avlsdyrreglen på væddeløbsheste jfr. også Helkett l.c. 349.

40. Niels Hansen R. R. 1956, 24.

41. I en teoretisk fremstilling bor man vist ikke forbigå, at der strengt taget altid

C. Salgs-eller handelsbesætningen omfatter de dyr, som hovedsagelig er optaget i bedriften med henblik på opnåelse af fortjeneste ved salg eller eventuelt slagtning til eget brug. Det vil typisk dreje sig om slagterisvin, lam, græsningskreaturer bestemt til slagtning og tyrekalve. Alt efter bedriftens og egnens sædvaner vil også andre dyr kunne inddrages under handelsbesætningen (se fx. lsk. 1945, 106 (141) om opdrættervirksomhed)⁴².

Disse dyr er rent og skært varelager, og følgelig må enhver værdifluktuations påvirke indkomstopgørelsen. Det gælder ved alle køb og salg være sig enkeltvis eller samlet eller sammen med ejendommen som sådan, og det gælder lige fuldt ved fødsel og vækst fra den ene aldersgruppe til den anden. Skalaprisssystemet (med den før nævnte modifikation) anvendes derfor regnskabsmæssigt således, at beholdningen pr. statusdag indtægtsføres, medens besætningen ved årets begyndelse føres til udgift. Resultatet bliver, at indkøbte salgsdyr – hvis købesum fuldt ud er fradraget som driftsudgift – over indkomsten nedskrives til skalaprisværdi, mens fortjenesten ved salg beskattes i forhold til den værdi, hvormed dyrene var optaget i årets indgangsopgørelse jfr. U. 1936, 1003 Ø om fedesvin, grise og ungsvin.

D. Mere indviklet bliver opgørelsesformen for den resterende besætning, stambesætningen. Problemet er, juridisk opstillet, det almene skatteretlige hovedspørgsmål: Hvornår vedrører en økonomisk bevægelse indkomstsfæren (S. L. § 4a), hvornår er den en indkomstopgørelsen uvedkommende kapitaltransaktion (S. L. § 5a)? Det, der skaber vanskelighederne er disse aktivers foran beskrevne blandede karakter.

Hidtidig praksis er nået frem til følgende retslinier.

1. Individuelle køb og salg henhører under driften og må følgelig fuldt ud influere på indkomstopgørelsen. Med andre ord, købes en hest for 1500 kr., udgiftsføres dette beløb. Hesten optages i status til skalaprisen 1.000 kr. og der opnås følgelig et fradrag på 500 kr. Sælges den senere for 1800 kr., bliver der i salgsåret tale om en reel skattepligtig avance på 800 kr.⁴³.

har været en yderligere undtagelse fra skalaprisssystemet. Gårdejerer kan benytte salgsværdien, hvis han for samtlige sine dyrs vedkommende kan bevise, at den ligger (væsentligt) under skalaprisen, men bortset fra udbredt kvægsygdom o.l. er det komplet umuligt at føre dette bevis.

42. Lsk. 1952, 14 ville ikke henføre udstationerede grisesøer til salgsbesætningen.

43. Er skalaprisen undtagelsesvis højere end den pris, der handles til, bliver virk-

Kollektive køb og salg er derimod en ren formuebevægelse. Blev den nævnte hest fx. købt sammen med ejendommen, ville nedskrivningen til skalaprisen følgelig ikke påvirke indkomstopgørelsen, men sælges den senere individuelt er de 800 kr. fuldt skattepligtige. Omvendt hvis den er købt individuelt. Man har da fået fradraget på de 500 kr., men belastes ikke med nogen form for indkomstskattepligt af avancen.

I det anførte gælder dog den sædvanlige § 5a-modifikation. Er erhvervelsen sket i spekulationshensigt (videresalgshensigt) beskattes avancen fuldt ud⁴⁴. 2 års-formodningsreglen er i loven udtrykkeligt begrænset til fast ejendom, aktier og lignende offentlige værdipapirer og gælder følgelig ikke her.

Det store spørgsmål bliver herefter, hvornår en handel må betegnes som individuel, og hvornår den må ses som led i en »kollektiv« formueforskydning.

- a. Overdragelse af ejendommen med derværende besætning er det klarreste eksempel på en indkomstopgørelsen uvedkommende bevægelse.
- b. Besætningsudskiftning som følge af sygdom anerkendes også som en kapitaltransaktion. Den opnåede merpris i forhold til skalabeløbene går altså fri for beskatning, men på den anden side kan udgifterne til den efterfølgende retablering af stambesætningen ikke fradrages som driftsudgift, og det hvad enten retableringen sker ved tilkøb af voksne dyr, ved eget tillæg eller ved køb af ungdyr til opdræt se lsk. 1955, 116 og 1954, 4⁴⁵.

ningen den omvendte: Øget indkomst i købsår. »fradrag« i salgsår jfr. lsk. 1938, 8 (142).

44. Jfr. fx. foran p. 110 note 19 H.R.T. 1957, 114 (samt lsk. 1952, 12) om avance ved besætningsreduktion på nyerhvervet ejendom. – Om forpagtere, der selv ejer besætningen, antages, at dyrene er anskaffet i videresalgshensigt, hvorfor stambesætningen kan nedskrives over indkomstopgørelsen til skalapris, mens salgssavancen beskattes, selv om afhændelse sker kollektivt ved forpagtningsforholdets ophør. jfr. lsk. 1955, 15 og 1956, 10. Undtagelse fra den sidste regel gøres muligt ved meget langvarige forpagtningsforhold, jfr. lsk. 1952, 15 (18 år) og Helkett I, 122.

45. Reglens anvendelse i praksis beror på – jfr. ld. 1957, 60 – om vedkommende indgiver begæring herom ved udfyldelse af særlig blanket. Dette bevirker, at der for skattetænkere fremkommer et ulovhjemlet deklatorisk indslag i reglerne og at den ukyndige kan blive narret for at få sin ret. Selv om særlige opgøresskemaer foreligger, kan den i teksten angivne retningslinie være vanskelig praktikabel, og man er derfor efterhånden mere tilbøjelig til at tillade fradrag for fornyelsesudgifterne, samtidig med at man fordeler den ved realisationen indvundne avance over de år, hvor fornyelsen finder sted. Reglerne kan også påberåbes af forpagtere jfr. Helkett S. O. 1953, 15.

- c. Omlægning af driftsformen er ligeledes en formuetransaktion. I de senere år har det navnlig været praktisk ved reduktioner i husdyrholdet ved overgang enten fra heste til traktorer og andre mekaniske indretninger, eller fra traditionel drift til kvægløst landbrug⁴⁶. For at den opnåede salgsavance kan blive skattefri, kræves dels at mindst halvdelen af den pågældende dyregruppe er afhændet i vedkommende indkomstår (lsk. 1952, 13; 1954, 94; 1955, 16 og 1956, 83), dels at der virkelig er sket en definitiv og tydelig ændring af driftsformen. Det er følgelig ikke nok, hvis der enten blot foreligger en midlertidig udnyttelse af øjeblikkelige konjunkturer jfr. lsk. 1953, 17, eller alene en endelig fuldbyrdelse af en allerede i tidligere år i det store og hele gennemført omlægning (lsk. 1957, 9).
 - d. Forøges besætningen væsentligt som led i den løbende drift, foreligger principielt en formuetransaktion jfr. ld. 1957, 60, men retstekniske vanskeligheder vil i reglen bevirke, at nedskrivning til skalapris over indkomsten vil blive tolereret, se Helkett S. O. 1953, 16. Sikker kan man dog aldrig være. Lsk. 1947, 97 betegner således købet af 1 – een – hest som en så væsentlig forøgelse af bestanden (den blev også fordoblet), at der forelå en kapitalbevægelse. Man lagde vægt på, at ejendommen var erhvervet et års tid tidligere.
2. Værdisvingninger uden køb eller afståelse kan give anledning til tvivl. Ændringer i skalaprisen for stambesætningers vedkommende skyldes konjunktursvingninger og er følgelig rene kapitalforskydninger⁴⁷. Derimod må man indtægtsføre den gevinst, der opstår ved dyrs fødsel og opvækst i højere aldersklasser⁴⁸, men de tilsvarende med værdiforøgelsen forbundne udgifter er jo til gengæld også belastet driften.

IV. SPEKULATIONSLØSØRE

Under II (p. 123) og III (p. 131) har vi set, at man kun ganske undtagelsesvis anvender spekulationsreglen på driftsmidler og husdyr. Ved varelager effekter er der slet ikke plads for reglen, da beskatning i alle

46. Se dog også R. R. 1955. 449 ld. (salg af malkekvæg ved overgang til opfødning af græsningskreaturer), men modsat R. R. 1957. 347 ld. (almindeligt dansk malkekvæg udskiftet med jerseykvæg).

47. Gælder også forpagtere (lsk. 1956. 10).

48. Fx. lsk. 1942. 108.

tilfælde sker fuldt ud. Tilbage på losseområdet har vi herefter alene enkelte isflager, der kun kan rammes af skatten, hvis spekulationshensigt statueres, og det vil hyppigst være unaturligt at gøre det.

1. Den største masse er vel indbo i videre forstand. Psykologisk set er det vigtigste moment vist nok her, at de, som har levet et langt liv indenfor dansk skatterets cirkler og nu er kommet i toneangivende administrationschefstillinger, har fået indvævet i deres rygmarv formueskatte regler om, at disse genstande holdes udenfor de direkte skatters område (ndfr. T 5 B, b). Allerede af den grund er der en stærk tilbøjelighed til at afstå fra beskatning. Reelt kan synspunktet vel varieres derhen, at formueskatte reglen bevirker, at avancer (og disses størrelse) meget vanskeligt vil kunne kontrolleres bortset fra sager om meget store beløb og at en vidtgående anvendelse af § 5 a derfor ville føre til vilkårlige forskelsbehandlinger⁴⁹.

Fra nyere praksis kan navnlig henvises til skattefrihedsafgørelserne lsk. 1950, 153 og 1951, 139. Den første om en fabrikant, der som led i nyindretning af sit hjem afhændede sine meget store samlinger af malerier, smykker og møbler. De sidste, om en ved Anschluss 1938 flygtet østriger, der havde placeret sin formue i pelskåber og smykker for lettere at kunne medtage dem til Danmark. I begge sager lægger de skrevne præmisser hovedvægt på, at klageren havde ejet formuegoderne i mange år⁵⁰.

2. Den anførte formueskattebegrundelse fører til at fx. privatbiler langt lettere kommer i farezonen, selvom det selvfølgelig kun er i promilletilfældene spekulationsproblemet overhovedet opstår⁵¹.

3. Endelig er det naturligt her at nævne A. F. § 17 stk. 1: »I tilfælde af salg af retten i henhold til en kontrakt om bygning af et skib skal fortjeneste ... tages i betragtning ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst ... «.

Mot. 20 anfører den farveløse begrundelse for reglen, at A. U.'s skibsfartsrepræsentant (114) »har peget på, at en opnået avance ved

49. En ganske analog betragtning uddybes noget mere ndfr. p. 147 f i gavekapitlet.

50. Skattepligt pålagdes ved lsk. 1950, 154 en møbelfabrikant, der i årene 1936-39 ved delvis bytte med møbler havde erhvervet 6 ægte tæpper og i de pågældende år indtægtsført møbelsalget til den i bytteaftalen anførte lave pris. Efter at samtlige tæpper stedse havde stået sammenrullet i hans hjem, solgte han dem kort efter krigens ophør.

51. Der kan navnlig henvises til de med modsat udfald afgjorte sager lsk. 1950, 152 og 1952, 141. Begge er de stærkt præget af ganske særegne konkrete forhold.

salg af en kontrakt om bygning af et skib formentlig ofte vil kunne karakteriseres som spekulationsavance«.

Mon det ikke giver en tolv, hvis man tipper, at den reale baggrund må søges i den furor, det vakte, da dagspressen i stort format omtalte skibsforsker Jørgen Jensens skattefri fortjeneste på 6–8 millioner kroner ved skibskontraktsalg, netop som A. U. 's arbejde var på højdepunktet.

§ 36. GOODWILL

I. Efter traditionel opfattelse er goodwill et kapitalgode. For en konstruktiv betragtning må afståelsessummen herfor følgelig være indkomstopgørelsen uvedkommende. L. L. 1939 § 7 a opgav et sådant konsekvensmageri. Forretningssalg er en typisk erhvervsmæssig disposition og goodwillafståelsessummen en kapitalisering af en del af den forventede fremtidige indtjening, som deles mellem den, der har oparbejdet forretningen, og den, der nu driver den. Skal beløbet indkomstbeskattes hos en af dem, er det derfor naturligt at lægge skattebyrden over på sælgeren.

Ser man sagen fra hans side, er der imidlertid flere forhold, der taler mod fuld normal beskatning. Goodwill-avancen er en akkumuleret engangssum, som det er hårdt at placere i fuldt omfang i det år, afståelsen finder sted. Ofte vil endda kun en mindre del komme til udbetaling det år, men da dansk skatteret – som vi senere skal se (§§ 94 og 95) – ikke arbejder med et cash-princip, må den fulde beskatning ske det år, salgsaftalen indgås. Skatten bliver følgelig meget stor og gør et særdeles føleligt indgreb i den »pension«, afståelsessummen er for den næringsdrivende, der efter et livs arbejde trækker sig tilbage. Men heller ikke den unge forretningsmand med fremdrift, som er moden til at overgå til en større virksomhed, bør man hemme ved prohibitive skatteregler, der udskyder det tidspunkt, hvor han får råd til at sælge sin hidtidige bedrift. Man ønsker formentlig heller ikke at stavnsbinde den, der skønner, at han ikke er kommet på sin rette hylde, lokalt eller branchemæssigt.

Disse hensyn har L. L. tilgodeset på den måde, at man som hovedregel kun skal indregne 50 % af avancen i sin skattepligtige indkomst. For den lille mand er der yderligere givet den lempelse, at han kun

skal indtægtsføre den del af avancen, der overstiger 5.000 kr. Vi kan herefter regne os frem til, at denne regel kommer til at gælde i alle de tilfælde, hvor fortjenesten er mindre end 10.000 kr.¹

Ved indførelsen af disse særlige beregningsregler er vi blevet velsignet med en tredeling. Udtrykt præcisere: Goodwillbegrebet har to nabo-områder, dels de forhold, hvor der slet ingen beskatning sker og dels de, hvor avancen er fuldt skattepligtig. I sidstnævnte gruppe findes en underafdeling – behandlet ndfr. p. 366 ff – hvor der vel sker fuld beskatning, men fordelt ud over en årrække. Lempelser til sælgeren modsvares ofte af større skattetilsvær for køberen. Intet under, at gruppedelingen har haft den virkning, at årene efter 1939 har budt på et utal af sager, hvor de forskellige mere eller mindre snedigt udtænkte kontrakttyper har måttet stå deres prøve i skattevæsenets søgelys.

II. Det hovedtilfælde, L. L. § 7 a har for øje, er den situation, hvor en forretningsdrivende opretter kontrakt med en kollega, hvorefter denne overtager hans virksomhed mod betaling af en sum penge som vederlag for goodwillen.

A. Vi kan herefter straks udskille en række tilfælde, hvor sælgeren ikke er en »sædvanlig« forretningsindehaver, og hvor det derfor bliver omtvisteligt, om goodwillreglen er anvendelig.

1. Fisker husvært en i rørt vande og søger at opnå en del af købesummen som betingelse for at give tilladelse til lejemålets overgang, er det, han – lovligt eller ulovligt – får ind, ikke goodwillbetaling, men et fuldt skattepligtigt lejetillæg (lsk. 1950, 147). Har en mand derimod reelt drevet forretning i egen ejendom og nu sælger virksomheden, må han selvsagt behandles som andre, der afstår deres bedrift, uanset at han også bliver udlejer i forhold til køberen, og uanset om alle parternes aftaler måtte blive samlet i lejekontrakten (lsk. 1953, 47).

2. Har sælgeren i sin tid ikke erhvervet forretningen for at tjene

1. Har forretningen været i sameje mellem flere personer, tilhørt et interessentskab eller en kreds af privatskiftende arvinger, får hver af disse deres del af avancen opgjort efter de anførte regler – hvis det af Helkett I, 324 anførte er korrekt. Med andre ord er fortjenesten 50.000 kr., og har der været 10 ligestillede samejere, bliver der slet ikke tale om beskatning. Opfattelsen hviler på den konstruktion, at hver persons forhold må bedømmes for sig, uden at hans selvangivelse påvirkes af andres forhold. En tilsvarende regel kan derfor ikke gælde, hvor en og samme sælger overdrager forretningen ad 10 gange i 10 forskellige år med 1/10 hvert år og herved tjener ialt 50.000 kr.. Ved overdragelse af en del af en goodwill må man sikkert reducere de 5.000 kr. og 10.000 kr. med det til anparten svarende forholdstal.

penge på den ved normal drift, men for at tjene på den ved videresalg, er han i skatterelig forstand en »spekulant«. Før 1940/41 måtte han derfor betale indkomstskat af den fulde avance (S. L. § 5 a). Skdep. cirk. nr. 246 af 29. december 1939 udtaler, at sådan særbehandling fortsat må finde sted. Det er muligt korrekt strengt juridisk, men det ønske om ikke at hindre bevægeligheden i erhvervslivet, som også ligger bag de nye regler, må føre til, at man bør være yderst varsom med – bortset fra tilfælde, hvor køb og salg af forretninger er vedkommandes erhverv – at statuere § 5 a-hensigt, jfr. Helkett S. O. 1951, 134. Praksis efter de nye regler viser da også en ubrudt kæde af afgørelser, hvor spekulationssynspunktet tilsidesættes².

3. Indtager »sælgeren« en stilling, der ligger på grænsen mellem den selvstændigt forretningsdrivende og den overordnede funktionær, vil spørgsmålet i praksis oftest være om det beløb, han oppebærer, er en – i reglen helt skattefri – fratrædelsesgodtgørelse eller et vederlag for påtagelse af konkurrenceklausul, eller en goodwillbetaling. De afgørelser, der foreligger, lægger vægten mere på hans hidtidige formelle stilling i firmaet end på hvor frie hænder, han reelt havde til at disponere.³

4. Bliver forretningsmanden på sin post, lige til han dør, og dødsboet eller arvingerne herefter afhænder forretningen, vil de, som loven er formuleret, blive goodwillbeskattede af deres fortjeneste⁴.

Uden antydning af lovhjemmel gør praksis imidlertid ud fra billighedssynspunkter en undtagelse, hvor det er enken, der overdrager virksomheden. Man siger, at hun står i en tvangssituation, og at der foreligger en kapitaltransaktion, som efter S. L. er skattefri, mens L. L.'s nyere specielle bestemmelser ganske negligeres ved bedømmelse af regelkonflikten⁵. Praksis er svingende og usikker. På den ene side vil man gerne give hende en vis tid til at overveje sagen i efter dødsfaldet; på

2. S. O. 1953, 192 B er den vigtigste afgørelse. Se også: lsk. 1948, 130, 1951, 26, 69, 151, 152, 153 og 154 samt (om patentret) 1951, 140. Den helt klare dokumentation for at skdep. cirk. af 1939 kun er grå teori gav lsk. 1955, 136: Tab på spekulationsengagement fandtes for den dels vedkommende, der angik patentret kun fradragsberettiget efter goodwillopgørelsesreglerne (L. L. § 7 b).

3. Se lsk. 1949, 108, 1951, 18 og 1953, 145, samt S. O. 1954, 227 Ir. R. R. 1957, 247 ld.

4. I ordene »deres fortjeneste« ligger et vink om at sætte goodwillen højt i boets åbningsstatus. Se iøvrigt Niels Hansen i S. B. 1954, 73 og 75.

5. Se navnlig Helkett S. O. 1952, 112.

den anden side håndhæves L. L.'s sædvanlige regler, når hun har overtaget driften af forretningen. Det grå mellemområde omfatter oftest de tilfælde, hvor der mellem dødsfaldet og salget hengår mellem $\frac{1}{4}$ og $1\frac{1}{2}$ år⁶.

Da reglen udvides til også at gælde fortjeneste ved salg af varelager og inventar, vil det ofte være af den største betydning for enken, om hun bliver placeret i den ene gruppe eller i den anden; så det gode kan i alt fald siges om praksis, at den giver anledning til spænding i de år, sagen står på.

B. Hvilke krav stilles til salgsgenstanden?

1. Den skal være en igangværende virksomhed, jfr. lsk. 1950, 146, om salg til en restauratør af en ejendom, hvori der var indrettet restaurationslokaler, men hvor der ikke i perioden før salget var drevet virksomhed heri. Ingen ved, hvorlænge bedriften må have været lukket før salget.

2. Selv om køberen før salget tilkendegiver, at han vil drive andet i skatteretlig henseende efter goodwillreglerne, jfr. lsk. 1953, 47, R. R. 1956, 187 ld. og Helkett i S. O. 1950, 146. Fremtiden vil vise om skatteretten vil recipere den uklarhed om emnet, lejeretten fik ved U. 1954, 470 H og 474 H.

3. Det forekommer undertiden, at udlejere – fx. Københavns Kommune eller andre – for at hjælpe nye folk til lettere at komme i erhverv, forbyder de hidtidige indehavere »at tage goodwill.« Da en sådan laden hånt om de økonomiske realiteter blot opfordrer til camouflage og omgørelser, skulle der ikke i skatteretten være grund til at fæstne sig særligt herved. De foreliggende afgørelser – lsk. 1947, 123, og 1950, 148 (begge om ødepoter) – synes imidlertid at pege i retning af, at sådanne forbud vil blive opfattet som vægtige bevisdata for, at det, som den nye indehaver har betalt den gamle, ikke er vederlag for goodwillen.

6. Skattefrihedstilfælde: lsk. 1949, 20, 1952, 210, 1955, 30, (jfr. Helkett S. O. 1955, 167), 1957, 80, de af Helkett S. O. 1954, 189-190 nævnte tilfælde, samt R. R. 1956, 115 ld. (2 sager). Omvendt i S. O. 1954, 170 Ø; lsk. 1953, 149 og S. O. 1954, 53 lr., samt R. R. 1956, 325 ld., jfr. Niels Hansen i S. B. 1954, 76. – R. R. 1957, 171 ld. indrømmer en sagførerens skattefrihed for den til et fikseret beløb svarende del af afståelsessummen, men ikke for den procentuelt beregnede andel, hun skulle have af sælæret i en større verserende sag. Lidt mere omtanke ved kontraktsformuleringen havde derfor været penge værd.

C. Fremtræder transaktionen i en anden form end det sædvanlige forretnings salg, bør man sikkert gå til de økonomiske realiteter bag retshandelen⁷.

Det gøres også i praksis, hvor ejeren af ejendommen overtager en forretning i denne mod erstatning, hvad enten denne fastsættes ved aftale (lsk. 1946, 36 og R. R. 1956, 367 ld.) eller af en erhvervslejevoldgiftsret (lsk. 1953, 49 og 1954, 25). Ligeledes bør goodwillbeskatning ske ved optagelse af eller udløsning af medinteressent, jfr. fx. R. R. 1956, 401 ld.⁸. Ligestillet hermed er overdragelse som et led i et ægtefællesskifte ifølge R. R. 1955, 547 ld. om samgifte tandlæger. Det kan dog omtvistes, om denne afgørelse er holdbar, idet det ofte(st) vil være urimeligt at trække et isoleret led af en fællesboopgørelse ud til isoleret skattemæssig behandling.

Formen kan imidlertid adskille sig så radikalt fra det typiske, at man viger tilbage fra at bruge goodwillreglen. Bortforpagter man således sin goodwill, er man fuldt skattepligtig af indtægten som af anden lejeindtægt (R. R. 1956, 44 ld.).

Omvendt viser S. O. 1954, 175 lr. vejen til den totale skattefrihed for den lidt større forretningsdrivende. Han omdannede sin forretning til aktieselskab og solgte nogle få år efter aktierne. Da han ikke havde erhvervet dem i videresalgshensigt – det vil næsten aldrig kunne bevises i sådanne tilfælde – var der ikke efter aktiereglerne nogen skattepligt, og goodwillreglerne turde man ikke benytte ved en fra de sædvanlige L. L. § 7-tilfælde så forskellig ydre fremtrædelsesform? Den (eneste) fælde, man i sådanne tilfælde skal søge at undgå, ligger ved fastsættelse af aktiekapitalens størrelse. Man skal passe på, at man ikke her regner med en indskudt goodwill af en sådan størrelse, at der derefter igennem fremkommer en skattepligtig avance ved »salget« fra forretningsmanden til det nystiftede selskab. Oftest vil aktieselskabsregistret ufrivilligt komme til at hjælpe den ukyndige, men fx. i R. R. 1957, 303

7. Lsk. 1953, 47 udtaler, at det er tilstrækkeligt, at en kundekreds er opgivet, uanset at der ikke finder egentlig overdragelse af kundekreds sted.

8. Lsk. 1948, 131 og 1953, 147 strider i resultatet, men næppe i realiteten med det anførte.

9. I denne forbindelse kan også nævnes S. O. 1956, 108 lr: Stifteren af og hovedaktionær i et selskab solgte sine aktier, hvoraf han længe havde ejet nogle, mens andre var opkøbt fornylig. Avancen på den sidste post – men ikke på de første – fandtes skattepligtig.

ld. svigtede denne sikkerhedsventil. Sagen angik et tilfælde, hvor en enke omdannede sin nylig afdøde mands virksomhed til et aktieselskab, hvori hun selv blev hovedaktionær.¹⁰

De sidst anførte betragtninger er set i større sammenhæng blot en udløber af det større problem, at aktieselskaber under gældende rets ordning normalt unddrager sig reglerne om beskatning af goodwill, for så vidt forretningsoverdragelsen sker i form af et aktiesalg. Det har været en torn i øjet på visse kredse og indgår som et led i begrundelsen for den ved udk. 1948 og majforslag anbefalede kapitalvindingsskat, der på dette felt vil virke sådan, at man dels afbøder »ufuldkommenheder«, dels gør det uden alt for uheldige produktionsmæssige virkninger, idet skatten skal betales af aktiesælgerens og ikke af selskabets midler.

§ 37. ANDRE RETTIGHEDER

Når vi bortser fra sager om videresalgshensigt – her gælder de almindelige regler såvel i erhvervs- som spekulationstilfælde – kan vi stort set indskrænke os til at se på L. L. § 7, stk. 1 b, af hvis tekst man kan udlede tre regler:

1. Fortjeneste ved salg af patentrettigheder til egen opfindelse er fuldt skattepligtig.
2. Fortjeneste ved salg af tidsbegrænsede rettigheder iøvrigt er skattepligtig i samme omfang, som good-will-avancer er det.
3. Fortjeneste er skattefri i andre tilfælde.

ad 1: Når egne opfindelser behandles hårdere end erhvervede patenter, beror det på, at administrationen på dette detailpunkt ved gennemførelsen af L. L. 1941 havde held til at få et ellers ikke godkendt princip til at glide gennem lovgivningsmaskineriet. Det drejer sig om den betragtning, at når udnyttelse af en ret »normalt« sker ved egen virksomhed eller gennem licens- eller lejekontrakter, skal vedkommende ikke opnå skattefrihed, hvis han i stedet tager indtægten hjem gennem salg. Altså fuldt ud det synspunkt, som U. 1954, 511 H (foran p. 116) stemplede som stridende mod hovedprincippet bag gældende rets indkomstbegreb i en sag om naturforekomster.

10. Se endvidere foran § 35 i og ved note 5.

ad 2: Det kan næppe begrundes reelt, at man skal behandle salg-avance forskelligt alt efter, om talen er om tidsbestemte rettigheder eller ej. Når L. L. gør det, beror det formentlig på, at man har været bjergtaget af en spejlbetragtning. På køberside er det af tekniske grunde fristende at knytte afskrivningsbeføjelsen til dette kriterium, idet man her har let ved at fastslå afskrivningsperiodens længde. Man drager heraf den »konsekvens«, at når køber kan afskrive, skal sælger også beskattes og vice versa. Omfanget af skattepligten (men derimod ikke af afskrivningsretten), har man så bestemt ved en analogi fra goodwill-reglerne. Også her er der jo ofte tale om akkumuleret indkomst.

På denne baggrund kan det ikke undre, at praksis bliver krampagtig. Rettigheder, for hvilke der ikke gælder nogensomhelst form for fixable tidsbegrænsninger, henføres under reglerne med præmisser efter skabelonen »uanset at der ikke er tale om tidsbegrænsede rettigheder i egentlig forstand« (!)¹. Når et kompleks af rettigheder overdrages under eet, er man ofte simpelthen tvunget til at behandle købesummen som een enhed². Sager, der realøkonomisk ligger helt ens får forskelligt udfald³. Omvendt afgør man andre tilfælde på ulovlig vis, fordi de anses at være realøkonomisk analoge⁴.

Det er muligt, at lovkoncipisten har haft et fast område – fx. varemærkerettigheder og lignende⁵ – i tankerne, men han burde formentlig have ladet sin fantasi spille lidt mere, før han satte pennen til papiret og skrev de generelt formede ord. I al fald er det bedrøveligt at se, at vor rigsdag nu 18 gange i træk⁶ har fornyet reglen, uden at en eneste

1. Lsk. 1951, 82 og 1950, 126 samt S. O. 1951, 108 lsk. og lsk. 1945, 11. Muligt kan også lsk. 1954, 110 (ndfr. p. 143 note 8), 1947, 25 og 1951, 191 anføres.

2. Til illustration kan nævnes R. R. 1957, 170 ld.: L. L. § 7a og b anvendt på den fulde købesum ved overdragelse af good-will, lejemål (uopsigeligt i endnu 18 år), installationer, alt fast inventar og bygningsarbejder i det lejede (handelen omfattede ikke løst inventar eller varelager).

3. Se ndfr. § 53 note 10 (og § 100 note 20).

4. Ex.: S. O. 1953, 174 lr. statuerer utvivlsomt 100 % korrekt, at vederlaget ved salg af varemærke må § 7b-beskattes. I sagen R. R. 1956, 551 ld. kom man derefter ud for et tilfælde, hvor der var givet en tidsbegrænset licens til brug af et varemærke. Indtægten herved burde utvivlsomt være beskattet fuldt ud jfr. foran § 28 note 1 og p. 138. L. L. § 7b gælder kun »afståelse eller opgivelse«. Alligevel benytter man reglen ud fra den – ved U. 1954, 511 H forkastede – opfattelse, at de to udnyttelsesformer må ligestilles.

5. Se fx. lsk. 1956, 92 (2-årig eneret til at fremstille særlige damebluser).

6. Lovordene er uændret gået igen siden L. L. 1939 § 6b. – De vil blive kritiseret endnu mere ndfr. § 70.

af rigets bedste mænd tilsyneladende har tænkt blot lidt på, hvad han eller hun var med til at vedtage.

ad 3: Har man i en sag fået fastslået, at der ikke foreligger nogen tidsbegrænset ret, må salgsavancen være skattefri i medfør af S. L. § 5 a⁷. Det behøver vel ikke at tilføjes, at man selvsagt ikke kan godtage dristige juridiske konstruktioner fremsat af skatteborgere, der tror her at have fundet en helle. Hvis nogen er i tvivl om, hvordan det gik den afbetalingskontraktdiskontør, der i den eneste trykte dom om §7 b hævdede, at hans gebyr var vederlag for en (tidsbegrænset) »henstandsret«, kan han læse J. D. 1956, 263 B.

§ 38. OPGØRELSE AF SALGSAVANCEN

Når en salgsindtægt skal indkomstbeskattes, kan man selvsagt kun indtage fortjenesten i opgørelsen. Man må derfor reducere den opnåede salgssum med det, aktivet har stået sælgeren i, for så vidt han ikke tidligere har opnået skattemæssige fordele ved at fratrække udgiften. Opgørelsesmåden er principielt den samme for alle typer af aktiver¹.

De begreber vi altså skal belyse nærmere er

- (1) Salgssummen
- (2) Anskaffelsessummen
- (3) Afskrivninger på anskaffelsessummen og
- (4) Handelsomkostningerne.

Den skattepligtige avance bliver herefter $(1) \div (2) + (3) \div (4)$.

ad (1) og (2):

Hvis flere aktiver købes eller sælges under eet – som forholdet fx. typisk er ved forretningssalg, hvor der ofte indgår goodwill, inventar, varelager og eventuelt også fast ejendom og udestående fordringer – må der til brug for skatteopgørelsen ske en fordeling mellem de forskel-

7. Jfr. fx. R. R. 1956, 65 ld. (en til en vandmølle hørende ret til opstemning af vandet).

1. Dette tilsløres i nogen grad ved varelagre (ndfr. kapitel 22) og husdyr (ovfr. § 35 ,III) som følge af de tekniske regler om nedskrivninger i anskaffelssåret. Ved værdipapirer og tildels ved fast ejendom er opgørelsen ofte ret simpel i praksis, men opstår problemer, må de angivne retningslinier følges i alle tilfælde.

lige bestanddele. Man vil i reglen lægge vægt på den fordeling, der måtte være foretaget i salgsdokumentet. Det kan man gøre med så meget større tryghed, som parterne enten søger at give et sandfærdigt billede, eller – hvis de har skattereglerne i tankerne – i vidt omfang har modstående interesser². Umiddelbart plejer parterne kun at gå op i den samlede købesums størrelse, og derfor støder man hyppigt på tilfælde, hvor den for skattereglernes anvendelse nødvendige opdeling ikke foreligger, og i så fald må myndighederne foretage denne³. Men selv i sager, hvor fordeling er foretaget i salgspapirerne, anser skattevæsenet sig beføjet til at forkaste det, parterne har skrevet under på, såfremt man finder, at de ansatte tal afviger væsentligt fra de økonomiske realiteter⁴.

At den overdragne formuegenstand er behæftet ved (en af) handlerne, spiller ingen rolle. Det er den samlede købesum, der må henses til. Gives der ved køb kredit uden beregning af sædvanlig markedsrente, vil man alligevel medtage købesummen til den fulde nominelle værdi, mens en sælger kan tage et »diskontofradrag«, således at den del af salgssummen, hvormed der er ydet henstand, nedsættes til kursværdien⁵. I forbindelse hermed kan man undertiden få myndighederne til at gå med til, ikke blot at se på den manglende forrentning, men også på, hvor stor risiko der er, for at fordringen aldrig vil indgå (jfr. fx S. O. 1957, 99 lr.).

Præsteres (en del af) vederlaget i form af andet end penge, godtager skattevæsenet den værdiansættelse, som måtte fremgå af en normal rea-

2. Netop som følge heraf er det vigtigt at den, der bistår en part, fx. ved en handel om en landejendom, er skatteminded og i tide får påset at det, hans mandant måske på andre punkter opnår i kraft af hans handelsdygtighed, ikke sættes til, ved at han bliver uforholdsmæssig hårdt ramt, når skatteregningen kommer et årstid efter, jfr. Hartvig Jacobsen U. 1952, B 255-256, der maner til forsigtighed, når man udfylder de grønne skemaer. Alvoren i hans betragtninger er senest bekræftet ved H. R. T. 1957, 114 Ø.

3. Lsk. 1951, 27: samme procentvise fordeling som var benyttet ved et 7 år tidligere foregået salg. Se også fx. lsk. 1950, 26 og 27 samt 1951, 24.

4. Lsk. 1945, 10; 1947, 120; 1949, 106; 1951, 28 og 141.

5. Niels Hansen i S. B. 1954, 383 og Lsk. 1954, 110 samt R. R. 1956, 65 ld. og 1957, 303 ld. (begge om sælgerpantebrev, der var afhændet, og som følgelig alene indregnedes i den opnåede salgssum med salgsprisen). Lsk. 1951, 142 akcepterer også synspunktet, men føjer til, at det opnåede nedslag må beskattes, efterhånden som det går ind. Dette er formentlig stridende med kursavancereglerne og i al fald med princippet om, at skattevæsenet gør endelig op med salgsavancen i salgsåret, se henholdsvis § 29, II og III og § 95, IX.

lisation, der finder sted indefor en kortere tid efter salget (fx lsk. 1951, 24). Konstatere det omvendt på den måde, at aktivet har været undervurderet i salgsaftalen, må vedkommende finde sig i at blive beskattet af, hvad han virkelig har fået ud af handelen (fx lsk. 1951, 25). Bevarer man det modtagne, søger myndighederne i reglen loyalt at finde frem til værdien i handel og vandel⁶. Ved aktier vil der dog ofte være en ret stærk lyst hos forvaltningen til at afskære diskussion ved at benytte fjerdedelskursen⁷ se fx lsk. 1957, 20.

Undertiden kan retsforholdet være så forviklet, at det ikke er enhver givet straks at se, hvad vederlaget egentlig er. Det kan nok betale sig i så tilfælde at sætte fantasien i sving. Det hænder nemlig, at man kan få lsk. til at falde for selv ret stærkt spekulativt prægede konstruktioner⁸.

Har der efter erhvervelsen været afholdt forbedringsudgifter, som ikke er fradraget i de årlige indkomstopgørelser, kan de tillægges købesummen, jfr. fx lsk. 1951, 26⁹.

ad (3).

Den hårdhændede praksis administrationen mener sig berettiget til at anlægge, når afskrivningsmuligheder ikke er udnyttet (ndfr. § 105), følges ikke op ved avanceberegningen. Ifølge lsk. 1950, 145 og 1954, 116 er det nemlig alene faktisk foretagne afskrivninger, der kommer i betragtning, og ikke de, der kunne have været foretaget. Det tillades endog ved avanceopgørelsen at tilbageføre afskrivninger, som ikke har bragt den pågældende nogen skattemæssig fordel, fordi de er foretaget i et år, der alligevel ville have givet underskud (lsk. 1950, 151).

6. Man skal næppe lade sig afficere af, at man her – som så ofte – kan finde modstående afgørelser som fx. U. 1951. 570 lsk.

7. Herom ndfr. T 5 B, f.

8. Ex.: lsk. 1954, 110: A havde forkøbsret til fast ejendom, i hvilken han havde erhvervslejemål. Husets ejer B respekterede ikke dette og solgte ejendommen til C. Sagen forligtes, således at C beholdt ejendommen, men gav A 15 års uopsigelighed. 4 år senere udstedte C et 10 årigt rentebærende gældsbehold stort 50.000 kr. til A mod at denne flyttede – eller quasijuridisk udtrykt: han afstod sin tidsbestemte ret til C. Ved avanceopgørelsen kunne A som anskaffelsessum fradrage værdien af den forkøbsret, han i sin tid havde haft, idet denne jo var opgivet, for at han kunne opnå det tidsbestemte lejemål. »Salgssummen« fastsattes til 44.000 kr. som diskontoværdien af gældsbeholdet. Herfra trak man forkøbsretsværdien, der fandtes at være 25.000 kr. (historien meldte intet om hvorfor man netop valgte dette tal; intet tyder dog på, at man har gjort sig klart at en forkøbsret blot er en ret til at købe til højst opnåelige markedspris og således strengt taget intet værd). Af differencen 19.000 kr. fandtes halvdel – 9.500 kr. – skattepligtig i medfør af L. L. § 7b (foran § 37, 2).

På den anden side skal – ifølge lsk. 1952, 143 – som afskrivninger medregnes sådanne skattefri godtgørelser, der reelt er ydet som refusion for slitage, uanset at de ikke formelt fremtræder som afskrivninger (kørselsgodtgørelse til tjenestemænd m. v.).

Ved avanceberegningen bortses fra den del af afhændelssummen, der i medfør af reglerne om ekstraordinære afskrivninger tilbageføres til regulering af tidligere års indkomstopgørelser (ndfr. § 108), jfr. skdep. cirk. af 6. april 1955 III, 6 i. f. og Niels Hansen i S. B. 1954, 384.

ad (4)

Under handelsomkostninger falder mægler- og sagførersalærer, stempel og tinglysningsomkostninger etc. Ved skatteretligt heterogene salg, såsom forretningsoverdragelser fordeles disse omkostninger efter en ren proportionalitetsberegning mellem de forskellige bestanddele uden hensyn til, hvilket af aktiverne de nærmest må siges at knytte sig til¹⁰.

9. U. 1921, 582 Ø beskæftiger sig med det særlige problem, der opstår, når man skal opgøre fortjenesten ved aktiesalg i tilfælde, hvor vedkommende ved at udnytte tegningsrettigheder har øget sin aktiebeholdning. Han har da til dels betalt en lavere kurs end handelsværdien for normale aktier. Der kan her næppe herske tvivl om, at det retteste må være udelukkende at hense til, hvad der rent faktisk er givet for de aktier, der nu sælges, hvad enten de er moderaktier eller ej. Det er bedst stemmende med lovens ord, ligesom det skaber de mindste regnskabsmæssige komplikationer. Den konkrete sagsøger ville herved opnå en fordel, som følge af at han havde været »snedig« nok til at beholde de nye aktier. Det ville skattevæsenet ikke give ham og retten fulgte administrationen. Resultatet blev derfor, at den videre retsudvikling blev belastet med en generel udtalelse om, at man skulle regne med en »gennemsnitskurs« som anskaffelssum. Mon det ikke vil kunne lykkes at overbevise nutidens dommere om, at afgørelsen alene har præjudikatvirkning under nu bortfaldne historiske forudsætninger jfr. dels note 1 til dommen, dels at alle transaktionerne foregik i den hektiske periode for første verdenskrigs afslutning.

10. Se fx. lsk. 1951, 26 og 28 samt S. O. 1953, 220 lsk. – Lsk. 1952, 31 udtaler, at omkostningerne fradrages for avancen fremkommer. En goodwill var solgt for 12.000 kr. og købt for 6.000 kr. Skatterådet ville fordele omkostningerne (720 kr.) med $\frac{1}{6}$ på de skattepligtige 1000 kr. og $\frac{5}{6}$ på de skattefri 5000 kr. og således beskatte 880 kr. Lsk. statuerer – utvivlsomt med rette – at avancen var 12.000 kr. $\div$ 6.000 kr. $\div$ 720 kr., altså 5.280 kr., således at alene 280 kr. var skattepligtige.

KAPITEL 7

De erhvervsdrivende

§ 39. PRAKTISK BETYDNING STOR, TEORETISK BEHANDLING LILLE

De selvstændigt næringsdrivende er ganske utvivlsomt de skatteydere, der giver skattevæsenet de fleste, de største og de vanskeligste bryderier. Når man kikker nærmere på problemerne, opdager man imidlertid efterhånden, at de naturligst hører hjemme andre steder i fremstillingen, og derfor er nærværende kapital efterhånden smuldret ind til alene at omfatte en enkelt lille paragraf, nemlig

§ 40. FORBRUG AF EGNE VARER

I. Tager en cigarhandler en pakke cigaretter fra sin forretning for selv at ryge den, bør det naturligvis have den konsekvens for hans skatteopgørelse, at hans indkøbspris ikke længere kan figurere blandt hans driftsudgifter. Såfremt man ønsker at ligestille ham med andre mennesker, der ikke er cigarhandlere, skulle han tillige indtægtsføre den avance, han ville have haft ved normalt salg.

Såvel udkast 1948 (II, 76) som majforslaget (mot. 93) drager denne konsekvens af skatteevneprincippet.

Gældende ret – som martsforslaget (mot. 87-88) vil opretholde – følger imidlertid den slappere linie kun at beskatte vedkommende af kostprisen. Efter at Hartvig Jacobsen (185 note 1) har forsøgt at forsvare dette standpunkt, tør man vist roligt sige, at det er umuligt at give nogen plausibel retfærdighedsbegrundelse for, at næringsdrivende skal have sådanne fordele. Han har reelt intet andet at sige, end at erhvervslivet ikke vil synes om at skulle opgive et skatteprivilegium.

I praksis bliver ordningen imidlertid endnu lemfældigere. Philip har utvivlsomt ret, når han p. 70 spørger om, hvordan man på ligningens tidspunkt skal kunne kontrollere, hvor mange høns der i årets løb er

forsvundet i landmandens eller slagterens suppegryde, og selv svarer, at det kan man ikke på nogen teknisk gennemførlig måde. Følgen heraf er, at man oftest må nøjes med på indkomstsiden at optage en ret skønmæssigt opgjort samlepost til delvis afbalancering af købsudgifterne. Man behøver såmænd ikke at have så overdrevent stort et kendskab til forretningsforhold for at vide, om dette skøn typisk rammer i over- eller underkanten.

II. Reglerne finder anvendelse på såvel handels- som produktionsvirksomheder. Kun bygningshåndværkere rammes hårdere (foran § 16), mens liberale erhverv formentlig går helt fri (p. 50). Det er kun selvstændigt næringsdrivende, man hjælper. De løntagere, der er ansat hos dem, får dog også en (noget mindre) kage. (foran p. 65 med note 1 om funktionærrabatter).

III. Principielt gælder reglen for alt, hvad der er købt over virksomhedens regnskab, og som nu udtages til privatforbrug, men ganske som tilfældet er ved arbejdstageres naturalindtægter, (p. 64), opgiver man også her at medtage værdier af ganske bagatelagtig karakter såsom fx frimærker, benyttelse af forretningstelefon til privatsamtaler, »kontorkaffe« o. s. v.

Det har været gjort gældende – nemlig i S. O. 1952, 151 og 1953, 17 (redaktionen) – at der ikke skulle opstå skattemæssige konsekvenser, såfremt en eksportør udnytter et ham meddelt dollarpræmierings-tilsagn til at importere varer til sig selv privat. Sådanne logiske slutninger fra, hvad der følger af en rettigheds »natur«¹, er imidlertid ikke blot fremmede for dansk jura i almindelighed, men – i dette tilfælde – heldigvis også for ld, der ser på realiteten, og den er uomtvisteligt, at vedkommendes økonomiske styrke er blevet forøget som et led i det løbende erhverv – se senest ld. 1957, 58.

1. Jfr. foran § 15. – Endvidere henviser la Cour til, at kostprisen jo er 0. Tryksværligt til modargumenter vil vist være overflødig.

KAPITEL 8

Vederlagsfrie erhvervelser

§ 41. BØR GAVER BESKATTES?

Den, der får noget for intet, opnår på sin vis en særlig stor skatteevne. Han kan ved siden af udnytte sin fulde arbejds- og kapitalindtjenings- evne. Indgreb i let tjente midler føles ikke så hårdt som beskæring af det, man har indvundet i sit ansigts sved ved arbejde, eller af det, som har skabt søvnløse nætter, mens ens formue var udsat for risiko. Hyp- pigst er der ingen særlig samfundsinteresse i at incitere borgerne til at øge indtægten gennem gaver, og selvom der var, har gaver ofte et så tilfældigt præg, at retsordenen kun i begrænset omfang kunne påvirke deres omfang. Det er vel sådanne betragtninger, som har ført S. L. § 4c til som hovedregel at henføre gaver til modtagerens skattepligtige indkomst.

På den anden side, må det fremhæves, at gaver er typiske eengangs- indtægter. Har de en betragtelig størrelse, vil de derfor under et pro- gressivt skattesystem kunne blive en plage for modtageren, når han skal betale skat af dem, $\frac{1}{2}$ -2 $\frac{1}{2}$ år efter at de er oppebåret og mulig for- brugt. Reglerne om fradrag for betalte skatter øger ulempen ved at brin- ge hans skatteforhold ud af balance år frem i tiden. Virkningen bliver altså den stik modsatte af, hvad der normalt er giverens formål: at yde modtageren en favør. Bortset fra pengegaver kan det også være vanske- ligt for modtageren at udrede skatter, der jo skal betales i kroner og ører. Efter sagens natur kan man ikke sende rodekontoret 40% af den flyvetur, man har haft med polarflyveren, efter at en svoger i Los An- geles venligst for et års tid siden sendte en tur-returbillet. Havde man vidst, at skattevæsenet bag efter faldt en i ryggen og lagde billet- prisen (+ eventuelt sparet hjemmeforbrug ved opholdet i Californien) til ens beskedne gage og marginalbeskattede den således opståede vær- di, havde man nok sagt nej tak til den fornøjelse, som man aldrig havde kunnet betale selv¹. Og så går der jo endda ikke noget fra skattevæse- net, hvis man ikke beskatter gaver. Giveren vil efter sædvanlige regler

1. Eksemplet analogt med S. O. 1955, 27 lr. med islæt fra lsk. 1952, 136.

være blevet indkomstbeskattet (der hvor han hører hjemme) af beløbet, og samfundsmæssigt skabes der ikke yderligere værdier, fordi han generøst deler sin indtægt med andre². På den jævne mand kan det let virke som et bagholdsangreb i strid med al sund fornuft, når skattevæsenet, som ingen har ønsket at hjælpe, pludselig griber ind i folks ret til selv at bestemme, hvordan de vil anvende den del af deres indtægter, de har til rest, når kejseren har fået, hvad hans er.

På grund af gavers tilfældige og uregelmæssige karakter er det ofte vanskeligt for ligningsmyndighederne at føre effektiv kontrol med, at lovens bud om gavebeskatning sker fyldest blot i flertallet af tilfældene.

Af de anførte grunde er det relativt sjældent, at gaver figurerer på selvangivelsernes indkomstsider. Når myndighederne – som følge af mistænkelig formuestigning eller på anden vis – kommer undervejs med dispositionen og er »unfair« nok til ikke at lukke øjnene, mødes de hyppigt med indignerede protester. De indsigelser, der kan være hold i, kan juridisk rubriceres således:

1. Det er ingen gave (§ 42).
2. Det er en skattefri gave (§ 43).
3. Gaven må henføres til et senere indkomstår (§ 44).
4. Gaven kan ikke ansættes til så stort et pengebeløb som sket (§ 45).
5. Det er gavemodtageren, ikke giveren, der skal beskattes (§ 46).

§ 42. GAVEBEGREBET

En gave i skatteretlig forstand vil jeg her tale om når skatteyderen ved en

erhvervelse til eje eller brug (I)
uden at yde fuldt vederlag (II)
har opnået en økonomisk fordel (III)
der ikke er arv (IV),
eller modtaget som led i formuefordeling ved ægteskabs ophør (V).

² Denne betragtning har vistnok været afgørende for at gaver som hovedregel ikke beskattes i Sverrig (Geijer 46 og 48).

Gavehensigt kræves ikke (VI)
 men dispositionen kan have en sådan karakter, at den naturligst
 henføres under andre regler end gavebeskatningens (VII).

I. VÆRDISTIGNINGER

Næsten de samme reale hensyn, som ligger bag gavebeskatningen, kunne begrunde en beskatning af den realgevinst, en skatteyder indvinder, når hans ejendele stiger i værdi, fx. som følge af, at den kunstmaler, han for 25 år siden købte et billede af, nu er blevet et kendt navn, eller at der er oprettet en jernbanestation nær hans hidtil isoleret beliggende ejendom. Anvendelse af gavereglerne er imidlertid her udelukket således som S. L. §§ 4b og 5a må forstås i deres indbyrdes sammenhæng. Er de pågældende ejendomme ikke erhvervet som led i skatteyderens næring eller i spekulationshensigt, vil indkomstbeskatning efter gældende ret normalt være helt udelukket, selv når stigningen konstateres ved salg, se fx. S. O. 1953, 169 Ø (foran p. 43–44).

Får man derimod et nyt formuegode, sker beskatning, selvom erhvervelsen ikke er varig. Det fremgår udtrykkeligt af S. L. § 4b 1. pkt., 2. led om »vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods«. Som eksempel herpå kan henvises til lsk. 1954, 108 om automobil lån (ndfr. § 43 note 27).

Det er ikke nogen betingelse for gavebeskatningen, at formuefordelen tilflyder modtageren direkte fra den hidtidige ejer, jfr. fx. R. R. 1956, 275 Ø om et tilfælde, hvor en person de facto opnåede en berigelse som resultat af en aktiekapitaludvidelse i et selskab, hvis hovedaktionær var en anden.

II. VEDERLAGSYDELSE ELLER EJ

A. Spørgsmålet om, hvorvidt en formuefordel hidrører fra et gensidigt bebyrdende retsforhold eller fra en ensidig gavedisposition kan afgøres efter formelt-juridiske retningslinier. Denne metode vil føre til retsteknisk skarpe regler, men nok også til, at der fra tid til anden må træffes konkret set, særlig urimelige afgørelser. Praksis har arbejdet sig fri af formalismens hånd og lægger i stedet i første række vægt på de

faktisk foreliggende økonomiske forhold med en tilbøjelighed til i tvivlstilfælde hyppigt at vise skånsomhed overfor borgeren¹.

B. Den der køber billigt eller sælger dyrt, siges ikke derfor at have fået en delvis gave, hvis der da ikke mellem parterne foreligger særlige forhold, som gør det naturligt at karakterisere retshandelen som en aftale med gavemæssigt islæt. Eksempler på sådanne blandede retsforhold omtales nedenfor under VI, 1 og i § 45, C og D.

III. OMSÆTNINGSVÆRDIKRAVET

A. Eftergivelse af gæld²

a. Formålet med en akkord er, at debitor påny skal bringes på fode og opnå en chance for at begynde på en frisk. Hensigten ville helt forspildes, hvis skattevæsenet, når akkorden var bjærget i land, kom med en gavebeskatnings-regning til debitor på grundlag af differencen mellem de pågældende fordringers nominelle beløb og den udbetalte dividende. Lsk. 1929, 75 og 1930, 14 (214) er de principielle afgørelser, hvorved skattevæsenet bøjede sig for disse synspunkter. Under devisen »kreditorer giver ikke gaver« har senere praksis fulgt linien op og undladt beskatning, selv i tilfælde hvor debitor gik ud af akkorden med overskudsstatus, idet denne anses overladt ham i kreditorernes egen interesse, fx. for at sikre fortsat forretningssamkvem og/eller praktisk mulighed for overholdelsen af de stipulerede afdragsbetalinger³.

1. Fordeler interessenter årsoverskuddet efter andre retningslinier end de i interessentskabskontrakten anførte statueres ikke derfor gave (Lsk. 1955, 34). Nedsættes en købesum på grund af mangler, der juridisk ikke (mere) kunne gores gældende, nås samme resultat (Lsk. 1951, 166). Er en gæld eftergivet eller af andre grunde bortfaldet uden opfyldelse, synes det at være rimeligt at undlade at gavebeskatte kreditor, hvis debitor desuagtet betaler, hvad han moralsk skylder, cfr. Lsk. 1955, 33. Ved lån til insolvent person hindrer den juridiske iklædning ikke beskatning af den reelle gave (Lsk. 1941, 45). Ydes dekort ved indfrielse af gæld før forfaldstid, er man yderst forsigtig med at statuere skattepligt (Lsk. 1942, 53, 1953, 35 og 140, samt 1955, 44; S. O. 1957, 66 lr., ld. 1957, 89, R. R. 1956, 40 ld. og 1955, 494 ld.; modsat Lsk. 1949, 122). Niels Hansens udtalelser (S. B. 1954, 380) om at man gavebeskatte dekort ÷ diskontofradrag stemmer derfor næppe med hovedmassen af nyere afgørelser.

2. Jfr. hertil S. B. 1954, 378-380 (Niels Hansen).

3. Blandt de mange herhenhørende afgørelser kan henvises til Lsk. 1940, 51; 1943, 44 (214) og 114 (215); 1948, 32; 1949, 120 og 1950, 34.

b. Sker gældseftergivelse derimod ikke som led i en mere generelt præget kreditorordning, er formodningen for, at en skattepligtig gave foreligger. Debitor pålægges en ret streng bevisbyrde for sin insolvens, når han vil undgå gavebeskatning efter at have opnået dekort på gæld, der er forfalden. Beskatning sker således, hvis debitor på dekortens tidspunkt sad inde med »aktiver, der uden skade for hans erhvervsvirksomhed kunne have været afhændet eller pantsat« (lsk. 1954, 104), og selv pensionisters beskedne sparekasseindskud tages i betragtning (lsk. 1950, 142)⁴. Er fordringen derimod helt værdiløs, opnår debitor ikke nogen gave, fordi kreditor også over for ham opgiver den (lsk. 1941, 46 og 47; 1943, 113; 1950, 34; 1955, 31 og 1956, 87).

B. Andre tilfælde

Bortses fra eftergivelse af krav mod insolvente personer, vil der i reglen ikke være tvivl om at det, der i formen er ydelse af fordel også har en økonomisk værdi, selv om man naturligvis hyppigt kan diskutere hvor stor denne værdi er.

IV. ARVEERHVERVELSER

A. Arvefors kud er indkomstskattefri jfr. S. L. § 5b. Betingelserne er, dels at modtageren er yderens arving⁵, dels at det modtagne beløb til sin tid skal fragå i arven⁶.

Som det er velbekendt fra arveretten arbejder husmænds husbestyrerinder ofte uden løn mod løfte om et beløb, når ejendommen skal sælges efter husmandens død. Den sympati disse kvinder møder, når konflik-

4. Se også lsk. 1939, 25 (208); 1941, 44 (213); 1944, 61 (213); 1949, 121 og 1951, 166. R. R. 1956, 277 ld. spænder vist synspunktet udover bristegrænsen: Debitor opnåede 1952 moratorium men beskattedes desuagtet af den 50 %-dekort han i 1954 opnåede ved indfrielse af moratoriekreditor, der var gået konkurs. Tilsvarende S. O. 1957, 97 lr.

5. Dette dokumenteres gennem dåbsattester (evt. også dødsattester) eller fremlæggelse af yderens testamente, idet man i reglen bortser fra muligheden af at dette senere kan omgøres. Se iøvrigt lsk. 1927, 91; 1939, 41; 1941, 145; 1942, 127; 1944, 63; 1945, 23; 1947, 116 og 117; 1948, 31 og 1949, 123.

6. Erklæring herom oprettes ofte først, når skattevæsenet har rejst sagen, men sådanne ratihabitioner godtages jfr. lsk. 1927, 90; 1931, 54 og 57 og 1939, 19 og 42. Sidstnævnte afgørelse er den videstgående (erklæring afgivet efter yderens død af dennes far 2 år efter ydelsen). Lsk. 1931, 56 er et eksempel på, at end ikke sådan liberalitet kunne hjælpe skatteyderen.

ten opstår med den fjerntboende slægt, har ikke nogen pendant i forholdet til skattevæsenet. Reelt foreligger der jo en slags arbejdsvederlag⁷. Hvis lønindtægtssynspunktet efter ydelsens størrelse og betalings-tid ikke er anvendeligt, søger man efter momenter til begrundelse af, at der foreligger skattepligtige gaver og ikke arv eller arveforskud jfr. fx lsk. 1950, 141 og 1952, 43.

B. Ifølge arveafgiftslovens § 5b skal der svares arveafgift af »gaver, som vedkommende person har bortskænket i levende live, når han havde forbeholdt sig indtægterne eller nytten og brugen af det bortskænkede for sin livstid eller for et tidsrum, der endnu ikke er udløbet ved hans død«. Uden at ordene i S. L. § 5b formentlig afgiver fornøden hjemmel hertil, antages det, at sådanne døds-gaver til gengæld er indkomstskattefri⁸. De lege lata udelukker de to skatteformer nemlig ikke hinanden".

C. Den formueforøgelse, der fremkommer ved en ægtefælles overtagelse af fællesboet til hensiddende i uskiftet bo, er indkomstskattefri efter S. L. § 5b analogt.

D. Under dødsbobehandling oplever man undertiden, at det sædvanlige arvebegær er afløst af en så vidtgående gensidig hensyntagen efter de særligt foreliggende forhold, at lodtagerne undlader at stå stejlt på deres juridiske ret. Boet deles naturligvis i overensstemmelse hermed, og arveafgift svares oftest efter den vedtagne fordeling. Strengt logisk indebærer det imidlertid, at den, der får fordel, opnår en økonomisk fordel, ikke i kraft af en arveadkomst, men som følge af en vederlagsfri, formueretlig disposition. Indkomstskattepligtig gave statueres herefter. Det er ikke rimeligt, men det er gældende ret, jfr. U. 1925, 767 Ø. Af dommen fremgår at skæringspunktet mellem arveafkald og livsgave er »giverens« erklæring om gældsvedgåelsesspørgsmålet¹⁰. Afslår den uegennyttige derimod at tage arv, vokser de andres arvelodder tilsvarende, men det antages ikke at involvere nogen skattepligtig gave¹¹. En

7. Skattefriheden for dispositioner indenfor familien (p. 160) forudsætter sambeskatning og den forudsætter igen vielsesattest (§ 117, I).

8. Jfr. lsk. 1930, 153; 1933, 59 og 1945, 133.

9. Fx. p. 153 (og 54). De lege ferenda. se Harbou J. 1949, 321-323.

10. Dommen følges af lsk. 1939, 121. 1940, 122, 1944, 143, 1948, 33, 1951, 167 og 1955, 120. Se derimod det særegne tilfælde i R. R. 1957, 169 Id.

11. Hartvig Jacobsen 173. og præmisserne til lsk. 1955, 120. Cfr. de fremhævede ord i lsk. 1948, 33.

sådan foreligger heller ikke, hvis det sandsynliggøres, at den i strid med arvereglerne foretagne fordeling skyldes aftaler med arveladeren, da denne i sin tid levede¹².

De irgange, der fra gammel tid præger læren om fideikommissariske substitutioner og båndlæggelser, kan føre til, at erhvervelser, der for en naturlig opfattelse er arv, arveretligt – og dermed også skatteretligt – må betegnes som gaver, jfr. fx. den med stærk dissens afsagte højesteretsdom i U 1941, 757.

E. Det er naturligt her at omtale forskellige andre erhvervelser, der har tilknytning til arvelodder, uanset at problemet skattepligtigt eller ej ikke har nogen særlig relation til gaveproblemet.

1. Udbytte af arvelodden er skattepligtigt efter sædvanlige regler (om fx. renteindtægter, leje, aktieudbytte etc.,) hvadenten der er tale om

a. privatskiftede boer¹³ eller

b. indtægt fra udloddede arveafgiftsberigtigede arvemidler¹⁴ eller

c. arveforskud oppebåret fra boet, mens dette var under offentlig behandling. Dette sidste stemmer med administrativ praksis siden 1903¹⁵. Denne forkastedes af U 1929, 614 Ø (»ikke ... tvingende grund til at pålægge den arving, der har været nødt til at optage arveforskud både indkomstskat og arveafgift af samme beløb, medens den arving, der ikke behøver at optage sådant forskud, nyder godt af hovedreglen om, at disse to skatter udelukker hinanden«). Landsretsafgørelsen er imidlertid formentlig i det hele tilsidesat ved den med 5 stemmer mod 4 afsagte U 1938, 1008 H (»Beløb, der under offentlig skifte ... forskudsvis udbetales til arvinger som ... udbytte af arvekapital ... er skattepligtige i medfør af S. L. § 4«)¹⁶.

d. Udloddet boindtægten med arvelodden som det normalt sker, er der derimod skattefrihed for arvingerne. De lege lata kan dette vistnok være lidt tvivlsomt efter det synspunkt, der ligger bag 1938-dommen.

12. Lsk. 1954, 112 (og 1955, 120) samt R. R. 1957, 347 ld. Cfr. lsk. 1944, 143.

13. S. B. 1954, 72-73 (Niels Hansen) og lsk. 1954, 39.

14. U. 1952, 229 Ø og lsk. 1951, 136.

15. Vejledning nr. 441 af 12. december 1903 (ad S. L. § 5 b) og bekendtgørelse nr. 297 af 31. december 1912 (do).

16. Hartvig Jacobsen 175-176, der – som jeg – er ked af, at dissensen ikke fik en stemme mere, mener, at 1929-dommen fortsat har et vist anvendelsesområde. Dennes synspunkter er i overensstemmelse med svensk ret, der lægger hovedvægten på at samme beløb ikke bør beskattes både hos dødsbo og hos arving (Geijer 45).

Så længe sondringen opretholdes, må man løse vanskelige bevisspørgsmål ved afgørelsen af, hvorvidt a conto udlodninger fra offentlig skiftede dødsboer vedrører kapitalen eller boets løbende indtægter af skattepligtig natur¹⁷.

e. For at få bobehandlingen afsluttet hurtigt, sker det undertiden, at boet ikke selv oppebærer sine indtægter, men udlodder dem til arvingerne ved skiftets slutning i form af udestående fordringer. Efter det i dansk skatteret herskende accrualprincip (ndfr. kapitel 20) er indtægten opstået for boet som sådan, og arvingerne kan følgelig ikke beskattes af pengene, når de kommer til udbetaling¹⁸.

2. I et testamente var det bestemt, at den pågældende sagfører skulle have dobbelt eksekutorsalær. Da han altid havde beregnet normalt salær for afdødes sager, ansås halvdelen af salæret som et indkomstskattefrit legat (lsk. 1954, 113).

V. ÆGTEFÆLLESKIFTE

Lsk. 1929, 120 (207) statuerer, at det skatteretlige gavebegreb ikke omfatter overdragelser fra den ene ægtefælles særeje til den anden, når de sker som vilkår for at modtageren vil gå med til separation. Selv om udtrykkelig lovhjemmel savnes, bør man vist i det hele ved indkomst-opgørelsen se bort fra alle transaktioner mellem ægtefællerne i forbindelse med ægteskabets forlis, smlg. foran p. 138 om R. R. 1955, 547 ld, men jfr. martsforslag mot 80 og majforslag mot 87. Se nærmere ndfr. p. 160 note 21.

VI. GAVEHENSIGT

1. En gårdbestyrer fik gårdejeren, der døde et årstid efter, til at sælge sig gården til en lav købesum samt aftægt. Lsk. udtalte: »Det kan ... ikke anses for en betingelse for at beskatte på gavegrundlag, at der har foreligget positiv gavehensigt fra sælgerens side« (lsk. 1948, 34)¹⁹.

2. Lsk. 1947, 15, 1951, 14 og 1954, 11 statuerer gaveskattepligt for debitor i tilfælde, hvor fordringerne bortfaldt ved forældelse.

17. Se S. B. 1954, 74-75 (Niels Hansen) og de af Helkett I. 33-34 og 295-296 anførte afgørelser.

18. Cfr. lsk. 1944, 83. Jfr. ndfr. p. 327.

19. Tilsvarende R. R. 1956, 487 ld. (billigt bilkøb fra leverandør).

3. Får man sine ejendele forbedret uden at yde sædvanligt vederlag herfor, foreligger naturligvis en gave. Tvivlstilfælde opstår imidlertid, hvor den, der bekoster forbedringen gør det i egen interesse. De fleste afgørelser på området vedrører forhold, hvor en lejer har tilført det lejede værdiforøgelser, som ved lejemålets ophør skal tilfalde udlejer²⁰. Uden at være besjælet af gavemotiver, når parterne ofte forholdsvis let frem til sådanne aftaler. Jus tollendi er en beføjelse af tvivlsom værdi for lejer, og der anskues i al fald under en fjern fremtidsuvisheds-perspektiv. Hans behov for at opnå det fornødne udlejsamtykke nu til fx. at lægge parketgulv eller installere mur- og nagelfaste maskiner, er derimod oftest påtrængende. Ejeren gavebeskattes imidlertid af den »håndgribelige forbedring, som han kan realisere« (Helkett i S. O. 1954, 186 og R. R. 1939, 180)²¹. Heri ligger, at beskatning ikke kan ske, hvis lejer har uopsigelig i så lang en periode, at værdiforøgelsen på ny må antages at være elimineret, når ejeren kan forventes at få rådighed over det udlejede (lsk. 1953, 21 og 135 samt S. O. 1956, 172 ld), at der altid må ydes et passende fradrag for lejerens ret til at fortsætte lejemålet (S. O. 1955, 59 lr), og at der gives et klækkeligt nedslag, såfremt indretningen er af problematisk værdi for ejeren, når vedkommende lejer er borte (lsk. 1955, 36).

VII. REGELKRYDSNING

1. Da et firma ophørte i 1943, overlod det gratis sit inventar til værdi ca. 500 kr. til en funktionær. Denne fik i 1946 blæst nyt liv i firmaet, der reorganiseredes som aktieselskab, og han fik for 5000 kr. aktier mod at overlade selskabet inventaret. Denne disposition måtte bedømmes efter L. L. § 7c (om driftsmidler) og ikke efter gaverreglerne (lsk. 1949, 119).

2. A. betalte 10.000 kr. for en årlig livrente på 817 kr. til B. De 10.000 kr. var ikke skattepligtig gave til B, der vel derimod beskattedes af de årlige livrentebeløb (lsk. 1948, 28).

20. Jfr. dog fx. også lsk. 1953, 146 og R. R. 1956, 402 ld. – begge om leverandørtilskud til byggeri i et omfang, der efter skattemyndighedernes skøn oversteg værdien af den exclusive aftagerpligt. bygherren påtog sig. Det skønnede »overskudsbeløb« gavebeskattedes hos sidstnævnte.

21. Jfr. lsk. 1942, 68, 1946, 144 og 1948, 25.

§ 43. SKATTEFRI GAVER

Logisk set er det noget vrøvl først at definere et skatteretligt gavebegreb og derefter omtale skattefri gaver. Sprogligt og fremstillingsmæssigt falder det naturligt at henføre de regler, der nu skal gennemgås, under en paragraf om skattefri gaver.

I. SOCIALE YDELSER

1. Består tilbagebetalingspligt, foreligger et »lån«, der er indkomstskattefrit ifølge grundsætningen i S. L. § 5c. Strengt taget foreligger imidlertid en skattepligtig gave, hvis det enten ved ydelsen står klart, at modtageren ikke kan tilbagebetale (lsk. 1941, 45), eller eftergivelse senere sker uden det skyldes modtagerens insolvens (foran § 42, III, A, b).

2. Består tilbagebetalingspligt ikke, foreligger en skattepligtig gave jfr. fx. lsk. 1936, 10 (216) og 1951, 135, medmindre andet særligt er bestemt ved lov se fx. L. L. § 13b-h (om ydelser i anledning af fædrelandspåskønnet indsats i krig) og i (bistands- og plejetillæg til invalider m. fl.), børnetilskudslovens § 4, lov nr. 43 af 14. marts 1955 § 46 om sparebeviser eller kontantbetalinger i stedet for sådanne og boligstøttelov nr. 107 af 14. april 1955 § 66 (huslejetilskud). Derimod beskattes driftstilskud i henhold til lovens § 10, jfr. ld. 1957, 64¹.

Ifølge uanfægtet gammel praksis skatter man ikke af de fleste offentligtretlige naturalydelser (folkeskolen, vejvæsenet etc.).

Uden lovhjæmmel antages det ligeledes, at værdien af det sygehusophold og den medicin m. v., som sygekassen betaler ikke beskattes jfr. lsk. 1950, 12².

1. Ld. 1957, 60 mener derimod, at statstilskud til grundforbedringsarbejder er skattefri. Det samme gælder den årligt tilbagevendende socialhjælp vi statslånshusejere får ved at have tredieprioriteten på ganske gode rentevilkår. Beskattede man denne gave ville det for det flertal, der selv bor i huset, alene betyde, at der kom et tilsvarende øget fradrag på ejendomsskemaet.

2. Et tilsvarende rimeligt resultat fik sagerne lsk. 1941, 12 (216) om en uhelbredeleg sindssyg, der fik sit underhold af det offentlige, og 1942, 117 om en af invalideforsikringsretten bevilget understøttelse på 4 kr. daglig til bestridelse af sanatoriepatients underholdsudgifter. R. R. 1956, 277 og 549 ld. udtaler, at evnesvage, der er anbragt i familiepleje eller på særlige forsorgshjem, ved indkomstopgørelsen kan bortse fra tilskud (lommepenge) fra anstaltsforsorgen.

II. INDSAMLINGSGAVER

Er midlerne til en gave tilvejebragt ved indsamling og ydes den som en anerkendelse af modtagerens fortjenester som et eengangsbeløb, er den skattefri jfr. L. L. § 13a. Reglen stammer fra L. L. 1942. Ifølge skatte-reformforslagene er dens (politiske) baggrund »hensynet til bidrag-yderne, som bør kunne påregne, at deres bidrag helt tjener formålet med ydelsen og ikke for en større eller mindre dels vedkommende sluges af beskatning«³. Det ses ikke hvorfor dette hensyn her skal veje tungere end, hvor giveren ikke er en mere eller mindre anonymt præget kreds. I virkeligheden kunne samme betragtning fremføres med (mindst)samme vægt mod al gavebeskatning.

1. Indsamlingsbetingelsen har navnlig den praktiske betydning at udelukke »lontillæg«, som arbejdsgivere betaler ved jubilæer o. l.⁴. At yderen er en kollektiv enhed er ikke tilstrækkeligt⁵. Ej heller, at to-tre personer præsterer en sammenskudsgave⁶. Derimod er »flertallet af gæsterne ved en gårdejers sølvbryllup« nok (lsk. 1954, 42).

2. Det kræves, at gaven »alene har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester«. Synspunktet er vanskeligt at anvende i praksis. Klart omfatter det foreningsindsamlinger som hyldet til en, der har virket til foreningens gavn i en årrække (lsk. 1946, 42, 1956, 16 og 17 samt R. R. 1956, 115 og 401 ld). Det må videre godtages, at kontorindsamlinger til jubilerende kollega medtages (lsk. 1950, 35), selv om der allerede her ofte indgår mindre spontane momenter⁷. Nærmest humoristisk virker det at lade kriteriet omfatte en sølvbrudgom (lsk. 1954, 42)⁸. Direkte uheldig er lovformuleringen, når den skal anvendes på gavemodtagere, om hvis »fortjenester« der hersker stærkt divergerende opfattelser⁹.

3. Udk. 1948 II. 75, martsforslag mot. 82 og majforslag mot. 84. Alle vil de løbe linien ud og gøre alle indsamlingsgaver skattefri ved at opgive kravet om »honorær baggrund«.

4. Lsk. 1945, 121; 1947, 36 og 107; 1948, 35, 40, 124 og 125; 1950, 38; 1951, 47 og 48, 1952, 156 og 1953, 155.

5. Lsk. 1952, 158 (generalforsamlingsbeslutning om at forening skulle hædre afgående formand).

6. Skdep. cirk. af 5. januar 1943 (aftrykt i Helkett I, 312-313).

7. Yder arbejdsgiveren bidrag til indsamlingen kan en passende del af hans ydelse også passere skattefrit for modtageren (lsk. 1950, 35).

8. Cfr. de i lsk. 1948, 37 og 1957, 17 omhandlede sølvbrudgomme.

9. Lsk. 1952, 45 (»Større kreds af landbrugere« ydede fremtrædende L. S.-mand

3. En kommune ville hædre en mand, der havde fremskaffet naturgas, men i stedet for at give ham et beløb en gang for alle¹⁰, strakte man sig så vidt, at han fik 900kr.årligt i en længere årrække. Hermed havde man forspildt hans chancer for skattefrihed, da L. L. § 13a – uvist af hvilken grund indispensabelt – alene finder anvendelse på »een gang for alle oppebårne« beløb (lsk. 1950, 37). Det samme synspunkt blev afgørende i en sag, hvor gaven bestod i fribolig for den, man ønskede at hædre (lsk. 1953, 156).

4. Uden direkte lovhjemmel har lsk. 1951, 168 udtalt, at modtageren skal være en enkeltperson. § 13a-privilegiet kunne derfor ikke opnås af et som aktieselskab drevet dagblad, der modtog en jubilæumsgave, som dets læsere over hele landet havde indsamlet.

III. LEGATER

Ligestillet med indsamlingssgaver er ifølge L. L. § 13a »gave- eller legatbeløb, der er udredet af offentlige midler, legater, kulturelle fonds o. lign. her eller i udlandet«.

Hovedproblemet i praksis er, om ydelsen er begrundet i en generel anerkendelse af modtagerens fortjenester eller ej. Slægtslegater falder klart uden for¹¹. Det samme gælder prisbelønninger¹². De er betaling for specielle arbejder. Uddannelseslegater o. l. ligeledes¹³. De ydes i

pengegave, da han i marts 1948 blev benådet for en del af den ham for landsskadelig virksomhed idømt fængselsstraf) og 1952. 155 (»Sympatiserende kredse her i landet« ydede indsamlingssgave til ulovligt strejkende arbejdere på en fabrik). Resultatet blev skattepligt i begge tilfælde.

10. Hvorved skattefrihed var opnået jfr. ndfr. III.

11. Lsk. 1948, 124 og 1951, 136.

12. Lsk. 1946, 41; 1951, 46 og 1953, 157 – lsk. 1948, 41 fremhæver, at en gave til en læge ikke blot var ydet som anerkendelse af, men også »til videreførelse af« videnskabeligt arbejde.

13. Lsk. 1949, 124 og 1956, 20, S. O. 1954, 22 lr. og R. R. 1956, 368 ld. Når ld. 1957, 71 (jfr. lsk. 1950, 36 og 143 og 1951, 49 og 50 samt S. O. 1954, 227 lr.) hævder, at legater til studierejser og videnskabelige arbejder, er indkomstskattefri, for så vidt de sluges af ekstraudgifter, som formålet har medført, er det principielt urigtigt. Det er et udslag af den næppe holdbare tankegang, at uddannelse ikke kan medføre driftsudgifter jfr. ndfr. § 53, I, og det kan føre til konsekvenser, som ikke stemmer med lovgivningen jfr. ndfr. § 77, IV (lønmodtagerfradraget). Legislativt betragtet er reglen såre fornuftig, og marts- og majforslaget (mot. 81 og 86) vil da også lovfæste den.

håbet om, at modtageren vil indlægge sig fortjenester, og ikke som anerkendelse af en position han har opnået. Finanslovsunderstøttelser frembyder tvivl, men det er nok rigtigt med lsk. 1954, 118 og S. O. 1954, 22 lr. at undlade at henføre dem under L. L. § 13a. De har rent faktisk ikke de af denne bestemmelse fordrede kvaliteter i retning af hverken at være lønbetonede eller periodiske. Praksis undtager dog – med særdeles tvivlsom føje – de største understøttelser fra skattepligten.

Det er evident, at man ikke kan (eller bør) indskrænke L. L. § 13a til alene at angå offentlige legater og sådanne fonds, der er offentligt godkendte eller kontrollerede (S. O. 1957, 87 Ø.).

Løvrigt vil man ofte ramme det rette ved at benytte det retstekniske skarpe kriterium, om legatet er ydet efter ansøgning eller ej¹⁴. Som det bl. a. fremgår af finanslov-eksemplet, kan legater meddelt uden ansøgning imidlertid udmærket være skattepligtige¹⁵. Omvendt kan den fornødne almene anerkendelse i særlige tilfælde foreligge, selv om der er indgivet ansøgning¹⁶.

Efter at reglen har været gældende i snart en lille snes år, foreligger der særafgørelser vedrørende så at sige alle større legater. I påkommende tilfælde vil man derfor i reglen kunne få orientering hos legatbestyrelsen eller tidligere legatnydere¹⁷.

Uanset at praksis har fæstnet sig, er der ikke hermed skabt ro på legatområdet. Det hævdes fra mange sider, at samfundet har en sådan interesse i, at legater – navnlig uddannelseslegater – fuldt ud kan udnyttes efter deres formål, at skattefrihed burde indrømmes i langt videre omfang¹⁸. I udlandet er stipendier m.v. oftest skattefri¹⁹.

14. Jfr. det i note 6 nævnte cirkulære og lsk. 1953, 58.

15. Se også lsk. 1948, 41 og 42 om legater vedrørende bestemte videnskabelige arbejder.

16. Lsk. 1947, 109 og 1956, 88.

17. Indkomstskattefrihed bl.a. statueret ved R.R. 1956, 368 ld. («Niels Bohr Legatet» og «Henri Nathansen Mindelegat») og 65 ld. («A/S Dansk Gærings-Industristudiefond» og «Politikens og Ekstrabladets kulturfond»).

18. Spørgsmålet vil formentlig blive taget op af et i foråret 1957 af Undervisningsministeriet nedsat udvalg, der skal behandle studenters og videnskabsmænds skatteproblemer. Interesserede vil formentlig hos Mogens Eggert Møller kunne få eksemplarer af hans ikke offentliggjorte afhandling, der gav stødet til udvalgets nedsættelse. Note 19-henvisningerne er hentet derfra.

19. Således i Sverrig (lov 28/9-1928 § 19), Finland, Norge (praksis), England (Income Tax Act 1952 § 15), U.S.A. (Revenue Code 16/8-1954 sec. 117) og Vesttyskland (Einkommensteuergesetz § 3 nr. 10).

IV. NÆRBESLÆGTEDES GAVER²⁰

A. Ifølge S. L. § 5 b er der skattefrihed for gaver mellem personer, der er beslægtet i ret op- eller nedstigende linie²¹. Dette gælder dog ikke, hvis giveren bor i udlandet, og gaven består i andet end fast ejendom her eller nydelsen af dansk familielegat jfr. U. 1931, 280 H²².

Disse regler hviler på en desværre ikke utypisk lovgivningsteknik. Såvel af tekniske årsager (afgiftens intime tilknytning til skifteforvaltningen) som for at undgå dobbeltbeskatning er det hensigtsmæssigt, at dansk arveafgift i al fald som hovedregel kun opkræves, når arveladeren boede her i landet. Dette har da også været gældende ret siden i al fald 1827²³. Da vi i 1922 fik gaveafgiftsreglerne optoges om de nærmere detaljer en blankethenvisning til arveafgiftsbestemmelserne. Endelig kædede man skattefriheden for gaver mellem nærbeslægtede sammen med området for arveafgiften.

B. Ved alle former for skattefrie gaver opstår særlige kvalifikationsspørgsmål, når der består et kontraktsforhold af anden karakter mellem

20. Helkett I, 309-312.

21. Ikke plejeforældre – plejebørn (lsk. 1933, 60 (396); 1934, 4 og 1942, 127 (396)); ikke fra oldeborn til oldeforældre, men nok omvendt (arveafgiftsloven § 44); om gaver mellem personer der er besvoglede i lige linie se lsk. 1941, 144 (395); 1942, 52 og 1945, 24 (396). Adoptivforhold blev ved lov nr. 83 af 29. marts 1957 gjort lige så stærke som biologiske slægtskabsbånd. Efter uægtebornslovens § 1 må det i det hele være ligegyldigt om barnet hidrører fra et ægteskab eller ej, dog at man vel næppe vil få skattevæsenet til at gå med til at anerkende en bidragspligtig som fader i denne relation, selv om man sikkert burde gøre det. Da man ved lov nr. 255 af 4. juni 1947 ligestillede fraskilte og fraseparerede ægtefæller med livsarvinger (arveafgiftslovens § 2 A), glemte man gaveafgiftsreglerne, der nu som før kræver, at ægtefællegaver skal udveksles mellem samlevende parter. Som følge af sambeskatningsreglerne kommer S. L. § 5 b aldrig på tale i denne forbindelse. På anden måde har forholdet fået nogen indkomstskatteretlig betydning (ndfr. § 118 note 14). Tvivl kan opstå ved gaver mellem forlovede. Giver en mand fx. en pige en gave 5. januar 1956 og gifter sig med hende 30. marts 1957, er det min opfattelse, at det er en konsekvens af sambeskatningskonstruktionen, at der ikke kan tillægges gaven nogensomhelst indkomstskattemæssig virkning, og det heller ikke i tilfælde, hvor forlovelsen først er indgået efter gaveydelsen. Såvidt jeg kan se foreligger der ikke tvingende reale grunde, som kunne føre til afvigelser herfra. Cfr. Helkett i S. O. 1952, 141.

22. Jfr. også U. 1929, 1144 Ø og lsk. 1941, 143 (396); 1947, 115; 1949, 118; 1952, 11; 1954, 14 og 1957, 16 og 18 – ved arveforsud opnås altid skattefrihed jfr. ovenfor § 42, IV og fx. U. 1928, 853 lsk. og lsk. 1939, 42. Det samme gælder lejligheds-gaver ndfr. V og lsk. 1954, 101.

23. Jfr. Deuntzer: Den danske skifteret (1885). 610.

de to parter²⁴. Oftest kommer de frem, når den påståede »giver« tillige er modtagerens arbejdsgiver. Man vil her i reglen være tilbøjelig til at nægte at godkende, at der foreligger et fra det sædvanlige retsforhold uafhængigt gavemellemværende, se fx. noterne 4, 7 og 26 om arbejdsgiveres jubilæumsgaver til funktionærer. Den samme formodning tør man ikke opstille for de nærbeslægtede. Her er det netop naturligt, at der gives rene gaver. Dette synspunkt har da også vundet en vis anerkendelse i lovgivningen, se foran p. 59 f om L. L. § 17 stk. 4. Fra praksis kan nævnes lsk. 1957, 14 om søn, der lejlighedsvis lånte sin arbejdsgiverfaders bil, men omvendt lsk. 1953, 57 (ndfr. p. 249 note 1).

V. LEJLIGHEDSGAVER

Den skatteborger er vist endnu ikke født, som på selvangivelsen indtægtsfører værdien af fødselsdags- og julegaver o.l. Faktisk får vi næsten alle sådanne gaver i årets løb. Juridisk kender loven ingen skattefrihed for denne art gaver. Spændingsforholdet mellem streng lovfortolkning og de praktiske muligheder for at gennemføre beskatning i strid med befolkningens almindelige opfattelse er så betydeligt, at skattevæsenet lukker øjnene i det store flertal af tilfælde, men hvor skal grænsen drages for den nidkærhed, der kan og skal udvisis af ligningsmyndighederne? Hidtidig praksis tyder på følgende:

1. Bagatelgaver passerer altid (Ex.: En mand giver en anden en øl eller slår hans græsplæne) – det kræver administrativ nødvendighed simpelthen.

2. Lidt større gaver (op til vel ca. 200 kr.) kan gå an, hvis de enten er udpræget personlige²⁵ eller ydes ved særlig lejlighed.²⁶

3. Gaver, hvis værdi ikke overstiger det sædvanlige efter de pågæl-

24. Foran § 42 II, III, A, IV, VI og VII har vi set på det beslægtede oftest mindre betydningsfulde problem, om hvorvidt der overhovedet foreligger en gave, når parterne har andet hovedretsforhold.

25. Lsk. 1954, 101 (gavepakker til værdi ca. 150 kr. fra søn i U.S.A.). I den noget lignende sag, lsk. 1957, 18, skønnedes 2269 kr. ikke at ligge på det krævede »beskedne plan«.

26. Altså fx. ikke arbejdsgivers gaver til jubilerende funktionær jfr. lsk. 1941, 27 (205) (1000 kr. til sekretær); 1948, 36 (maleri til 450 kr. til fuldmægtig) og 1953, 32 (sølvtoj til værdi 3700 kr. til direktør). Heller ikke penge gave ved sølvbryllup (lsk. 1957, 17).

dendes forhold, er skattefri, hvis de både er udpræget personlige²⁶ og ydes ved særlig lejlighed²⁷.

4. Usædvanligt store gaver er aldrig skattefri efter reglerne om lejlighedsgaver²⁸.

Om en gave henføres til den ene eller anden gruppe vil selvsagt bero på et skøn. I tvivlstilfælde kan det nok blive afgørende, hvor nær den personlige forbindelse mellem parterne er, og hvor sædvanligt det er, at anvende de pågældende genstande som gaver ved fødselsdage o.l.

VI. MEDGIFT

»Formueforøgelse, som hidrører fra indgåelse af ægteskab« er skattefri ifølge S. L. § 5 b. Dette dækker for det første det åbenbart rimelige, at manden, der nu skatteretligt bliver ejer af hustruens formue, i al fald ikke som følge heraf skal beskattes, såfremt hun ikke var blevet det, hvis hun ikke havde giftet sig. Videre dækker lovordene hvad der modtages som gaver i anledning af ægteskabets indgåelse som fx. medgiftsydelser fra slægtninge, bryllupsgaver (også fra arbejdsgiver etc.) og brudeudstyrslegater^{29.30}. Hvad hustruen har erhvervet uden særlig tilknytning til ægteskabets indgåelse beskattes derimod ifølge S. L. § 7 stk. 1 jfr. L. L. § 14 normalt hos manden, såfremt det ellers ville have været skattepligtig indkomst for hende. Det gælder også de gaver, hun har fået – dog næppe fra den senere ægtemand, se foran note 21 i f.

VII. UNDERHOLDSBIDRAG

Underholdsbidrag har siden 1941–42 normalt skullet beskattes hos den bidragnydende se L. L. § 15, hvis fortolkning er hovedemnet for § 82 ndfr. Reglen gælder ikke bidrag fra ægtefælle, med hvem samlivet fak-

27. Lsk. 1954, 108: To brødre aftalte, at den ene vederlagsfrit kunne bruge den andens automobil hveranden søndag mod selv at betale benzinen. »Gavemodtagerens« indkomst forhøjet med 200 kr.

28. Lsk. 1950, 142 (svogers guldbryllupsgave bestod i eftergivelse af gæld på 15.000 kr.).

29. Jfr. Helkett S. O. 1952, 141, cfr. Helkett S. O. 1955, 168.

30. Også tjenestemandsmedgiften (lov 301, 6. juni 1946 § 15) er skattefri jfr. U. 1933, 813 Ø.

tisk er hævet uden at separation eller skilsmisse (endnu) er meddelt og heller ikke bidrag ydet i henhold til vilkår, der ikke er ændret eller søgt ændret siden de nye regler blev indført. Her gælder fortsat skattefrihed ifølge S. L. § 7 stk. 8, når den bidragydende stadig bor her i landet³¹. Gør han ikke det, skal nyderen betale skat. Kommuneskatteretligt rammes modtagere af underholdsbidrag fra ikke her i landet skattepligtige altid, også hvis samlivet mellem yder og nyder stadig består (K. L. § 1 stk. 1 i.f., hvorom ndfr. p. 481 note 16).

Bidrag til børn udenfor ægteskab er skattepligtige (lsk. 1952, 23).

Om plejebørnvederlag fastsættes det i ld. 1957, 53 i tilslutning til L. L. § 4, stk. 2, at vederlag for ikke-selvstændigt skattepligtige plejebørn (herom ndfr. § 118) skal medregnes til plejeforældrenes skattepligtige indkomst, for så vidt det ikke overstiger 125 % af normalbidraget. Udgiften til barnets underhold kan i så fald ikke fratrækkes, men plejeforældrene får børnefradrag (og hvis deres skala-indkomst er under 15.000 kr., tillige børnetilskud). I andre tilfælde skal vederlaget også føres til indtægt, men der indrømmes da et i reglen lige så stort fradrag for udgifter til barnets underhold.³²

VIII. RETSBRUD

Den vederlagsfri fordel, der indvindes ved berigelsesforbrydelser og andre retsstridige handlinger, er principielt skattefri som følge af restitutionspligten. Bortfalder denne de jure eller de facto, uden at konfiskation kan finde sted, opstår skattepligt ex nunc.

IX. BELØNNINGER

Omvendt er ducører o.l., der fx. ydes for medvirken ved opklaring af forbrydelser, skattepligtige, jfr. det i martsforslag mot. 83 (majforslag mot. 89) anførte.

31. Dog ikke for bidrag til selvstændigt skattepligtige børn eller fra hustru til mand (lsk. 1927, 70), idet man fortolker lovordene (unødigt) restriktivt, se senest lsk. 1953, 98.

32. Dobbeltbeskatningskonventioner kan dog føre til fravigelse, jfr. om Norge Im. skr. 31/10 1955 (S. O. 1956, 73).

33. Lsk. 1932, 171 (621) og 1933, 80 (622) og 1957, 85.

X. FINDELØN

Lsk. 1953, 141: »Der findes ikke i den gældende skattelovgivning hjemmel til ved indkomstopgørelsen at bortse fra en oppebåren findeløn eller nogen del deraf.«

S. O. 1956, 25 lr.: »Godtgørelse for danefæ medregnes ikke til den skattepligtige indkomst.«

Juridisk er afgørelserne uforenelige. Psykologisk beror resultaterne vel på, om finderens følelsesmæssigt forekommer at være mere eller mindre ejer, så man kan analogisere fra reglerne om ikke-erhvervsmæssige salg. Efter de særlige synspunkter, der ligger bag findelønsreglerne, kunne og burde man vist uden hjemmel i skattelovene altid statuere indkomstskattefrihed³⁴. Provenumæssigt spiller spørgsmålet ingen rolle.

XI. LOTTERIGEVINSTER

Gevinster står på overgangen mellem vederlagsfri erhvervelser og vederlag i gensidigt bebyrdende hasardkontrakter (som de fleste forsikringer og spekulationshandler). Logisk hører de til den sidste gruppe, økonomisk må de nærmest sidestilles med gaver, og de er da også principielt skattepligtige jfr. S. L. § 4 f. De betænkeligheder, der kan anføres mod gavebeskatning i almindelighed³⁵ samt spillelystens omfang i vælgerbefolkningen (og statens fiskale interesser heri), har imidlertid i forening ført til, at »principielt« – som så ofte – betyder »praktisk talt aldrig«. Gevinster er nemlig hyppigst skattefri i medfør af særregler, der istedet pålægger en – for de fleste – langt lempeligere afgift³⁶.

34. Jfr. ndfr. § 71, hvorefter skattemyndighederne har været villige til at akceptere en sådan retskildeopfattelse, hvor talen er om at nægte fradrag for bøder, erstatningsbeløb etc.

35. Ovenfor § 41.

36. Se navnlig lov nr. 23 af 27. januar 1956; lov nr. 519 af 19. december 1942 (klasselotteriet); lovbek. nr. 171 af 18. juni 1956 § 6 (tipning) samt lov nr. 123 af 23. marts 1948 og nr. 451 af 25. november 1950 (præmieobligationer). Se også ld. 1957, 16. Af de lotterigevinster, der ikke falder ind under de nævnte love, medregnes alene 50 % af den del, der overstiger 200 kr. (L. L. § 13 stk. 2). Lsk. 1957, 21 antog, at ingen af de nævnte regler fandt anvendelse på gevinst ved præmiewhist, og beskattede følgelig denne fuldt ud.

§ 44. BESKATNINGSTIDSPUNKTET

Skattepligten opstår ved gavens ydelse¹. Hvad der ligger heri, hører hjemme under det skatteretlige hovedproblem, om hvilket år en indkomst skal henføres til, jfr. herom ndfr. § 95. Der var nok grund til for gaver at opstille den særregel, at beskatningstidspunktet først indtrådte i det år, hvor gaven virkelig endeligt tilflød den pågældende som en aktuel formueforøgelse, men det sker ikke altid, se lsk. 1955, 122 og 1945, 25, men modsat de øvrige i note 1 citerede kendelser.

§ 45. GAVENS STØRRELSE

A. Ved naturalydelse burde man ved gaver som andetsteds² tage hensyn til ydelsens bundne form, ja, man burde vel gøre det mere end på andre områder, da skatteyderens valg her særlig ofte vil være: enten naturalydelsen eller intet.

Det sker imidlertid ikke. Tværtimod er kursen hyppigt strengere, jfr. fx. den ovenfor § 41 note 1 nævnte afgørelse S. O. 1955, 27 lr. om U.S.A.-flyvebilletten.³

B. Består gaven i gældseftergivelse, sker beskatning i det omfang, hvori fordringen efter debtors status og indtægtsmuligheder måtte anses erholdelig, se fx. lsk. 1950, 142 og 1956, 87.

1. Jfr. Helkett I, 309 og der citerede afgørelser: Lsk. 1939, 116. 1940, 33 og 126. 1945, 25 og 1946, 153 samt lsk. 1951, 44 og 1955, 122. Om de ovenfor i § 42, VI, 3 nævnte lejerforbedringer, se Helkett S. O. 1954, 187-188 (om lsk. 1952, 135) samt lsk. 1933, 23 og 1955, 36. Når dollarpræmieringstilsagn modtages som gave henføres denne først til benyttelsesåret (ld. 1957, 59 jfr. S. O. 1952, 51).

1. Helkett I, 305-306.

2. Jfr. ovenfor §§ 23, 2 og 24, I.

3. Se også lsk. 1956, 143 (ej lempelse, fordi en del af det betalte underholdsbidrag efter yderens bestemmelse skulle anvendes til at holde barnet i særlig dyr skole) og 1957, 18 (gavepakke fra U.S.A. ansat til dollarværdi omregnet efter vekselkursen), samt S. O. 1954, 175 lr. Derimod blev rejsegaven i lsk. 1952, 136 ret mildt bedømt. Jfr. også lsk. 1950, 141 og 1953, 34. Den foran p. 143 f omtalte grundsætning om, at man henser til det ved hurtig realisation indvundne, gælder også på gaveområdet (S. O. 1954, 174 lr.).

C. Særlige værdiansættelsesproblemer opstår ved de såkaldte delvise gaver, typisk salg, hvori der indgår gavemomenter. Undertiden fx. ofte ved aktier er det muligt nogenlunde objektivt at fastslå en pengeværdi, der kan sammenlignes med købesummen,⁴ men på andre områder må prisansættelsen være stærkt skønspregt. Udgangspunktet burde nok være, hvor lav (høj) en pris gavemodtageren med rimelighed kunne have købt (solgt) aktivet til ved en normal handel under gunstige omstændigheder, men praksis synes ofte at være væsentligt hårdere.⁵

D. Er der rent faktisk præsteret en modydelse, uden at gavemodtageren har været juridisk forpligtet hertil, burde man sikkert kun beskattes nettoudbyttet, men praksis er vaklende.⁶

§ 46. HVEM BESKATTES?

A. Det turde være klart, at det er gavemodtageren og ikke giveren, der skal beskattes. Ud fra en sammenblanding med reglen om, at ydede gaver som altovervejende hovedregel ikke kan fradrages i giveres indkomst, er det ikke så sjældent, at man hos skattemyndighederne – især de underordnede – støder på forsøg på at beskatte giveren¹. Navnlig ved mere komplicerede transaktioner må skatteyderne derfor være på vagt for at sikre, at det overhovedet er den rigtige, der gavebeskattes².

4. S. O. 1953. 111 og 141 lr. samt (om tegningsrettigheder) lsk. 1953. 139 og S. O. 1956. 108 lr.

5. Jfr. (om faste ejendomme) lsk. 1948. 123. 1951. 165 og 1953. 33 samt R. R. 1957. 302 ld. S. O. 1953. 141 lr. godtager derimod ejendomsskyldværdi ÷ afgiftspligtig grundstigning ÷ hjemfaldspligtværdi som faldende sammen med handelsværdien. I lsk. 1950. 33 lykkedes det at overbevise myndighederne om at giveren – nogle få måneder før han præsterede gaven – havde købt ejendommen alt for dyrt. R. R. 1957. 171 ld. sætter forretnings køber (der alene havde betalt for inventaret) i skat af værdien af den goodwill, han overtog.

6. Om funktionærer, der kvitterer for jubilæumsgaver med at traktere kollegerne, se de nedenfor § 61 i og ved note 3 nævnte afgørelser. Omvendt tillader lsk. 1951. 45 en gavemodtager, der frivilligt havde forsorget giveren i nogen tid, at fratække udgifterne ved forsorgen i gaven. Se også lsk. 1948. 37 (solvbryllupsgaves værdi reduceret med festudgifterne).

1. Jfr. fx. de påklagede afgørelser i lsk. 1953. 133, 1954. 102 og 1955. 32.

2. Derimod kan giveren o.o. blive underkastet salgsskattepligt jfr. ovfr. p. 103. Smlg. også med p. 76 note 7 og 88 note 18 og 19.

B. Spørgsmålet kompliceres ved trediemandsgaveretshandler og i lignende situationer, hvor gavemodtageren får ydelsen direkte fra en anden end giveren. Her må giveren principielt beskattes, men det er efter hans retsforhold til trediemanden og ikke i kraft af gaveforholdet. Praxis afstår dog undertiden fra beskatning af giveren, hvis han ikke har modtaget ydelsen, og hans transferering af denne til gavemodtageren efter omstændighederne forekommer særlig rimelig³.

3. Thøger Nielsen R. R. 1956, 226-227 (Isk. 1937. 11 og 1944, 186). Jævnføring kan også ske med den foran § 42, om arveafkald anførte praksis og med S. O. 1955. 58 lr. (foran p. 54).

KAPITEL 9

Restitutioner

§ 47. ERSTATNINGER

Ovenfor har der fra tid til anden været naturlig anledning til at medinddrage tilfælde, hvor den behandlede indtægtsart ikke er indgået på normal måde, men hvor den i stedet er transformeret til et erstatningskrav¹. Ved at sammenholde disse spredte udtalelser vil man se, at hovedreglen er den, at erstatninger er indkomstskattepligtige, hvis de fremtræder som godtgørelse for beløb, der hvis de var indvundet på »sædvanlig« vis var blevet beskattede, mens de er indkomstskattefri, hvis de må henføres til kapitalsfæren jfr. dog § 35, II, C om driftsmidler.

Vanskelighederne med at gennemføre dette synspunkt er ikke så meget af teoretisk art, som de består i konkret foreliggende tilfælde at afgøre.

- a. Hvad er erstatningen givet for? og
- b. Hvorledes specificeres erstatningsbeløbet?

De sondringer, der er skatteretligt relevante, kommer hyppigt dårligt til udtryk i erstatningsretlige domme, der koncentrerer sig om helt andre forhold. Endnu værre er det, når erstatningssagen er afgjort forligsmæssigt. I så fald mangler skattemyndighederne oftest pålidelig vejledning, enten, fordi det af psykologiske og praktiske grunde har været formålstjenligt ikke at gå i dybden med detaljer, hvorom parterne trods forliget ofte er uenige, eller, fordi man, når man specificerer, tit har skattemæssige synspunkter i forgrunden. Reglerne om erstatningsudgifters fradragsberettigelse (ndfr. § 71, III og IV) er nemlig helt forskellige fra reglerne om deres indtægtsførelse. Selv når korrelatforhold foreligger, får spejlforholdet ofte ingen betydning, fordi erstatningsbeløbet hyppigt udredes af et ansvarsforsikringsselskab. Udbetalinger fra et sådant er vist aldrig i praksis søgt henført til forsikringstagerens indkomstopgørelse.

1. Se fx. p. 70 (afgang fra stilling) og p. 120 (varelagerskader).

ad a 1. Godtgørelse for krænkelse af rent personlige rettigheder falder klart udenfor indkomstsfæren, jfr. lsk. 1955, 125 (brudt ægteskabslofte med engelsk ret som *lex casua*) og R. R. 1956, 64 ld. (krænkelse af navneret).

2. Injurieerstatninger vil hyppigt have et lignende personligt præg. Indgår der andre elementer, vil de ofte udelukkende vedrøre forringelse af indtægtskilden som sådan. Erstatninger er da fuldt ud indkomsten uvedkommende, jfr. lsk. 1936, 95 (410) og 1938, 17 (411) begge om fornærmelser af sagførere.

3. Erstatninger, der ydes for pålæggelse af rådighedsindskrænkninger over fast ejendom angår normalt alene anlægsformuen, og er derfor skattefri, jfr. lsk. 1933, 10 (411), 1944, 39, 1945, 119 (412) og 1950, 147.^{2,3} Noget andet må dog formentlig gælde, hvis avance ved salg af ejendommen ville blive beskattet, se illustrationer ndfr. p. 370.

4. Modtager en lejer godtgørelse fra ejeren, er der utvivlsomt skattefrihed, hvis lejemålet alene vedrører privat beboelse, jfr. lsk. 1950, 127. I erhvervslejemål må årsagerne til erstatningsydelsen nærmere analyseres.⁴

5. Vedrører erstatningen indtægtstab for en vis periode er ydertilfældet til den ene side, at tabet alene vedrører indtægtskilden som sådan (forsørgererstatning); her er det skattefrihed⁵. På den anden side står erstatningsudmålinger, der alene baseres på tab af ellers skatteplig-

2. Det samme gælder vederlag for opgivelse af forkøbsret R. R. 1956, 400 ld. og erstatninger i anledning af en ejendomshandels misligholdelse eller tilbagegang (R. R. 1955, 494 ld.).

3. Det samme gælder misligholdelseserstatninger vedrørende køb og salg, der skatteretligt er formuetransaktioner (lsk. 1948, 24).

4. Skal erstatninger dække indtægtsnedgang er de skattepligtige, jfr. lsk. 1942, 114 (412) (ejeren blokerede adgang til lejerens restaurant. U. 1938. 262 H havde givet adstatning for perioden indtil restauratoren lovligt kunne være opsagt af ejeren). Erstatning i medfør af lejelovens kapitel 12 beskattes efter (analogien af) L. L. § 7, lsk. 1954, 25 samt R. R. 1956, 367 ld. og 1957, 302 ld. Alle de nævnte afgørelser indeholder iøvrigt fordelinger af det samlet erlagte erstatningsbeløb.

5. Ydes erstatningen undtagelsesvis i form af et løbende underholdsbidrag (Ikrafttrædelseslov nr. 127 af 15. april 1930 § 15 stk. 2) er det ikke usandsynligt, at praksis vil blive smittet af den tilsyneladende lighed med livrenteinstituttet og beskatte de løbende ydelser – i alt fald hvor disse ikke på forhånd er begrænset til en periode af ikke over 10 år (L. L. § 19), jfr. herved lsk. 1934, 17, der i en sådan sag gav skadevolderen fradragsret, i strid med hovedprincipperne for erstatningsbeløbs fradragsberettigelse (den skadevoldende handling var ikke led i vedkommendes erhverv). Se også note 6.

tig indtægt i en kortere nærmere afgrænselig periode. Her beskattes erstatningen jfr. fx. lsk. 1946, 115 (reduceret mælkeindtægt p.gr. af mund- og klovsyge) samt om avl- og afgrødetab for enkelt driftsperiode: Helkett I, 319 Ø samt lsk. 1943, 32; 1944, 126 og 1948, 109. Det samme gælder ved tingsbeskadigelser, der må rubriceres som driftstab. Beskatningen gennemføres (bortset fra temporale problemer) ved at størrelsen af det fradragsberettigede driftstab reduceres med den indvundne erstatning jfr. ndfr. p. 234–235.

ad b: Et erstatningsbeløb kan meget vel være en blandet indtægt, således at dele af det er skattepligtigt, andre skattefri. De juridiske synspunkter er her nøjagtig de samme som under a. nævnt, således at komplikationen alene består i at fordele beløbet mellem de to grupper og det må ske rent konkret.

Spørgsmålet opstår bl.a. i dagligdagens personskadesager. Erstatningen vil her typisk bestå af, for det første en sum for tabt arbejdsfortjeneste, der er skattepligtig, dernæst af invaliditetserstatning, som er skattefri, fordi den vedrører indtægtskilden som sådan⁶; videre vil der i reglen være godtgørelse for svie og smerte, som er indkomstskattefri, ud fra det under a. 1 anførte. Endelig vil der så at sige altid forekomme refusioner for positive udgifter (lægehonorar, sagføreromkostninger, beskadigelse af tøj og andre ejendele). Disse er fuldt ud skattefrie og så for den dels vedkommende, der må henføres til indkomstsfæren. Konstruktionen er strengt taget at sidstnævnte beløb skal indtægtsføres, men derefter kan fradrages som en art driftsudgifter. Er skadelidte ulykkesforsikret afhænger skattepligten for forsikringssummen af, om der foreligger rente- eller kapitalforsikring, se p. 173 f.

I mere usædvanlige blandede sager er praksis streng i sine fordelings-synspunkter. Den ledende afgørelse er S. O. 1951, 120 Ø: En enkes lavværge havde tildels ved uforsvarlige dispositioner forringet hendes formue fra 118.000 kr. i 1913 til 20.000 kr. i 1944. Hun fik 20.000 kr. i erstatning, men heraf ansås 12.000 kr. at være erstatning for indtægts-tab. Lsk. 1953, 154 fordeler et erstatningsbeløb på 5.000 kr. vedrørende et gennem 22 måneder bestående ulovligt lærlingeforhold, således at 3.000 kr. henførtes til tabt arbejdsfortjeneste, fordi skadelidte ikke havde haft løn som arbejdsdreng, medens kun 2.000 kr. ansås skattefri som godtgørelse for ulemper ved spild af læretid.

6. Derimod er invaliderente skattepligtig indkomst (lsk. 1942, 117 og 1946, 32 – sidstnævnte sag om rentenyndelser i henhold til ulykkesforsikringsloven).

De praktiske fordelingsvanskeligheder forøges i samme grad som erstatningsudmålingsprincipperne fjerner sig fra forsøg på at ramme størrelsen af det faktisk lidte tab og i stedet præges af bods- eller billighedssynspunkter. På den ene side beskatter Lsk. 1948, 106 fuldt ud en konventionalbod betalt af en fratrådt funktionær for overtrædelse af en konkurrenceklausul, uanset at boden vel naturligt i første række dækkede en mere ubestemmelig forringelse af indtægtskilden og kun sekundært mere konkret indtægtstab. På den anden side gav ld. fuld skattefrihed til fiskerne ved Jammerbugten for den kulanceerstatning, staten ydede dem ved oprettelsen af flyvevåbnets skydeområde (Information 11. juli 1956) – afgørelsen er formentlig politisk begrundet.

§ 48. TINGSFORSIKRING

I. Det er en sikker antagelse, at fortjeneste ved udbetaling af skadeforsikringsbeløb ikke beskattes, hvis avancen ved salg af det beskadigede eller ødelagte aktiv ikke ville være blevet beskattet.

Omvendt kan der ikke siges noget alment om, hvorvidt forsikringssummen vil blive beskattet (i det omfang, hvor den overstiger det ikke tidligere afskrevne eller fratrukne anskaffelsesbeløb), såfremt en tilsvarende salgssavance skulle henføres til indkomsten. Beskatning finder sted, hvis effekterne har hørt til varelageret, herunder landbrugsbeholdninger¹ eller er anskaffet over driften². Drifttabsforsikringsbeløb skal indtægtsføres ifølge praksis. Derimod beskatter man ikke forsikringssummer vedrørende driftsmidler³ eller stambesætning⁴. Hvis skaden

1. Lsk. 1935, 27 (413). 1939, 43 (414) og 1944, 126 (414). Smlg. Lsk. 1953, 19, der udtaler at en gårdejer var skattefri af et brandforsikringsbeløb vedrørende avlen, da han havde brugt pengene til indkøb af driftsbeholdninger til erstatning af de ved branden ødelagte. Det havde nok af principielle grunde været heldigere, om man havde sagt, at han var skattepligtig af forsikringssummen, men kunne fradrage de afholdte købsudgifter.

2. Lsk. 1949, 12.

3. Se foran § 35 med note 28 og S. O. 1953, 140 lr. Ændring heri søges gennemført ved A. F. §§ 1 stk. 3, 3. stk. og 10. Om driftsmidler, hvorpå der er afskrevet ekstraordinært se ndfr. p. 435.

4. Majforslag mot. 92.

har ramt et skib eller en fast ejendom, der ved salg ville påføre deres ejere avanceskattepligt, er det min opfattelse, at »forsikringsavancen« skal beskattes⁵.

II. Bonusbeløb er altid indkomstopgørelsen uvedkommende, uanset at de realøkonomisk jo blot er en art præmietilbagebetaling, og at præmien ofte vil være fratrasket som driftsudgift⁶.

§ 49. PERSONFORSIKRINGER

I. Efter den klassiske opfattelse må forsikringskontrakten ligestilles med et væddemål. På personforsikringsområdet manifesterer det sig ved, at forsikringstageren påstår, at han (eller hvem, der nu er den forsikrede) inden et vist tidspunkt vil dø, blive erhvervsudygtig o.s.v. Omvendt hævder forsikreren, at disse begivenheder ikke vil indtræffe. Vinder den private væddemålet får han (den begunstigede) forsikringssummen udbetalt; sålænge han ikke har vundet må han betale sin indsats. Begge parter ydelser kan fastsættes enten som engangsbeløb (indskud – forsikringssummen) eller som løbende ydelser (præmier – livrenter m. v.) eller som en blanding heraf. Bedømmes sådanne rene risikoforsikringer udfra skattelovgivningens hovedprincipper, når man til at der foreligger kapitaltransaktioner, der hvis de ikke henføres til spekulationsgruppen, må være forsikringstagerens indkomstopgørelse uvedkommende.

I vore dage har en overvejende del af personforsikringerne imidlertid et andet økonomisk hovedpræg. Det centrale er, at man benytter forsikringskontrakten som et opsparingsinstrument. Præmien er sat så høj i forhold til forsikringssummen, at denne under alle omstændigheder vil blive udbetalt, idet den ikke er større end, at den kan dække tilbage-

5. Hvad gældende positiv ret angår kan jeg alene henvise til ndfr. p. 435 ff om ekstraordinært afskrevne aktiver. Fra disse særregler tør man næppe drage nogensomhelst generel slutning. For skibe vil A. F. § 13 skabe fuld klarhed i denne retning. For fast ejendom gør A. F. § 28 stk. 2 os ikke klogere på, om man skal slutte modsætningsvis fra de særlige regler om ekstraordinært afskrevne ejendomme eller ej. Da begrundelsen for normalt ikke at beskatte driftsmiddelforsikringssummer formentlig er, at L. L. § 7 stadig føles som noget nyt, og da S. L. § 5a stammer fra 1903 er jeg af den i teksten anførte opfattelse – men argumentationsstyrken er jo ikke ligefrem overvældende.

6. Denne anomali søges ophævet ved reformforslagene (martsforslag mot. 79, majforslag mot. 86).

betaling af indbetalte præmier + en vis forrentning heraf. Forsikrings-selskabets avance ligger da i, at man – som en slags pengeinstitut – selv placerer midlerne til en højere rente end den, man betaler sine indskydere. Hasardmomentet er derimod skudt i baggrunden, således at det alene får den betydning, at forfaldstiden for forsikringssummen rykkes frem eller ydelsestiden forlænges, for så vidt forsikringsbegivenheden indtræder før eller senere end påregnet. Den skattemæssige bedømmelse skulle herefter logisk blive en ligestilling med bank- og sparekasseindskud, således at den begunstigede hvert år beskattedes af den tilskrevne »rente«, fx. beregnet som årets vækst i tilbagekøbsværdien ÷ de i pågældende år foretagne »indskud« (præmier).

Nutidens forsikringsvæsen tilbyder kundeemnerne et væld af forskellige forsikringsformer, der som et spektrum kontinuerligt varierer fra den rene risikoforsikring til et sted i nærheden af den rene opsparingsforsikring. En beskatning efter »de følgerigtige synspunkter« ville derfor i sin praktiske udformning let blive så kompliceret, at den i befolkningen ville skabe en frygt for at give sig i lag med personforsikringer. Fra samfundets side ønsker man ikke at afskrække initiativ på dette felt. Tværtimod mener man både af etiske og fiskale grunde, at det er ønskværdigt, at så mange som muligt på deres egen økonomis grundvold søger at skabe så stor en sikring som muligt for dem selv og deres pårørende for den situation, at uheld eller død indtræffer. Man har fundet at skattelovene er et særligt velegnet middel til at fremme disse betragtninger. Som følge deraf er personforsikringsbeskatningen behersket af skatteretlig set helt udoktrinære principper.

II. På udgiftssiden gives således i vidt omfang fradragsret (ndfr. § 84), medens man på indtægtssiden har indskrænket sig til at anlægge synspunkter, der i sine resultater mindst muligt støder an mod lægmands forestillinger om, hvad der er indtægt, hvad ikke. Allerede S. L. 1903 §§ 4e og 5b stemte i vidt omfang med dette pædagogiske princip. Lovens regler genfandtes uændret i S. L. 1912 og S. L. 1922. Til indkomsten henførte man fuldt ud typisk »løbende forsikringsydelse som »pension«, »livrente«¹, »overlevelserente«, invaliderenter², og dagpenge på syge- og ulykkesforsikringer. Omvendt skulle bortses fra »udbetalinger af livsforsikringer og deslige«,³ der jo i deres form fremtræder

1. Lsk. 1933, 63 (217) og 1948, 110 samt (om statsanstalten) U. 1908, 783 H.

2. Lsk. 1946, 32 (410).

3. Jfr. U. 1934, 852 Ø om grænsetilfælde (funktionærsparekassebog).

som kapitalbeløb, og som – under nutidens skatteforhold – ville blive ramt meget hårdt ved en progressiv beskatning.

Indenfor det råderum disse folkelige lovregler gav forvaltningen, førte denne sondringen ud i livet på en ren teoretisk basis. Til de skattefrie forsikringsbeløb henvørte man alle de ydelser, der var forudberegnelige i kroner og ører, herunder også annuitetsforsikringer⁴ og arverenter⁵, der udbetaltes i mange rater, og for så vidt fremtrådte i samme ydre form som livrenter, overlevelserefter og invaliderenter, for hvilke det karakteristiske er, at de løber over en på forhånd ikke-fixeret periode (afhængig af dødsfalds indtræden).

Udk. 1948 forsøgte at tage problemet op til en ny samlet gennemtænkning. Nogen omfattende skattedebat blandt kyndige gav dette dog ikke anledning til. Det har jo imidlertid været på mode i finansministeriet i 1950'erne når man skulle udarbejde forslag til årets ligningslov at tage en eller anden af den store skattekommissions ideer med, og sådan gik det til, at vi ved L. L. 1953 blev præsenteret for den skatteretlige forsikringsreform. Noget godt lovarbejde var det ikke, i al fald ikke teknisk set. Det har siden 1953 været nødvendigt gang på gang at lappe på de værste skrøbeligheder. Noget sådant er selvsagt særlig uheldigt, når talen er om at foretage lovgivningsmæssige indgreb i kontraktsforhold som de heromhandlede, der eksisterer i titusindtal, løber over mange år, har parternes ydelser adskilt langt fra hinanden i tid og har trykstrangen som hovedmotiv. Senest pillede man ved reglerne i foråret 1957, hvor der samtidig skete det, at de blev flyttet fra L. L. over i vor kvantitativt største personskatteretlige særlov, nr. 87 af 29. marts 1957 (F. L.). Det skulle vitsnok symbolisere, at der fra nu af skulle være ro på personforsikringsskatte Lovgivningsområdet⁶.

Ændringerne i hidtidig retstilstand var særlig kraftige på fradragsområdet. Med hensyn til skattepligt af forsikringssummer er der for det første grund til at fremhæve, at man fra og med 1955/56 udvidede området for de skattepligtige forsikringsydelser således, at man yderligere tilnærmede sig den ureflekterede betragtningsmåde ved at medtage de to førnævnte former, der for teoretikere er kapitalforsikringer (se nu

4. Jfr. S. O. 1954. 157-159. Smlg. lsk. 1948. 23.

5. Lsk. 1944, 40; 1950, 11 og 1951, 133.

6. Misteltenene er udk. 1948 § 83 nr. 8 og majforslag § 129 nr. 9 og 10, der som hovedregel vil kapitalvindingsbeskatte de fortjenester, der ligger i udbetalinger på kapitalforsikringer.

F. L. § 2 stk. 1a jfr. § 1 stk. 1b, 2. pkt.). Det er dog en betingelse for skattepligten, at der ikke ved policen er tillagt den til udbetalingen berettigede valgfrihed mellem ratevis eller samlet udbetaling af forsikringssummen. For annuitetsforsikringer kræves yderligere, enten at den ratevise udbetaling efter policen skal strække sig over mindst 10 år eller at forsikringen skal være kombineret med en opsat livrenteforsikring⁷. Nu kan det virke ret bagvendt, at opstille en række betingelser, som borgeren skal opfylde for at kunne opnå at blive beskattet. Når det alligevel er en realistisk fremgangsmåde, skyldes det, at fradrags- og beskattingsregler ved de nye regler er blevet knyttet intimt sammen, og det, der typisk spiller den største rolle for forsikringstagere, er at opnå fradragsretten. Dette beror ikke blot på det subjektive vurderingsprincip, at et fjernt onde er mindre end et nært gode, men også på at præmiebetalingen oftest sker i år, hvor indkomsten er større end på den tid, hvor »tilbagebetalingen« finder sted.

Forsikringskontrakter løber i reglen over meget lange perioder. Der vil derfor langt ud i fremtiden blive udbetalt arverenter og annuitetsrater på forsikringer, der var virksomme ved begyndelsen af indkomståret 1954, eller til hvilke præmiebetalingerne var ophørt før dette tidspunkt. For ikke at gribe ind i »velerhvervede rettigheder« bestemmer F. L. § 2 stk. 2, at i sådanne forhold gælder fortsat ældre rets skattefritahedsregler. Ligger præmiebetalingen på begge sider af skæringspunktet sker en forholdsmæssig opdeling (§ 2 stk. 3).

Da vi 1. april 1957 fik den ved lov nr. 260 af 2. oktober 1956 indførte indekstraktordning var det nærmest en selvfølge, at den måtte følge renteforsikringsreglerne. Dette blev fastslået ved F. L. § 5 stk. 5, der dog ikke får nogen praktisk betydning før tidligst 1973/74 jfr. aldersbetingelserne i lov 260/1956 §§ 2 og 4.

III. Surrogater for forsikringsbeløb såsom udbetaling af tilbagekøbsværdi beskattes ved udbetalingen, forsåvidt præmierne har været fradragsberettigede efter de fra 1954 gældende regler jfr. F. L. § 2 stk. 1c, 1. afsnit⁸.

7. Efter lovtestens formulering kan det omtvistes, om det er en yderligere betingelse for skattepligten, at den begunstigede er forsikringstageren selv eller hans pårørende. Skdep. cirk. af 27. december 1954 besvarer dette spørgsmål benægtende. Spørgsmålet er en udløber af det ndfr. p. 316 med note 11 behandlede.

8. Udbetales beløbet til forsikringstagerens dødsbo eller hans i uskiftet bo hensidende ægtefælle erlægges i stedet en 25 % afgift (lov F. L. § 6 stk. 1-3).

§ 49

Det samme gælder ved policeændringer, hvorved forsikringen skattemæssig overføres fra renteforsikrings- til kapitalforsikringsgruppen (§ 3).

Derimod har fripolicyudstedelse ikke skattemæssige konsekvenser.

Pensionsforsikringer undergives i et vist omfang særbehandling jfr. foran § 26.

Bonusudbetalinger og tilskrivninger betragtedes oprindelig som skattefri jfr. lsk. 1931, 160 (409) og 1936, 23 (409). L. L. 1954 § 19 stk. lb tog det modsatte udgangspunkt forsåvidt forsikringen var udrustet med fuld fradragsret⁹, men F. L. § 2 stk. lb udvidede påny det skattefrie område så det tillige kom til at omfatte bonustilskrivninger på sådanne forsikringer, sålænge de forbliver indestående i selskabet.

9. Jfr. R. R. 1956. 488 ld.

AFSNIT III

REGULERING AF

BRUTTOINDKOMSTEN

KAPITEL 10

Indledning

§ 50. HVORFOR FRADRAG?

Det kræver ikke større fantasi at indse, at bruttoindkomsterne ikke giver noget forfinet udtryk for borgernes relative skatteevne. Den købmand, som sælger varer for 100.000 kr. i et år, må for at opnå denne indtægt, afholde en række udgifter til varekøb, butiksleje, kommis-løn etc., og har derfor langt fra den samme økonomiske styrke som den obligationsejer, der hæver 50.000 kr. i renter hver termin. Den, der skal dele sin indtægt med hustru og børneflokk, har ringere skatteevne end ham, der kan anvende en tilsvarende indkomst på sig selv alene. Men selvom vi har to personer med samme skatteevne, behøver de derfor ikke at blive beskattet ens. Skattesystemet kan bruges til – og bruges rent faktisk til – at fremkalde eller hæmme, hvad man anser for samfundsønskeligt eller uønskværdigt. Det kan også bruges i socialpolitik-kens tjeneste.

Der er med andre ord et godt stykke vej fra bruttoindtægten, til vi finder frem til, hvor stort et beløb vedkommende skal betale i indkomstskat.

Hvad man skal differentiere efter og hvad ikke, er tildels politisk omtvisteligt. Gældende ret lægger vægt på følgende forhold:

1. Udgifter forbundet med indtægtens erhvervelse (kap. 11).
2. Lidte tab (kap. 12).
3. Udgifter forbundet med formuens bevarelse (kap. 13).
4. Indkomstarten (kap. 14).

- | | |
|----------------------------------|------------|
| 5. Forsørgerforhold | (kap. 15). |
| 6. Andre socialpolitiske forhold | (kap. 16). |
| 7. Skattebetalinger | (kap. 17). |
| 8. Indkomstniveauet | (kap. 18). |

Når der differentieres, kunne man i og for sig opnå stort set de samme resultater ved at forhøje visse skatteyderes bruttoindkomst som ved at nedsætte andres. Såvel af regnskabsmæssige grunde som fordi det nu engang er mere populært, har man imidlertid – bortset fra visse antikverede regler i kommunalbeskatningen – foretrukket sidstnævnte fremgangsmåde. Læren om regulering af bruttoindkomsten bliver følgelig i hovedsagen en lære om fradragsret.

Den populæreste af alle fremgangsmåder ved udarbejdelse af fradragsregler ville tilsyneladende være at give et helt ensartet fradrag til alle¹. Et begrænset mål af matematisk snilde siger én imidlertid, at et sådant fradrag for alle stort set er ensbetydende med fradrag for ingen, og alene en forskydning af skatteskalaen. Formålet med at differentiere er netop at give forskellige fradrag (eller tillæg) til bruttoindtægterne for at afbøde de ulemper, der ville være forbundet med rått at lægge disse til grund for skatteberegningen.

§ 51. HVORDAN FRADRAG?

A. Man kunne – og burde måske også ofte – have den regel, at visse fradrag alene kunne foretages i indtægterne fra den kilde, som fradragene har relation til. Sådanne bestemmelser ville let føre til afgrænsningsvanskeligheder. Som alt overvejende hovedregel har dansk ret i stedet for et sådant indkomstkildesystem valgt det regnskabsmæssigt enklere, at selv om en indtægtsgruppe giver underskud, kan fradrag foretages (i indkomst af anden art).¹ Svensk ret har reelt nået samme resultat i strid med landets love og traditioner, og det turde være et væg-

1. Således majforslag § 36 stk. 1: »For selvstændigt skattepligtige personer gives der et skattefrit fradrag (personfradrag) på 2500 kr.«.

1. Dette gælder også hvor en hustruvirksomhed har givet underskud, uanset at den i overskudsår berettiger til hustrufradrag (S. O. 1954. 84 Jr.). Det samme er antaget, hvor overskud eller underskud hidrører fra virksomhed i andre lande (R. R. 1957, 249 ld.). men man tilsteder ikke fradrag for sådanne udgifter, der har relation til en

tigt erfaringens vidnesbyrd for, at vi har valgt den rigtige hovedregel.

Herfra gælder dog en række undtagelser:

a. L. L. § 6: »Tab på omsætning af værdipapirer i spekulationsøjemed skal alene kunne fradrages inden for en til indkomsten medregnet spekulationsfortjeneste, men ikke i anden indkomst«, jfr. nærmere herom ndfr. § 68².

b. Den, der har opnået akkord, kan efter praksis ikke fradrage driftsunderskud, som stammer fra tiden før akkorden, i overskud, der er indvundet efter dennes ikrafttræden. Reglen forudsætter, at den ved akkorden indvundne fordel ikke er blevet gavebeskattet (foran p. 150 f). Opstillede man den ikke, ville man give en dobbelt skattemæssig begunstigelse, jfr. Niels Hansen S. B. 1954, 379 og lsk. 1936, 3 samt 1943, 114 (215)³.

c. Virksomhed, der må betegnes som overvejende hobby- eller ærespræget, kan ikke hjemle fradrag ud over den fra virksomheden hidrørende indtægt, se fx. R. R. 1956, 324 ld. om dyrskuedommer⁴.

d. Ld. 1957, 53: Når plejebørn ikke givet ret til børnefradrag (ovfr. § 43, VII) tillades det plejeforældrene at fradrage udgifterne ved plejebarnets underhold, dog højst med et beløb svarende til vederlagets størrelse.

e. Endelig henvises til de ndfr. i kapitel 14 behandlede kildeartsfradrag og til p. 440 med note 48 om beregning af maksimum for hvert års investeringsfondsfradrag.

indtægt, hvortil beskatningsretten i medfør en af dobbeltbeskatningskonvention tilkommer et andet land, jfr. lsk. 1955, 100 og 1957, 47. Det umiddelbart rimelige heri må ganske bortvejre eventuelle formelle betænkeligheder (konventioner kan strengt taget ikke forpligte skattemynderen, se p. 21). Jeg kan således ikke tiltræde, at lsk. 1955, 100 indrømmer hustrufradrag for indtægt, som Norge havde beskatningsret til. Forvaltningen vil formentlig forene de to afgørelser med henvisning til, at 1957-sagen angik fradrag, der toges på selvangivelsen (dobbelthusførelse), mens hustrufradrag beregnes af ligningsmyndigheden. Denne formelle forskel ses ikke – her eller andetsteds – at burde tillægges real betydning.

2. Muligt vil man slutte analogt fra reglen til den, der erhversmæssigt deltager i totalisatorspil o.l.. Det hævdes i al fald at være gældende ret i martsforslaget mot. 97 og i majforslaget mot. 103.

3. Er praksis holdbar, bliver konsekvensen, at nævnte underskud ej heller kan overføres til senere regnskabsår i medfør af L. L. § 9.

4. Den om nyanlagte frugtplantager gældende praksis – se ld. 1957, 60-61 – indebærer også, at underskud hyppigt ikke kan fradrages i indtægter ved anden virksomhed. Der er dog her blot tale om en retsteknisk tilskæring af sontringen drifts- ctr. anlægsudgifter.

B. Nært beslægtet med den under A. nævnte hovedregel er det princip, at en udgift kan fradrages i artsfremmed indtægt, uanset at vedkommende har haft ikke-skattepligtige indtægter fra samme formuegode, som udgiften hidrører fra⁵.

C. Teknisk gennemføres fradragsreglerne oftest ved at skatteyderen selv trækker de pågældende beløb fra på sin selvangivelse, hvis slutsum går under betegnelsen »den skattepligtige indkomst«.

I nogle tilfælde har man dog fundet det mere praktisk at lade ligningsmyndighederne foretage reguleringen. Det må selvsagt gælde, hvor fradraget et betinget af en administrativ tilladelse, der meddeles under ligningsarbejdet (etableringsfradrag – transgølempler), men fremgangsmåden benyttes også andetsteds (hustru- og børnefradrag, social- og aldersfradrag, merindkomst og loftsfradrag, regulering efter formue og lejlighed og kildeart). Man er herefter nået frem til det, der kaldes »skalaindkomsten« eller »den ansatte skattepligtige indkomst«.

Den næste differentiering – »forsørgerfradraget« – foretages ved, at der for de borgere, loven kalder forsørgere, benyttes en særlig skala.

I skalaerne aflæses bruttoskattebeløbet, og heri kan så ske visse fradrag som reguleringsprocessens fjerde og sidste led. Det drejer sig om ret nye forteelser i skatteretten som børnetilskud og opsparingspræmier. Den praktiske betydning af at henvise et fradrag til dette stadium i stedet for et af de to første er, at skatteyderen uanset indkomstniveau får den samme absolutte skattelettelse. Eksempelvis vil et hustru- eller et livsforsikringspræmiefradrag i kroner og øre være meget mere værd for en mand med en stor indtægt, hvis øverste del kappes af, end for den, hvis marginalbeskatning efter den progressive skala er væsentlig lavere. Det er for at undgå sådanne forteelser, at man er kommet ind på at foretage fradraget i skattebeløbet som sådant.

D. En fællesbetingelse, for at fradrag kan opnås i fuldt omfang, er, at skatteyderen – eventuelt på begæring – giver de fornødne oplysninger til konstatering af, at han er berettiget til fradraget og af dettes størrelse⁶. Klar hjemmel herfor haves næppe, men reglen stemmer med al-

5. Et konkret eksempel er S. O. 1954, 22 lr.: Tab på skovejers normalhugst kunne bringes til fradrag i andre indtægter, uanset at han i samme indkomstår havde haft ikke skattepligtig merhugst. Smlg. ndfr. p. 324 om begrænset skattepligtige. Jfr. også ndfr. § 65 note 3 i.f.

6. Lsk. 1951, 15 (lønudgift) og (om vedligeholdelsesudgifter) 1942, 172 og 1946, 77 – i den første sag nægtedes fradrag helt, i de to sidste skete der blot en skønsmæs-

mindelig bevis (byrde) lære, og den foreliggende praksis er sikkert i det hele stemmende med U 1957, 496 H.

En praktisk meget vigtig undtagelse fra dokumentationskravet forekommer indenfor driftsudgiftsområdet. For adskillige typetilfælde fikserer ligningsrådet satser, der bekendtgøres i de årlige meddelelser. Den, der omfattes heraf, kan uden videre tage de pågældende fradrag. En vis forudsætningsvis godkendelse af denne praksis har man siden 1951 kunnet finde i ligningslovene, se senest L. L. § 23 stk. 1, 3. pkt. Om mulighederne for at opnå fradrag udover normalsatsen se ndfr. p. 183 note 3.

sig nedsættelse. I den sidste sag forelå det særlige, at vedkommende til støtte for at han ikke havde gemt sine bilag kunne anføre, at skattemyndighederne i tidligere år havde godkendt fradrag som af ham krævet uden indsigelse, men til sådanne forhold er skattevæsenet ikke pligtig at tage hensyn jfr. U. 1950, 511 H. og Hartvig Jacobsen 437. Se også lsk. 1948, 123.

Driftsomkostninger

§ 52. BEGREBSBESTEMMELSE

Det praktisk vigtigste fortolkningsproblem i hele skatteretten er fastlæggelsen af, hvad S. L. § 6a mener med at give fradragsret for udgifter »anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten«.

Alle foreliggende fremstillinger søger at give en abstrakt redegørelse herfor. Alle må de give op efter angivelsen af generelle, ret intetsigende formler og i stedet gå i gang med en gennemgang af de forskellige i betragtning kommende udgiftstyper hver for sig. Det må erkendes, at en almen afgrænsning er uigennemførlig såvel de lege lata som de lege ferenda. Alligevel er det sikkert praktisk, før man begiver sig ind i kasuistikens labyrinter at fremhæve de hovedsynspunkter, der oftest er af betydning ved reglens fortolkning.

En sådan konturafgrænsning gennemføres bedst ved at spørge, hvad der ikke er driftsomkostninger. Man kan groft sige, at de udgifter, der ikke kan fratrækkes efter § 6a¹ er enten

1. Privatudgifter eller
2. Udgifter vedrørende indtægtskilden.
3. Derimod er indtægtsarten principielt uden betydning.

ad 1: a. Som det direkte fremgår af lovordene skal driftsudgiften have relation til en indkomsterhvervelse. Der må selvsagt være tale om en vis nærmere tilknytning – kun den filosofisk prægede vil kunne finde på at betegne den almindelige borgers udgifter til fx. biografbilletter og ferierejser som anvendt til at sikre indkomsten, fordi det for de flestes arbejdsdeevne er hensigtsmæssigt, at de får lejlighed til afslappelse.

b. Når talen bliver om nødvendige udgifter til bolig, mad og klæder er vi imidlertid allerede indenfor lovordenes område. Ingen kan arbejde uden sådanne udgifter. Da skatteopgørelsen imidlertid alene tilsigter at give »forholdstal« for den samlede byrdes fordeling mellem de skattepligtige er det umiddelbart klart, at vi dermed er inde i cirklen fra

1. Eller § 6b eller § 6e, der til en vis grad blot udtrykker variationer af § 6a-formlen.

p. 178: (samme) fradrag for alle, vil være ensbetydende med fradrag for ingen. Normale udgifter af denne art er følgelig ikke § 6a – omkostninger.

c. Udgifter, der for de fleste er privatudgifter, kan for den enkelte blive en af erhvervet forårsaget ekstraudgift. Illustrerede er S. O. 1954, 48 B om en enlig udearbejdende mors udlæg til børnepasning, mens hun var på arbejde. I bedste overensstemmelse med dansk skatteretlig tradition, nægtedes fradragsret under hensyn til »arten af udgiften«.² Omvendt kan repræsentation på restaurant eller i hjemmet udmærket hjemle fradragsret for merudgifterne i forhold til, hvad normalt forbrug ville have kostet vedkommende for sig og sin familie jfr. ndfr. § 61 (navnlig p. 219–223).

d. Den dyrt arbejdende virksomhed har fradragsret også for de udgifter (af erhvervsmæssig art), som har været nødvendige efter den målestok, der gælder i branchens mest rationelt arbejdende bedrift. I forhold til gældende ret ligger der ikke nogen væsentlig overdrivelse i udtalelsen i U. 1925, 86 B: »Det kan ikke være skattemyndighedernes sag at kritisere selskabets flothed; ... ligeså lidt som f.eks. udgifterne til forretningslokalers udstyrelse ophører at være driftsudgift, fordi udstyret bliver mere luksuriøst end påkrævet eller end foreneligt med sundt nationaløkonomiske grundsætninger«.

e. Flotheden kan dog blive så stor, at der må siges at foreligge en gave, og en sådan henhører altid til privatudgifterne. Før praksis bringer dette synspunkt i anvendelse på en udgift, der efter sin art, formelt fremtræder som driftsudgift, må der dog i reglen foreligge objektive holdepunkter ud over selve beløbets størrelse, typisk at modtageren er nærbeslægtet med yderen eller denne af andre grunde står i et afhængighedsforhold til modtageren, fx. ved at sidstnævnte har en betydelig aktionærinteresse i det selskab, der nu kræver fradrag.³

f. Afholdes udgifter i forbindelse med ikke-indtægtsgivende erhverv må fradragsret efter lovdrene som alt overvejende hovedregel nægtes.⁴ Den ulønnede beskæftigelse kan imidlertid stå i så direkte en for-

2. Jfr. også lsk. 1956. 121 (solohornists tandlægeudgift).

3. Det er derimod betænkeligt og næppe lovligt at maksimere fradraget til de af ld. fastsatte normalsatser for den pågældende udgiftsart. S. O. 1953, 111 lr. gør det imidlertid. Til støtte herfor kan næppe henvises til L. L. § 23 stk. 1, 3. pkt., der er for usikkert formuleret til at give sikker hjemmel for fravigelse af S. L. § 6a om fradragsret for alle »anvendte driftsudgifter«.

4. Jfr. fx. lsk. 1954, 47 biludgifter for medlem af skolekommission og menigheds-

bindelse med indtægtsgivende erhverv, at udgiften får lov til at passere over fradragskontoen, jfr. fx. lsk. 1952, 69 om formanden for en fagforening med 15 medlemmer.

g. En virksomhed, der efter sin art er erhvervsmæssigt betonet, kan for den pågældende skatteyder være en »hobby«, således at dens drift ikke hovedsagelig er begrundet i hans ønske om at indvinde en indtægt. Typeeksemplet er byboeres lystgårde. Ud fra sociale lighedsbetragtninger, har praksis fundet det berettiget at nægte fradrag af underskud i den pågældendes øvrige indtægter, jfr. lsk. 1931, 50; 1935, 31 og 1947, 27 samt S. O. 1954, 175 lr. Sligt kan kun passere, når beviset er stærkt, for at der foreligger en ren hobby. I konsekvens heraf tør de fleste afgørelser ikke forkaste vedkommendes påstand om, at han som andre ejere af landbrugsbedrifter har villet skaffe sig en indtægt, jfr. lsk. 1938, 88; 1940, 105 og 106; 1943, 27 og 1947, 100⁵. Den blotte omstændighed, at den pågældende har et andet hovederhverv er i af fald ikke nok til at karakterisere fritidsbeskæftigelsesomkostningerne som privatudgifter, se fx. lsk. 1950, 138 om lønmodtager, der med rette havde fradraget udgifter til atelier etc. i forbindelse med billedhuggerarbejder.⁶

h. Den indtægt, der søges erhvervet, skal normalt være skattepligtig for at udgiften må fradrages, se fx. lsk. 1950, 121 og 122 om privatskiftende arvinger, der ville have fradrag for udgiften til arveladerens begravelse m.v. Den i 1956 indførte dyrskueregel (U. L. § 21 stk. 3) repræsenterer dog et (stærkt begrænset) brud med dette hovedprincip.

I erhvervsudgiftsgruppen finder vi herefter som hovedregel sådanne udgifter som er særlige for den pågældende indtægtsgruppes medlemmer, og af disse afholdes med ønsket om at opnå skattepligtig økono-

råd) og 1953, 78 (foreningsformands repræsentationsudgifter). Se også lsk. 1948, 100.

5. Tendensen bort fra hobby synspunktet har været endnu mere udpræget i Sverige, jfr. de rammende bemærkninger om »lystgårde« hos Geijer 81. I det omfang disse synspunkter godkendes må hovedvægten lægges på en konkret undersøgelse af det foreliggende regnskab efter sædvanlige retningslinier, herunder navnlig om der er påført vedligeholdelseskontoen forbedringsudgifter. Selvom dette ikke er tilfældet, kan erhvervelser af hobbylandbrug godt være skattemæssigt begrundet, nemlig i ønsket om at klare generationsskiftet i byvirksomheden uden alt for store arveafgifter. Det kan man næppe ramme, hvis arvingen til sin tid blot beholder gården i nogle år, før han realiserer den skjulte reserve (handelsværdi ÷ (ejendomsskyld + skifteløsovervurdering)).

6. Se også lsk. 1952, 39 om en tandlæge, der gjorde gældende, at hans hovedformål med udgivelsen af en skønlitterær bog var at drive propaganda for et særligt livssyn, men at der også havde været en økonomisk drivkraft for hans bogudgivelse. Han opnåede fradrag for underskuddet. Jfr. også lsk. 1955, 139 og 1956, 118.

misk gevinst som en væsentlig drivkraft uden at være vederlag for ydelser, der har en intim tilknytning til særlige omstændigheder i vedkommendes personlige forhold.

ad 2: Selvom det efter disse vage kriterier er lykkedes at finde frem til, at man står overfor en erhvervsudgift, har man imidlertid ikke dermed klaret § 6-a afgrænsningen. Denne lovregel er nemlig et nyt eksempel på det hovedprincip, der gennemsyrrer hele S. L.'s system vedrørende opgørelsen af den skattepligtige indkomst: Bogholdertankegangens primat i forhold til skatteevnebetragtninger. Status er eet, driftsregnskab noget andet. I 1903 var ulemperne herved vel ret ubetydelige på grund af de lave skattesatser, men i dag vil det ofte være en livssag for skatteyderen om han bliver placeret på den ene eller anden side af den hårfine grænse, som praksis tvinges til at drage fra sag til sag, og som der derfor vil være rig lejlighed til at belyse i det følgende (navnlig i § 53).

Man kan selvsagt ikke begrænse fradragsretten til udgifter, der alene har virkning for det pågældende år. Selvom det havde været administrativt muligt, ville det hurtigt underminere hele erhvervslivet. Ingeniører konstruerer nu en gang ikke maskiner med levetid tilpasset efter kalenderen. Betydelige erhvervsudgifter som købesummer for aktiver med flerårig levetid, må nødvendigvis være fradragsberettigede. At det så såvel regnskabsmæssigt som skatteretligt er det mest hensigtsmæssige at fordele udgiften over en årrække er en helt anden historie, som vil blive udviklet ndfr. kapitel 21 om afskrivninger.

Heller ikke spejlbetragtninger giver væsentlig hjælp. Fratrædelseserstatninger, der er skattefri hos modtageren (foran § 25, kan passere over lønkontoen hos arbejdsgiveren (ndfr. § 54). Købesummen for driftsbygninger kan fradrages (afskrives), men beskattes normalt ikke hos sælgeren. Den, der lader sig traktere over værtens repræsentationskonto, indkomstbeskattes normalt ikke af værdien af det indvundne. Omvendt vil de fleste etableringsudgifter være indkomst for den pågældende leverandør.

Har udgiften alene relation til en fixibel kortere årrække, vedrører den ikke indkomstkilden som sådan. Belysende er lsk. 1953, 87: For at gennemføre en gunstig omprioritering i 1947, ønskede et ejendomsselskab at indfri nogle private pantebreve, der først kunne opsiges i 1963. Panthaverne krævede som betingelse herfor, at de fik en årlig godtgørelse for rentetab til 1963. Denne godtgørelse var fradragsberettiget, da der nu forelå »en formuedisposition, der foretoges for at sikre en indkomstforøgelse i en begrænset årrække«. Det afgørende er her – som

andetsteds – hvorledes forholdene tegner sig ved udgiftens afholdelse. En efterfølgende betragtning har ingen særlig relevans jfr. fx. den ndfr. p. 229 refererede afgørelse, lsk. 1956, 58.

For at karakterisere den fradragsberettigede erhvervsudgift må man herefter ty til kriteriet om udgifter af den pågældende art typisk tager sigte på indkomsterhvervelse i en uvis fremtid, der kan tænkes at blive af lang varighed⁷, eller om de sædvanligvis kun har relation til en på forhånd nogenlunde afgrænset fremtid.

Den balancekunst, der her må udøves, fremgår klart af to særdeles vigtige højesteretsdomme:

U. 1942, 335 H: Skandinavisk Grammofon A/S havde pådraget sig procesudgifter i anledning af, at Phillipskoncernen havde sagsøgt selskabet til at anerkende, at en vis type radiorør, som selskabet forhandlede, var patentstridige, og til at betale erstatning for allerede foretagne patentkrænkelser. Disse procesudgifter fandtes i deres helhed omfattet af S. L. § 6a, såvel for så vidt de måtte henføres til selskabets bestræbelser for at undgå at erstatte tidligere indvundet fortjeneste, som til »at sikre selskabets adgang til fortjeneste ved fortsat salg af disse«.

U. 1954, 955 H: En fabrikant rejste efter krigen til U.S.A. for at skabe marked dér, bl.a. for dukketeaterartikler, julekalendere og lignende varer, som han hidtil havde fremstillet eller forhandlet på hjemmemarkedet. Rejseudgifterne kunne ikke fradrages, fordi hans formål med turen var på længere sigt at skabe ny kundekreds i lande, hvortil han ikke tidligere havde eksporteret.

Disse to domme har ikke gjort det lettere for praksis at trække § 6-a-grænsen. Nogen detaljeret lære om hvilke udgifter, der vedrører indkomstkilden, og hvilke indkomsten, kan selvsagt ikke opstilles på grundlag af to enkelttilfælde, men en typeafgrænsning kan ske. I 1942-dommen forelå på tidspunktet for udgiftens afholdelse en igangværende oppebørsel af indkomst, der på grund af teknikkens udvikling måtte antages ikke at ville fortsætte i et langt åremål, og som gennem udgiftens afholdelse søgtes sikret mod et angreb, der ville lægge indkomstkilden død i en begrænset årrække (patentets restløbetid). I 1954-sagen savnedes disse momenter.

Hermed er trængslerne imidlertid ikke endt. Den grundsætning, der blev afgørende for 1954-domsresultatet støder overalt så hårdt an mod

7. Eller (undertiden) den pågældendes restlevetid, selvom den formentlig vil være kort.

skatteevneprincippet og er i så skarp strid med almindelige folks begreber og med, hvad samfundets økonomiske politik søger at tilskynde til, at den ikke kan gennemføres med logisk ubønhørighed. Den gennemhulles mere og mere gennem såvel lovgivning (jfr. fx. ndfr. p. 192-193 om afskrivning på goodwill) som praksis (ex: rationaliseringsudgifter ndfr. p. 196).

Så længe vi lever i denne overgangsepoke i retsudviklingen, møder vi utallige problemer, om hvis »rette« løsnings selv den kyndige vil have svært ved at udtale sig. Muligt vil lovgivningen gribe ind og afskaffe eller reducere den nugældende overvældende betydning af den kunstige sondring, jfr. navnlig martsforslag mot. 93 og majforslag mot. 98.

De to højesteretsdomme belyser iøvrigt også et andet almindeligt princip i forbindelse med bestemmelsen af driftsomkostningsbegrebet: Det er irrelevant, om udgiften har tjent sit formål, eller om den for en efterfølgende betragtning må betegnes som overflødig. Skandinavisk Grammofon A/S tabte den pågældende patentsag. Fabrikanten fik gavn af sin rejse ved at skabe en betydelig eksport til U.S.A.⁸

ad 3: Udtrykket »driftsomkostninger« forbindes af de fleste med en selvstændig erhvervsvirksomhed af en eller anden art. I skatteretlig forstand er der imidlertid ikke nogen begrebsnødvendig forbindelse mellem de to. Også indtægt f.eks. af formue⁹ eller af lønnet arbejde kan være forbundet med fradragsberettigede udgifter.

Hvad specielt lønmodtagerne angår, blev den praktiske betydning heraf imidlertid reduceret væsentligt, da vi ved L. L. 1951 fik lønmodtagerfradraget jfr. ndfr. § 77, IV. I de tilfælde hvor driftsudgifter alligevel optræder på lønmodtagerens selvangivelser, er man ofte ude for, at de bl.a. forsvares med, at der er givet et specielt (indtægtsfrit) løntillæg til dækning af udgifter af netop den pågældende art. Et sådant argument er imidlertid teoretisk set uden vægt. Hvilken etikette parterne vælger at hæfte på de udbetalte penge, må normalt være uden skatteretlig relevans. Alligevel støder man ofte i praksis på afgørelser, der tillader fradrag med løntillæggets beløb, idet det »anses for medgået til formålet«¹⁰, eller hvor den omstændighed, at tillæg er ydet, anføres som

8. At udgiften ikke behøver føre til nogen indtægt, fremgår bl.a. også af lsk. 1955, 143.

9. Vigtigst er U. 1942, 278 H. om sagførersalær for kuponklipping.

10. Se fx. lsk. 1952, 172; 1953. 23 og 1956. 116 (sager, hvor arbejdsgiveren var offentlig myndighed). Om private arbejdsgivere, fx. lsk. 1952. 178. Fra en teoretisk synsvinkel har det nogen interesse at påpege, at respekten ikke er gensidig jfr. U. 1957,

et led i begrundelsen for at indrømme fradrag¹¹, eller hvor dette beregnes som en vis brøkdel af tillægget¹². Principielt må det imidlertid fastholdes, at fradrag udmærket kan nægtes, selvom der foreligger et konkest løntillæg¹³, og at det kan indrømmes uanset, at vedkommende skatteyder ikke har noget tillæg¹⁴. Et beslægtet spørgsmål opstår i tilfælde, hvor bruttoindkomsten ikke kan opgøres nøjagtigt. Man ser da undertiden kendelser, der nægter fradrag for specificerede driftsudgifter jfr. fx. (om drikkepengelønnede) lsk. 1955, 27 og 1957, 27. Heri er der ikke noget principielt mærkværdigt. Ved fastsættelse af standard-satserne er man simpelthen gået direkte løs på problemet om, hvor stor de pågældendes nettoindtægt typisk er. Det er muligt et noget lignende synspunkt, der motiverer, at værnepligtige ikke kan fradrage erhvervsudgifter (lønmodtagerfradrag), idet man har fundet den – af andre grunde (§ 23 note 3) fastsatte – enkronesats for naturalgoder så lav, at yderligere reduktioner ikke bør tilstedes.

§ 53. TILVEJEBRINGELSE AF INDTÆGTSKILDEN

Ud fra rent konstruktive synspunkter og uden nogensomhelst form for real overvejelse af spørgsmålets mange detaljer, har dansk skatteret til stadighed indtaget det standpunkt, at man ikke kan fratrække de udgifter, som er afholdt med henblik på at opnå indtægter i en mere ube-

371 V, der bl.a. angik spørgsmålet om hvorvidt en kommunal tjenestemand kunne kræve erstatning for tab af aske- og vagttillæg. Det hedder i præmisserne, at der »måtte bortses fra, at en del af de ... særlige ydelser ikke medregnes ved beregningen af den skattepligtige indkomst, idet denne omstændighed ikke i sig selv kan anses at udgøre fornødent bevis for, at de nævnte ydelser modsvarer af tilsvarende udgifter«.

11. Fx. lsk. 1955, 156 og 1957, 49.

12. Fx. lsk. 1951, 39 og 1952, 175. Direkte betænkeligt er det, når ld. 1957, 80 lader visse toldtjenestemænds fradrag for erhvervsudgifter afhænge af bl.a. størrelsen af de dusører, vedkommende har oppebåret for gennemførelse af sager angående afgifts-unddragelse.

13. Således U. 1953, 1070 H (kriminalbetjents beklædningsgodtgørelse), R. R. 1957, 169 ld. og lsk. 1953, 74.

14. Eks.: Lsk. 1952, 175 om ordensbetjent, der ikke oppebærer sædvanligt rådighedstillæg. Lsk. 1948, 61 nægter fradrag bl.a. fordi der ikke blev ydet konkest løntillæg, men Helkett I, 257 kritiserer med rette dette led i begrundelsen.

stemt fremtid. Urimeligheden heri anerkendes vist fra alle sider, men positivt retligt har de hidtidige nedbrydnings-bestræbelser kun ført til beskedne resultater, således at den traditionelle opfattelse stadig stort set er gældende ret som vi allerede har set det ved referatet af højesteretsdommen – U. 1954, 955 – om fabrikantens U.S.A.-rejse (ovfr. p. 186–187).

I. Synspunktet indebærer bl.a., at fradragsret normalt ikke kan opnås for udgifter afholdt med henblik på dygtiggørelse indenfor ens fag (og selvfølgelig slet ikke hvis uddannelsen falder udenfor dette område).

For at klare situationen fremføres ofte synspunkter til støtte for, at der i virkeligheden ikke foreligger en uddannelsesudgift. Det er holdbarheden i den slags anbringender, der nu skal belyses:

1. Kan skatteyderen på indtægtssiden opvise poster, der har nogen relation til den afholdte bekostning, forsøger han ofte at hævde, at der foreligger en løbende driftsudgift.

Det første modargument skattevæsenet møder med er, at omkostningerne ikke har været nødvendige for at bevare netop den stilling indtægten vedrører, men sigter på en videregående uddannelse¹.

Denne hurdle klaredes imidlertid af sagsøgeren i U. 1949, 80 H. Han havde vitterlig tjent 72 kroner og 45 øre ved salg af den doktordisputats, som aldrig ville være kommet i handelen, hvis han ikke havde betalt ca. 3.200 kr. for at få den trykt. Alligevel nægtedes han fradragsret for tabet, da udgiften til trykning af doktordisputats (efter en generel gennemsnitsbedømmelse) hovedsagelig afholdes for »at skabe et grundlag for vedkommendes position inden for hans felt og dermed for opnåelse af højere stilling og forøgede indtægter«, altså, »med en forbedring af skatteyderens indtægtsforhold for livstid for øje«, hvorfor den skattemæssigt må »sidestilles med f.eks. udgiften til etablering af en forretning«.

Der protesteredes derimod ikke under sagen mod at de 72 kr. ikke skulle indtægtsføres, idet udgifter til uddannelsesformål tillades fradragsret i det omfang, de opvejes af strengt konnekse indtægter. Denne grundsætning har især praktisk betydning ved legater til hvilke, der er knyttet den betingelse: at de skal anvendes til studierejser eller bestemte

1. Fx. lsk. 1952, 162 (hospitalslæges videnskabelige arbejder) og 1954, 52 (stud. med., der havde haft sommerferievikariat og ville fradrage udgift til tidsskrifter og faglitteratur) samt R. R. 1956, 41 ld. (lægesekretær). Se derimod Axel A. Nielsen II, 66 om den af ld. tolererede ordning for trainees under »Danmark-Amerika Fondet«.

videnskabelige arbejder, jfr. nærmere ovenfor § 43 note 13. Reglen er imidlertid kun anvendelig, når legatet ikke tilsigter at give understøttelse under en almindelig uddannelse².

2. Bedre er skatteyderen stillet, hvis han må siges at have fuldendt sin uddannelse i videste forstand, således at den nu afholdte udgift kan betegnes som en bekostning, der er foretaget for, at han som led i den løbende virksomhed kan holde sig ajour med udviklingen indenfor sit fag.

a. Spørgsmålet opstår fx. ved anskaffelse af faglitteratur. Længe opretholdt man det principielle hovedsynspunkt, at udgiften ikke var nogen driftsomkostning³, men lsk. 1951, 72 stak hul på bylden ved at give en sagfører fradragsret for udgifter til tidsskrifter og bøger, indkøbt til løbende sager, mens man mente at større værker for halvdelens vedkommende endelig henhørte under privatkontoen(!). Der er dog næppe nogen tvivl om, at der ikke vil gå så forfærdelig mange år, før man fuldt ud anerkender, at udgiften til faglitteratur, der anvendes i erhvervet, realt ganske må sidestilles med fx. udgiften til instrumenter og andre driftsmidler⁴.

Af afgørelser af blivende værdi vedrørende detailspørgsmål kan nævnes: Lsk. 1953, 76: Lønmodtagere kan også opnå faglitteraturfradrag; lsk. 1953, 169: Dansk leksikon og »Encyclopædia Britannica« er ikke »egentlig faglitteratur« for lærer i Dansk og Engelsk og lsk. 1954, 51: Gymnasieadjunkt var blevet ansat i 1948 og købte i 1950 for 1450 kr. bøger til brug for undervisningen i sit hovedfag, Dansk. Dette karakteriseredes som anlæg af bibliotek indenfor det pågældende fagområde, hvorfor der kun tillodes fradrag med 250 kr. svarende til udgiften i et »normalår«. På tilsvarende vis fandtes en præst (ved lsk. 1957, 51) at have overskredet grænsen for »normal vedligeholdelse af en for hans præstegerning nødvendig faglig bogsamling.«

2. Da jeg i sin tid fik tildelt det store kommunitet, hvis fortsatte ydelse over en 2½ årig periode var afhængig af, at der efter hvert semester præsteredes tilfredsstillende studieattester, søgte jeg at opnå fradragsret for eksamensgebyrer og bogudgifter, der selvsagt var nødvendige udgifter for at sikre og vedligeholde legatindtægten, men lsk. lagde i en utrykt kendelse vægt på udgiftens art.

3. Se nærmere S. O. 1950, 149-51 (Helkett) og Uddrag 559 samt lsk. 1946, 180.

4. Jfr. martsforslag mot. 94 og majforslag mot. 99. Se også Torkild-Hansen i S.B. 1950, 350-355. I Norge kan den, der efter bestået embedseksamen har brug for sine lærebøger i sin virksomhed, ved erhvervets påbegyndelse fradrage (afskrive) bøgernes værdi på dette tidspunkt.

b. Den færdiguddannede vil ofte komme til at deltage i kurser og kongresser indenfor sit fagområde. Har man ikke ordnet sig som anført ndfr. under 3, må man spændt vente på, om skattevæsenet vil betegne arrangementet som en uddannelse, en ajourføring eller en privat fornøjelse. Realt indgår alle tre led vel i en uadskillelig blanding i de fleste tilfælde, og sagligt har skatteembedsmændene vel hyppigt ikke de fornødne forudsætninger for at trænge til bunds i forholdet. Hvordan har man fx. på betryggende måde konstateret, at tandlægeforeningens kursus i universel analgesi må betegnes som ajourføring af deltagernes viden (R. R. 1956, 368 ld.)?⁵

3. Den bedste fremgangsmåde til at opnå fradrag er at lade en anden end den, der direkte har gavn af foranstaltningen afholde udgiften. Det forekommer fx. i utallige tilfælde, hvor arbejdsgiveren betaler udgifterne ved det yngre personales uddannelse direkte til vedkommende kursus. For ham er det klart en driftsudgift⁶, og man er vist endnu ikke i praksis stødt på tilfælde, hvor den ansattes indtægt er blevet forhøjet med værdien af et sådant kursus. Nævnes kan også, at mange faglige sammenslutninger er kommet ind på at lade deres medlemmer deltage »gratis« i kurser og kongresser. Udgiften herved bevirker naturligvis, at kontingentet bliver større, men det vil alligevel i reglen passere uantastet som fradragsberettiget i sin helhed på medlemmets selvangivelse (ndfr. § 57).

II. Utallige afgørelser har i årenes løb nægtet fradrag for udgifter, der var afholdt i forbindelse med etablering af forretning eller overtagelse af lønnet hverv. Disse omkostninger siges at have relation til skabelsen af en ny indtægtskilde og ikke til den løbende drift⁷.

5. Lignende afgørelser fra de senere år om brancheforeningers kurser findes i ld. 1957, 88 og 89; S. O. 1954, 145 lr. og 1955, 214 lr. og R. R. 1956, 41 ld. – Om kongresrejser, se ndfr. p. 213.

6. Se fx. lsk. 1946, 159.

7. Eksempelvis kan nævnes udgifter ved erhvervelse af næringsadkomst (lsk. XXXIV, 25 (425); 1937, 110 (425) og 1941, 152 (460) og 1946, 180. Forvaltningen akcepterer således ikke det i redaktionsnoten til U. 1919, 543 H anførte synspunkt, at der er tale om en slags næringsafgifter, der kan fradrages som andre skatter, jfr. også Anthon i U. 1918 B. 126. – Stiftelsesomkostninger for aktieselskaber kan heller ikke fradrages (U. 1919, 543 H) til trods for reglen i Asl. § 42, men heri vil reformforslagene gøre ændring (udk. 1948 II, 77, (»aktiv ... af særdeles luftig karakter«) martsforslag mot. 93 og majforslag mot. 98, jfr. også R. R. 1957, 342-343 (Thøger Nielsen)) – Udgifter til optælling af overtaget varelager m.v. er fradragsberettiget, hvis det sker

Nedbrydningsprocessen har på dette område ført til to bestemmelser i L. L.

a. Fra L. L. 1939 stammer bestemmelsen i § 7 stk. 1 a om, at halvdel⁸ af købesummen for goodwill kan fradrages (over 5 år) »hvor for tjenesten kan inddrages under beskatning hos afhænderen«. Disse lovord har imidlertid lidt den kranke skæbne af landsretten at få påhæftet den kommentar, at »det findes uantageligt, at det kan have været lovens mening, at omfanget af en persons skattepligt skulle være afhængigt af, hvorledes en ham iøvrigt uvedkommende person rent faktisk er sat i skat« (U. 1950, 679 Ø). Administrativ praksis har både før og efter disse stærke præmisudtalelser været enig i, at man må bortse fra den i loven stillede betingelse.⁹

Problemet bliver derfor alene, hvad der i denne relation skal forstås som vederlag for en goodwill. Ld. 1957, 62 giver her den generelle retningslinie, at køberen på erhvervsmæssig måde må benytte de lokaler, hvortil den erhvervede goodwill er knyttet. Iøvrigt kan vi stort set klare os med henvisninger til, hvad der siges om spørgsmålet i § 36, om beskatning hos sælgeren og p. 367 f om vederlag, der erlægges som procenter af omsætningen eller på lignende måde¹⁰.

som led i den løbende drift, men ikke når den sker i forbindelse med overtagelse af en ny forretning; en apoteker slap imidlertid godt fra sådant fradrag ved lsk. 1951, 181, der giver den ejendommelige begrundelse herfor, at han kunne foretage fradrag ved apotekerafgiftens beregning, og en anden apoteker fik ved lsk. 1957, 39 bekræftet, at 1951-afgørelsen ikke var nogen lapsus. Derimod er successorafgift til apotekerfonden (lov 107/1932 § 58, stk. 1. jfr. lov 209/1954 § 7. stk. 4) en ikke-fradragsberettiget etableringsudgift (R. R. 1956, 486 ld.).

8. Reformforslagene vil give fuld fradragsret, se de i note 7 anførte steder. Om svensk ret, se Carsten Welinder i R. R. 1956, 359.

9. Se fmin.s procedure i 1950-sagen for højesteret og lsk. 1942, 140 (757), 1943, 68 (757) og 1945, 123 (758). Synspunktet har dog muligt haft betydning for R. R. 1957, 395 ld., der nægter et firma fradragsret for 10.000 kr., der efter bolignævnets (?) afgørelse skulle betales i erstatning til lejer, hvis hidtidige beboelseslejemål, man fik lov at inddrage under forretningen. Afgørelsen strider iøvrigt mod S. O. 1956, 73 lr. og mod S. O. 1957, 98 lr.

10. Lsk. 1950, 134 og 1951, 56 er begge særdeles tvivlsomme. Begge nægter fradragsret. Den første i tilfælde, hvor goodwill-betaling var fastsat ved forlig, der afsluttede en retssag om misligholdelse. Den anden, hvor skatteyderens forgænger var en fallent, hvis kreditorer – leverandører og kunder – den nye forretningsindehaver indfriede, for at kunne overtage goodwillen. Se også R. R. 1956, 486 ld., og 1957, 395 ld., der ligeledes begge synes at hvile på forældede synspunkter. 1951-afgørelsen kan iøvrigt næppe på rationel måde distingveres fra R. R. 1957, 303 ld., hvor indfrielsen

b. I den sidste ligningslov før valgåret 1953 fik vi på politisk (radikalt) initiativ »etableringsfradraget«, der efter forskellige småændringer¹¹ nu omhandles i § 24. Efter administrationens skøn i hvert enkelt tilfælde kan den, der indenfor de sidste 5½ år har etableret sig få et årligt fradrag på indtil 3.000 kr.; vel at mærke, hvis han hverken selv har sparet op i synderligt omfang eller hører til de mennesker, som i første omgang nøjes med at slå mindre brød op. Han skal straks kaste sig ud på det dybe vand¹². Der kan næppe rettes hård nok en kritik mod reglens udformning¹³ – den er et skoleeksempel på, hvor svært det er i folketingsatmosfæren at føre en rimelig grundtanke ud i livet, således at den bliver en berigelse for skattesystemet¹⁴. Reglen har ikke fået praktisk betydning for ret mange¹⁵. Er der endelig en vis retfærdighed i den, viser den sig på den paradoksale måde, at de, der begunstiges, er de, der som følge af store afdragsforpligtelser tvinges til at vise store indtægter frem(!)¹⁶.

III. A. Hvis der efter etableringen afholdes eengangsudgifter med henblik på mere varig sikring eller udvidelse af indkomstkilden, er det følgerigtige standpunkt at nægte fradragsret, men det gør man i stedse ringere og ringere omfang, se fx. lsk. 1956, 103: Maskinhandler måtte

fik fradragsret, fordi han alene fik en i 6 år uopsigelig kontrakt med leverandøren og derfor måtte siges at have erhvervet en tidsbegrænset rettighed. Tankegangen videreføres af lsk. 1957, 42 om erhvervslejerstatning (»da lejere af lokaler til brug for erhvervsvirksomhed efter de derom gældende regler må anses for sikret en længere tids uopsigelighed«, måtte beløbet betragtes som vederlag »for opgivelse af en tidsbegrænset rettighed«, så fuld afskrivning kunne ske over en periode »der som følge af ubestemtheden af den erhvervede rets varighed passende fandtes at kunne omsættes til 5 år«.). Læs hertil »Keiserens nye Klæder«.

11. Se S. O. 1953, 221 (og 1955, 245) samt ld. 1957, 17.

12. Se S. O. 1953, 175 lr. og 1955, 215 lr.: Køber af landejendom afskåret fra lempelse, da han tidligere havde forpagtet en sådan. R. R. 1956, 401 ld. måtte træffe tilsvarende afgørelse for landmand, der først ejede mindre landbrug, hvor han ikke havde behov for lempelse, men nu havde han mageskiftet det med større landejendom.

13. Gode forsøg gøres ellers af S. O. 1952, 180-183 og 1953, 177-179 samt Philip 420.

14. I de år hvor den nyetablerede skal præstere store afdrag kniber det selvfølgelig med likviditeten. Der kunne derfor måske være en vis rimelighed i, gennem adgang til ekstraordinære afskrivninger eller på anden vis at åbne mulighed for at give henstand med skattebetalingen, men reglen lemper skattetilsvaret endeligt for dem, der har disponeret letsindigt.

15. Jfr. S. O. 1953, 178; 1954, 225 og 1955, 245.

16. Jfr. Philip 104 og 419.

for at opnå eneforhandlingsretten til en ny maskintype betale udgifterne for patentudtagelse i en række lande. Denne udgift fandtes ikke at være en anlægsudgift, da den havde tilknytning til hans erhverv og alene angik forhandlingsretten til en enkelt maskintype¹⁷. Emnet er iøvrigt udførligt behandlet af ligningschef A. Begtrup i S. O. 1951, 57–60.

Når udviklingen på området er præget af en stadig retræte, beror det sikkert bl.a. på, at man mere og mere indser det håbløse i at finde frem til blot et flertal af de herhenhørende tilfælde i de summariske driftsregnskaber, skattevæsenet modtager. Bogholderen har vel oftest uden videre – og i reglen i god tro – debiteret driften udgifter af denne art.

B. At dette ikke har været den eneste drivkraft ses imidlertid af udviklingen på et felt, hvor effektiv kontrol i reglen vil være mulig: Spørgsmålet om flytteudgifter.

Her var man oprindelig stærkt afvisende overfor tanken om fradrag¹⁸.

Hvis man imidlertid i dag hævder, at udgifter ved flytning af virksomheden altid er fradragsberettigede, er man vist ikke ret meget forud for sin tid. Det er dog muligt, at man endnu vil komme ud for nogle enkelte afgørelser, der nægter fradragsret, hvor dispositionen sker helt frivilligt og alene er dikteret af den voksende virksomheds behov¹⁹.

Helt så langt fremme er udviklingen endnu ikke for så vidt angår erhvervsmæssigt begrundede flytninger af privatbopælen. Som på så mange andre skatteretlige områder var tjenestemænd den første gruppe, der opnåede beguntigelser. Først fik de lov at holde deres flyttegodtgørelse udenfor indkomsten (lsk. 1927, 38 og 1935, 57 (begge 563)). Senere gik man videre og indrømmede fradrag i sager, hvor der ikke

17. Cfr. S. O. 1951, 110 lsk. om vederlag for ikke-tidsbegrænset ret til at benytte bestemt firmanavn og lsk. 1954, 155 om tilslutningsledning til fjernvarmeanlæg. Se også lsk. 1956, 58 (ndfr. p. 229). Mest urimelig blandt afgørelser offentliggjort i den senere tid efter de ortodokse retningslinier er sikkert R. R. 1957, 348 ld.: Under ombygning af nogle kontorlokaler arbejdedes der stadig i disse. De herved forvoldte merudgifter for den løbende drift fandtes ikke at være fradragsberettigede. Afgørelserne nævnes, for at man ikke af det i teksten anførte skal forledes til at tro, at man ikke stadig kan blive mødt med den sorteste middelalders synspunkter.

18. Se de fleste af afgørelserne i Uddrag 458-461 og lsk. XXXIV 24 (563) samt 1946, 180.

19. Helkett I, 171-172 er en smule forsigtigere i sine udtalelser. De seneste trykte afgørelser, der nægter fradragsret, er S. O. 1954, 84 lr. og 172 lr..

var ydet flyttegodtgørelse (lsk. 1936, 131 (563); 1942, 55 (564); 1954, 143 og 1955, 55 samt Kaare-Frederiksen i S. O. 1954, 6) eller hvor de faktiske udgifter oversteg godtgørelsen (lsk. 1942, 153 (564)). Dernæst analogiserede man fra de om offentligt ansatte gældende regler til tilfælde, hvor private firmaers funktionærer eller arbejdere forflyttedes, men fortsatte under samme arbejdsgiver (lsk. 1941, 153; 1942, 154 og 1943, 65 – (alle 459)), ligesom man også fandt grund til at hjælpe de mennesker, hvis erhverv medfører hyppige boligsifter²⁰. Det sidste skud på analogistammen er lsk. 1956, 119 om en mand, der fratrådte sin stilling hos en revisor i Odense for at overtage et lignende arbejde hos en århussiansk revisor, som gav ham særlig flyttegodtgørelse. Den næste afgørelse, der står foran en begravelse i retshistorien, er sikkert lsk. 1954, 48: Ved et hospitals nedlæggelse måtte inspektøren flytte til en anden by for at overtage en stilling ved det derværende sygehus. Han fik intet fradrag. Tilbage er herefter de afgørelser, der angår eengangsflytninger ved frivillig overgang til beskæftigelse hos anden arbejdsgiver, uden at der oppebæres nogen form for godtgørelse (se senest lsk. 1949, 148 og 150). Når man først har erkendt, at der ikke i S. L. § 6 a ligger noget bindende princip om at flytteudgifter efter deres art alene vedrører indkomstkilden som sådan, bør man sikkert hurtigst muligt også gå over til at indrømme fradrag i disse sager, dels fordi forskelsbehandlingen næppe kan begrundes rationelt, dels fordi flytteudgiften rent faktisk nedsætter skatteevnen²¹. Reglerne bør selv sagt være ensartede, hvadenten det er lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, der ændrer bopæl, men om den sidste gruppe er der mærkeligt nok tavshed i lsk.'s meddelelser.

For at undgå misforståelser må det endnu en gang præciseres, at det anførte alene vedrører erhvervsmæssigt begrundede flytninger (græn-

20. Om hospitalslæger, se lsk. 1944, 67 (459); 1948, 66 og 158 samt 1953, 70 og S. O. 1954, 140 lsk. For grønlandslæger fulgte lsk. 1955, 54 en mellemløsning, men allerede lsk. 1956, 120 gav fuld fradragsret. Markedsrejsende fik samme ret ved lsk. 1951, 130 og R. R. 1956, 41 ld. gav medhold til videnskabsmand, der i et semester gæsteforelæste ved amerikansk universitet. Ligeså godt gik det ved lsk. 1957, 44 en typograf, der arbejdede et par måneder i Norge, men som selv betalte flytningen; man lagde vægten på at dette konkrete arbejdsforhold var rent midlertidigt. Sømands- og musikerafgørelserne i lsk. 1934, 68 og 1930, 83 (462) må herefter anses for forældede.

21. Man vil vel bedre kunne råbe vore skattereformister op ved at lægge hovedvægten på et tredje argument: ønskeligheden i ikke at hæmme bevægeligheden på arbejdsmarkedet.

sen driftsudgift-anlægsudgift). Sker flytningen indenfor samme byområde (og hverken fra eller til tjenestebolig), eller har den ingen relation til indkomsterhvervelsen foreligger en ren privatudgift, og det gælder også – i al fald de lege lata – hvor årsagen er at søge i bolignøden (lsk. 1949, 149).

C. Rationaliseringsudgifter giver anledning til særlige bryderier²². Logikken fører til, at fradrag må nægtes, da udgiften typisk har til formål at opnå en varigere forbedring af indkomstkilden. Samfundet ønsker imidlertid at tilskynde virksomhederne til at rationalisere, og nægtelse af fradragsret ville virke stærkt prohibitivt. Dette pres har ført til en udvikling fra total nægtelse af fradragsret til afskrivningsadgang og senest (med S. O. 1950, 145 lsk. og 1953, 60 som milepæle) til, at man normalt kan fradrage hele rationaliseringsudgiften straks, mens afskrivning kun kræves – jfr. ld. 1957, 63 – når udgiften er betydelig i forhold til virksomhedens omfang. Visse rudimentære træk spores imidlertid stadig såsom hel nægtelse af begge former for fradragsadgang, hvis rationaliseringen er sket ved anlæg på bygninger, hvorpå der ikke iøvrigt kan ske afskrivninger, jfr. lsk. 1955, 142. Iøvrigt bevirker den sidste etape i praksis, at der opstår det bagvendte afgrænsningsproblem, at skattemynderen (for at få fradrag straks) procederer på, at udgiften tager sigte på (varigere) rationalisering, mens skattevæsenet siger, at der må afskrives, fordi udgiften ikke går ud over de vanlige driftsformer, jfr. fx. S. O. 1954, 21 lr.: anskaffelse af adresseringsanlæg, ikke rationalisering. Denne afgørelse må sikkert billiges. Der er næppe tilstrækkelig stærke grunde til at forskelsbehandle udgiften ved køb af driftsmidler efter hvilke subjektive motiver, der angives at have ligget bag anskaffelsen. I det hele er det omtvisteligt, om praksis ikke i reaktionen mod fortidens konsekvensmageri er havnet i den anden grøft. Udgifter med flerårigt sigte bør formentlig behandles ens, jfr. således også majforslag mot. 98.

Selv om baggrunden for nyeste tids behandling af rationaliseringsudgifterne er ganske speciel, bør man næppe fordømme, at de, der ønsker vort skattesystem forbedret, jesuitisk benytter de her udviklede principper som murbrækkere i deres bestræbelser for helt at likvidere doktrinen om indtægtskilde-udgifter²³.

22. S. O. 1950, 145-146 (Helkett) og 1951, 57 (Begtrup).

23. Således Thøger Nielsen i R. R. 1957, 344 (og 339).

§ 54. PERSONALEUDGIFTER

I. Spørgsmålet om, hvad man kan medtage på lønningskontoen, er ret uinteressant. Naturligvis kan det forekomme, at man bruger sine egne medarbejdere til direkte at udføre anlægsarbejder, og i det omfang den hertil udbetalte løn kan udskilles, må den behandles efter de i det foregående anførte regler om tilvejebringelse af indkomstkilden, men synderlig praktisk betydning har det ikke. Væsentligt hyppigere foreligger den situation, at arbejdet ikke udføres for bedriften, men for arbejdsgiveren privat. Denne »husassistentgruppe« giver selvsagt ikke fradragsret. Det hænder (navnlig for landbrugere, læger og præster), at pigelønnen både refererer sig til privathusholdningen og til erhvervsvirksomheden. I så fald må den deles, og til brug herfor har ld. for de vigtigste tilfælde offentliggjort vejledende procentsatser, se senest ld. 1957, 63¹.

Bortset fra disse tilfælde er den altdominerende hovedregel, at der består fradragsret uanset

om der er tale om løbende ydelser eller eengangsbetalinger²,

om lønmodtageren før ydelsens udbetaling har et retskrav på denne eller der foreligger et egentligt gratiale (som fx. i S. O. 1955, 89 lsk.),

om ydelsen erlægges i form af penge eller naturalier, såsom kost og logi, transport og personalefester (om disse: Helkett i S. O. 1954, 44, samt fx. lsk. 1946, 58 og 1953, 168, men 1953, 75),

om beløbet udbetales straks eller båndlægges til senere udbetaling fx. som led i en eller anden form for pensionsordning.³

1. Udk. 1948 II, 76 går ind for lovgiveri om, at værdien af bedriftsmedhjælpernes arbejde i den private husholdning skal sættes til halvdelen af vedkommendes samlede arbejdsvederlag, medmindre det drejer sig om rent lejlighedsvis bistand. Heldigvis vil begge regeringsforslag bevare de traditionelle, smidige synspunkter (martsforslag mot. 88, majforslag mot. 93).

2. Se fx. S. O. 1954, 175 lr. om beløb ydet een gang for alle til afløsning af kontraktsbestemte tantiemerettigheder.

3. Ld. cirk. 14. oktober 1939 (jfr. hertil Begtrup S. B. 1955, 148-149) er næppe vidtgående nok. Er der tale om en egentlig pensionsydelse i normale ansættelsesforhold kan yderligere betingelser næppe forenes med S. L. § 6 a. Derimod er det muligt at administrationen er beføjet til, som cirkulæret gør, at foreskrive at eengangsindskud kun kan afskrives over 6-10 år. Marts - (mot. 92) og maj-forslag (mot. 97) vil lovgive ret udførligt om spørgsmålet, iøvrigt på ret liberal vis.

om betaling sker til en person, der er i løbende beskæftigelse i virksomheden, er på uddannelseskurser, er på orlov, er fratrådt⁴ eller er en fratrådts efterladte som fx. i S. O. 1956, 74 lr. (til afdød interessents enke),

om beløbet er indkomstskattepligtigt for modtageren eller ej,⁵ eller

om modtageren vederlægges for at stille hele sin arbejdskraft til disposition, får honorar for deltidsarbejde eller betaling for ikke at stille noget⁶.

II. To grupper af personaleudgifter kan nok forlange lidt nærmere uddybning.

A. Består der et interessesammenfald mellem yder og modtager, anser skattevæsenet sig berettiget til at opdele det udbetalte mellem fradragsberettiget lønudgift og ikke-fradragsberettiget »gave«. Praksis har først og fremmest udviklet sig på familieaktieselskabsområdet, jfr. herom ndfr. T 11, 1. De samme synspunkter må – omend i noget svagere grad – komme til anvendelse, når arbejdsgiver og lønmodtager er nærbeslægtede (eller besvogrede) eller kærestefolk. Her må man dog formentlig i reglen også kræve visse objektive mistænkbare momenter, som fx. at der erlægges en særlig stor tantieme⁷, gives en løbende løn, der ganske står i misforhold til de ansattes alder og uddannelse⁸, indrømmes han en særlig gunstig pensionsretlig stilling⁹, eller ydes ham løn under usædvanlige forhold¹⁰. Er der ingen særlig personlig relation mellem parterne, må det være aldeles udelukket, at nægte fradrag ud

4. Cfr. dog S. O. 1955, 94 lr. om afløsningssum for pensions- og enkepensionsforpligtelse til tidligere ansat.

5. Spørgsmålet har navnlig været fremme for så vidt angår fratrædelsesgodtgørelser, jfr. herom Helkett i S. O. 1951, 111-112 og Begtrup i S. B. 1955, 148. Er ydelsen unormalt stor i forhold til lønkontoens sædvanlige udvisende, fordeles udgiften over de følgende (10) års driftsregnskaber (S. O. 1954, 144 lr. og R. R. 1956, 367 ld.). I grænsetilfældet mellem de i note 2 og 4 nævnte regler: en funktionær, der ved sin fratrædelse får et beløb, der tydeligvis repræsenterer kapitalværdien af en livrente for resten af hans levetid, vil Helkett i.c. ikke indrømme fradragsret.

6. Se dog R. R. 1956, 367 ld. om fratrædende direktør, der fik penge for at påtage sig konkurrenceklausul.

7. S. O. 1950, 147 lsk. Smlg. S. O. 1953, 53 Ø.

8. Lsk. 1957, 37. Smlg. S. O. 1953, 56 lsk.

9. R. R. 1956, 278 ld.; S. O. 1950, 278 ld.

10. Ld. 1957, 89 (uddannelse i udlandet) og lsk. 1957, 38 (værnepligtstid).

fra synspunktet ikke-fradragsberettiget gave¹¹. Man må uden vaklen betegne de enkelte modstående afgørelser som urigtige¹².

B. I de senere år er det for socialt fremskredne firmaer og for virksomheder, der gerne vil tage sig sådan ud, blevet mere og mere almindeligt at oprette eller hjælpe understøttelsesfonds, ferie- og hobbyforanstaltninger eller andre sociale indretninger for personalet. Politikersynspunktet er utvivlsomt, at sligt bør man støtte ad skattevejen¹³. Ud fra gældende ret – S. L. § 6 a – kan resultatet akcepteres, dels fordi det typiske motiv er at bedre forholdene på arbejdspladsen og derigennem fremme firmaets eget udbytte, dels fordi det synes uheldigt at gøre forskel mellem tilfælde, hvor penge udbetales direkte til arbejderne, og hvor fordelene tilflyder dem indirekte.

Skatteadministrationen har imidlertid mødt det nye med skepsis.¹⁴ Man har rationaliseret sit standpunkt med, at den enkelte medarbejder ikke har noget fixeret krav (og hyppigt aldrig bliver beskattet, når han får fordelene dråbevis), og at sociale bevæggrunde er de dominerende for arbejdsgiveren, hvorfor ydelsen får et vist gavemæssigt præg. Da firmaerne har resigneret og passet deres ordninger ind i den af ld. strikkede spændetrøje, foreligger retsafgørelser ikke. En deskriptiv fremstilling af retstilstanden må derfor beskæftige sig med ld.'s opfattelser. Herefter kan eengangsindskud aldrig fradrages, heller ikke i form af afskrivninger.

Løbende periodiske ydelser giver kun fradrag, hvis en række betingelser alle er opfyldt:

1. Arbejdsgiveren skal på forhånd have forpligtet sig (S. O. 1953, 24 lsk.)
2. på en sådan måde, at størrelsen af tilskuddet er forudberegneligt.
3. Tilskudspligten må ikke være tidsbegrænset, medmindre den årlige ydelse beregnes som vis procent af den udbetalte arbejds løn.

11. Se herved Helkett S. O. 1952, 142-143.

12. Se fx. S. O. 1953, 197 l., der vedrører et tilfælde, hvor en arbejdsgiver udbetalte sine funktionærer et beløb med ønsket om, at de skulle bruge pengene til at tegne en pensionsforsikring for det, men uden at stille krav herom. Dette »ønske«, der må være et ganske irrelevant tillægsmoment i en gratialesag, fik l. til at gå til den ejendommelige konsekvens, at der forelå en ikke-fradragsberettiget gave(!)

13. Martsforslag mot. 92 og majforslag mot. 97. Efter folketingsdebatten marts-april 1957 om udbyttedelingsloven, må det forventes, at L. L. 1957 vil komme til at indeholde regler, der fremmer disse tanker.

§ 54

4. Understøttelsesfondens vedtægter skal fastsætte, at midlerne, der ikke må bestå i usikrede fordringer mod arbejdsgiveren¹⁵, ikke under nogen form må kunne gå tilbage til arbejdsgiveren og
5. Såfremt fundatsen ikke enten er kongeligt konfirmerede eller midlernes bestyrelse undergivet offentligt tilsyn skal vedtægterne bestemme, at der i bestyrelsen skal sidde repræsentanter for de begunstigede, og at et flertal af disse repræsentanter skal stemme for eventuelle vedtægtsændringer.
6. Til gengæld lægger man ikke synderlig vægt på realiteter som fx., hvor nær forbindelse pengenes anvendelsesmåde har med den pågældende arbejderkreds's trivsel eller beskæftigelsesforhold.

III. Størrelsen af fradraget giver normalt ikke anledning til tvivl. Det kan nævnes, at de indtægtssatser, der gælder for medhjælpernes kost og logi, ikke er bindende for arbejdsgiverne, der kan fradrage deres faktiske udgifter.¹⁶ Spiser medhjælperne ved husbondens bord, må der selvsagt ske en fordeling.¹⁷ Endelig kan nævnes lsk. 1954, 43: Brugsforeningsuddeler modtog dækningsbeløb fra foreningen vedrørende kost og logi til de beskæftigede. Uden særlig regnskabsgrundlag kunne uddeleeren holde det nævnte beløb uden for sin indkomstopgørelse, således at denne dog ikke kunne belastes udgifter til folkehusholdningen, og således at lejeværdien af hans egen og medhjælpernes bolig skulle indtægtføres.

§ 55. ERHVERVSLØSØRE

Udgift til køb af råvarer, halvfabrikata og handelsvarer er selvsagt fradragsberettiget, (men fradraget kan for størstedelens vedkommende først foretages i det år varen videresælges, jfr. ndfr. kapitel 22).

Endvidere er det klart, at man kan fradrage udgifter til kontorrekvisiter, porto, papir, emballage etc.¹

14. Se især Begtrup S. B. 1955, 147-149 og Helkett S. O. 1955, 44-45.

15. S. O. 1953, 82 lsk.

16. Se fx. R. R. 1956, 278 ld. og 400 ld.

17. Se om dennes foretagelse Piletræ Petersen 76 og R. R. 1955, 493 ld.

1. Man mødes undertiden med det mærkelige standpunkt, at udgifter til det første sæt regnskabsbøger skulle være en ikke-fradragsberettiget anlægsudgift.

Maskiner, motorkøretøjer, skibe og driftsmidler iøvrigt vil oftest have en betydelig levetid. Det bevirker imidlertid ikke, at udgiften hertil – heller ikke for den nyoprettede virksomhed – bliver en anlægsudgift, men alene at den (gennem afskrivninger) må fordeles over en årrække.

Hvad derimod angår værktøj fik skattemyndighederne i begyndelsen af 1950'erne den næppe helt gode ide at statuere, at alene udgift ved udskiftning kan fradrages, mens nyanskaffelser skulle betragtes som ikke-fradragsberettigede etableringsudgifter., jfr. 1d. 1957, 73-74 og S. O. 1953, 94. Såvel rimelighedsbetragtninger som retstekniske hensyn taler formentlig imod at behandle værktøj anderledes end maskiner. A. U. 100-102 går da også skarpt imod praksis og har vundet så stærkt gehør, at A. F. § 35 (jfr. mot. 20) vil indføre ligestilling for førstegangsanskaffelser med tilbagevirkende kraft.

§ 56. ERHVERVSLOKALER

Leje for rene forretningslokaliteter er en typisk driftsomkostning¹. Ejer skatteyderen selv ejendommen, skulle han strengt taget føre en lejeværdi til indtægt og fradrage en tilsvarende husleje i medfør af § 6a, men i praksis undlades sådan versuspостering oftest, derimod kan naturligvis på sædvanlig måde fradrages udgifter til vedligeholdelse, ejendomsskatter og prioritetsrenter².

Er der – som tilfældet fx. typisk er i detailhandlen og for læger og mindre håndværkere – tale om et blandet lejemål, hvor butiks- og boliglokaler er på samme kontrakt, må der ske en fordeling af lejen (lejeværdien). Det vil i sådanne tilfælde oftest være rigtigt at regne med en højere m²-pris for de værelser, der udnyttes til virksomheden, end for de, der hører til privaten.

Det hænder sikkert for alle landets erhvervsdrivende og adskillige lønmodtagere, at de i årets løb i et vist omfang udfører en del af deres

2. Se til illustration den besynderlige kendelse, lsk. 1954, 67: En musiker ikke berettiget til fradrag (heller ikke i form af afskrivning) for 4000 kr., han havde anvendt til køb af violin til brug i det orkester, han spillede i.

1. Gælder fx. også et værelse som en videnskabsmand måtte leje udenfor sit hjem udelukkende for at få ro til sit arbejde (lsk. 1953, 67).

2. Hvad enten virksomheden drives fra egne eller lejede lokaler kan udgiften til opvarmning, belysning etc. også fradrages.

arbejde i hjemmet. Det ville i langt det overvejende antal af disse tilfælde i praksis være halsløs gerning at indrømme ret til mere eller mindre bagatelagtige fradrag af en skønnet del af huslejen (lejeværdien). I særlige tilfælde er det imidlertid utvivlsomt, at arbejdet i hjemmet har et sådant omfang, at fradrag bør gives. For visse erhvervs vedkommende fastsætter ld. ligefrem faste satser herfor³. I andre sager må man skønne konkret⁴. Ingeniører og arkitekter, der nødsages til at holde store tegneborde på deres bopæl, kan man hjælpe (lsk. 1955, 65)⁵ men sagførere behøver ikke at gøre hjemmet mindre egnet til normalt ophold for familien, fordi de skal have et stort skrivebord og en ditto reol i herreværelset (S. O. 1953, 141 lr. og lsk. 1955, 66)⁶. Selvom særlig indretning af lokalet finder sted, er det selvsagt tillige en betingelse for at komme udenfor privatudgiftens område, at der er den sædvanlige konneksitet mellem indtægtsgivende arbejde og det, værelset benyttes til (lsk. 1954, 45).

Lsk. 1952, 19 er en afgørelse, der rummer uheldige perspektiver: Klageren havde udlejet sin villa for et år og måtte selvfølgelig indtægtsføre den herved indvundne (ret betydelige) leje. Han fik imidlertid fradrag for det beløb, hvormed udgiften til lejlighed andetsteds oversteg lejeværdien for egen beboelse af villaen. Selv med skyldig hensyntagen til de konkrete omstændigheder er det formentlig både af retstekniske og materielretlige grunde uheldigt blot at åbne en mulighed for udlejere til at fradrage en så typisk privatudgift, som husleje for bolig er.

§ 57. KONTINGENTER

For et meget stort antal skatteydere er den mest udprægede driftsomkostning det ugentlige fagforeningskontingent. Betalingen heraf er den afgørende betingelse for, at de kan erhverve, sikre og vedligeholde de-

3. Se ld. 1957, 77-78 (hjemmesyersker), 78 (klasselotterikollektører, hvorom lsk. 1936, 39 (454)) og 78 og 79 (skoleledere og præster, herom Uddrag 559-561 og 1941, 155 (454), lsk. 1952, 189 og 186).

4. Jfr. Helkett S. O. 1955, 131-133.

5. Lsk. 1941, 48 (454). Smlg. lsk. 1940, 149 (453).

6. Jfr. lsk. 1927, 62 (453) (forfatter) og 120 (453) (grosserer), 1929, 91 (454) (ejendomsrådgiver), 1936, 130 (454) (dyrlæge) samt om videnskabsmænds studereværelser: lsk. XXXII, 117 og 118 (begge 560) og 1957, 50.

res løbende indkomst. Med næsten samme styrke kan mange selvstændige erhvervsdrivende hævde, at bidrag til branche- og arbejdsgiverforeninger ligger i centrum af deres § 6a-område. At det i det moderne samfund ikke er nogen privatsag, men en erhvervsmæssig livsnødvendighed at være medlem af de nævnte foreninger, er da også forlængst anerkendt ved utallige domme på foreningsrettens område. På grund af en forkvaklet retsudvikling, der forstenedes ved U. 1926, 253 H¹, skulle der imidlertid speciel lovhjemmel til, før der kunne gives fuldt fradrag for »kontingenter til arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, hvortil den skattepligtige hører«. En bestemmelse af dette indhold fik vi i L. L. 1953². Den er senest gentaget ved L. L. 1956 § 22 stk. 2, 1. pkt.

Som følge af den særlige historiske baggrund må man til den nærmere forståelse af bestemmelsen opstille to hovedteser, der strider mod almindelige lovfortolkningsprincipper. For det første, at området for den nævnte regel i § 22 er nøjagtig det samme som ville gælde for de nævnte kontingenter, hvis man alene havde S. L. § 6a, og forstod den på dette felt, som man gør, når der er tale om andre udgifter. For det andet, at man ikke ubetinget skal slutte modsætningsvis fra den specielle regel i § 22 til, at andre kontingenter end de der nævnte ikke kan være omfattet af den almindelige regel i S. L. § 6a. Med andre ord kan man stort set se bort fra § 22 og i mangt og meget nøjes med at tillægge den den historiske betydning at have fjernet hindringerne for at anvende den almindelige § 6a-målestok på kontingentområdet. Hovedproblemerne bliver herefter de sædvanlige, nemlig at foretage afgrænsningen til privatudgifterne (1) og til kapitalomkostningerne (2).

ad 1: Det kan naturligvis ikke volde tvivl, at kontingent til en sportsforening eller til en selskabelig klub for langt de fleste må være indkomstopgørelsen uvedkommende. Bidrag, der anvendes til aldersdomsforsørgelse for medlemmerne o.l. må bedømmes efter forsikringsreglerne og kan altså i hvert fald ikke fratrækkes som driftsudgifter³. Med-

1. Herom S. O. 1954, 1-2 samt skdep. cirk. nr. 20 af 30. januar 1928 og nr. 25 af 11. februar 1931 samt fx. Id. 1951, 37-38.

2. Oprindelig foreslået af Udk. 1948 II, 82.

3. S. O. 1955, 215 lr. og 1956. 25 lr. begge om mesterforeninger – i sidstnævnte sag blev bidraget ydet som leverandørrabat til foreningen, men det kunne naturligvis ikke

lemsbidrag til kredit- og hypotekforeninger behandles naturligt i forbindelse med renteudgifter, til hvilke de er en slags akcesorium (ndfr. p. 276). Tilbage bliver tvivlstilfælde, for hvilke afgørelsen S. O. 1954, 50 lsk. er typisk. En grosserer blev nægtet fradrag for kontingentudgifter til »Foreningen til unge handelsmænds uddannelse« og til »Dansk-Engelsk Selskab«, uanset at han til stadighed havde lærlinge og medarbejdere, der modtog en vigtig del af deres uddannelse på den første forenings skoler, og uanset, at hans medlemsskab i den anden forening bevirkede, at hans personale havde lejlighed til at overvære foredrag på Engelsk.

ad 2: Anlægsudgiftssynspunktet har navnlig den betydning, at man ikke tilsteder fradrag for eengangsindskud i forbindelse med indmeldelsen, idet en sådan udgift anses afholdt »for at blive medlem af foreningen«¹.

§ 58. FORTÆRINGSUDGIFTER

Udgift til mad og drikke hører efter sin art under privatforbruget. Der kan imidlertid forekomme tilfælde, hvor erhvervsmæssige forhold fremkalder en merudgift. I det omfang dette sker, anerkendes bekostningen som en driftsudgift. Da der altid vil blive tale om et skøn for så vidt angår merudgiftens størrelse og da der foreligger en række typetilfælde, hvor forholdene er ret ensartede for et stort antal skatteydere, er området velegnet til regulering ved administrative standardsatser. Sådanne findes da også hvert år i ld's meddelelser, se senest ld 1957, 71-73.

Den gruppe, det i så henseende er bedst at høre til, omfatter S. L. § 5d-tilfældene, lønmodtagere, som får maden af arbejdsgiveren, og skatteydere, hvem merudgifterne godtgøres efter regning. I disse tilfælde influerer skattefriheden nemlig ikke på retten til det almindelige lønmodtagerfradrag. Merudgift til fortæring kan fx. også forekomme i forbindelse med rejser eller repræsentation. Praksis vedrørende de nævnte spørgsmål er refereret andetsteds i fremstillingen¹.

gøre nogen forskel. Rabatbeløbet måtte lægges til medlemmets direkte indtægt ved arbejdet.

4. Lsk. 1950, 174 og S. O. 1954, 14 lsk.

1. Nemlig § 22. p. 64 (men 65-66). p. 286. p. 214-216 og p. 219-224.

Tilbage bliver et ret heterogent område, på hvilket nogle af de vigtigste regler for tiden er følgende:

1. Arbejdet i sig selv kan være af en sådan art, at det nødvendiggør en særlig kost. Af letforståelige grunde er man dog yderst varsom med at give fradrag i sådanne tilfælde. Som eksempel kan dog nævnes lsk. 1955, 156 og 1957, 49, der indrømmede en støberiformer og en maskinist et fradrag på 200 kr. i anledning af, at deres ekstraordinært varme arbejdsforhold gav dem et særligt stort behov for drikkevarer.

2. Arbejdsstedet kan være således indrettet, at det ikke er muligt der at indtage det måltid midt på dagen, som man spiser på de fleste arbejdspladser. I så fald indrømmes der for tiden et fradrag på 2,50 kr. pr. arbejdsdag². Typetilfældene er bygningshåndværkere og chauffører, hvis særlige arbejdsforhold henviser dem til at indtage kosten på kaffebarer eller restauranter. Fradrag opnås dog fx. også, når det er helt uforsvarligt at spise på arbejdspladsen, jfr. lsk. 1955, 70 om en syrefabrik, på hvilken det efter sundhedsmyndighedernes erklæring var farligt at indtage frokosten. Derimod er det naturligvis ikke nok, at det kan være noget ubekvem og mindre hyggeligt at sidde at spise på et værksted (lsk. 1951, 77).

3. Mens frokosten normalt kan klares på arbejdsstedet er det værre, hvis man ikke kan komme hjem til den varme mad på grund af overarbejde. Kan man ikke det, får man et fradrag på 4 kr. pr. dag. Overarbejde defineres som mindst 3 timers arbejde ud over normal arbejdsdag, dog at fravigelse kan ske, alt efter hvorledes den normale arbejdstid er placeret på dagen.

4. Hvis man arbejder om natten uden for hjemmet, går der let penge til et eller to ekstramåltider i døgnets løb. Det tager skattevæsenet hensyn til ved at give et fradrag på 3 kr. pr. nat, dog at folk, der har natarbejde som fast erhverv – som fx. natvægtere – antages i højere grad at lægge døgnnet helt om, så deres merudgifter ikke bliver så store. De må derfor nøjes med 200 kr. for hele året. Ved natarbejde forstås siden 1951/52 arbejde, hvoraf en væsentlig del udføres i tiden kl. 18-6 (tidligere kl. 22-6). Fradrag for natarbejde og for overarbejde kan dog ikke indrømmes for de samme timer (R. R. 1956, 487 ld).

5. Hvis erhvervet medfører, at den pågældende for en tid må tage ophold uden for hjemmet, opstår oftest en merudgift til kost og logi. Man

2. For taxa- og lillebilchauffører bruger man et andet beregningsgrundlag, idet fradraget sættes til 1 % af bruttoindtægten (ld. 1957, 80).

taler her om »dobbelt husførelse«. Særlig klare er de tilfælde, hvor ægtefællen simpelthen ikke kan følge med til det nye sted af hensyn til sit eget erhverv³. Hele – den i sig selv spinkle – begrundelse for sambeskatning falder bort i en sådan situation, og i det omfang særbeskatning efter gældende regler ikke kan opnås⁴, bør man i al fald i videst muligt omfang bøde herpå ved indrømmelse af fradrag.

Ligeså indlysende er det, at der foreligger en driftsudgift, hvis man mere permanent driver erhverv i de to forskellige geografiske områder og opretholder selvstændig husholdning begge steder jfr. R. R. 1956, 486 ld. og lsk. 1957, 47.

Har man imidlertid kun på samme tid indtægtsgivende arbejde at passe eet sted og er ens ægtefælle ikke stavnsbundet af sit erhverv på det hidtidige hjemsted, kunne man tænke sig, at hun hårdt og kynisk ville blive henvist til at følge med forsørgeren. Myndighederne afviser dog ikke helt at give fradrag, fordi man muligt kunne kalde det en til privatlivet hørende luksus at opretholde to bopæle. Man anerkender fradrag, ikke blot hvor passende lejlighed på det nye arbejdssted endnu ikke har kunnet opnås (lsk. 1944, 71 (569) og 1950, 170)⁵, eller hvor ægtefællen ikke kan følge med (lsk. 1952, 113 om grønlandsarbejder), men også hvor arbejdet det nye sted har midlertidighedens præg⁶. Bliver opholdet på det nye arbejdssted imidlertid mere langvarigt, kan man ikke fortsat opnå fradrag, når den anden ægtefælle ikke tvinges til at blive på det oprindelige hjemsted af væsentlige erhvervsmæssige faktorer⁷. Hvor tidsgrænsen nærmere skal drages, må bero på et rent konkret skøn. Den afgørelse, der giver fradraget i længst tid – i henved to år – er lsk. 1945, 58 (471).

Om betingelserne for opnåelse af fradraget skal endnu bemærkes, at hidtidig praksis har nægtet at imødekomme skatteyderne, hvis forsørgerens fravær fra hjemmet ikke skyldes indtægtsgivende virksomhed, men fx. hans deltagelse i et kursus⁸ eller ægteskabelige uoverensstem-

3. Lsk. 1932, 78 (569), 1942, 158, 1944, 70 og 1949, 150. Når det er hustruen, der må rejse bort på grund af sit erhverv, er stillingen naturligvis den samme som når manden arbejder andetsteds (lsk. 1947, 179).

4. Herom ndfr. p. 480-481.

5. Cfr. lsk. 1947, 62.

6. Lsk. 1930, 32 (470); 1933, 34 (470); 1944, 158 (470) og 59 (569) samt 1953, 73.

7. Lsk. 1944, 158 (470).

8. Lsk. 1955, 162.

melser⁹. Endvidere er fradrag nægtet i et tilfælde, hvor arbejdssted og hjem ikke lå længere fra hinanden end at forsørgeren ved at udnytte dagens ydertimer kunne rejse frem og tilbage hver dag og faktisk gjorde det (lsk. 1950, 171). Endelig udtaler lsk. 1952, 176 og 1957, 46 – med tvivlsom føje – at et nygift ægtepar var afskåret fra at opnå fradrag for dobbelt husførelse, fordi de aldrig (på grund af boligforholdene) havde etableret nogen fælles husholdning.

Fradragets størrelse må naturligvis bero på konkret prægede overvejelser, men for tiden plejer man vist i de fleste tilfælde at regne med 35-40 kr. ugentlig, se fx. lsk. 1953, 73¹⁰. Der kan ikke indbefattes noget beløb til udgift til rejser (i week-ends og ferier) mellem arbejdssted og hjem, idet sådanne omkostninger ifølge fast praksis anses for at være af rent privat natur¹¹, men selve den første rejse til og den sidste rejse fra det nye arbejdssted må bedømmes efter flyttereglerne (foran p. 194 ff). Fradrag kan følgelig ofte tages udover merudgiften til dobbelt husførelse¹².

§ 59. TØJ

1. Som ved fortæringsfradrag er det store problem på tøjområdet, hvornår udgiften er en privatudgift, og hvornår den er en driftsudgift. Da professor von Eyben endnu sad som byretsdommer, fik han lejlighed til at skrive udførlige præmisser om spørgsmålet (U 1953, 1073 B), og anførte heri bl.a.:

»Imidlertid er der for kriminalbetjente det særlige forhold, at de af hensyn til tjenesten er nødt til at være forholdsvis pænt påklædt under den del af deres arbejde, der foregår på kontoret, og ofte uden varsel må rykke ud til undersøgelser i marken. De er nødsaget til at foretage

9. Lsk. 1952, 214.

10. Der er dog ingen tendens til demokratisk nivellering; en arkitekt fik således 4000 kr. for hvert af årene 1948-1953 incl. i et tilfælde (lsk. 1957, 47), hvor han kun skulle have nedsat fradrag, som følge af, at han samtidig drev virksomhed og opretholdt selvstændig husholdning to steder. Mens fiskere med fisketure på normalt mere end fire døgn får et fradrag på 300 kr. årligt for merudgift til kost på søen, er fradraget 600 kr. for dem, der under deres fravær opretholder husholdning i hjemmet (ld. 1957, 77).

11. Lsk. XIV, 46 (468), 1948, 164 og 1953, 73.

12. Således fx. lsk. 1957, 44.

arbejdet i marken i deres gode tøj og har ingen mulighed for at iføre sig en påklædning, der er hensigtsmæssig til gerningsstedsundersøgelser og lignende ... Skattemyndighedernes forholdsvis strenge praksis med hensyn til fradrag for beskadigelser m.v. på arbejdsdragt kan i og for sig ikke være bindende for afgørelsen af nærværende sag, idet den ikke ses at være støttet af retsafgørelser, men selv om man lægger skattemyndighedernes egne regler til grund, findes der efter det ovenfor anførte for kriminalpolitiets vedkommende at foreligge sådanne særlige forhold, at et passende fradrag må være berettiget.«

Denne lyst til at gribe om nælden og til at tage en selvstændig stilling til problemet vandt imidlertid ikke bifald i landsret eller højesteret. Begge disse instanser fandt, at der ikke var »grundlag for at tilsidesætte det af skattemyndighederne udøvede skøn«, og herved er det – fradragenes relativt ubetydelige størrelse taget i betragtning – sikkert i praksis for en lang årrække fremover bekræftet, at administrationen frit kan råde over, hvem man vil begunstige og hvem ikke.

De resultater man i så henseende foreløbig er nået frem til, fremgår i store træk af ld. 1957, 74-76. Nogen fast retningslinje er det næppe muligt at nå til almindelig enighed om, og der vil sikkert være stærkt delte meninger om, hvorvidt myndighederne har ramt blot nogenlunde retfærdigt, når de overfor de forskellige faglige foreningers pres henholdsvis har givet efter eller stået fast i det omfang, der fremgår af det følgende.

Mens kriminalbetjente altså ikke får fradrag, er man venligere stemt mod færdselsbetjente (l. c. 79). Officerer i militær som i hjemmeværn nyder stor bevågenhed¹, og alle statstjenestemænd kan fradrage $\frac{2}{3}$ af deres udgifter til gallauniform². Gejstlige af næsten alle kategorier³ og restaurationspersonale får alle fradrag for sort tøj. Omvendt er alle, der benytter kitler også berettigede til fradrag⁴, men bagersvende og kokke er det ikke (lsk. 1948, 43). Derimod hjælpes de fleste af dem, der har særlig smudsigt arbejde, se opregningerne i ld. 1957, 75-76, der meget

1. Hertil lsk. 1955, 157.

2. Se fx. lsk. 1955, 159 (stationsforstander).

3. Præster således 100 kr. udover deres tillæg for embedsdragt, se også lsk. 1952, 186 (baptistpræsts jaket) og 57 (kantor), jfr. ld. 1957, 78 (degne og kirkesangere).

4. Lsk. 1951, 35 (tandlæge); 1952, 59 (dyrlæge); 1951, 173 (kemilærer) og 174 (laborant), 1952, 58 (børnehavelærerinde) og 177 (chokoladefabriksarbejdere). Forældet er formentlig den modstående afgørelse lsk. 1943, 136 om ekspeditrice i smørbutik.

realistisk anlægger sontringen efter hvilket fagforbund, de pågældende står i⁵. Fradrag gives videre dem, der skal anskaffe særligt sødstyr (l. c. 75), og dem, der skal til Grønland for at arbejde om vinteren⁶. Selv udgift til undertøj kan man efter omstændighederne få anerkendt som driftsomkostning⁷.

2. Udgiften til den første anskaffelse af arbejdstøjet skulle ikke være fradragsberettiget, hvis administrationen anvendte sit sædvanlige anlægsudgiftssynspunkt, men det gør den bare ikke på dette område, jfr. fx. Grønlands-afgørelserne⁸.

3. Fradragenes størrelse fastsættes for tjenestemænd til den ydede godtgørelse fra staten, eventuelt med tillæg af visse nærmere af ld. fastsatte beløb. For andre er der faste takster, for de fleste 200 kr. pr. år⁹.

§ 60. TRANSPORTUDGIFTER

1. Befordring mellem hjem og arbejdssted.

Lsk. nægtede i 1914 en cementarbejder fradragsret for de med hans daglige transport til arbejdsstedet forbundne omkostninger, idet det fandtes at bero på hans eget private forgodtbefindende, at han foretrak at bo så fjernt fra sit arbejdssted, at sådanne udgifter opstod (S. O. 1953, 214).

Denne gammelliberalistiske synsmåde passer dårligt under nutidens forhold. Bolignød, byplanlægning, sundhedsmæssigt begrundede ønsker om gode opvækstforhold for børnene og kravet til bevægelighed på arbejdsmarkedet er nogle af de faktorer, man i dag ikke kan lukke øjnene for. Uanset at lovgrundlaget var forblevet uændret, gik lsk. da også i årene efter besættelsen i gang med at opbygge en praksis, der tog hensyn til de faktiske forhold, som de er i samfundet idag. Helkett skrev

5. Se også lsk. 1952, 179 (cyklesmed).

6. Lsk. 1954, 25 og 1956, 120.

7. Lsk. 1952, 178 (krudtværksarbejder, hvis underbeklædning mørnedes ved syrearbejder), men lsk. 1953, 74 (kølehusarbejdere, der færdedes i 16-30°'s kulde fandtes ikke at have »nævneværdige ekstraudgifter«).

8. At der gælder særregler for officerers første køb er næppe i praksis nogen undtagelse; det hænger sammen med, at fradraget beregnes på grundlag af statstilskuddet.

9. Vask og vedligeholdelse af kitler dog kun 125 kr..

herom i S. O. 1950, 152–154. Lsk. gav fx. fradrag, hvor boligsituationen hindrede vedkommende i at opnå bopæl i en ny erhvervskommune (lsk. 1948, 150 og 153 og 1950, 171), hvor mand og kone havde arbejdssted langt fra hinanden (lsk. 1948, 157 og 1950, 165) hvor en lærling p.gr.a. sine indtægters størrelse rent faktisk var tvunget til at bo hos sine forældre (lsk. 1952, 168), og hvor en natarbejder måtte benytte taxa for at komme frem og tilbage (lsk. 1951, 74).

Disse prisværdige bestræbelser blev brat standset af L. L. 1951. Formentlig som følge af mangel på kendskab til den praksis, der var under opbygning, greb lovgivningsmagten ind og gav særregler om fradragsretten, der vel i forhold til 1914-standpunktet betød en vis lempelse, men som efter deres positive indhold nødvendiggjorde modsætningslutninger, således at man fx. nu ikke længere kunne give fradrag for dem, der på grund af boligsituationen fik lang vej til et nyt arbejdssted (lsk. 1954, 46 og 120 og 1956, 55) og formentlig heller ikke i noget andet af de foran nævnte tilfælde.

De nye regler – nu L. L. § 23 stk. 2 – tillader fradrag i tre grupper af tilfælde:

1° De udgifter, der er nødvendiggjort af flere samtidige arbejdssteder. Det, der kan fradrages, er alene »den ved det sekundære arbejde foranledigede merudgift ved benyttelse af billigste hensigtsmæssige befordring« (S. O. 1955, 214 lr.). En person, der havde sit hovederhverv i København og 1 a 2 ugentlige afteners beskæftigelser i den provinsby, han boede i, kunne derfor alene fratrække de for bestridelse af dette bierhverv nødvendige rejseudgifter, udregnet som var han bosat i København (lsk. 1954, 46). Derimod udelukkes fradrag ikke, blot fordi det ene arbejde udføres på eller i umiddelbar tilknytning til privatbopælen (R. R. 1956, 486 ld og ld 1957, 88).

Fradragsretten gives alene for den befordring, der sker mellem arbejdsstederne, hvorfor den omstændighed, at man har beskæftigelse flere steder ikke bevirker, at man kan inddrage bekostningen ved transporten til og fra hjemmet i sin skatteopgørelse (lsk. 1951, 75) – heller ikke, hvis man er nødt til at benytte privat motorkøretøj for at have dette til rådighed for rettidigt at komme fra det ene arbejdssted til det andet (lsk. 1956, 54).

2° Skiftende arbejdssted ligestilles med flere samtidige arbejdssteder. Der er herved sigtet til byggehåndværkere og lignende erhvervsgrupper. Derimod kan reglen ikke påberåbes af dem, der skifter fra eet fast arbejdssted til et andet.

3° Invalider og kronisk syge kan også opnå fradragsret. Det kræves at den pågældende udgift er »uafviselig nødvendig«, for at det indtægtsgivende erhverv kan passes (lsk. 1951, 73). Tendenser til bronchitis m.v. er ikke fundet tilstrækkeligt, selvom de i den pågældende sag havde et sådant omfang, at de havde givet vedkommende gevinst i lotteriet om indkøbstilladelser til automobil (lsk. 1956, 56).

Også i disse tilfælde omfatter fradraget merudgifter i forhold til »normal befordring«. Det er ikke nok, at man må køre i sporvogn, fordi man ikke tør cykle som følge af stærkt nedsat synsevne (lsk. 1952, 167). Må man derimod nødvendigvis betjene sig af automobil (lsk. 1951, 73) eller sygevogn (lsk. 1951, 171), er de derved skabte merudgifter typiske eksempler på, hvad der kan fradrages.¹

4° Uanset de nye lovregler har lsk. fundet sig beføjet til på et enkelt punkt at fastholde liberaliseringstendensen. Lsk. 1954, 119 gav – som før L. L., lsk. 1953, 68 – fradrag for en hospitallæges biludgifter i vagtdøgn. Man begrundede dette rent naturretligt med at tilkaldelserne er uvarslede, forekommer på alle tider af døgnen og skal efterkommes hurtigt.

5° Den hårde kurs, som loven kræver fulgt i de fleste tilfælde, har vakt megen harme.^{1a} Ved folketingets behandling af L. L. 1955, lykkedes det Danfoss-arbejderne at skabe politisk lydhørhed for problemet. Et finansministerielt tilsagn om at forbedre retstilstanden har imidlertid hidtil alene ført til, at skdep. cirkulære af 23. december 1955 udtaler, at det »ikke bør være udelukket« at give bevillingsmæssige lempelser (S. L. § 28 jfr. § 23) for den del af udgifterne til befordring med offentlige transportmidler, der overstiger 600 kr. årligt, hvis »skatteletelse er af betydning for den pågældendes økonomiske forhold i det hele« (!) og skatteyderen ikke har haft rimelig mulighed for at skaffe sig bopæl nærmere arbejdsstedet.

II. Rejseudgifter.

Lige fra lægens sygebesøg til forretningsmandens kundebesøg i oversøiske lande giver erhvervsbefordring fradragsret, overensstemmende med den sædvanlige tredeling i driftsudgiftslæren.

1. I lsk. 1956, 117 havde en invalid måttet anskaffe bil til kørsel til arbejdssted, men når han nu havde den, brugte han den også til privat kørsel. Uanset dette måtte også de faste udgifter ved at have bilen fordeles forholdsmæssigt mellem de to kørselsformer.

1a. Jfr. fx. ndfr. p. 334 note 4 i.f.

A. Det første spørgsmål er, om det reelle formål har været at sikre, erhverve eller vedligeholde indkomsten, eller om der blot foreligger et forsøg på at camouflere en privatrejse som en forretningsforeteelse. Lsk. 1953, 160 handler om en forretningsmand, der med sin hustru som tolk og sekretær var rejst til U.S.A. Konen, som ikke havde nævneværdigt kendskab til engelsk handelssprog eller nogen særlig uddannelse, der kvalificerede hende til det omhandlede hverv, havde ikke tidligere deltaget i arbejde for virksomheden. Rejsen blev foretaget uden nogen art af forudgående korrespondance med amerikanske firmaer, og dens forretningsmæssige resultat var negativt. Sådanne tilfælde er klare nok. Hvis de i betragtning kommende objektive momenter derimod peger i hver sin retning, vil det i reglen være umuligt for skattevæsenet at skyde igennem den privates påstand om, at det afgørende for, at han tiltrådte rejsen var hans skøn over, hvad der stod for ham som forretningsmæssigt indiceret, mens de private behageligheder, turen også bød på, kom som noget, han selvsagt tog med oven i købet.

Spørgsmålet om afgrænsningen til privatøkonomien kommer også hyppigt frem i en anden konstellation. Et motorkøretøj er i årets løb blevet benyttet, dels i virksomheden, dels privat (herunder også ved kørsel fra hjem til arbejdsplads, jfr. foran under I). Der har her i praksis dannet sig bestemte satser, fx. skal landmænd normalt føre 50 % af bilomkostningerne på privatkontoen, byerhvervsdrivende 33 $\frac{1}{3}$ % og lægger 20–25 %². Dette er dog kun grove vejledende gennemsnitsregler. Man kan både blive udsat for, at myndighederne i det enkelte tilfælde skønner, at procenten har været større³, og for at skatteyderen får godkendt kørselsregnskab som fyldestgørende dokumentation for, at den private andel har været lavere, jfr. fx. lsk. 1954, 107⁴.

B. Betydelig større er vanskelighederne, når grænsen skal drages til anlægsudgiftsområdet⁵. Kløften mellem det dogmatisk korrekte og det

2. Ved beregningen kommer den selvstændige naturligvis ikke bedre fra en påstand om, at man skal holde de faste udgifter udenfor, end lønmodtageren gør (foran note 1). jfr. lsk. 1957, 12.

3. Det kan endog ske, at skattevæsenet uden varsel forlanger dokumentation, og i mangel af en sådan forhøjer privatandelen også for det forløbne år, jfr. fx. lsk. 1957, 13. Overfor sådanne overgreb mod »velerhvervede rettigheder« står skatteyderen magtesløs. Domstolsbeskyttelse kan man ikke forvente jfr. foran § 1.

4. Udk. 1948 II, 76 vil skærpe de hidtidige regler noget, men såvel marts- (mot. 88) som majforslaget (mot. 93) forkaster ændringsmuligheder.

5. Jfr. herom Helkett i S. O. 1951, 108.

rimelige kan ofte være dyb. Det mest frapperende eksempel er den foran p. 186 refererede højesteretsdom om exportfremstødet i U.S.A.⁶ Såvidt det er muligt under den gældende lovgivningstilstand, søger lsk. imidlertid at afbøde de værste konsekvenser⁷.

Studierejser kan normalt ikke komme i betragtning⁸, medmindre de er bekostet gennem midler, der af legater o.l. udtrykkelig er klausuleret til en sådan anvendelse⁹. Også her åbner lsk. dog smuthuller. Ved 1950, 173 gaves således delvis fradrag for en damefrisør, der på fagets vegne var rejst til New York. Man fandt den begrundelse, at smag og mode hyppigt skifter på dette specielle område, således at de indvundne erfaringer for en stor del kun kan have værdi i en begrænset årrække fremover. En tilsvarende liberalitet udvises overfor videnskabsmænd, der rejser til faglige internationale kongresser (lsk. 1951, 37 og 50, 1954, 49 samt S. O. 1954, 22 lr.)¹⁰. Synspunktet kan dog ikke bære medtagelse af yngre kandidaters kongresrejser, jfr. fx. lsk. 1955, 57. Her er uddannelsesmomentet for stærkt til at man tør se bort fra det traditionelle driftsomkostningsbegreb.

C. Tilbage bliver den store gruppe, hvor rejsen foretages som et led i den løbende forretning.¹¹ Det er ingenlunde nogen betingelse, at vedkommende er selvstændig erhvervsdrivende. Tværtimod hører det mest betydende erhverv – repræsentantens¹² – til lønmodtagergruppen¹³.

6. Hertil Thøger Nielsen R. R. 1957, 343-344.

7. Se således lsk. 1950, 59 og 172 og 1951, 177. der giver fradrag for udgifter ved rejser, der tilsigtede at genoplive den gennem flere år af krigen afbrudte forbindelse med udenlandske firmaer.

8. Lsk. 1955, 56 (brancherationaliseringsrejse til U.S.A.), 1953, 59 og 158 (arkitektstudier af udenlandske byggeforhold).

9. Foran § 43 note 13.

10. Cfr. lsk. 1951, 179 om barejeres deltagelse i cocktail-kongres i England. Se også R. R. 1957, 394 ld. (husdyrkongres).

11. Herunder må også gå rejser, der har til formål at indkøbe maskiner og andre anlægsaktiver cfr. lsk. 1953, 159, der – formentlig med urette – lægger vægt på at investeringen ikke bliver realiseret. Noget helt andet er, at hvis investeringen foretages, vil det efter omstændighederne kunne være korrekt at lade udgiften indgå i afskrivningssummen. Man må dog indrømme, at kendelsen harmonerer godt med de ndfr. p. 239 f anførte.

12. Specielt herom, se Helkett I, 172-173.

13. Jfr. også lsk. 1951, 172 (godsforvalter), 1952, 53 (hjemmesygeplejerske) og 1954, 47 (mejeribestyrer). Man må dog stadig erindre, at fradraget ifølge § 6 a's ord er betinget af, at udgiften er afholdt for at sikre indtægten, jfr. lsk. 1956, 114, der næg-

Det store spørgsmål er her, hvor stort et fradrag kan indrømmes? Klarest er billedet, hvor refusion finder sted enten efter regning i det enkelte tilfælde eller efter visse generelle satser, såsom de for statstjenestemænd gældende kilometerpenge. I sådanne situationer vil der vel rent faktisk hyppigst forekomme en vis overdækning. Den handelsreisende udnytter sit D.S.B.-kort også til private formål. Statssatserne er udregnet ret rundeligt o.s.v. Alligevel akcepterer skattevæsenet blankt de nævnte ordninger, men på den anden side bliver skatteyderen vanskeligt hørt med en påstand om, at sådanne kørselsgodtgørelser ikke skal hvile i sig selv, jfr. fx. lsk. 1950, 166 og 1952, 165. Større tvivl opstår, hvor selvstændigt erhvervsdrivende lader sig udbetale kørselspenge i runde beløb fra kassen, eller hvor lønmodtagerens kørselsgodtgørelse er fastsat så generøst, at mistanke opstår om, hvorvidt den regnskabsmæssige betegnelse alene er et dække for en skattemæssigt begrundet spekulation, således at beløbet reelt repræsenterer en overskudsandel eller almindelig lønningsdel. I disse situationer følges en ret skarp kurs. Skatteyderen kommer selv til at bære skade for hjemgæld, og så håber man, at en fastsættelse af fradrag i underkanten af det rimelige vil have den pædagogiske virkning, at han i senere indkomstår kan præstere et virkeligt dokumenteret regnskab for de faktisk afholdte erhvervsmæssige transportudgifter.

D. I forlængelse af fremstillingen af reglerne om rene befordringsudgifter, er det naturligt at se på de udgifter til dækning af personlige fornødenheder, som en forretningsrejse fører med sig. Disse omkostninger er af blandet art. På den ene side kan man ikke give fuldt fradrag, da det vil give den udeværende en bedre skattemæssig stilling end den, der er hjemme. På den anden side er det ligeså klart, at det er dyrere at dække sine behov for mad, natophold etc., når man rejser rundt, end det vil være, når man har sin faste husholdning og bolig derhjemme. Teoretisk er det derfor klart, at fradragets størrelse må bestemmes af merudgiften i anledning af rejsen.

Når denne teori skal omsættes til et konkret kronebeløb, står man overfor en opgave, som ikke kan løses ad ren regnskabsmæssig vej. Hotel- og restaurationsregninger er ikke opdelt i en egen husholdnings-

ter en sproglærer – lektor ved et gymnasium – fradrag for udgifter ved kursus i England og faglig kongres i Paris. R. R. 1956, 235 ld. om kommunedrytlæges deltagelse i mejerikongres i Rom fik tilsvarende udfald.

udgift + et udetillæg. Man må derfor ofte ty til generelle satser for bestemte grupper af erhvervsdrivende¹⁴.

I andre tilfælde anvender man en anden beregningsmetode, således at man tager udgangspunktet i de samlede udgifter. Dette beløb reduceres herefter med en sum svarende til sparet hjemmeforbrug, hvorved forstås »hvad det ville have kostet ham at leve på samme måde i sit hjem«, således at man til rest får »alle de særlige udgifter, som rejsen medfører, så som til hotelværelse, bagagetransport, drikkepenge, den højere restaurationspris, restaurationsskat, repræsentationsudgifter m.v.«¹⁵ Størrelsen af det sparede hjemmeforbrug kommer herved til at variere med vedkommendes levestandard. I praksis er udsvingene dog ikke så overvældende store. Man ser så at sige undtagelsesfrit beløb på mellem 5 og 15 kr. pr. dag.

Regnestykket kompliceres yderligere i de tilfælde, hvor der ikke er nogen egentlig opgørelse af de afholdte udgifter, men hvor der i stedet er udbetalt diæter til dækning af rejseudgifterne. Hvis diæteløbet forekommer nogenlunde rimeligt, reducerer man det på grundlag af skalaer, udarbejdet efter skatteadministrationens forestillinger om handelsrejsendes tilværelse. Reduktionsbeløbet gøres til en funktion af størrelsen af den daglige godtgørelse (bortset fra den del, der skal dække udgift til befordring og repræsentation, som kan fratrækkes fuldtud). Man opererer med to begreber, dels sparet hjemmeforbrug (5–12 kr. pr. dag)¹⁶, dels undertiden også med »skattepligtigt eget forbrug under rejsen« (3–5 kr. pr. dag)¹⁷. Regneoperationens facit skulle blive det samme, som hvis man benyttede den ved note 15 citerede retningslinie, men ved at komplicere systemet håber man at begrænse ulighedsbehandlingen fra kommune til kommune.

Fra disse regler gælder imidlertid nogle – sagligt set næppe tilstrækkeligt underbyggede – undtagelser. Statstjenestemænd m.fl. er helt fritaget for at medregne deres dagpenge i indkomstopgørelsen jfr. foran § 22 om S. L. § 5 d. Fagforbundenes funktionærer og tillidsmænd m.v.

14. Eksempelvis kan nævnes, at lastbilchauffører og -medhjælpere, der kører i udlandet, kan fradrage 10 kr. pr. rejsedag jfr. S. O. 1953, 89-90 ld. og lsk. 1953, 71, dog at større fradrag godkendes, hvis det gennem bilag sandsynliggøres, at merudgiften har ligget på et højere niveau (R. R. 1955, 494 ld.).

15. Citaterne fra domsnote 2 til U. 1925, 86 H., der er den grundlæggende retskilde på området.

16. S. O. 1953, 140 og 1956, 42 – U. 1957, 219 Ø. godkender princippet.

17. S. O. 1956, 43. Interessant er S. O. 1957, 125 B.

§ 60

antages alene gennem diæterne at få godtgjort deres merudgifter, således at reduktion ikke skal ske¹⁸. Det gælder, uanset om størrelsen er på samme niveau, som for repræsentanter fører til nedslag i fradraget. Tilstrækkeligt indflydelsesrige politiske kredse mener nemlig, at der på dette specielle område ligger den fornødne garanti i, at diæternes størrelse er fastsat af forbundenes kompetente forsamlinger, der dog vist ret sjældent forkaster ledelsens forslag på disse punkter¹⁹.

III. Transport af gods.

Fragtomkostninger til skib, bil eller jernbane, alle løbende udgifter til varevogne etc. kan fradrages under forudsætning af, at de har tilknytning til driften. Er der betalt halv omsætningsafgift på varevognen, så den også må benyttes til søndagsture og andre privatformål, må en forholdsmæssig fordeling af forsikringspræmier, motorskatter og andre driftsydelser finde sted. Opstår der særlig store transportudgifter i forbindelse med erhvervelse af maskiner o.l. fordeles fradraget over flere år ved, at udgiften inkluderes i afskrivningssummen.

§ 61. REKLAME

De drivkræfter, der ligger bag public relation-arbejdet i videste forstand, er af så blandet karakter, at det hyppigt volder betydelige vanskeligheder at foretage en korrekt subsumption af de herhenhørende udgifter under de sædvanlige tre skatteretlige hovedgrupper: anlægsudgifter – driftsomkostninger – privatudgifter. Udadtil er skatteyderen hyppigt nødt til at foregive, at han yder det pågældende bidrag, fordi han er besjælet af højere bevæggrunde, (filantropi, gæstfrihed etc.), men når selvangivelsens dag kommer, er han ofte sunket ned på et mere materialistisk plan og påstår at have været bestemt af ønsket om at indvirke på hidtidige forretningsforbindelser og på kundeemner for at befæste eller udvide sin goodwill. Denne dobbeltbundethed er det ikke muligt at afvise ved at hævde, at skatteyderen må være bundet af de

18. Ld. 1957, 72 jfr. S. O. 1956, 41.

19. Som en tredje undtagelse kan nævnes, at søfolks »Amerikatillæg« i reglen kan fradrages fuldt ud, jfr. nærmere S. O. 1955, 59 Jr.

bevæggrunde, der manifesterede sig ved dispositionens foretagelse. Det er netop et kendetegn for dygtig salgspropaganda, at den ikke fremtræder som pågående, og at den forstår at finde usædvanlige veje, der gør netop vedkommende firma bemærket blandt de mange, som flokkes om at opnå markedets bevågenhed. Videre er det hyppigt en følge af foranstaltningernes art, at de ikke er knyttet til konkrete ordrer, og at det derfor er helt umuligt nærmere at analysere, hvorvidt den eller den udgift har sigtet på at befæste virksomheden indenfor den bestående kundekreds eller på at drage nye forretningsforbindelser til sig. Som det vil blive belyst flere gange i det følgende drager man heraf den konsekvens at fradragsretten ikke betages, fordi der er tale om en anlægsudgift.¹

Vanskelighederne formindskes ikke ved, at spørgsmålet stort set kun har betydning for den del af befolkningen, der er selvstændig erhvervsdrivende. På grund af de divergerende synspunkter, der kan fremføres med vægt, og de utallige forsøg, der utvivlsomt gøres på ad denne vej at lave skattefiduser, er mange lønmodtagere blevet besat af en blanding af jalousi og mistænksomhed, som skaber sprængstof i denne afdeling af skatteretten. Hele området er iøvrigt efter sin natur i stadig bevægelse, så også af den grund har der ikke kunnet udkrystallisere sig nogen opfattelse, som kan siges at stemme med almindelig retsfølelse.

Myndighedernes forsøg på, at navigere gennem det vanskelige farvand, har ført til retningslinier, der lægger afgørende vægt på, hvad udgiften er anvendt til. Strengt taget er dette ikke stemmende hverken med S. L. § 6 a's generelle standardbestemmelse eller med samfundsmæssige eller driftsøkonomiske overvejelser, men fra et praktisk standpunkt må det sikkert erkendes, at andre lettilgængelige udveje næppe har stået åbne.

For at få et overblik over praksis, må man altså først og fremmest lægge sondringer efter hvilke rent fysiske goder, der er erhvervet for de afholdte udgifter.

1. Propaganda i ord og billeder.

Den traditionelle form for reklame er benyttelsen af trykte skrifter. Dels som følge af fremgangsmådens rodfæstethed, dels fordi den dårligt kan benyttes til at skabe privatforbrug på skattevæsenets regning,

1. Se fx. ordvalget i lsk. 1957, 40: Fradragsret. da »ydte for at skaffe det klagende selskab en goodwill hos byens håndværkere«.

er praksis uhyre liberal på dette område. Fradrag gives, uanset om der er tale om selvstændige brochurer eller om annoncer. Man lukker i reglen øjnene for, om man strengt taget står overfor en anlægsudgift som i tilfælde, hvor man reklamerer ved etablering af virksomhed², indarbejdning af nye varegrupper eller ved fremstød på nye markeder. Heller ikke indholdet af reklamen kerer man sig om. Det beskærer således ikke fradragsretten, at der ingen konkrete tilbud gøres; udsendelse af kalendere, lommebøger, Richsbilleder o.l., beskrivelser af virksomheden og dens historie etc. antages at have den fornødne konkrete tilknytning til den løbende virksomhed. Anvendes annonceplads til med firmanavns angivelse at give almindelig orientering om fx. vejrudsigterne, ny lovgivning eller til at propagere for særlige livssyn, politiske opfattelser o.s.v. vil det også hyppigt blive godtaget som et led i det fradragsgivende public relation-arbejde, jfr. hertil den i S. O. 1957, 12-14 omtalte norske højesteretsdom, der dog muligt går lidt videre end man kan få følgeskab af dansk skatteadministration. Ej heller har hidtidig praksis vist nogen tendens til jagt på de firmaer, der køber annonceplads, som alene udnyttes til helt anonymt at anføre ordet »reserveret«, og man godkender også rene støtteannoncer i velgørenhedsforeningers publikationer, programmer o.l., som ikke kan forventes at give øget salg indenfor den kreds, skriftet når frem til. Liberaliteten er vel her også begrundet i de betydelige praktiske vanskeligheder, der vil være forbundet med fra skattevæsenets side at trænge til bunds i hvilke beløb, der strengt taget må udsondres fra annoncekontoen som driften uvedkommende (se om den jævne bogholder p. 194). Det tør i al fald forventes, at fradragsret vil blive nægtet den, der vil misbruge tolerancen til ad denne vej at yde uforholdsmæssigt store, camouflerede velgørenhedsbidrag.

Stort set bliver den eneste betingelse på dette område således, at vedkommende har en igangværende erhvervsvirksomhed, og at reklamen ikke udelukkende har tilknytning til en disposition, som vil give en indkomstopgørelsen uvedkommende formuebevægelse (Eks.: Udbud af fast ejendom, der ikke er erhvervet i videresalgshensigt.)

Biografreklamer er så nær beslægtet med tryksagsannonceringen, at der herom gælder samme regler.

Det samme må utvivlsomt gælde, hvis et her beskattet firma har tilkøbt sig en reklame i udenlandsk radio eller fjernsyn. Ved afslutningen

2. U. 1919, 543 H. (domsnoten). Jfr. ndfr. II, D.

af Statsradiofoniens Ungarnsshow i foråret 1957 erklærede finansministeriet, at de bidragydende firmaer ikke kunne føre beløbene på reklamekontoen. Synspunktet kan i al fald ikke forsvares udelukkende med, at der (også) var tale om filantropi, jfr. foran om velgørenhedsannoncer. Snarere kan det anføres, at de fleste firmaer ikke med føje kunne forvente at blive nævnt på en reklamegivende måde efter hele disse udsendelsernes opbygning, men det rammer ikke tilfælde som fx. Toms Guldbarre, der både som følge af beløbets størrelse og ideens originalitet kunne være praktisk talt sikker på at få en ganske enestående reklame, der ville nå ud til størstedelen af befolkningen. Konsekvensen heraf bliver, at fradragsretsspørgsmålet, som administrationen ventede uanstændigt længe med at udtale sig om, må afgøres konkret fra firma til firma – et næppe tilfredsstillende resultat.

II. Repræsentation.

A. Et langt mere broget billede fremkommer når vi vender os til det ømtålelige område, der hedder »repræsentation«. Pengene går her til noget, som de fleste skatteydere må betale af deres beskattede indkomst, og som ofte har en sådan luksuskarakter, at mange føler det stødende, at man delvis kan lade det foregå på skattevæsenets regning. Restaurationsregninger, tobakskøb og gaver til forretningsforbindelser vil ofte være de store poster. Den, der ikke selv har nogen mulighed for at få repræsentationsfradrag, forstår ikke rigtigt, hvorfor grosserer A den ene dag kan invitere grosserer B til frokost på Wivex og grosserer B 14 dage efter kvittere, ved at traktere grosserer A på kystens Perle, og at de kan sende hinanden opmærksomheder ved festlige lejligheder, alt med den virkning, at udgifterne kan trækkes fra på selvangivelsen. Man vil hævde, at der normalt er tale om en forhøjelse af den private levestandard, som alle samfundsborgere må kunne opnå på samme vilkår. Hvis der er et erhvervsmæssigt islæt, vil mange mene, at det er et sådant, at samfundet ikke behøver at præmiere det. Bortset fra særegne erhvervsforhold som præsters og journalisters smager det af bestikkelse og andre odiøse foreteelser. Heroverfor gøres det gældende, at som konkurrenceforholdene i forretningslivet nu engang er, er det af reklamemæssige grunde nødvendigt at vise sine forretningsforbindelser opmærksomhed, og at den, der vil bryde med det, etiketten fordrer, hurtigt vil mærke det på sin indtægt. Disse betragtninger vandt overhånd, da skattesatserne endnu var så små, at hele spørgsmålet var af begrænset rækkevidde, og den herved grundede tradition har siden vist sig levkraftig – takket

være reglen, kan de fleste personer i indflydelsesrige stillinger jo også nogle gange om året eller om måneden tillade sig at leve lidt flottere, end de ellers strengt taget kunne gøre.

Den sædvane, der begrundes reglen, holdes sikkert i høj grad i live som følge af, at selve reglen er gældende. Det stærkeste defensorat, som kan føres for den, er vel at dens afskaffelse i en overgangsperiode vil forøge antallet af restauratørfallitter. Selvom man i et vist omfang erkender, at det er uundgåeligt, at det medfører visse ekstraudgifter at færdes mellem forretningsforbindelser, kan det næppe føre videre end at indrømme fradrag efter visse maksimumssatser, fx. opbygget efter samme mønster som lønmodtagerfradraget, således at der altså uden videre gives repræsentationsfradrag med en vis procentdel af forretningsindtægten, dog ikke ud over nærmere fastsatte absolutte grænser. Man ville herved også undgå de mange tekniske vanskeligheder, driftsudgiftsbetragtningen fører ud i når man skal skaffe pålidelige oplysninger om omfanget af de fradragsberettigede udgifter og når man skal søge at undgå at stille den nøjeregnende og samvittighedsfulde skatteyder alt for meget dårligere end den kollega, der skrupuløst skriver en betydelig del af sit og sin families privatforbrug på repræsentationskontoen.

Alt dette er imidlertid fremtidsmusik. Dagens praktiker har kun den slappe retstradition at arbejde med.

B. Indenfor løntagernes kreds er det klart, at man må give repræsentationsfradrag til dem, hvis indtægter (eller eventuelt tantieme) beregnes på provisionsbasis eller som en overskudsandel.

Derimod vil de fastlønnede sædvanligvis ikke kunne opnå fradrag. Deres indtægtsforhold berøres normalt ikke af, at der trakteres på kunderne. Sker det, må det oftest være firmaets sag at refundere udgiften efter regning, ligesåvel som virksomheden bekoster de fornødne arbejdsredskaber. At lønmodtageren føler sig moralsk forpligtet til at vise venlighed overfor de mennesker, han kommer i kontakt med, kan ikke være nok. Illustrerende er lsk. 1944, 173 (466): En fuldmægtig fik et gratiale på 1950 kr., da han havde været 25 år i firmaet. Som de fleste vel ventede af ham, inviterede han til gengæld kolleger og forretningsforbindelser til en middag. Den kostede 1350 kr. Han måtte betale skat af de fulde 1950 kr. uden fradrag, »da der ikke påhvilede ham nogen juridisk pligt til at repræsentere firmaet«.³

3. Tilsvarende afgørelser, lsk. 1950, 38; 1952, 170 og 1953, 155. Når medarbejdere

Stat og kommuner har imidlertid ført an med at give sine tjenestemænd i højere stillinger »repræsentationstillæg« – vistnok ofte ud fra en skelen til, at man gerne ville indrømme de overordnede tjenestemænd skattemæssige fordele, svarende til hvad enhver handelsmand har. For vedkommende styrelsesgren bliver lønningskontoen jo ikke større, om man kalder en del af udbetalingen det ene eller det andet. Også visse bogholderimæssige fordele i det tungtarbejdende statsregnskabssystem er der selvfølgelig knyttet til, at der ikke skal ske selvstændige posteringer, hver gang en rektorfrue køber ind til en censorfrokost, eller en biskop sender en blomsterhilsen, når en af stiftets kontakter fejrer en rund fødselsdag. Har man først ved lønningslov eller kommunalbestyrelsesbeslutning fastsat et sådant tillæg, ligger det vort skattevæsen fjernt at bestride at der til stillingen er knyttet en juridisk pligt til at afholde repræsentationsudgifter⁴.

Hermed er grundlaget skabt for at aktieselskabsdirektører og andre selvstændigt arbejdende funktionærer i private firmaer kan kræve – og faktisk undertiden har opnået – samme skatteretlige favør se fx. lsk. 1951, 78 om en direktør for en bankfilial⁵.

Det er imidlertid uholdbart at begrænse de begunstigede lønmodtageres kreds til dem, der får en lønningsandel påhæftet betegnelsen »Repræsentationstillæg«. Praksis er da blevet den, at repræsentationsfradrag indrømmes ikke så få mere selvstændigt virkende arbejdstagere, som gennem erklæring fra arbejdsgiver eller på anden vis kan skabe en vis sandsynlighed for at have repræsentative forpligtelser⁶.

Endelig skal om kredsen af repræsentationsfradragbegunstigede tilføjes det teoretisk set selvfølgelig, men i praksis ofte for sent påagtede forhold, at privilegiet ikke kan gælde for den, der trådt ud af erhverv eller står lige foran det. Den seneste afskedsgilde-sag er lsk. 1954, 50.

giver firmaet gaver ved jubilæer o.l. mødes de med samme betragtning – også når der udbetales særlige gratialer til dem (lsk. 1948, 38 og 39). Se ligeledes lsk. 1940, 53, 54 og 153 (alle 465) om lærer, brugsforeningsuddeler og færgekaptajn. Lsk. 1942, 150 (466); 1952, 54 og 171 anvender synspunktet på aktieselskabsdirektører, der normalt fik godtgjort deres repræsentationsudlæg efter regning. Lsk. 1945, 47 (466) på indkøbschef.

4. Smlg. dog lsk. 1952, 189: Amtsskolekonsulents bestillingstillæg ikke anset som udtryk for, at der påhvilede ham repræsentative pligter.

5. Cfr. lsk. 1951, 175 om hovedaktionær.

6. Se fx. lsk. 1954, 121: Professor fik fradrag for repræsentation, da han overensstemmende med international kutyme måtte modtage en række udenlandske kolleger som gæster.

C. Skillelinien mellem repræsentation og privat udgift belyses ikke af overvældende mange trykte afgørelser. Det er nemlig i reglen halsløs gerning under ligningsarbejdet nærmere at bedømme hver enkelt af de hundredevis af poster, der indgår i repræsentationskontoen. Synes myndighederne, at dens totalsum er for stor er reaktionen derfor oftest blot en skønsmæssig nedsættelse af det begærede fradragsbeløb, uden at man indlader sig på specifikationer. Få drister sig til at påklage sådanne afgørelser.

Arrangementer, hvor udgifterne løber op i hundredevis af kroner såsom jubilæumsmiddage o.l. har imidlertid givet anledning til en række sager, som har givet bidrag til, hvor grænsedragningen foretages i praksis⁷:

1°. At selskabeligheden holdes i privatlejligheden udelukker ikke, at repræsentationsfradrag kan tages⁸, men det er moment, der sammen med andre kan bevirke, at udgiften henføres til privatkontoen⁹.

2°. Anledningen til repræsentationsudfoldelsen må for værtens vedkommende være af forretningsmæssig karakter, såsom et rundt jubilæum eller færdiggørelse af et arbejde¹⁰. Fødselsdage og andre private mærkedage kan man som regel ikke få lov til at holde med skattevæsenet som den skjulte medarrangør.¹¹ S. O. 1954, 49 B går en mærkelig mellemvej ved at give fradrag for halvdelen af udgifterne til en fest, der afholdtes af en tekstilgrosserer, som fejrede 25-årsdagen for sin indtræden i faget og i tilslutning til indvielse af nye forretningslokaler. Dommen fandt, at anledningen var af blandet forretningsmæssig-privat karakter.

3°. Den omstændighed, at også personer fra skatteyderens private omgangskreds deltager som gæster i gildet, bevirker ikke, at det i sin helhed bliver anset for privat, blot en væsentlig del af deltagerne er forretningsforbindelser, jfr. R. R. 1956, 275 B¹², der iøvrigt i princippet stemmer med lsk.'s praksis¹³. I disse blandede tilfælde gives delvis fra-

7. Vi kommer nu ind på et af Helketts yndlingsemner og jeg støtter mig i det følgende først og fremmest til hans fortrinlige artikler i S. O. 1950, 151; 1951, 109-110 og 1955, 43.

8. Lsk. 1941, 53 (466); 1950, 168; 1952, 169 og 1954, 121.

9. Lsk. 1945, 143 (466); 1951, 175 og 1953, 168.

10. Se fx. lsk. 1950, 168 og 1954, 122 (rejsegilde).

11. Lsk. 1953, 168. – Fradrag indrømmes dog ved lsk. 1950, 66.

12. Dommen ændredes, ved S. O. 1956, 194 Ø., der imidlertid næppe tager stilling til realiteten.

drag. Gæster, der både hører til husets venner og til forretningsforbindelserne henføres til den første gruppe¹³. Et aktieselskabs aktionær kan imidlertid ikke henregnes til den kreds, det kan traktere på med skattemæssig fordel (lsk. 1953, 167, jfr. Helkett: S. O. 1955, 43). Er forretningsbekendtskaberne mødt med ægtefæller, giver disses forbrug også fradrag. Det samme antages vist – bortset fra ekstreme tilfælde¹⁵ – også for værtsparrets egetforbrug under repræsentationsudfoldelsen.

D. Spørgsmålet om afgrænsning mellem drifts- og anlægsudgifter opstår ret sjældent på repræsentationsområdet. S. O. 1954, 50 lsk. er et af de få eksempler: En grosserer startede et agentur i 1950 og fik det første år en samlet provisionsindtægt på 11.000 kr., men ville fradrage 17.000 kr. som repræsentationsudgift. Det fandt skatterådet for grelt og anså de 8.000 kr. for ikke-fradragsberettigede etableringsudgifter, men lsk. statuerede, at de afholdte udgifter var fradragsberettigede driftsudgifter, uanset at det drejede sig om virksomhedens første leveår¹⁶.

E. Størrelsen af det repræsentationsfradrag, der kan passere, er ofte vanskelig at fastsætte. Udgifterne afholdes oftest »dråbevis«, og at kræve bilag vil i reglen være helt illusorisk. Man kan ikke se på en restaurations-, tobakshandler- eller blomsterregning, om det indkøbte er gået til det ene eller andet formål, og animerer man skatteyderne til at gemme dokumentationen, når man sikkert blot til det resultat, at mange ikke får det fradrag, de har ret til, og at andre ligefrem samler på sådanne regninger, uden smålig skelen til det skatteretligt korrekte. Det er derfor nærmest et politisk paradenummer, når ld. siden 1953–54 har krævet, at repræsentationsudgifter i givet fald skal kunne dokumenteres med daterede bilag, der angiver, af og til hvem og for hvad de er udstedt, og at der på restaurationsregninger noteres, hvem der har delta-get i sammenkomsten og årsagen til dennes afholdelse¹⁷. Denne retningslinie kan højst have den praktiske betydning, at den i en overgangstid kan tjene som et alibi for skattemyndighederne, når de af andre grunde vil forkaste eller nedskære et begæret fradrag.

I praksis træffer man da også normalt skønsmæssigt prægede afgø-

13. Fx. lsk. 1950, 66.

14. S. O. 1954, 139 lsk. og lsk. 1953, 168.

15. Se fx. S. O. 1954, 50 lsk.

16. Jfr. foran ved note 1, men mere forbeholdent R. R. 1957, 343 ld. (noten).

17. Se nærmere S. O. 1953, 140 og 1954, 17.

relser på grundlag af vedkommendes indtægtsforhold, sammenlignet med, hvad han har fradraget i tidligere år, og – ikke mindst – med hvad der er sædvanligt i den pågældendes erhvervsgruppe. Her som iøvrigt i driftsudgiftslæren ligger det imidlertid de lege lata principielt udenfor skattevæsenets opgave at kritisere udgiften som værende unødigt stor, hvis man er blevet overbevist om, at beløbet virkelig er brugt til repræsentative formål¹⁸.

I visse tilfælde anvender man dog mere generelt prægede målestokke:

a. Ydes der vedkommende et repræsentationstillæg, der er fastsat af offentlig myndighed eller på anden fuldt betryggende måde, anses beløbet medgået til formålet, jfr. lsk. 1952, 172 og U. 1955, 617 (proceduren). Fradrag herudover nægtes, medmindre der præsteres en helt vandtæt dokumentation for, at der har været repræsentationsudgifter ud over tillæggets beløb, jfr. lsk. 1956, 116.

b. For enkelte erhvervsgrupper fastsættes standardbeløb som repræsentationsudgifter. Fx. får præster 400 kr., provster dog 600 kr. (ld. 1957, 80) og skoleinspektører 200 kr. (l.c. 78).

c. Enkelte andre erhverv får fradragsret med en vis procentdel af indkomsten. Dette gælder fx. pressefolk med udgående arbejde. Ifølge et nyt ld. cirk. (S. O. 1957, 131) kan de fratrække 10 % af indtægten ved journalistisk arbejde. Dette fradrag skal dække såvel repræsentationsudgifter som andre § 6a-omkostninger. Om hidtidig – noget mere individuelt præget – praksis, se bl.a. Uddrag 466–467 og ld. 1957, 79 samt lsk. 1948, 70 og 117.

III. Bidrag til almennyttige formål¹⁹.

A. Når man lige har beskæftiget sig med repræsentationsudgifter er det en brat overgang at vende sig til bidrag til kulturelle formål, filantropiske ydelser o.l. Nogle vil vel være tilbøjelige til at mene at der næppe kan være større tvivl om, at samfundet har en i al fald lige så stor interesse i at tilskynde til sådanne ydelser som i at være med til at betale restaurationsregninger o.l. Alligevel er det den altovervejende hovedregel, at de udgifter, der nu skal behandles, ikke har nogen fradragsret i kølvandet.

Den juridiske forklaring er åbenbar. Dansk skatteret er endnu ikke nået videre i sin udvikling end, at vi på disse områder må nøjes med det

18. Jfr. lsk. 1929, 151 (465) og 1956, 112 samt S. O. 1954, 17.

19. Helkett S. O. 1955, 45-47 og Hiort-Lorenzen R. R. 1955. 441-443.

almindeligt holdte driftsudgiftsbegreb i S. L. § 6 a.²⁰. Dette er imidlertid så elastisk, at man nok kunne være nået frem til nogenlunde tilfredsstillende resultater i praksis ved at erkende, at erhvervsdrivendes motiver til at yde tilskud til de mange gode formål, der trænger sig på, i vel nok flertallet af de forekommende tilfælde er at indgyde nuværende og fremtidige kunder respekt for og tillid til virksomheden – altså typiske reklamemotiver (for en nutidig opfattelse). Selv når dette indrømmes, nærer skattevæsenet en sikkert overdreven (pengene går jo ud af skatteyderens lomme uden han får private fordele!) frygt for konsekvenserne ved at slippe tøjlerne²¹.

B. Hidtidig praksis har i al fald næsten undtagelsesfrit fastholdt et strengt krav om, at godkendelsen af en gaveydelse som reklameudgift forudsætter »at bidraget tilsigter at underbygge og befæste en klar og tydelig forretningsforbindelse mellem gaveyderen og den eller dem, der begunstiges ved gaven« (lsk. 1955, 141). Det indhold, der ligger i denne formel skal nu nærmere belyses:

1. Fradragsret nægtes konsekvent for bidrag til landsomfattende velgørenhedsinstitutioner (poliobekæmpelse, Blindesamfund, Ungarnshjælp osv.)²². Som en mulig undtagelse kan nævnes, at udgiften til julemærker på forretningsposten efter sin ydre fremtrædelsesform som et portoaccessorium passerer som fradragsberettiget²³.

20. Om kritisk indstilling hertil de lege ferenda se S.O. 1955, 49 (Helkett) og 1956, 30 (Kampmann). Pionerlandet på området er U.S.A., jfr. Surrey-Warren 216-219. I gældende dansk ret har vi bestemmelsen i K. L. § 3 stk. 4, hvorefter kommunalbestyrelsen kan tilstå juridiske personer frihed for at svare kommuneskat af overskud, der anvendes i almene »velgørende, humane, kunstneriske, videnskabelige eller lignende øjemed«. Statsskatteretligt finder vi noget lignende regler i U. L. § 21, stk. 2 (jfr. S. L. § 2 nr. 5 g, 2. pkt. 2. led.) men deres anvendelsesområde er endnu mere begrænset, bl.a. som følge af, at de ikke gælder for aktieselskaber (smlg. Helkett I, 33) eller kooperative virksomheder, ligesom de kræver, at hele indkomsten skal gå til de nævnte formål.

21. Typisk er den begrebsjurisprudentielle tankegang, at selvom gaverne nok ydes som en nødvendig erhvervsudgift, sker det i kraft af virksomhedens almindelige position, hvorfor det vedrører indtægtskilden som sådan, således at fradrag af den grund må nægtes (A. Begtrup i S. B. 1954, 147).

22. Jfr. lsk. 1932, 158 (481) (»De fattiges jul« og »De gamles jul«); 1953, 75 (hjelpeorganisation for flygtninge) samt 1953, 166 og 1956, 111 (politisk parti (fra et af partibladene)).

23. Hvis en virksomhed ønsker at støtte et godt formål på en skatteteknisk klog måde, kan den forsøge sig med en bekendtgørelse om, at al fortjeneste ved salg på de og de dage ubeskåret går direkte til formålet. Der må vist så siges, at være en god chance

2. Er talen om et arrangement for et begrænset lokalt område, kan der efter omstændighederne opnås fradrag, men beklageligvis er det umuligt at sige noget om, hvilke omstændigheder, der må foreligge. Den ledende afgørelse – U. 1956, 880 Ø – er nemlig særdeles uklar i sine præmisser. Ved Svendborgs 700 års-jubilæum foranstaltedes en række festarrangementer, således at adskillige af byens erhvervsdrivende og andre af dens borgere ydede tilskud hertil. Dissensen til dommen hviler på den sædvanlige § 6 a-betragtning af afveje, om disse ydelser var erlagt ud fra pietetshensyn eller med det hovedformål at gavne om sætningen i festugen. I stedet for at gå ind på denne tankegang kaster flertallet imidlertid et helt andet – og i denne relation formentlig betydningsløst – lod i vægtskålen. Man nægter fradragsret, hovedsagelig fordi byjubilæet var »en enkeltstående foranstaltning af ganske særlig karakter, således at det også i forhold til byens erhvervsdrivende ikke kan sidestilles med f.eks. en årlig tilbagevendende byfest«. At betragtningen eengangsforanstaltning ctr. løbende udgifter ikke i denne relation burde spille nogen rolle turde ikke kræve nogen nærmere påvisning, jfr. fx. foran om jubilæumsudgifter²⁴.

3. Permanente lokale institutioner, hvis velfærd må antages at ligge kundekredsen på sinde, kan man heller ikke begunstige skattefrit, selv om man gør det i det håb, at bidraget kommer til at hjælpe forretningen ved tekstreklame i de lokale blade eller omtale mand og mand imellem. Det hjælper ikke i så henseende, at bidragyderens navn fremover knyttes til gavens anvendelse eller, at der kan påvises en vis indirekte kontakt mellem nyderens og yderens erhvervsområde²⁵.

I to situationer har man imidlertid i hidtidig praksis ladet tilskuddet passere som fradragsberettiget.

Den første er det tilfælde, hvor gaven kan sættes i en ikke alt for fjern relation til en konkret skattepligtig indkomst for modtageren jfr. lsk. 1953, 164: Et teglværk leverede sten til opførelsen af en håndværkerhøjskole og gav skolen 1500 kr. i tilskud. I sådanne tilfælde støder

for, at myndighederne ikke vil eller ikke kan kræve beløbene indtægtsført i firmaets skatteregnskab.

24. På samme linie som dommen ligger dog Helkett S. O. 1955, 47, der bl.a. bemærker, at udgiften til de årlige juleudsmykninger af gaderne kan fradrages på grund af deres kutymemæssige karakter. Se også R. R. 1956, 324 ld. (dyrskuer).

25. Om kollegieværelser: lsk. 1947, 152; 1952, 60 og 1955, 141. Om andre lokale velgørende eller kulturelle organisationer: lsk. 1952, 182; 1953, 165 og 1955, 141 samt S. O. 1954, 144 lr.

man ikke for kraftigt an mod hævdvunden opfattelse ved at tale om en rabat, dekort eller lign.²⁶

Den anden undtagelse synes umiddelbart sværere at begrunde; gives tilskuddet i forbindelse med yderens jubilæum indrømmes fradrag hyp-pigt²⁷. Ifølge Helkett (S. O. 1950, 151–152) er forklaringen den, at sådanne gaver er at foretrække frem for de stereotype jubilæumsskrifter, som virksomhederne ellers bruger penge på i sådanne situationer, og som – jfr. foran under I – medfører fradrag efter en meget lang praksis²⁸.

4. Ydes gaver til videnskabelig forskning, der er vital for branchen, er praksis ret liberal, se således lsk. 1951, 180: Fradrag indrømmet foderstoffabrik for tilskud til mindefond, der gennem belønninger til yngre dyrlæger støttede den veterinærbiologiske forskning²⁹.

5. I andre tilfælde opretholdes derimod et strengt krav om, at de umiddelbart begunstigede skal være enkeltpersoner eller faglige sammenslutninger³⁰, der direkte skal være aktuelle kunder,³¹ leverandører eller personale³² i forhold til bidragyderen. Typisk er R. R. 1956, 368 ld. der nægter fradragsret for tilskud til rejse- og studielegater til anvendelse indenfor kundekredsens branche, »da det ikke kunne anses at komme den egentlige kundekreds, men alene dennes funktionærer til gode«³³.

Måske vil disse snurrepiberier med tiden forsvinde; en af de senest offentliggjorte afgørelser, lsk. 1957, 40, går i al fald et skridt i den retning ved at tillade en trælasthandel at fradrage 5000 kr., man havde skænket et byggeselskab, der vel ikke var direkte kunde, men hvis håndværkere brugte trælasthandlen som leverandør.

26. Se også Helkett i S. O. 1955, 46-47.

27. Se lsk. 1936, 38; 1950, 167 og 1952, 181. Praksis er dog muligt blevet skærpet, jfr. lsk. 1952, 182 og 1953, 165, der begge nægter fradrag.

28. Det historiske udgangspunkt er vist lsk. XXXIX, 14 (483), der siden stedse er blevet fulgt.

29. Jfr. også lsk. 1947, 93.

30. Lsk. 1955, 62.

31. S. O. 1955, 94 lr. er næppe korrekt (banks gave til kundes udsmykning af ny administrationsbygning ikke fundet fradragsberettiget).

32. Lsk. 1955, 62.

33. Bedre er ikke R. R. 1957, 430 ld. om en gave til en af kundekredsens kollegiale sammenslutninger med enkeforsørgelse m.v. som formål.

C. Med det præg af spidsfindigheder, praksis ofte har, er det ikke mærkeligt, at man fra tid til anden har grebet til det letkøbte kompromis at give fradragsret for en del af udgifterne og ikke for resten³⁴.

§ 62. ANDRE DRIFTSOMKOSTNINGER

Allerede da vi 40 sider tilbage begav os ud på den lange vandring gennem de forskellige udgiftsarter, der kan komme i betragtning i relation til § 6 a, stod det os klart, at vi aldrig kunne nå til vejs ende i den forstand, at vi ville få alt med. Vi er imidlertid nu kommet så vidt, at vi har beskæftiget os med de praktisk vigtigste grupper og har fået illustreret de mere almene problemer, der opstår ved arbejdet med lovreglens fortolkning.

Tilbage står altså blot at bemærke, at der også kunne være nævnt mange andre eksempler og for skams skyld at give nogen dokumentation for denne påstand¹.

1°. Svind kommer for de selvstændige erhvervsdrivende i reglen til fradrag på den måde, at det til indtægt førte slutvarelager alene optages efter en optælling af, hvad der er i behold på statusdagen jfr. nærmere ndfr. kapitel 22. I andre tilfælde tages denne erhvers»udgift« i form af et § 6 a-fradrag. Det gælder fx. brugsforeningsuddelere², salgsschauffører (og -kuske)³, bankkasserere⁴ og hjemmeværnsbefalingsmænd⁵.

34. Lsk. 1946, 163 (for at hædre afdød direktørs minde gav fabriksaktieselskab tilskud til legat oprettet til fordel for elever på teknisk institut. 25 % heraf tilladt fradraget) og 1952, 183 (køleanlægsfabrik fik halvt fradrag for tilskud til socialfilantropisk boligselskab).

1. Der kan herved yderligere henvises til ndfr. § 72 (sagfører- og revisorudgifter), §§ 73 og 74 (vedligeholdelse) og § 84 (forsikringspræmier).

2. Ld. 1957, 76: $\frac{3}{4}$ % af omsætningen af butiksvarer, $\frac{1}{4}$ % af grovvarer, jfr. lsk. 1944, 64 (160) og 1939, 140 (ibid.).

3. Ld. 1957, 77-80 jfr. lsk. 1932, 148 (160), 1933, 142 (160) og 1957, 52 giver faste satser for samtlige § 6 a-fradrag under eet; for de fleste undergrupper procentvis beregnet i forhold til indtægten.

4. Om »fejltællingspenge« se nærmere lsk. 1940, 61 (170) og 1948, 61 (sporvognskonduktør). Begge afgørelser kræver dokumentation for tabets størrelse.

5. Ld. 1957, 78: Fradrag 50 % af rådighedsbeløb for mangler og svind ved afdelingens materiel.

2°. Ifølge ld. 1957, 80 kan tunghøre, hvor brug af høreapparat er nødvendiggjort af skatteyderens erhverv, indrømmes fradrag for en skønsmæssigt fastsat andel af udgiften til vedligeholdelse og drift af apparatet, mens udgiften hertil iøvrigt ikke kan fradrages. Noget lignende må gælde andre erhvervshæmmede, jfr. også princippet i L. L. § 23 stk. 2 (foran p. 211).

3°. Telefonudgifter må principielt fordeles (skønsmæssigt) mellem driften og privatkontoen. Hovedlinien er, at telefon i rene erhverslokaler giver fuld fradragsret, og den, der står i hjemmet, ofte 50 %-fradrag⁶. Anlægsudgiftsynspunktet fører dog ofte til, at ingen del af oprettelsesafgiften kan fradrages, se lsk. 1956, 58 om en værkstedstelefon, der kun var blevet brugt i eet år. Derefter nedtoges den, fordi fabrikanten skiftede erhverv.

4°. Lsk. 1957, 59 godkender – i overensstemmelse med hidtidig praksis – at tilsynsførende indenfor strafferetsplejen som driftsudgifter kan fradrage $\frac{1}{3}$ af deres honorar. Det samme bør næppe gælde børneværnets tilsynsførende, da de ikke i samme omgang kommer ud for at have udlæg på »klienterne«.

5°. Der er næppe nogen tvivl om, at mange selvstændigt erhvervsdrivende skaber sig små fordele på driftsudgiftsynspunktet, og at de i reglen slipper godt fra det, fordi det simpelthen er ugørligt eller i al fald upraktisk at gennemføre kontrol hermed under det forcerede ligningsarbejde. Hvor mange er der fx. ikke, som helt eller delvist lader deres avishold »betale af Kampmann«? Det må tiltrædes, at overordnede myndigheder, når de får lejlighed hertil, misbilliger noget sådant. Den nyeste kendte afgørelse er lsk. XXXI, 69 (465) om en sagførers aviser.

6. Spørgsmålet om, hvorvidt lønmodtageres hjemmetelefon overhovedet har det fornødne erhvervsmæssige islæt, løses i reglen af praksis ved, at man lægger vægt på, om arbejdsgiveren er villig til at afgive erklæring gående ud på, at tjenesten nødvendigvis at man kan komme i telefonisk forbindelse med den pågældende udenfor normal arbejdstid (lsk. 1939, 53; 1942, 59 og 60; 1945, 50 (453) og 1947, 148). Den, der driver selvstændig virksomhed, vil under nutidens forhold sjældent komme i farezonen.

KAPITEL 12

Tab

§ 63. GENERELT

I. MIN MENING

Et tab er en forringelse i økonomien, der opstår som en nærmere eller fjernere følge af uforudsete og uønskede faktorerers indgreb. Netop fordi tab kommer mere eller mindre uventet og ofte kan have et omfang, der grænser til det katastrofale, har de en særlig stor indflydelse på skatteevnen. Leveniveauet vil i reglen være anlagt, uden at man har kunnet tage – eller i al fald faktisk har taget – muligheden for tab i betragtning. De kan realiseres på så mange måder, at det ofte vil være umuligt og oftere unaturligt at gardere sig mod dem ved forsikring, ligesom det økonomisk set vil være tilfældigt, om tabet kan inddækkes ved, at erstatningskrav kan gennemføres og inddrives. Selvom det sidste er tilfældet, flyttes tabet blot derved til en anden skatteyder¹ (medens det i forsikringssituationen fordeles mere umærkeligt over en række andre personer).

Det vil derfor være i god pagt med skattelovenes hovedprincip og med den stedse stigende trykstrang i samfundet, om (større) tab så at sige undtagelsesfrit kunne føres til udgift i skatteopgørelsen.

II. FRADRAGSGRUPPERNE

En fast skatteretstradition bygger imidlertid på et andet – og mere formelt – synspunkt, hvis rigtighed de lege lata ikke (længere) kan bestrides. Det er spejlbetragtningen: ville en »tilsvarende« gevinst være skattefri, er tabet ikke fradragsberettiget; var den skattepligtig, indrømmes fradragsret². Hovedbestemmelserne i læren om bruttoindkomstens op-

1. Om dennes fradragsmuligheder se § 71, III og IV.

2. Denne betragtningsmåde bevares i skattereformforslagene, omend retsreglerne ændres. Hvis fx. kapitalvinding fremtidig skal beskattes, finder man det naturligt at kapitaltab kan fradrages i stort set samme omfang jfr. majforslag § 132. Hartvig Ja-

gørelse, S. L. §§ 4 og 5, bliver derved også grundpillerne i læren om tabs fradragsberettigelse, der kommer til at omfatte følgende grupper:

1. Tab på aktiver, der tidligere er henregnet til den skattepligtige indkomst som erhvervede, men som faktisk ikke indgår. Dog gøres undtagelser, hvis den manglende indgang skyldes, at aktivet i tiden efter indtægtsførelsen konstrueres som overført til skatteyderens privat-³ eller anlægsformue⁴.

Disse indskrænkninger kan vække nogen betænkelighed, idet hovedreglen jo blot udtrykker, at indtægtsførelsen er sket under urigtige forudsætninger, hvorfor revision må være rimelig, når forudsætningerne for den principielt urigtige beskatning svigter. Skatteyderens egen interesse i at undgå tab er så stærk, at myndighedernes censurbeføjelse over, om hans inkassationsvirksomhed har været tilstrækkelig effektiv eller ej, synes upåkrævet, og i al fald lidet stemmende med forudsætningslæren, – blot man bortser fra rene »gavetilfælde«.

2. Tab på aktiver erhvervet med henblik på erhvervsmæssigt videre salg.

3. Tab på aktiver erhvervet i spekulationshensigt. Ifølge S. L. §5a er retsreglerne her nøjagtigt de samme som de foran i kapitel 6 udviklede om spekulationsavancer. Bevismæssigt er der imidlertid stor forskel på sager om spekulationsfortjeneste og sager om spekulationstab. I de sidste er det skatteyderens interesse positivt at påvise, at hans hovedformål ved erhvervelsen var fortjeneste ved videresalg, i de første negativt at sandsynliggøre, at han ikke havde sådant formål. Da han er den, der har de bedste bevismuligheder, og da positive beviser typisk er lettere at tilvejebringe end negative, bør skattemyndighederne tillægges en forhåndsfordel ved bevisafvejningen i disse tabssager – hvis man da ønsker loyalt at respektere herskende retsopfattelse.

4. Visse tab på driftsmidler, goodwill og tidsbegrænsede rettigheder, selvom de ikke er erhvervet under de i 2 og 3 nævnte omstændigheder, jfr. L. L. § 7.

5. Endelig kan såkaldt »driftstab« fradrages. Allerede afgrænsningsvanskeligheder mellem § 6a-udgifter og visse tab ville gøre regler i denne retning til en retsteknisk nødvendighed. Praxis henter imidlertid

cobsen udtaler 162: »Indsnævring eller udvidelse af begrebet skattepligtig indkomst får uden videre betydning for hvilke tab, der må gives fradragsret for.«

3. Fx. Isk. 1952, 41.

4. Fx. Isk. 1951, 57.

også her først og fremmest sin næring i indkomstanalogien, jfr. Helkett I, 247: »Det gamle ord siger, at hvor der handles, der spildes, og når stat og kommune tager skat af en opnået forretningsgevinst, så taler billighed for, at man også tillader fradrag for de tab, der lides under eller som følge af, at en bedrift er i gang.«

Når fradragsretten hviler på så vag en begrundelse, der dækker langt mere end dækkes skal, er det ikke mærkeligt, at driftstabslæren bliver »et af de vanskeligste spørgsmål indenfor skatteretten«⁵. I største almindelighed kan det siges, at praksis kræver en vis nærmere relation mellem på den ene side driften og på den anden såvel det skadede aktivs placering i skatteyderens økonomi, som den risiko, hvis realisering har medført tabet.

Indenfor de således afstukne rammer har en righoldig administrativ praksis imidlertid opbygget et forholdsvis fasttømret typekompleks, der med den givne baggrund næppe kan betegnes som urimeligt. For den, der gør sig fortrolig med afgørelserne, er det derfor ikke slet så vanskeligt at forudse, hvilket udfald en konkret sag vil få, som det måtte befrygtes efter de tilgrundliggende udflydende principper.

6. I de senere år er en ny avancebeskatningsgrund vokset op til at have stadig større praktisk betydning. Det drejer sig om sådanne aktiver, hvorpå der har været foretaget ekstraordinære afskrivninger jfr. nærmere ndfr. § 108, IV. Begrundelsen er, at forudsætningerne for de særlige begunstigelser findes at svigte, når skatteyderen ikke beholder formuegodet, men opnår fortjeneste ved at sælge det. Dette synspunkt kan selvsagt ikke overføres til tabsområdet, og man vil da næppe heller gøre det i praksis. A. U. 110 afviser også spejlbetragtninger på dette felt.

III. TABSÅRSAGER

A. Tab kan have mangfoldige årsager: konjunkturudviklingen, naturbegebenheder (fx. lynnedslag eller oversvømmelser), teknikkens svigten, offentlige restriktioner, menneskelig indgriben (lige fra grove berigelsesforbrydelser til adfærd, der ikke kan bebrejdes vedkommende eller måske er direkte rosværdig (nødret)) fra personale eller udenforstående, teknikkens springvise fremmarch, skødesløs dokumentaffattelse

5. Hartvig Jacobsen 162.

se, manglende juridisk indsigt, og meget andet. Om årsagen er det ene eller det andet er stort set i sig selv skatteretligt irrelevant.

B. Derimod kan det ikke med sikkerhed udelukkes, at tabsårsager, der må tilregnes den pågældende selv, kan betage ham fradragsretten. Nu er det selvfølgelig for det første klart, at fx. den, der køber et aktiv til overpris i en situation, hvor varigt prisfald må forudses, bringer sig i en bevismæssigt vanskelig situation, hvis han lider tab og senere vil påstå, at han købte med det hovedformål at tjene ved videresalg. Lige så klart er det, at en fabrikant, som i et anfald af sindsforvirring fortsætteligt ødelægger sine u- eller underforsikrede maskiner, ikke bagefter kan trænge igennem med, at der er en nærmere forbindelse mellem driften og den realiserede risiko.

Sådanne tilfælde falder imidlertid udenfor problemet om skadesårsagen kan påvirke bortfald af en tabsfradragsret, der foreligger efter de almindelige regler. Nogen særlig skatteretlig grund til i denne relation at arbejde med begrebet »egen skyld« ses ikke at foreligge, men nogle afgørelser gør det i deres begrundelser⁶, og enkelte måske også i deres resultater.⁷

C. I al fald kan det ikke udelukke fradragsret, at tabet udløses ved en tvungen disposition; således også lsk. 1953, 42.

IV. DE FRADRAGSBERETTIGEDES KREDS

Hvis fradragsbetingelserne iøvrigt er opfyldte, kan alle skatteydere nyde godt af reglerne. Praktisk vil de selvsagt oftest kunne påberåbes af for-

6. Fx. lsk. 1938, 101 (378) (fradrag i sag om natligt tyveri af penge modtaget foregående dags eftermiddag efter banklukketid, »da tabet ikke skyldtes uagtsomhed« fra bestjålens side) og 1954, 128 (vareautomobil stjålet, fradrag »idet. automobilen ved tyveriet havde været anbragt på forsvarlig og normal måde, nemlig i en aflåst garage«).

7. R. R. 1956, 235 ld.: Brand i underforsikret udlejningsejendom gav ikke fradragsret, og lsk. 1950, 25 samme resultat, da det ansås »for en unormal disposition« af en bestjålen at have 14.200 kr. i kontanter liggende i en kasse i sit soveværelse. Således også lsk. 1947, 52. Lsk. 1953, 40 mener, det er en betingelse for at anerkende spekulationstab, at »spekulationshensigten realiseres ved en af forretningsmæssige motiver båret afhændelse«. Dette må i princippet være forkert. Spørgsmålet om spekulationsobjekt eller ej afhænger alene af forholdene ved erhvervelsen, jfr. foran p. 109 ff og 101 f. Noget andet er, at skatteyderen skaber sig bevisvanskeligheder, når han – som i nævnte sag – forærer spekulationsobjektet bort, men de har kun relation til tabets størrelse.

retningsfolk, men det er ikke nogen retlig betingelse – heller ikke for anvendelse af driftstabsreglerne⁸.

Enker behandles – i al fald, når de sidder i uskiftet bo – som universalaccessorer på samme måde, som tilfældet er ved bruttoindkomstopgørelsen (foran p. 101 med noterne 2 og 3)⁹. I tabslæren gives der imidlertid ikke særbegunstigelser til dem, således at et tab, der ikke ville have været fradragsberettiget for manden, heller ikke kan udnyttes skattemæssigt af enken, selv om det konstateres ved en disposition, der er foranlediget af og står i nær tidsmæssig relation til dødsfaldet, jfr. lsk. 1953, 100.

V. TIDSMOMENTET

Skattemyndighederne fører en meget streng kurs med hensyn til spørgsmålet om, hvornår et tab er konstateret, jfr. ndfr. §§ 97 og 98. Dette kan rent faktisk være ubehageligt for den tabslidende, men principielt indebærer det kun en udskydning evt. fremrykning af fradragsrettens udnyttelse, og vedrører således ikke betingelserne for dens anerkendelse.

Derimod har en enkelt afgørelse – lsk. 1950, 132 – udtalt, at fradrag (for driftstab) var udelukket, »idet tabene ikke kan siges at vedrøre det enkelte års driftsindtægt«. Det beror på en tankebrist. Efter deres engagskarakter angår tab netop typisk ikke et enkelt driftsår.¹⁰

VI. FRADRAGETS STØRRELSE¹¹

Reglerne om opgørelse af fradraget frembyder ikke teoretiske vanskeligheder.

Ved totalskade reduceres anskaffelsesværdien med foretagne skattefri afskrivninger, opnåede forsikrings- og erstatningsbeløb, samt even-

8. Se fx. lsk. 1950, 135 og 1952, 38 (funktionærer), 1951, 163 (tjener) og 1951, 162 (udlejer glemte standardparagraf i lejekontrakt) samt 1951, 55 (tandlæge financerede kurve- og møbelfirma).

9. Lsk. XLIV, 10 (625) og 1932, (625) samt S. O. 1952, 112 (Helkett).

10. Helkett I, 249 henfører da også uden videre afgørelsen til en helt anden kategori, hvor den efter sin begrundelse ikke hører hjemme (og næppe heller efter sit faktum).

11. Jfr. S. B. 1955, 151 (Begtrup).

tuel realisationsværdi for resterne. Ved partialskade fradrages (evt. afskrives) udbedringsomkostningernes nettobeløb opgjort på analog vis.

Ved good-will og tidsbegrænsede rettigheder (men ikke driftsmidler) gennemfører L. L. § 7 imidlertid spejlbetragtingen, således at der analogiseres fra begrænsningerne i avancebeskatningen.

VII. SYSTEMATIK

Behandlingen af de typeregler, der nærmere uddyber og modificerer de anførte generelle synspunkter, findes i det store og hele mest hensigtsmæssigt at ske ved at sondre efter arten af de objekter, skaden rammer. Det viser sig nemlig, at de problemer, der opstår, oftest i praksis henføres til hver sin art af formuegenstande.

Retlige sanktioner med økonomisk indhold vil i reglen for skatteyderen have den for tab karakteristiske uønskede engangspåvirkning af skatteevnen. Det samme vil hyppigt gælde proces- og revisoromkostninger. Selv om det er udoktrinært vil spørgsmålene om disse udgifters fradragsberettigelse derfor blive behandlet i nærværende kapitel.

§ 64. FAST EJENDOM

I inflationsperioder vil tab på fast ejendom typisk opstå i følgende tilfælde:

1. På grund af ukyndighed har skatteyderen købt en ejendom til en urimelig høj pris, og hans økonomi er ikke stærk nok til, at han kan holde ejendommen, til handelspriserne er nået op til købesumsniveauet – Denne mand er ilde faren. Vil han have handlen omstødt i medfør af aftalelovens kapitel 3 eller umyndighedslovens § 65, møder han normalt den kolde skulder hos domstolene. Vender han sig til skattevæsenet for at få et plaster på såret, er svaret: Du kan få fradrag, hvis du købte som led i dit erhverv, eller du kan sandsynliggøre, at dit hovedformål var at opnå fortjeneste ved videresalg. Den hurdle vil den slags mennesker normalt ikke kunne klare, og følgelig må de betale skat af den indtægt, de har haft, når man bortser fra tabet.

2. Skatteyderen tvinges til at overtage en ejendom for at søge at få dækning på en som indtægt beskattet fordring (datio in solutum).

Overtagelsesprisen vil her være fordringens nominelle beløb, og tab kan derfor let opstå. Sælges forholdsvis hurtigt med tab, er det i virkeligheden et tab på fordringen, og der opstår derfor driftstabsfradragsret¹. Ejendommen kan imidlertid være overgået til privat- eller anlægsformuen, og så er tabet ikke driftstab. På grund af spejlbetragtningen er the leading case på området U. 1954, 958 H, omtalt ovenfor p. 109².

3. Fantasifulde projekter virker altid tillukkende på nogle mennesker. De sætter deres sparepenge i byggeri af en fabrik el.lign. Når pengene er væk, opdager de, at det ikke var nogen guldflugt. Heller ikke her mødes ukyndighed eller forretningsmæssigt uheld med skattevæsenets sympati. Fejlslagne investeringer vedrører ikke driften, men selve indtægtskilden (en art etableringsomkostninger) og er derfor efter gældende ret ikke fragdragsberettigede, hvad enten dispositionerne er erhvervsmæssige eller ej³. Kun hvis hele transaktionen har spekulationens præg, opnås fradragsret. I nyere trykte afgørelser har det vist kun været den i S. O. 1955, 211 lsk. omhandlede fabrikant, som er blevet dekoreret med det vildskabens stempel, som hans note 3-kolleger forgæves har anglet efter og vel ofte gjort sig mindst lige så fortjente til.

4. Undertiden kræver funktionærer som betingelse for at lade sig ansætte, at arbejdsgiveren bygger eller køber en passende bolig til dem. Tab herpå er vel nærmest en slags lønudgift, men mærkelig nok nægter de foreliggende afgørelser fradragsret.⁴

5. Naturbegivenheder og andre fysiske skadesårsager kan ødelægge en ejendom helt eller delvist. Det skatteretlige hovedproblem er her, om skaden skyldes realisation af driftsrisiko eller ej. Dette kriterium kan give anledning til mange morsomme, mere eller mindre metafysisk prægede overvejelser.⁵ Illustrerende er lsk. 1954, 35. En sprøjtemaler ansat på en dukkefabrik fik besøg af sin søn, der gav sig til at lege med sprøjtepistolen. Følgen var brand i fabriken, hvis ejer kunne fradrage tabet, »idet man i en mindre virksomhed som klagerens måtte acceptere, at de beskæftigede lejlighedsvis kunne få besøg af pårørende i arbejdstiden,

1. Lsk. 1941, 35 og 133 (314) og 1952, 40.

2. Se iøvrigt U. 1949 B, 77-78 (Satz-Schmidt).

3. U. 1948, 291 Ø (lsk. 1946, 172), S. O. 1957, 89 Ø., lsk. 1931, 117 (310), 1951, 64, 70 og 71, 1953, 54, 1955, 45 og 1956, 109.

4. Lsk. 1928, 18 (310) og 1951, 158.

5. Helkett I, 253-255, S. B. 1955, 150 (Begtrup) og Hartvig Jacobsen 169.

hvorfor den risiko, der kunne være forbundet hermed, måtte anses for en med virksomhedens drift forbunden risiko.«⁶ I lsk. 1934, 73 (308) nægtes fradrag derimod, da skade ved rystelser, forvoldt af nærliggende elektricitetsværk, ikke anses som et ved driften forårsaget tab.⁷

6. Det samme synspunkt anlagde Østre Landsret i en sag, hvor tabet hidrørte fra, at boligministeriet først nægtede materialebevilling, hvorefter den udenlandske agenturgiver opsigde det pågældende kontraktsmellemværende (S. O. 1957, 89).

7. Nedrivning af bygninger eller væsentlige dele deraf, skaber uafklarede problemer. I god overensstemmelse med U. 1952, 63 H, der nægter afskrivningsret på beboelsesejendomme, fordi vedligeholdelsesudgifter kan fradrages i vidt omfang, antager Spang-Thomsen (S. O. 1954, 209), at man for alle ejendommers vedkommende ved nedrivningen kan fratrække (den uafskrevne del af) anskaffelsessummen. Dette harmonerer med reglen om udskiftning af varmeanlæg i villaer (herom p. 402–403). Ld.'s vejledninger har været skiftende og uklare. Senest har man – ld. 1957, 65 – udtalt, at fradragsretten kun gælder de i erhvervsvirksomheder benyttede driftsbygninger, der nedrives, fordi de er opslidt til anvendelse til deres hidtidige formål⁸. Muligt kræves det tillige, at anskaffelsen ikke er sket i nedrivningshensigt⁹. A. U. 111–112 foreslår en mindre udvidelse af fradragsområdet, idet man i nedriv-

6. Afgørelsen kan sammenholdes med lsk. 1957, 27 om en bartender, der gav konstanter tilbage på en dækningsløs check for en kunde, han kendte. Tabet herved blev ikke anset som normalt led i virksomheden som bartender. Resultatet af en sådan sammenligning må blive, at man bruger falske ord for at hjælpe de sympativækkende klagere og afskære dem, der forekommer mere »moralsk anløbne.« Klarest kommer dette vel frem i lsk. 1946, 47 (505): En købmand afskedigede under besættelsen en medhjælper, fordi han var nazist. Værnemagten tvang ham til at betale 5000 kr. i erstatning, der »måtte betragtes som et udslag af en af krigsforholdene opstået driftsrisiko.«

7. Lsk. 1955, 145 om sammenstyrtning overfører den i vedligeholdelseslæren herskende uklarhed til tabsområdet (skaden antoges ikke at skyldes erhvervsmæssig benyttelse »i klagerens besiddelsestid«).

8. Jfr. R. R. 1956, 64 ld.: Fabriktag udskiftet som følge af at dårlige materialer var anvendt. Den uafskrevne del af anskaffelsessummen kunne fradrages. Lsk. 1954, 139 og S. O. 1954, 84 lr. nægter derimod fradragsret i nedrivningstilfælde. Lsk. 1956, 108 og 1957, 35 indrømmer fradrag med omhyggelig konstatering af, at de af ld. nu krævede betingelser var opfyldt.

9. R. R. 1956, 487 ld.: Med henblik på opførelsen af ny fabrik blev beboelsesejendom erhvervet og nedrevet. Fradrag nægtet. Med betydelig formel og nogen real vægt kan det hævdes, at sådanne tilfælde, hvor nedrivningen sker som led i et af skatteyderen selv tilrettelagt projekt, må holdes udenfor tabsområdet.

§ 64

ningsåret vil tilstede fradrag af i al fald det beløb, for hvilket der er tale om en uudnyttet afskrivningsret¹⁰.

Ndfr. p. 405 med note 1 vender vi tilbage til nedrivningsproblemerne ud fra en anden synsvinkel.

§ 65. LØSØRE

I. VARELAGER

Tab på varelagre er altid fradragsberettigede uanset skadens årsag. Regnskabsmæssigt manifesterer det sig ved, at man alene medtager, hvad der er i behold på statusdagen.¹

De praktiske problemer indskrænker sig derfor stort set til bevisspørgsmålet: Hørte den eller de beskadigede effekter på skadestidspunktet (stadig) til dem, der var bestemt til videresalg som et led i den løbende bedrift? Spørgsmålet må utvivlsomt behandles efter de foran p. 120 med note 2 antydede retningslinier.

II. DRIFTSMIDLER

Driftsmiddelbegrebet er behandlet foran § 35, II, A og B.

I overensstemmelse med, hvad ældre praksis antog som hovedregel², bestemte L. L. 1939, at tab ved afhændelse af driftsmateriel er fuldt fradragsberettiget, jfr. således stadig L. L. § 7c i. f.³. Dette har i ganske særlig grad betydning for ikke-regnskabsførende, som ikke, mens drifts-

10. Synspunktet følges af A. F. § 24 stk. 2. Når man begge steder med nedrivning ligestiller udskiftning af bygningstilbehør kommer man ind på at overlappe vedligeholdelsesområdet. Meningen må sikkert være, at skatteyderen skal kunne vælge det for ham gunstigste regelsæt, men det kunne nok være sagt udtrykkeligt.

1. Samt ved at ukurante varer (før eventuel nedskrivning) kan optages til dagsværdien, jfr. S. O. 1956, 145 lr. og 9-10, samt ld. 1940, 11 og hertil S. O. 1953, 5-6 og ndfr. p. 452.

2. Se R. R. 1939, 178 (Helkett) og lsk. 1931, 118 (517). Smlg. U. 1929, 447 H. og A. U. 18.

3. Årsagen til afhændelsen er ligegyldig, jfr. fx. lsk. 1927, 60 (316) (sundhedsvedtægt ændret), 1937, 95 og 98 (318) (modernisering), 1928, 52 (318) (virksomhe-

midlet benyttes, kan foretage afskrivninger. De kan til gengæld i salgsåret fradrage differencen mellem den oprindelige anskaffelsessum og realisationsbeløbet (ld. 1957, 55). Herved bliver de dog normalt ikke fuldt så godt stillet som de regnskabsførende, der jo – jfr. ovfr. § 35, II – i det typiske tilfælde opnår en skattefri avance (i forhold til den nedskrevne værdi).

Også tab, der opstår uden forbindelse med en afhændelse, vil normalt kunne fradrages⁴. Ej heller påvirkes fradragsretten af, at tabet konstateres i forbindelse med en samlet afhændelse eller opgivelse af hele bedriften⁵.

A. U. 18 mener – ud fra en spejlbetragtning – at tab, der konstateres i forbindelse med en skade (formentlig?) ikke er fradragsberettiget. Antagelsen er næppe holdbar. For det første fører den til vanskelige og realt ubegrundelige afgrænsninger overfor partialskadetilfældene, hvor resterne afhændes til en nedsat pris og overfor de i note 4 nævnte tilfælde. For det andet har L. L. § 7 næppe begrænset fradragsretten i forhold til den før 1939 gældende praksis, og dengang forkastede man netop spejlsynspunktet, uden at der ses at foreligge afgørelser for at skadetilfældet skulle behandles anderledes end salgssituationen. For det tredje er den sondring mellem de to foreteelser (foran p. 171 f) som praksis arbejder med på avanceområdet så specielt (og svagt) begrundet, at man næppe bør slutte analogt⁶.

Der er imidlertid i al fald en gruppe af tilfælde, hvor praksis klart nægter fradragsret. Den omfatter udgifter i forbindelse med påtænkt – men senere opgivet – køb af driftsmateriel, jfr. 1948, 147 (leveran-

jens ophør) og 1927, 24 (316) (bestemt arbejdes afslutning). Tabet kan fradrages fuldt ud, og skatteyderen skal således ikke tåle modregning i skattefri avancer ved andre i det pågældende indkomstår foretagne afhændelser, jfr. Helkett S. O. 1952, 138 og lsk. 1951, 143.

4. Lsk. 1950, 23 (tyveri af musikers klarinet) og 1953, 53 (russisk opbringelse af fiskekutter). Jfr. endvidere Begtrup i S. B. 1955, 150, om skader forvoldt ved personalets grove uagtsomhed og lsk 1929, 41 (315) om færdselsuheld. Derimod nægtes fradrag i lsk. 1953, 51 (køber fragik handlen uden at kunne få nogen del af den erlagte købesum tilbagebetalt) og 153 (konfiskation, jfr. ndfr. § 71).

5. A. U. 92-93 afviser spejlbetraktningen, fordi avancebeskatningsbegrænsningen skyldes de særlige forhold, der gør sig gældende under et progressivt skattesystem. Gid dog denne reale betragtningsmåde ville blive mere almindelig i hele tabslæren end det traditionelle og stadig herskende formelle »lighedssynspunkt«.

6. Gennemføres A. F. vil enhver tvivl om, at det anførte er korrekt blive fjernet ved §§ 4 stk. 2 og 10 stk. 1. der udtrykkeligt hjemler fradragsbeføjelse.

dørs insolvens) 1952, 37 (bestillingen skyldtes urigtige oplysninger fra udlandet under krigen) og 1953, 59 (anden maskintype blev den endelig foretrukne). Fra præmisformuleringen i den sidste kendelse kan det formentlig sluttes, at man heller ikke tillader fradrag i den form, at udgiften ved den opgivne investering tillægges afskrivningssummen for en eventuel erstatningsanskaffelse⁷.

III. ANDET LØSØRE

A. Om effekter indkøbt i spekulationshensigt gælder de almindelige regler. Om begrebsafgrænsning, se navnlig foran p. 132 ff.

B. A. U. 18 er i tvivl om, hvad der egentlig gælder, såfremt det i vore dage ganske utrolige skulle ske, at der lides tab ved afhændelse af skibe. Skal man spejlvende L. L. § 7 og nægte fradrag (jfr. foran p. 123), eller skal man stille sig imødekommende ud fra den betragtning, at tabsfradraget blot er et udtryk for, at man har opereret med for små afskrivningssatser. Mon ikke det sidste?⁸

C. Lsk. 1929, 129 (318) (forlist skibsfører) og 1939, 148 (319) (brandskadet privatindbo) udelukker fradrag for tab vedrørende private ejendele. I lsk. 1948, 60 forsøgte en af skibsførers ramt kaptajn påny lykken, og han fik fradrag for tabte effekter af erhvervsmæssig natur; hertil henførtes en del af hans privatgarderobe under hensyn til, at han var nødsaget til at medbringe større klædeudvalg, fordi hans stilling kunne medføre visse repræsentative pligter. Det er uklart, om man hermed vil udvide driftsmiddel-begrebet, og om det har været afgørende, at havariet var realisation af typisk driftsrisiko. Den opfattelse, at kendelsen er udslag af den almindelige medlidenhed, der i søfartssituationer altid omgiver forlisramte, dementeres derimod af senere forlis-kendelser, lsk. 1951, 163 og 1956, 99 om henholdsvis en tjener og en styrmand.

7. De kritiske bemærkninger foran p. 213 note 11 rammer vel også tildels den her nævnte praksis.

8. Her vil A. F. (§ 13) også fjerne tvivlen på tilsvarende vis som nævnt i note 6. A. F. § 17 giver en analog regel om tab ved salg (jfr. A. F. § 32) af retten i henhold til en kontrakt om bygning af et skib. Den kritik, der foran p. 134 er rejst mod nævnte § 17, har selvsagt ikke gyldighed her.

Lsk. 1942, 43 (316) opererer tilsyneladende generelt med kriteriet »tabet ... opstået i forbindelse med ... erhvervsvirksomhed«, men det er vist for optimistisk at slutte, at denne ene svale giver en sommer. Man gør sikkert bedst i at vente og se, hvilke nye frø, fremtidens praksis vil så. Fortidens giver ingen sikker vejledning.

§ 66. KONTANTER

Mister man et pengebeløb ved tyveri eller på anden måde, afhænger tabets følelighed i første omgang af beløbets størrelse. I anden omgang – i fradragskampen med skattevæsenet – er en helt anden faktor relevant. Det afgørende er, om pengebeløbet hørte til »privatøkonomien« eller til »forretningsøkonomien«¹. Der skal ikke megen fantasi til at forestille sig, at en sådan sondring næppe kan bringes til at harmonere med ordet om, at med ærlighed kommer man længst. Lidt nærmere eftertanke vil også gøre det klart, at kriteriet ikke blot er håbløst af praktiske bevisgrunde, men at det også materielretlig er uegnet, fordi det fører til en subtiliteternes parade, som er skandinavisk juridisk tankegang fremmed. Til skræk og advarsel anføres følgende:

1. Løn, der stjæles på arbejdspladsen efter udbetalingen, giver fradrag (lsk. 1956, 98), men har man taget pengene med hjem, bliver de private (lsk. 1929, 40 (377) og 1954, 36).
2. Forretningspengekassen står hjemme: ligeledes private midler jfr. lsk. 1942, 132; 1947, 52 og 1950, 25.
3. Penge opbevares hjemme med henblik på betaling af forretningskreditorer: private midler (lsk. 1955, 150 lr.).
4. Beløb gårdejer ikke havde sat i banken, da han skulle købe traktor nogle dage senere: fradragsret, da driftsmæssigt aktiv (lsk. 1956, 97)².
5. Hidrører pengene derimod fra salg af gårdens produkter, og er det ikke godtgjort, at de skal bruges til driftsudgifter, nægtes fradragsret, selv om de er anbragt i gårdens jernpengeskab (lsk. 1951, 60).

1. Jfr. dog også ovenfor § 63 i og ved note 6 og 7 om den hævdede pegefingers politik.

2. Også lsk. 1932, 145 (378) er liberal overfor gårdejer.

§ 66

6. Indgåede beløb i pengeskab i rent driftslokale: fradragsret (lsk. 1938, 101).
7. Penge i skuffe i forretnings baglokale, der benyttes til beboelse: fradrag nægtes (lsk. 1947, 135).
8. En gartner tog sin kassebeholdning i tegnebogen pinselørdag og gik hjem. Han forklarede, at tyven lod vente på sig til pinsetirsdag, da jakken med tegnebogen lå i et skur ved gartneriet. Han opnåede herved fradragsret (lsk. 1956, 30).
9. Sørestaurantstjener på skib, der forliste, fik fradragsret for den del af kontanterne, der var oppebåret under rejsen, men ikke for det beløb, der stammede fra en kort før rejsen til ham udbetalt indkomstskattepligtig erstatning (lsk. 1951, 163).
10. Penge stjålet eller tabt under forretningsrejse er private (lsk. 1936, 30 (377)).
11. Det samme gælder tegnebogens indhold, når man er på en badeanstalt (lsk. 1942, 132 (378)).
12. men derimod lsk. 1936, 102 (376) om beløb, der var overladt indkøbsrepræsentant.

De praktiske vanskeligheder ved sikkert at afgøre, om pengebeløb overhovedet er forsvundet kan være betydelige og kan derfor begrunde, at særregler opstilles eller forklare enkeltafgørelser, der på papiret virker mærkelige. Dette er dog ikke nok til at fjerne ens nysgerrighed med hensyn til spørgsmålet om, hvor længe det kan vare, før en praksis som den refererede naturnødvendigt må bryde sammen under sin egen vægt.

§ 67. KAUTION

Samfundsmæssigt kunne der vist nok være en del, der talte for, at kautionstab var fradragsberettigede i vidt omfang. Regler herom ville utvivlsomt lette starten af mange nye virksomheder, der nu ikke når længere end projekteringsplanet, fordi financieringsbehovet ikke kan dækkes. Storme i forretningsøkonomien eller privatlivet kan ikke sjældent rides af med en eller to venners kautionshjælp. Fradragsret ville svække de økonomiske betænkeligheder fornuftige kautionstemner selvsagt altid må nære. Dernæst må det umiddelbart forekomme rimeligt at hjælpe den, der for sin gode viljes skyld bliver udsat for ofte meget smertelige forringelser af sin skatteevne.

Gældende ret er i fundamental modstrid med det anførte. Alene »de onde hensigters-kautionister« belønnes¹. Betingelsen for fradragsret er, at man ved kautionsforpligtelsens påtagelse har været dikteret af ønsket om egen personlig økonomisk vinding. Ydermere kræves, at man enten handler i spekulationsøjemed eller som led i den løbende drift af sin forretning. Fradrag kan ikke ske af tab på kautionsforpligtelser, der påtages for derved at opnå en ny indtægtskilde², for at sikre ens egne formueforhold³ eller for at gøre skyldneren en personlig tjeneste⁴. Det samme vil oftest gælde kaution påtaget i forbindelse med afvikling af en virksomhed⁵.

Da kautionsforpligtelser som bekendt ofte grundes i altruistiske motiver, vogter myndighederne nidkært over, at fradragsret i strid med loven ikke opnås ved, at man, når tabet er lidt, skyder sig selv mere beregnende bevæggrunde i skoene. Der skal være en ret intim forbindelse mellem løbende drift og tab, se navnlig U. 1956, 880 Ø: Der var ikke den nødvendige forbindelse mellem forretningsomsætning og forpligtelse for de Svendborgfirmaer, der påtog sig garantier vedrørende eventuelt underskud ved byens 700 års jubilæum, jfr. nærmere om dommen p. 226. Selvom driftsmæssige motiver har spillet ind, nægtes fradragsret endvidere, når kautionen – og følgelig også tabet – vedrører så stort et beløb, at de embedsmænd, der behandler sagen, ikke kan se noget fornuftigt forhold til det, kautionisten har kunnet opnå⁶.

De tilfælde, hvor kautionstab klart må karakteriseres som driftstab, omfatter herefter forhold, hvor det er et led i den pågældendes erhverv at kautionere (banker, kautionsforsikringsselskaber etc.), eller hvor kundefinanciering under en eller anden form er sædvanlig i branchen⁷. Dertil kommer så tilfælde, hvor myndighederne lader sig overtale til at

1. En gennemlæsning af de mange i Uddrag 346-357 refererede kendelser er tankevækkende, og praksis er siden nærmest skærpet.

2. Lsk. 1937, 92 (347) og 1951, 161.

3. Lsk. 1928, 79 (350) og 1938, 100 (351) og 1940, 147 (351) og 1956, 26 (aktionærinteressen fandtes at være afgørende motiv). Endvidere nægtes fradrag til direktører, der kautionerer for eller indfrier selskabets gæld eller skadesløsholder det for tab, jfr. lsk. 1955, 131 og 137.

4. Lsk. 1943, 59, 1945, 141 og 1947, 132. A potiori nægtes fradragsret, hvis der end ikke har foreligget juridisk bindende kautionsforpligtelse, da tabet opstod (lsk. 1943, 60).

5. R. R. 1956, 487 ld. (forpagters garanti for hans efterfølger). Smlg. note 9.

6. R. R. 1956, 114 ld. og lsk. 1956, 96. Smlg. p. 183 og p. 224 med note 18.

7. Jfr. herved (om vinbranchen) lsk. 1954, 126 og 1956, 95 om provinssagforere.

statuere den fornødne forbindelse mellem forretningsforhold og kaution⁸, men den foreliggende praksis herom er så usikker, at den må virke afskrækkende på den, der vil inddrage skattemæssige synspunkter i sine overvejelser, når han anmodes om at påtage sig en kaution.

Har kautionsforpligtelsen relation til en bestemt gensidigt bebyrdende retshandel, må tabet bedømmes som (et tillæg til) det ydede vederlag og være fradragsberettiget efter de for dette gældende regler⁹.

§ 68. AKTIER

Tab på aktier opstår typisk, enten når de videresælges til en kurs, der ligger under erhvervens, eller når det pågældende selskab træder i likvidation. Når det derefter skal afgøres, om tabet er fradragsberettiget, må man efter gældende ret søge tilbage til forholdene på erhvervelsestidspunktet. Ifølge det foran i § 63 udviklede, er det jo først og fremmest årsagen til, at den pågældende blev aktionær, som skatteretligt har betydning. Dette gælder også i likvidationssituationen, hvor skattevæsenet ellers nok skal være på pletten, hvis der er »overskud« jfr. foran § 30.

De grunde, der fører folk til at erhverve aktier, er navnlig tre:

A. Ønsket om at opnå indflydelse i selskabet, således at dettes overskud kan tilflyde en udover normal aktiedividende.

B. Selskabet er en potentiel, aktuel eller tidligere forretningsforbindelse.

C. Uden at man tilsigter at tage del i selskabets drift, mener man, dets aktier er gode at have, fordi de giver pæne dividender og/eller forventes at ville stige i kurs¹.

8. Lsk. 1929, 136 og 138 (købmænd); 1933, 144 (352) (sagførere) og 1944, 135 (355) (tømmerhandler). Lsk. 1937, 91 (352) giver fradrag, fordi »forretningsmæssige hensyn havde været om ikke afgørende, så dog medvirkende.«

9. Lsk. 1928, 101 (355) (sælger kautionerer for køberens lån af købesum) og (nøget videregående) 1941, 37. S.O. 1955, 120 lr. kan ikke tiltrædes (Kautionsforpligtelse var eneste vederlag ved forretningskøb. Tab helt nægtet fradragsret). Se også note 5.

1. Det kan naturligvis også tænkes (D) at hovedmotivet er af ikke-økonomisk natur. I så fald kan et senere tab naturligvis ikke fradrages, se fx. lsk. 1956, 100 (ønske

ad A²: 1. Erhverver man en aktiepost (ved stiftelsen eller senere) for derved at skabe sig en ny varigere indtægtskilde – være sig som direktør eller som reel indehaver af et firma, der foretrækkes drevet under selskabsform – er der tale om en etableringsudgift, og følgelig kan fradrag ikke ske, hvis indskudte beløb senere går tabt helt eller delvis, fordi ens forhåbninger brister³.

2. Omdannes en hidtil som personligt firma dreven forretning til et aktieselskab, vil aktierne normalt blive udstedt som vederlag for indskudt varelager, inventar, debitorportefølje og eventuelt også driftsejendom(me) og good-will. Aktieselskabsregisteret vil med ikke ringe nidkærhed påse, at der virkelig præsteres reelle modtydelser for aktiernes nominelle værdi, og stifteren (stifterne) vil normalt have samme hovedinteresse, da de beskattes af eventuel fortjeneste, i henhold til de om afhændelser i almindelighed gældende regler. Lider selskabet herefter tab, så stifterne får mindre for deres aktier, kan det forekomme rimeligt at lade dette tab være fradragsberettiget. Nu kan en del af tabet ganske vist skyldes, at stifterne har fået deres penge igen i form af direktørgager, bestyrelsesshonorarer etc. som selskabet har udbetalt, udover hvad den løbende drift har levnet plads til, men det er skatteretligt irrelevant, da sådanne indtægter allerede er beskattet hos dem. En anden del af tabet kan hidrøre fra engagementer, selskabet har indladt sig på efter stiftelsen, og det vil oftest være praktisk umuligt at udskille denne del fra tab, der skyldes, at de oprindelige aktiver trods al anvendt omhu har været vurderet for højt. I al fald så længe selskabet har bevaret det typiske familieaktieselskabspræg vil begge de sidstnævnte tabsgrupper, for så vidt de medfører en reduktion i aktiekursen, også for aktionæren stå med de karakteristika, som indgår i de traditionelle forestillinger om driftstabsbegrebet.

Meget kunne således nok tale for i sådanne tilfælde at give aktionæren fradragsret. På den anden side vil der – så længe reglerne om de stærke begrænsninger i den primære fradragsret (for selskabet) oprettholdes – kunne opstå vanskelige afgrænsningsspørgsmål, og glider selskabet over fra at høre til familieselskaberne til at være en mere uper-

om at støtte politisk parti, hvis synspunkter et bladaktieselskab fremførte). Et femte formål (E) finder man i den U. 1918 B, 127-128 refererede sag: Skatteyderen opkøbte aktiemajoriteten i et konkurrerende selskab, der herefter indgik på visse prisaftaler, hvorefter aktierne påny solgtes – dette antoges at være en kapitaldisposition.

2. Jfr. S. B. 1955, 151-152 (Begtrup).

3. Se fx. lsk. 1942, 46.

sonlig foreteelse, vil drifttabsbetragtningerne sprogligt forekomme mere unaturlige, og hvis man skal sætte en grænse, hvor skal den så placeres? Hertil kommer spejlbetragtningen: Afhændes aktierne med gevinst, er der ingen skattepligt, heller ikke for den del af kursgevinsten, der må henføres til varelager, good-will og inventar (se navnlig foran p. 138–139).

Det må herefter forventes, at fradrag som hovedregel vil blive nægtet, i al fald når en årrække er hengået mellem selskabets stiftelse og tabets konstatering.

3. Erhverves aktier, for at det pågældende selskab skal indgå som et led i ens forretningsvirksomhed, skulle man tro, at fradrag blev nægtet ud fra samme retningslinier som anført under 1 og 2. Praksis er imidlertid her liberal »under hensyn til den nøje driftsmæssige forbindelse« jfr. lsk. 1951, 61. Kun hvor tabet lides som følge af, at selskabet udøver næringsvirksomhed udover skatteyderens hidtidige naturlige forretningsområde, nægtes fradrag, jfr. U. 1956, 824 Ø og lsk. 1954, 37. Der foreligger da en etableringsudgift.

4. Benyttes selskabsformen endelig for at opnå en praktisk organisationsform til gennemførelse af en enkelt forretning eller type af forretninger, således at det er meningen, at selskabet skal opløses igen efter en tid, anses den fornødne driftsmæssige tilknytning at foreligge, således at aktionæren kan fradrage sit tab, jfr. lsk. 1952, 38.

ad B. 1. Leveres varer eller arbejder mod betaling i aktier, kan tab på disse fradrages, jfr. lsk. 1951, 59⁴. Forholdet er reelt – og retligt – det samme, hvis aktier tegnes for at opnå bestemte leverancer, jfr. lsk. 1956, 27⁵. Det praktisk vigtigste eksempel er »håndværkeraktier«, for hvilke fradragsretten er anerkendt ved normale forretningsmæssige salg, jfr. ld. cirk. af 3. november 1956.

2. Tvinger debitorselskabets økonomi skatteyderen til at tage betaling ved konvertering af gæld til aktiekapital, er der ligeledes fradragsret, jfr. lsk. 1951, 57 og 1955, 135. Praksis gør dog her en undtagelse, hvis selskabets forhold på noget tidspunkt i perioden mellem debitoraktiens udstedelse og tabets konstatering har været sådanne, at aktien kunne have været solgt til en sådan kurs, at tab var undgået. I så fald siges aktien at være overført til skatteyderens såkaldte anlægsformue, hvorfor fradrag nægtes, jfr. lsk. 1951, 57.

4. Cfr. U. 1929, 447 H.

5. Smlg. U. 1930, 68 H.

3. Tegnes aktier uden tilknytning til nogen konkret ordre, men af hensyn til den gode forretningsmæssige forbindelse med selskabet, der måske har behov for yderligere kapital, lægger praksis hovedsondringen mellem, om selskabet er en tidligere forretningsforbindelse eller blot et emne for fremtidige forretninger. I sidste fald anvendes etableringsbe-
tragtningen til at udelukke fradrag, jfr. lsk. 1950, 132 (sagfører ønskede at få selskabet til klient). I førstnævnte gruppe gives fradrag i al fald hvis sådan finansiering er sædvanlig efter det pågældende for-
retningsområdes forhold, jfr. lsk. 1954, 126 og (om kommanditist) R. R. 1956, 118 lsk.⁶ U. 1956, 792 H, der hviler på en række konkrete momenter, gør det usikkert, i hvilket omfang sædvanebegrænsningen kan opretholdes.

ad C: a. Er motivet for aktieerhvervelsen at opnå indtægt på aktien som sådan, må man yderligere for at konstatere, om hans hovedformål var at opnå indtægten gennem videresalg.⁷ Var dette ikke tilfældet, foreligger normal kapitalinvestering, og tab kan ikke fradrages⁸. I modsat fald op-
nås fradragsret, idet skatteyderen så enten er spekulant eller erhvervs-
mæssig aktiesælger⁹.

b. Ud fra et skøn over aktiespekulanterens popularitet i vælgerbefolk-
ningen, har L. L. § 6 imidlertid bestemt, at tab på omsætning af værdi-
papirer i spekulationsøjemed alene skal kunne fradrages indenfor en til
indkomsten medregnet spekulationsfortjeneste på værdipapirer, men ik-
ke i anden indkomst¹⁰. Denne regel har navnlig – om ikke udelukkende
– praktisk betydning for aktier¹¹.

Denne i systematisk henseende ret enestående regel i dansk skattelov-
givning¹² nødvendiggør 3 sondringer.

1. Hvornår foreligger erhvervsmæssige salg, hvornår spekulations-
salg? Der er alene tale om en gradsforskel. Den, der sædvanligvis køber
effekter af den pågældende art for at opnå fortjeneste ved videresalg,

6. Cfr. lsk. 1955, 42 om andelsselskab (afgørelsen formentlig urigtig).

7. Jfr. om dette begreb foran §§ 32 og 33, II.

8. Jfr. fx. U. 1956, 824 Ø. (9 forretningsfolk dannede filmselskab) og lsk. 1953, 55 (aktier i investeringsselskab).

9. Smlg. lsk. 1953, 55 (investeringsselskab?). Om midlertidigt ledig kapital se for-
an p. 113 og § 34 note 3.

10. Om bestemmelsens tilblivelseshistorie se Helkett I, 327-328 og Spang Thomsen
94-95. Reglen foreslås ophævet ved martsforslaget (mot. 86-87).

11. Den antages ikke at gælde for dollarpræmieringstilsagn jfr. S. O. 1952, 152.

12. Jfr. foran § 32 med note 4.

handler erhvervsmæssigt; den, der med det samme formål gør det mere undtagelsesvis, handler spekulationsmæssigt. Herefter omfattes altså fx. en vekselerer ikke af reglen, men hyppigt vekselererers kontordamer, som i et enkelt tilfælde mener på sin arbejdsplads at have opsnuset en »staldfidus«, som vil kunne give hende en hurtig forøgelse af sparepengene¹³. Om det er rimeligt, at hun, når hun taber sine penge, skal behandles hårdere end chefen i en tilsvarende situation, kan vel omtvistes, men ordet »spekulant« har nu engang én betydning i folkemunde (hvor tanken går 40 år tilbage til gullaschperioden), en anden i dagens praktiske retsliv.

2. Hvilke udgifter henføres til spekulationstab, hvilke til gruppen med fuld fradragsret?

S. O. 1953, 109 lsk. udtaler herom, at styklånsprovision m.v. i forbindelse med baisseengagement skal karakteriseres som en renteudgift og derfor ikke underkastes fradragsbegrænsningen¹⁴. Afgørelsens overensstemmelse med de tanker, der har inspireret lovens fædre, betvivles. Fordømmer man moralsk aktiespekulation forekommer en udgiftssondring som den i kendelsen forudsatte irrelevant.

3. I hvilke indtægter kan fradrag ske?

I fuld overensstemmelse med den formelt rigtige tankegang, der ligger bag S. O. 1953, 109 lsk., har S. O. 1954, 197 B statueret, at fradrag ikke kan ske i rente- og udbytteindtægt fra de ved årsafslutningen i beholdværende spekulationspapirer. Derimod fastslår administrationens afgørelse af samme sag (lsk. 1954, 24), at fradrag kan ske i afkastet af de solgte spekulationspapirer. Sondringen synes kun vanskeligt at kunne presses ind i lovordet »spekulationsfortjeneste«. L. L. 1939 brugte udtrykket »realisationsfortjeneste«, og da der ifølge byretsdommen ikke med det nye ordvalg tilsigtedes nogen realitetsændring, er det formentlig lsk. 1954, 24, der de lege lata er urigtig.

Hele reglens praktiske betydning blev ved L. L. 1956 stærkt begrænset. Ifølge motiverne til § 9 om overførsel af underskud fra et år til et senere, kan den fysiske person, som i indkomståret 1956 eller senere har haft underskud på aktiespekulation, nu få den chance indenfor de næste to år at søge at skaffe sig et tilsvarende overskud, og han er da

13. Lsk. 1947, 54, der er den eneste trykte afgørelse på området, finder netop det afgørende kriterium i, om den pågældende driver »selvstændig veksellerervirksomhed« eller ej.

14. Se også lsk. 1947, 72.

berettiget til at trække tabet fra i fortjenesteårene. Man har ikke fundet det umagen værd at skrive dette i selve lovteksten; det må være nok for borgerne at de kan finde det i skdep. cirk. af 29. december 1956 (ld. 1957, 16).

§ 69. FORDRINGER

Ved tab på udestående fordringer er det ikke ubetinget afgørende, om den retstiftende kendsgerning har været kreditydelse, långivning eller erstatningsforpligtende forhold, blot fordringen henhører under driftsøkonomien. I de fleste forekommende tilfælde indebærer dette krav imidlertid, at tab på sædvanlige forretningsdebitorer, der skal svare deres ydelse, efter at modydelsen er præsteret, vil give fradragsret¹, mens lånedebitorer normalt henføres til »anlægsområdet»², og skadevolderen

1. Hovedreglen følges oftest selv om parterne er nærbeslægtede, og kreditten betydelig, jfr. således lsk. 1953, 57 om et tilfælde, hvor faderen var grossist, sønnen detailhandler i samme branche; men undlader kreditor at gøre noget effektivt, når der er særlig grund til at gribe ind, vil man ikke senere tilstede fradrag (lsk. 1952, 41). Se iøvrigt Margot Satz og Robert Hay Schmidt i U. 1949 B 77 og der citeret praksis.

2. Bortset fra de tilfælde, hvor udlån er kreditors erhverv (banker etc.), og fra de brancher, hvor kundefinanciering sker kutymemæssigt, gøres der vist kun undtagelse i to grupper af tilfælde:

1°: Spekulationstab, der dog kun statueres at foreligge, når långiveren har kastet sig ud i en kæmperisiko lokket af udsigten til eventuelt at opnå en kæmpegevinst som det fx. var tilfældet i lsk. 1944, 41 og 1955, 136 samt lsk. 1950, 135 og 154. Modsat resultat blev nået i S. O. 1953, 196 lr.

2°: Tilfælde, der ligger meget nær op ad løbende forretningstilgodehavender. En af de meget få nyere afgørelser, der har godtaget dette synspunkt, er lsk. 1949, 141: En lille sagfører havde ladet sig bevæge til at føre en større erstatningssag for en vidtløftig, uformuende klient. Da sagen var tabt, sad sagføreren tilbage med et tab på 27.600 kr., hvoraf 6800 kr. hidrørte fra positive udlæg til sagens førelse, 5000 kr. fra finansiering af nogle af klientens opfindelser, hvoraf sagføreren skulle have haft et stort udbytte, og 15.800 kr. fra forstrækninger, han havde ydet klienten til at leve for, i blind tillid til, at sagen nok skulle blive vundet. De 5000 kr. blev uden tvivl tilladt fradraget efter spekulationsreglen. De 6800 kr. – men ikke de 15.800 kr. – fik lov at passere efter den her under 2° opstillede regel, og det kunne måske endda have været forsvaret ud fra kutymesynspunktet.

Iøvrigt løber långivere forgæves storm på myndighederne for at få fradrag. Den vigtigste afgørelse er U. 1956, 824 H: 9 forretningsfolk stiftede i 1942 et selskab, der skulle producere farve- og tegnefilms. En af dem, en pelsgrosserer, der havde hånd i

til privatsfæren³. Nogen usikkerhed præger praksis, når tab lides som følge af, at man er kommet i kompagniskab med en uheldig person, der ikke kan svare, hvad han skal⁴.

De almindelige driftstabsbetingelser fraviges imidlertid på dette område ved at man helt undlader at kræve sammenhæng mellem tabsårsag

hanke med den daglige ledelse og en betydelig aktionærinteresse (20 %), lånte virksomheden 103.000 kr. Da den første film (»Fyrtøjet«) gik mindre godt, og Ufa af gode grunde ikke kunne klare sine forpligtelser over for selskabet, mistede grosserererne alle sine penge, ja han havde end ikke råd til at lade sig repræsentere ved sagfører for højesteret. 2 af dommerne ville trøste ham med et fradrag, da der forelå en »disposition af forretningsmæssig karakter«, men de 5 andre sagde blot, at der ikke forelå »driftstab vedrørende en af ham drevet virksomhed«.

Det må befrægtes, at disse kategoriske ord vil blive opfattet som en godkendelse af det af lsk. skabte dogme om at tab ved finansiering kun kan fradrages ved tab på virksomhed, der i virkeligheden er drevet for skatteyderens regning og risiko, jfr. lsk. 1929, 133 (363), 1942, 46 og 131 samt 1943, 60 (358) og S. O. 1955, 120 lr. Denne selvskabte plage har givet anledning til mange urimeligheder, værst vel i lsk. 1949, 17: For at omgå de tyske toldlove oprettedes et dansk exportfirma et datterselskab i Tyskland, hvor man ejede 75 % af aktiekapitalen. Det skete i 1924. Man forstrakte i årenes løb det tyske firma med lån og havde endnu ikke fået pengene hjem gennem vareleverancer, da bombeangreb ødelagde datterselskabet komplet. Fradrag nægtet, da det tyske firma var selvstændigt, og da tabet ikke hidrørte fra vareleverancer. Det forbehold, der ligger i det første led af begrundelsen hjalp en fabrikant i lsk. 1951, 61, idet han totalt beherskede det pågældende selskab, som reelt blot var en underafdeling af hans øvrige virksomhed, men efter lsk. 1954, 37 må 1951-afgørelsen være næsten helt uden præjudikatvirkning.

Som en sidste hovedgruppe, hvor fradrag nægtes, skal nævnes de tilfælde, hvor man har lånt slægtninge eller venner beløb til at starte virksomheder, som ikke har noget at gøre med ens egen forretning (fx. lsk. 1944, 137 (359) og 1955, 41), og det plejer her end ikke at hjælpe, at man skulle have haft en betydelig overskudsandel, hvis det var gået godt, (lsk. 1929, 84 (358) og 1951, 54).

3. Som den praktisk vigtigste undtagelse møder vi her tilfælde, hvor der begås be-
drageri eller underslæb i forretningsforhold, se kendelser i Uddrag 374-377 og Hartvig Jacobsen 169-170 samt lsk. 1951, 10 og 1952, 149, men omvendt gik det den foran i § 64 note 6 nævnte bartender i lsk. 1957, 27.

4. Fradrag gives ved lsk. 1956, 29 til tablidende, der var praktisk talt afskåret fra at begrænse den usolides hævninger, og hvor parterne hverken var slægtninge eller personlige venner. Savnes disse momenter nægtes fradrag i reglen jfr. lsk. 1956, 28 (burde have hindret overtrækket til privat forbrug) og 1947, 134 (brødre). Se også S. B. 1955, 152 (Begtrup) og S. O. 1957, 118-119 samt lsk. 1949, 5 og 1951, 10 og R. R. 1957, 249 ld. De her behandlede tilfælde vedrører alene tab på fordringer mod medinteressenten, mens vi i den følgende paragraf skal beskæftige os med mulighederne for fradragsret for det tab, der endeligt skulle falde på den pågældende selv, selv om kompagnonen havde været solvent.

og forretningens løbende drift – eller udtrykt på anden måde: skattevæsenet stiller sig tilfreds med, at tabet er lidt som led i den løbende bedrift, idet det i sig selv er en normal foreteelse for alle erhvervsvirksomheder, at der indtræder tab på debitorer⁵.

Det interessanteste problem er, hvornår fradraget kan og skal tages. Det vil vi imidlertid gemme, til vi er blevet fortrolige med dansk rets almindelige periodfordelingsprincipper. De behandles i kapitel 20 og de sidste paragraffer der (§§ 97 og 98) er netop helliget spørgsmålet om, i hvilket år man har konstateret et tab.

§ 70. RETTIGHEDER I ØVRIGT

En af de ikke helt få hvide pletter i skatteatlasset er rettighedstabsområdet. Det skyldes såmænd ikke, at vi mangler hverken lovbestemmelser eller (administrativ) praksis. Uklarheden skyldes alene, at man ved udformningen heraf ikke har udført noget rationelt vejbygningsarbejde, men i stedet ladet junglen gro frodigt op. Vel tør jeg ikke her melde mig som stifinder, men nogle hovedlinier kan jeg vel trække op. Dog kun mod at forudskikke den generelle advarsel, at læseren ikke skal tage det anførte så alvorligt, at han skal forlade sig på det, når han skal rådgive sine klienter med hensyn til tilrettelæggelsen af deres dispositioner eller førelse af deres skattesager. Dertil er mit materiale for usikkert.

Den ledestjerne, vi ellers plejer at kunne navigere efter i tabslæren, spejlbetragtingen, lyser svagere her end andetsteds. Allerede hovedlovbestemmelsen, L. L. § 7, er en lyseslukker. Reglen foreskriver, som omtalt foran § 37, at opfinderens fortjeneste ved afhændelse af patentrettigheder beskattes fuldt ud. Uden at der, så vidt ses, er nogen-
somhelst fyldestgørende real begrundelse herfor, tvinger lovformuleringen formentlig til, at tab kun kan fradrages med 50 %, og hvis det er mindre end 10.000 kr. kun med det beløb, hvormed det måtte overstige 5.000 kr.

5. Jfr. nærmere A. Begtrup i S. B. 1955, 149-151 og det forhold, at lsk. 1949, 17 – refereret i note 2 – slet ikke interesserede sig for, at krigsbegivenheder i et fremmed land var afgørende for tabets indtræden.

Det samme gælder ved afståelse eller opgivelse¹ af goodwill og tidsbegrænsede rettigheder. Her er det udtryk for en renlivet spejlbetragtning, men de vægtige reale grunde, der fører til kun delvis at beskatte fortjeneste² gør sig slet ikke – eller i al fald kun med ringe styrke – gældende i tabstilfældet. Lad os fx. se lidt nærmere på lsk. 1948, 130: En købmand lod sig lokke til at købe en goodwill knyttet til en biograf. Han betalte 20.000 kr. i gode menneskepenge herfor. Hvad kan der legislativt anføres til støtte for, at han skulle betale skat af halvdelen af det tab, der opstod som følge af, at han og hans rådgivere befandt sig i mørk uvidenhed om de mest fundamentale principper i vor biograflovgivning?

Hermed er vi færdige med positiv lovgivning og kan vende os til spørgsmålet om, hvorvidt praksis, når den optræder i fridressur, har formået at løse problemerne på mere rationel vis. Læseren kan selv fælde sin dom på grundlag af følgende fem – ikke særlig onskabsfuldt valgte³ – eksempler:

Lsk. 1950, 133: En chauffør indtrådte 30. maj 1946 i et nystiftet interessentskab⁴. Da det gik dårligt, ophørte det 16. december 1946, således at chaufføren udløstes ved, at han fik et gældsbeholdning på sit kapitalindeståendes beløb. Kravet viste sig uerholdeligt, og tabet hævdedes alene at angå formuen.

Lsk. 1955, 133: En købmand var som kommanditist medlem af indkøbssammenslutning, der likvideredes. Skatterådet henførte hans tab under L. L. § 7, mens lsk. gav fuld fradragsret på grund af den nære tilknytning til hans almindelige forretningsvirksomhed.

Lsk. 1951, 160: Ejendomsmægler indtrådte i 1944 i et interessentskab med det formål at sælge kartofler til besættelsesmagten, således at han fik ret til at udløse medinteressenterne. Virksomheden standsede samme år på grund af sabotage. Bl.a. »under hensyn til virksomhedens art og interessenternes erhverv« godkendtes tabet som spekulationstab⁵.

1. Fx. om forretningsnedlæggelse lsk. 1949, 139 og R. R. 1956, 368 ld. Det bidrager ikke til at mindske forvirringen, at 1949-kendelsens præmisser vist er skrevet af en mand, der ikke kender L. L.s positive regel.

2. Se indledningen til § 36.

3. En vistnok udtømmende gennemgang af gældende lsk.-praksis findes hos Helkett I, 249-252 og 303.

4. Kendelsen oplyser intet om dettes virkeområde.

5. Man kan gisne om sagens sandsynlige udfald, såfremt lsk. havde arbejdet i et ønskværdigt tempo og truffet afgørelse under de i årene umiddelbart efter besættel-

Lsk. 1950, 131: En fabrikant⁶ indskød over nogle år 21.700 kr. i et kommanditselskab, der skulle producere lænestole af en særlig konstruktion, der imidlertid viste sig ikke at have købere. Man opgav at iværksætte serieproduktion og fabrikanten nægtedes enhver fradragsret.

Lsk. 1951, 55: I 1947 og 1948 lånte et kurve- og møbelfirma, som det siden gik næsten lige så dårligt, 98.000 kr. af en tandlæge, der skulle have haft pengene tilbage i 1950, og – som rente – 1 % af omsætningen. Fuld⁷ fradragsret »under hensyn til, at tandlægen tidligere har drevet spekulationsvirksomhed på forskellige områder, samt under hensyn til den heromhandlede, forholdsvis kortsigtede dispositions usikre og noget chancebetonede karakter«.

§ 71. RETSBRUD

Nutidens komplicerede tekniske forhold og dens syndflod af sanktionerede påbud i særlove og administrative forskrifter medfører desværre nødvendigvis, at det kommer til at høre til dagligdagens orden, at skatteyderne under udøvelsen af deres erhverv lider økonomiske tab ved overtrædelser, der har en så nær relation til driften som i almindelighed kræves for at fradragsreglen i S. L. § 6a kan anvendes. Som ekstraudgifter er disse tab særlig følelige og dermed tilsvarende skatteevneforringende.

At fradrag ikke kan tilstedes ved forsætlige overtrædelser af straffeloven eller andre grove retsbrud, siger den almindelige retsopfattelse, og det samme fører en almindelig fortolkning af S. L. § 6a vistnok også til¹. I andre tilfælde er spørgsmålet vanskeligt. Det må sikkert billiges, at praksis uden hjemmel i skattelovene i visse tilfælde nægter fradrag,

sen herskende stemninger. Man havde da formentlig også i præmisserne henvist til virksomhedens art og interessenternes erhverv.

6. Kendelsen oplyser intet om hans branche.

7. Eller rettere – som følge af at vi ikke dengang havde underskudsoverførselsreglen – fradrag svarende til tandlægens årsindtægt, der var knapt 30.000 kr.

1. Jfr. lsk. 1956, 31 (hæleri). Det er interessant at sammenligne med amerikansk ret. Se Surrey-Warren 169-176 om »The limitation of public policy« med citater fra fremtrædende dommeres skarpe analyser af synspunkter, som ingen dansk sagfører ville drømme om at procedere på uanset deres formelt juridiske fortræffelighed.

fordi man skeler til de formål som vedkommende særbestemmelse forfølger. Derimod må der advares mod at skattemyndighederne i skrivnebordsmægelighed skulle kunne hæve den fordømmende pegefinger og ganske opgive skatteretlige betragtninger, hver gang en eller anden perifer bestemmelse har ført til en sanktion overfor en praktisk vel forståelig – statistisk uundgåelig – overtrædelse.

I. BØDER

Adskillige afgørelser nægter fradragsret for bøder². Ingen giver det³. Uforståeligt er det at praksis indtager samme udifferentierede holdning ved branche- og fagforeningers bodspålæg⁴. Det kan dog dårligt være skattemyndighedernes sag at tage parti for den mægtige organisation i sådanne stridigheder. Nærmest komisk virker det når S. O. 1956, 21 lsk. nægter en bagemester fradrag for en ham pålagt kollegial bod på 4000 kr. for søndagsåbning, fordi det var »en pønal foranstaltning«.

Om de opportunistisk prægede svingninger i praksis vedrørende dødsbotillægs fradragsberettigelse henvises til § 86 i og ved note 13.

II. KONFISKATIONER⁵

A. En læge begærede fradrag, da hans klausulbil blev konfiskeret. Lsk. 1955, 138 udtalte, at L. L. § 7 stk. 1 kun tager sigte på tab »der står i naturlig og legitim forbindelse med vedkommendes erhverv, og det pønale hensyn, der ligger bag en konfiskation, må i almindelighed udelukke, at der kan indrømmes fradrag i indkomsten for et ved konfiskation opstået tab«⁶.

B. En mejeriejer begærede fradrag, efter at et for vandholdigt smørparti var blevet konfiskeret. Lsk. 1927, 22 (379) fandt »ingen hjemmel til

2. Lsk. XXXVI, 36 (502); XXXVIII, 26 (502); XXXIX, 34 (502); 1929, 147 (502) og 1937, 108 (503).

3. Helkett I, 196 mener, at en arbejdsgiver kan fradrage det løntillæg han giver sin chauffør til dækning af en denne pålagt færdselsbøde. Jfr. herved lsk. 1928, 59.

4. Se fx. lsk. 1930, 180 (502); 1936, 122 (503) og 1938, 48 (503).

5. S. B. 1955, 152 (Begtrup).

6. Om smugleri findes tilsvarende afgørelser lsk. 1929, 147 (502) og 1953, 153. Resultatet af gavebilsagen lsk. 1956, 32 blev det samme.

at nægte« ham fradragsret, »da det ikke på det foreliggende grundlag kunne statueres, at mejeriejeren havde handlet forsætligt retsstridigt ved fremstillingen af det ulovlige smør, og da der ikke fandtes tilstrækkelig grund til at udelukke ham fra i indtægten at fradrage tab, som var forvoldt ved egen uagtsomhed, når tabet iøvrigt faldt indenfor den pågældendes næring«. Tilsvarende i lsk. XXVIII, 38 (503).

Den herved givne retningslinie har haft enorm betydning i nyere tid ved avancekonfiskationer i varebytte- og andre krisesager, og da skattemyndighederne ofte har været særdeles villige til at give den yderligere favør, at tabet har kunnet henføres til tidligere indkomstår⁷, har det skatteretlige endog undertiden overskygget det strafferetlige i disse sager⁸.

III. ERSTATNING UDENFOR KONTRAKTSFORHOLD

A. Integritetskrænkelser.

Undertiden sker det, at handlinger eller undladelser, foretaget som led i et erhverv, kommer til at koste mere end de normale driftsudgifter som følge af, at de påfører en trediemand en skade, for hvilken den pågældende skatteyder er erstatningsansvarlig. Normalt dækkes udgiften gennem en ansvarsforsikring, (for hvis præmie der er fradragsret i det omfang den har relation til erhvervet), men for så vidt dette ikke sker må sådanne ekstrabeløb henføres under § 6a. Nægtes fradragsret må det ske ud fra en (ubevidst?) trang til at afstive erstatningsreglernes præventive funktion⁹. Denne indtager en højst omtvistelig plads i den moderne erstatningsretlige debat. Føler man sig fra skattemyndighedernes side endelig tilskyndet til at ile den til undsætning, behøver man i al fald ikke være plus royal que le roi. I det omfang erstatningspræventionen findes så upåkrævet, at ansvarsforsikringsselskaber ikke får regres mod skadevoldere, skulle der ikke være anledning til skatteretligt

7. Hvad der ikke haves noget retskrav på jfr. lsk. 1938, 50 (421) og ndfr. § 97.

8. På denne baggrund virker S. O. 1955, 248 lr. unødigt formel (direktør nægtet fradrag for avancekonfiskation, der ved retsforlig var pålagt ham og hans selskab in solidum, da avancen var oppebåret af selskabet og ikke af ham).

9. Som følge heraf må det være klart, at begrænsninger ikke kan foretages, når erstatningspligten grundes på 3-19-2 eller andre regler om objektivt ansvar, hvor præventionsbegrundelsen træder i baggrunden jfr. Helkett I, 199.

at stille den, der ikke har tegnet ansvarsforsikring, dårligere end den, der har. Nyere højesteretspraksis¹⁰ må herefter bevirke, at erstatningsbeløb allerede af den anførte grund er fradragsberettigede, alene under den betingelse, at en isoleret skatteretlig betragtning fører til at betegne dem som driftsudgifter.

En godtagelse af disse synspunkter vil næppe indebære større reformer, hvis man nøjes med, at sammenligne med de resultater praksis nu når til¹¹, men man nødes ikke til at skrive præmisser som i lsk. 1955, 152. En gårdejer havde under afbrænding af frøhalm påført en nabo skade gennem gnistfygning. Erstatningen fandtes fradragsberettiget, fordi der kun var udvist simpel uagtsomhed. Distinktionen mellem grov og simpel uagtsomhed er imidlertid så vanskelig at drage, og så varierende fra retsvirkning til retsvirkning, at de lignende myndigheder ganske savner de processuelle – og vel også ofte de saglige – forudsætninger, til at de kan arbejde med den. Muligheden for en rationel gennemførelse af lsk's. intentioner må derfor betvivles¹².

B. Ikke- Integritetskrænkelser.

Det hænder, at erstatningspligt pålægges uden for kontraktsforhold, uden at fysisk skade er påført med fysiske midler. Retsfølelsen står meget usikkert overfor det omfang, i hvilket erstatningsansvar bør pålægges i sådanne sager, og der er endnu langt fra afsagt tilstrækkelig mange domme til, at dette heterogene felt blot tilnærmelsesvis er dækket. Kan skadeforvoldelsen henføres til den pågældendes erhvervsvirksomhed opstår vanskelighederne i anden potens: bør samfundet ved en fradragsret give den pågældende et plaster på såret? Praksis går vist nok med rette i retning af at tilstede fradrag bortset fra særdeles oprørende krænkelser, men kan ikke siges at være fæstnet.

Anderledes, hvis erstatningsbetingelserne angives i en lov. Her er kriterierne ofte fastere, og lovgivningen har i al fald hidtil været relativt tilbagetrukket på disse områder. Navnlig i lyset af de under I nævnte afgørelser skulle man derfor vente at fradragsret nægtedes i vidt omfang. Omtvistelig er derfor lsk. 1954, 34 der indrømmer en arbejdsgiver fradragsret for det erstatningsbeløb han pålægges, da han ik-

10. Frost i T.f.R. 1952, 331 jfr. U. 1950, 494 H; U. 1951, 765 H; U. 1952, 122 H; U. 1954, 485 H og U. 1955, 491 H og 946 H.

11. Jfr. lsk. 1956, 57.

12. Skulle man endelig inddrage repressive momenter måtte det sikkert af retstekniske grunde være om skatteyderen var pålagt straf ud over en vis minimumsgrænse.

ke havde overholdt løntilbageholdelsesbegæringer. Som grund angav han frykten for, at den pågældende funktionær ellers ville forlade sin stilling.

C. Pålægges erstatningen undtagelsesvis på den måde, at skadevolderen skal udrede periodiske ydelser til skadelidte, må der være fradragsret i mindst samme omfang, hvori dette gælder for kontraktlig påtagen understøttelsespligt (ndfr. § 83). Det må her være uden betydning, om den skadevoldende handling har relation til den erstatningspligtiges erhverv eller ej, lsk. 1934, 17 (504).

IV. ERSTATNING I KONTRAKTSFORHOLD

Helkett I, 199 opstiller som den nødvendige og (normalt) tilstrækkelige betingelse for erstatningsydelsens fradragberettigelse, at tabet »på naturlig måde kan henføres til den erstatningspligtiges løbende forretningsvirksomhed«. På de følgende sider – 199-201 – gennemgår han en række herhenhørende kendelser¹³, men afgørelserne indeholder i og for sig ikke noget principielt nyt til belysning af den tredeling: privatdrift-indtægtskilde, som vi allerede til overflod har haft lejlighed til at gøre os fortrolige med. Jeg vil derfor her skåne læserne for andet og mere herom end en note med nogle illustrerende eksempler¹⁴, og blot

13. Hans fremstilling er langt fra udtømmende. Man kunne fx. også fra de senere år nævne lsk. 1951, 162; 1953, 172; 1954, 127; 1955, 60 og 1957, 41 samt flere af de foran § 53, note 9 og 10 nævnte afgørelser. Fra tidligere tid henvises til det meste af det i Uddrag 503-509 anførte.

14. Jeg fortsætter med at være supplementsbind til Helkett og tager et par note 13-sager: Lsk. 1954, 127: Gårdejer kunne fradrage erstatning, han måtte udrede i anledning af, at han havde solgt en ko med smitsom kalvekastning, idet »der var tale om en risiko, der normalt er forbundet med landbrugsvirksomhed«. Lsk. 1955, 61: Gårdejer kunne ikke fradrage erstatning, han måtte udrede til sit andelsmejeri i anledning af, at han var ophørt med at præstere leverancer til mejeriet som følge af overgang til kvægløst landbrug, idet den »måtte betragtes som en ikke-fradragsberettiget formueudgift«. Lsk. 1953, 172: En arbejdsgiver var ved lærlingevoldgift pålagt en erstatning på 5500 kr., hvoraf fradrag kunne ske for de 3300 kr., der (af lsk.) skønnedes at svare til differencen mellem svende- og lærlingeløn i lærlingens forlængede læretid, mens lsk. postulerede, at de 2200 kr. nok var en ikke-fradragsberettiget bod vedrørende ulemper m.v. påført som følge af det ulovlige lærlingeforhold. (Hvis man tør gå ud fra, at lsk. har kendt lærlingelov nr. 120 af 7. maj 1937 § 22, stk. 1, 6. pkt., der alene bruger ordet »erstatning« og ikke »godtgørelse« eller lignende, ligger heri en insinuation om,

tilføje, at lsk. 1932, 25 (504) (glidesag) har slugt vor skattelovs almindelige princip ved at ligestille en privat villa med en egentlig erhvervsvirksomhed også i denne relation.

Et par særlige spørgsmål kan dog nok fortjene at blive berørt.

For det første, om man har fradragsret for erstatninger, der udredes, uden at man strengt taget er juridisk forpligtet til at betale dem. De le-ge ferenda er der næppe tvivl om, at spørgsmålet må besvares bekræftende, dels fordi skatteevnebetragtninger støtter det, dels fordi der formentlig er ikke uvæsentlige samfundsmæssige hensyn, som motiverer, at man bør tilskynde til sådanne kulanceerstatninger, hvadenten man nu vil lægge hovedvægten på det billighedsmæssige eller på sådanne betalingers procesbesparende funktion. Endelig tilsiger rent forvaltningsorganisatoriske grunde, at man ikke bør overlade det til skattemyndighederne at skønne over, om der har foreligget en erstatningspligt i juridisk forstand eller ej. Analogien fra kautionsreglerne – foran p. 243 note 4 – indicerer imidlertid kraftigt, at gældende praksis ikke akcepterer disse synspunkter. Alligevel tror jeg, man har grund til en forsigtig optimisme. Koordination af systemets forskellige bestanddele har jo aldrig været dansk skatteadministrations stærke side, og de få trykte kendelser, hvor man har fået øje på noget, der tangerer problemet, peger nærmest i retning af, at fradrag vil blive indrømmet. Her kan for det første nævnes lsk. 1951, 166 (§ 42, note 1), der – indtægtsmæssigt – ikke ville kvalificere en sådan ydelse som en gave. Dernæst er det vel tilstedeligt at presse lsk. 1955, 60 en smule hårdt: En sagfører blev frifundet i en straffesag. Ved et af sagførermyndighedernes eftermiddagstekomsammender henstillede man, at han betalte eks-klienten 3.000 kr. Han gjorde det. Lsk. indlod sig – heldigvis – ikke på nogen prøvelse af, hvorledes en eventuel erstatningssag ville være faldet ud, men godkendte uden videre, at der var fradragsret. Undertiden vil man dog ved kulanceerstatninger kunne komme helt uden om problemet ved at statuere, at når begrundelsen for erstatningens ydelse ikke er følelsen af en juridisk forpligtelse, er det formentlig hensynet til at bevare forretningsforbindelsen med den tablidende. Gør man det, har man basis for at falde tilbage på det uklare anlægsudgiftsbegreb og dermed nægte

at voldgiftsretten eller arbejdsgiverens sagfører for denne (sagen blev retsforligt) ikke har villet forstå lovordene på normal måde). Afgørelsens ane er lsk. 1941, 149 (504), men se nu lsk. 1957, 41, der ikke finder anledning til at indlade sig på en sådan opdeling.

fradragsret, jfr. fx. lsk. 1932, 65 (508)) eller for – hvis klageren skal vinde sagen – at drage analogien fra det, der er anført foran p. 246 f og § 69 note 2, 2^o.

Det andet spørgsmål er det, der har været denne paragrafs hovedtema: Skal skatteretten ud fra forholdets natur stille sig i en position, som de gode sæders vogter og rykke ud med en ekstrastraf, når erstatningspligten er grundet i et sådant forhold, at den pågældende embedsmand finder anledning til at rynke særlig kraftigt på næsen? Praksis har længe besvaret dette spørgsmål bekræftende, idet man navnlig har beskæftiget sig med misligheder begået af aktieselskabsdirektører og -bestyrelsesmedlemmer¹⁵, men fornylig (lsk. 1955, 72) mødte man en embedsmand – en kommunekasserer, der havde begået underslæb eller i al fald medvirket hertil – og ham forstod man bedre¹⁶. Spørgsmålet er herefter forhåbentlig, om man fremover kan tillade sig at kaste de ældre kendelser over bord, og det er igen problemet om den rette forståelse af U. 1930, 1086 Ø. Lykkeligvis er denne doms præmisser – modsat lsk's. i samme sag¹⁷ – så uldne, at de kan fortolkes som dækkende hvadsomhelst.

§ 72. SAGFØRER- OG REVISORUDGIFT¹

Påløbne omkostninger til juridisk og regnskabskyndig bistand har hyppigt en eengangskarakter, men retligt bedømmes de efter reglen i S. L. § 6a, idet man henser til, hvad den pågældende sag har drejet sig om. Der gøres ingen forskel på det »rene« salær og de beløb, der er medgået til positive udgifter som fx. retsafgifter og honorarer til syns- og skøns mænd. Ligeledes er det uden betydning om beløbene skal betales

15. Jfr. note 17 samt lsk. 1932, 20 (507) og 1942, 45 (508). (Følgende aktieselskabssager fik samme udfald, men med uklare præmisser: lsk. XL, 19 (505); 1931, 127 (506); 1936, 111 (507) og 1955, 137). Udenfor aktieselskabsområdet kan nævnes lsk. 1937, 23 (507) og 1944, 160 (509).

16. Ved at henvise til Ussings Erstatningsret 96 foruddiskonterer jeg den indvending, at der intet epokegørende er i kendelsen, fordi erstatningsansvaret alene hvilede på 3-19-2, hvor moralfordømmelse selvsagt ikke gælder (fx. lsk. 1929, 81 (504), og 1940, 50 (505)).

17. Lsk. 1929, 82 (506).

1. Helkett I, 192-195 og 153-154.

til egen sagfører eller – som følge af reglerne om pålæg af sagsomkostninger – til modpartens², og det er naturligvis også irrelevant om sagen vindes eller tabes³.

Sondringerne bliver altså de sædvanlige to: afgrænsningen til det, der vedrører privatøkonomien og til udgifter, der angår indkomstkilden (formuesfæren) som sådan.

Hvad den første relation angår, kan praksis sammenfattes således, at det afgørende er, om sagen har drejet sig om forhold, der har påvirket selvangivelsens indtægts- eller udgiftsside. Det er naturligvis oplagt, at såvel arbejdsgivere som ansatte kan fradrage udgifter ved sager om lønnen for en bestemt afgrænset periode⁴, og at det samme gælder en husejers sagførerudgifter i forbindelse med retssager mod lejerne vedrørende lejemålene⁵. Videre er det antaget – ved lsk. 1929, 18 (495) – at sager om beregning af skattetilsvaret hører til på fradragsgebetet. Derimod har det mærkeligt nok været bestridt, at en formueejers har fradragsret for assistance til betryggende opbevaring af værdipapirer, til at hæve obligationsrenter og til at kontrollere om udtrækning finder sted, men det synspunkt fik skattevæsenet nu ikke held med, jfr. U. 1942, 278 H. Det interessante ved denne dom er, at højesteret – uden på nogen måde at være tvunget til at tage stilling til spørgsmålet efter parternes påstande – fremkommer med en generel, iøvrigt næppe velovervejet, udtalelse om, at vederlag for regnskabsaflæggelse og affattelse af selvangivelse ikke omfattes af S. L. § 6a. Dette obiter dictum har selvfølgelig været afgørende for senere praksis vedrørende dette spørgsmål⁶.

2. Ld. 1957, 62 anfører – formentlig uden føje – en undtagelse: Udgift til anklagemyndighedens revisor i krisesager o.l. kan aldrig fradrages, selvom den skal afholdes af domfældte. Det overses ganske, at det hyppigt vil være ret tilfældigt – og skattemæssigt set totalt ligegyldigt – hvordan tiltaltes og politiets revisor deler arbejdet mellem sig.

3. Se fx. U. 1942, 335 H (Skandinavisk Grammofon A/S) foran p. 186–187.

4. Fx. lsk. 1933, 75 (496) og 152 (ibid.) sidstnævnte sag om udgift til responsa om betimeligheden af appel. S. O. 1955, 94 lr. om fordeling af årsudbytte mellem interessenter for et enkelt år. Smlg. ndfr. om lsk. 1954, 129.

5. S. O. 1953, 196 lr. Også administrationsudgifter kan husejere selvfølgelig fradrage. Se dog ndfr. T 11 ved og i note 3 om de særlige forhold, der kan spille ind for ejendomsaktieselskaber.

6. Lsk. 1955, 53; 1943, 136 og 1944, 74 (498) – sidstnævnte sag om en sagførers revisorudgift. Af en vis interesse til belysning af de i forvaltningen rådende strømninger er lsk. 1952, 63: Enkes udgift til frigivelse og hjemsendelse af formue, der havde været båndlagt i Canada under krigen, fandtes ikke fradragsberettiget.

Afgrænsningen overfor »anlægsudgiftsområdet« volder ingen vanskeligheder i sager, der fx. drejer sig om stiftelsesomkostninger for aktieselskaber⁷, eller udvidelse af aktiekapital⁸, sagførerudgift ved erhvervelse af ny stilling⁹ eller opløsning af kompagniskaber¹⁰, optagelse i brancheforeninger¹¹ og omkostninger ved injuriesager¹². Det er også naturligt, at man fx. giver halvt fradrag, hvor det omtvistede beløb for halvdelens vedkommende vedrører indkomstoppgørelsen, for den anden halvdel ikke¹³. Videre må man vel de lege lata tiltræde, at lsk. 1941, 59 (497) nægter fradragsret for sagførerhonorar vedrørende en sag om fortolkningen af en direktørs ansættelseskontrakt, da den rette forståelse af den pågældende bestemmelse havde betydning også for de følgende ansættelsesår. Betænkelig bliver man ved at se linien fulgt op af lsk. 1954, 129 om en mellem to aktionærgrupper opstået strid der vel formelt angik vedtægternes formulering, men som reelt drejede sig om tantiemberegningen for 1948. Grellest er dog lsk. 1937, 106 (500): En kunstmaler havde overladt et aktieselskab reproduktionsretten til nogle ganske bestemte malerier. Han mente det misbrugte retten og sagsøgte det med påstand om ophævelse af aftalen og tilkendelse af erstatning. »Da sagsanlægget var motiveret af hensyn til beskyttelse af hans kunstnernavn og derved hans virksomhed og rettigheder i almindelighed« kunne procesudgifterne ikke fradrages som driftsudgifter. Taget under eet synes praksis ikke blot at affinde sig med, at vi nu engang i gældende ret har den uheldige sontring indtægtskilde ctr. løbende indtægt, men mener åbenbart, at det er en foreteelse, man bør hæge om og udvide betydningen af. Dobbelt uheldigt bliver det, når man viser denne forkærlighed på et område som nærværende, hvor udgiften ikke blot er en erhvervsudgift, men ofte tillige har tabets almindelige og for skatteevnen så særligt følelige karakter¹⁴.

Vejen udenom etableringsbetragtningen går her – som på så mange andre områder – ofte via en konstruktion af ordningen som et tidsbegrænset retsforhold. Et klart eksempel er lsk. XLVI, 28: En restauratør

7. Lsk. 1941, 139 (497).

8. Lsk. 1931, 126 (427).

9. Lsk. 1951, 185.

10. S. O. 1955, 94 lr. og 116 lsk. samt måske lsk. 1940, 15 (435).

11. Lsk. 1940, 68 (501).

12. Lsk. 1942, 157 (501).

13. Lsk. 1950, 28 (om goodwillkøbesum).

14. Foran p. 230.

betalte sin sagfører 4.000 kr. i salær i forbindelse med overtagelse af en ny cafe. Da hans lejemål til denne var begrænset til 6 år, fik han fradragsret (dog således at udgiften skulle fordeles over de 6 år)¹⁵.

Nogen tvivl kan der være om udgifter til straffesager med erhvervsmæssigt islæt. Bliver vedkommende frifundet, taler billighed for, at der indrømmes ham fuld fradragsret, jfr. således lsk. 1942, 155 (497) om en for uagtsomt manddrab tiltalt læge, men senere praksis strider formentlig mod denne kendelse¹⁶. Finder domfældelse sted tillades fradrag af så stor en del af omkostningsbeløbet, som de indkomstopgørelsen vedrørende poster (avancekonfiskation, skatteefterbetaling) udgør af det samlede økonomiske tilsvær incl. bøden¹⁷. Anvendes frihedsstraf har man nu valgt det synspunkt, at denne ved forholdsberegningen må »vurderes« til det samme beløb som konfiskationen (efterbetalingen), således at altså halvdelen af omkostningerne kan fradrages, hvis der ikke tillige bliver tale om bøde¹⁸. Det kan selvfølgelig være såre praktisk for myndighederne at have en sådan tommelfingerregel for at undgå de endeløse diskussioner, spørgsmålet ellers kunne give anledning til.

15. Lignende afgørelser.: Lsk. 1932, 68 (499) (søjlehussagen) og 1954, 130 samt S. O. 1953, 141 lr.

16. S. O. 1955, 210 lsk.

17. Ld. 1957, 62 samt fx. lsk. 1928, 105 (495) og 1957, 43.

18. Se ld. l.c., men endnu A. Begtrup i S. B. 1955, 148 (»skønsmæssig fordeling«).

KAPITEL 13

Bevarelse af formuen

§ 73. VEDLIGEHOULDELSE AF FAST EJENDOM

S. L. § 6e klarer med 7 ord at give fradragsret for »hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse«.

Fortolkningen heraf behøvede vist heller ikke volde større vanskeligheder. Kriteriet for, at en vedligeholdelsesudgift foreligger, kan sikkert store set – med støtte i almindelig sprogbrug – findes i foranstaltningens art og i, om begrundelsen for dens foretagelse alene er, at ejeren ønsker at opretholde (genoprette) den samme brugsværdi af ejendommen, som den havde før de begivenheder indtraf som førte til udgiftens afholdelse. Foreliggende tidsskriftartiklers gennemgang af detailproblemer gør det sandsynligt at en sådan forståelse i praksis ville føre til en klar retstilstand med økonomisk velbegrundede og rimelige afgørelser i god overensstemmelse med lovens ord og udenlandsk ret¹.

Denne retningslinie stemmer imidlertid ikke med administrativ praksis, hvis holdning måske oprindelig var bestemt af ønsket om at begrænse det formentlig urimelige forhold, at den, der har råd til at bo i sit eget hus, over vedligeholdelseskontoen kan få skattelempelser, mens den der dækker sit boligbehov gennem lejemål ikke har tilsvarende muligheder. Ethvert spor af et sådant »sympatisk« udgangspunkt er imidlertid forlængst forsvundet – nu banes vejen fra kendelse til kendelse ud fra »nødvendigheden« af at indpasse nye enkelttilfælde i det kunstfærdige net af sondringer og undersondringer som efterhånden er blevet spundet².

Domspraksis er sparsom og de afgørelser, der foreligger, har konkrete begrundelser, som gør dem lidet vejledende. Det tør håbes, at dom-

1. Se navnlig Thøger Nielsen S. O. 1955, 191-198 og 230-240, Jacob la Cour S. O. 1952, 73-79 og 1953, 155 og Palle Dyre S. O. 1955, 156-162. Se også Geijer 126 jfr. 102-105.

2. Ret ukritisk overfor gældende praksis er Helkett jfr. I, 202-208 og S. O. 1953, 152-155, mens Hartvig Jacobsens kortfattede fremstilling 241-243 nærmest er velvillig.

stolene snart får lejlighed til at rydde op i vildnisset. De vil i så fald finde støtte i de i note 1 nævnte afhandlinger.

Indtil det måtte ske, må en fremstilling af »gældende ret« opbygges, uden at det kan skjules, at afgørelserne indbyrdes modsiger hinanden i deres principielle stillingtagen. En sådan fremstilling forsøges givet i det følgende.

I. HVAD HØRER UNDER »DEN FASTE EJENDOM«?

Medens vedligeholdelse af andre effekter kun giver fradragsret, hvis de benyttes som indtægtsgrundlag, kan sådanne udgifter vedrørende fast ejendom fradrages, selv om dens benyttelse må henføres til »privatforbruget« (i populær forstand). Navnlig ved villaer, sommerhuse og kolonihaver opstår derfor spørgsmål om, hvilke objekter, der hører under den faste ejendom og hvilke ikke.

Det er udbyttet af den faste ejendom som denne er vurderet til ejendomsskyld, der skal føres til indtægt, i reglen med et beløb, der beregnes proportionalt efter ejendomsskyldværdien³. Når man læser ordlyden af S. L. § 6e kan der herefter ikke være væsentlig tvivl med hensyn til det lige rejste spørgsmål. Det afgørende må være vurderingsenheden.

Lsk. følger imidlertid en strengere – og (når bortses fra loven) næppe urimelig – kurs. Det klassiske eksempel er haveudgifter, der nægtes fradrag ud fra den (principielt urigtige) betragtning, at nytteværdien af haven ikke indkomstbeskattes, og denne værdi antages (som en grov, udokumenteret gennemsnitsbetragtning) at svare til vedligeholdelsesudgiften⁴. Lsk. 1951, 197 og 1955, 79 bortskærer fradragsret vedrørende privat bådhavn for lystbåd og badebro med den begrundelse, at når haven ikke giver fradragsret, gør bådhave etc. det heller ikke⁵.

De tekniske installationer, der nu om stunder vinder mere og mere indpas i hjemmene, mødes heller ikke med velvilje, når deres ejer vil have dem rubriceret under den faste ejendom⁶.

3. Foran § 28, p. 79.

4. Lsk. X, 9 (179), 1928, 84 (494), 1931, 63 (495) og 171 (495), 1944, 42 og 1953, 92. I sidste sag hjalp tinglyst beplantningsdeklaration ikke. Se derimod Lsk. 1930, 167 (494) om byggegrund, der midlertidigt benyttedes til have.

5. Tilsvarende Lsk. XIV, 20 (178) (flagstang og badehus) og 1957, 66 (gårdejers drivhus, hvori der dyrkedes frugt til husholdningen).

6. Lsk. 1953, 93 benytter kriteriet manglende mur- og nagelfasthed til at henføre elektrisk komfur under løsøret. Da man senere (Lsk. 1954, 148) præsenteres for vaske-

Positivt udtrykt kan ejendomsbegrebet ifølge praksis vist herefter siges at omfatte selve grunden, hegn⁷, egentlige bygninger og visse tekniske anlæg, hvis tilstedeværelse er af central betydning for ejendommens drift (såsom varmeanlæg, belysningsinstallationer og elevatorer).

II. VEDLIGEHOLDELSE ELLER FORBEDRING?

A. Såvel efter S. L.'s almindelige synspunkter som efter det sproglige indhold af ordet »vedligeholdelse« i § 6e må bekostning ved nyindretninger afskæres fra fradragsberettigelse. Installerer man elektrisk lys (lsk. XIV, 65 og 66 (596)) vil ingen betegne det som vedligeholdelse.⁸ Der sker en kapitalbevægelse, som er indkomstopgørelsen uvedkommende.⁹

Anvendelsen af dette hovedsynspunkt i enkelttilfælde kan naturligvis volde tvivl af principielt samme art som den, der opstår (vedrørende etableringsudgifter) i driftsomkostningslæren. Også på vedligeholdelsesområdet kan man imidlertid, hvis foranstaltningen har betydning nogle år fremover, vælge den mellemvej at lade bekostningen afskrive over en årrække, såfremt foranstaltningen efter sin art ikke skønnes at have betydning for en mere uoverskuelig årrække¹⁰.

Bliver en helt udslidt indretning erstattet med en ny, foreligger principielt vedligeholdelse.¹¹ Det hænder ofte at ejeren udnytter anledningen til at skaffe en installation af bedre beskaffenhed end den udtjente.

maskine, hvis støtteben var støbt fast i gulvet, havde den ikke tilstrækkelig tilknytning til den faste ejendom og det samme gjaldt et indbygget køleskab (S. O. 1954, 203 lr.). Jfr. også lsk. 1954, 152 om vaskemaskine, køleanlæg, og lamper og XIV, 20 (178) om petroleumsovn samt R. R. 1957, 247 ld. (elektrisk køkken).

7. Lsk. 1944, 166 (596) og 1956, 66. Lsk. 1944, 42 er formentlig herefter uden aktuel interesse.

8. Men det kan efter omstændighederne (foran §§ 55 og 56) blive godkendt som (afskrivningsberettigende) driftsudgift, jfr. fx. lsk. 1946, 167 (arbejderboliger).

9. Andre eksempler: nye landvindingsarbejder (S. O. 1955, 248 lr. og lsk. 1947, 169) centralvarmeinstallation selv om den har stor betydning for bevarelsen af den pågældende (fredede) bygning (R. R. 1956, 234 ld.); førstegangsopsætning af fliser i badeværelse (lsk. 1946, 166).

10. Således fx. S. O. 1954, 50 og 139 lsk. henholdsvis om overgangen til lysstofrør og om udgift til opmudring af en havn.

11. Jfr. fx. lsk. 1942, 31 og 1953, 88 om udskiftning af tørveskur og af tag. R. R. 1955, 546 ld. (brøndboring til erstatning af nu ubrugeligt vandforsyningsanlæg). I lsk. 1942, 68 skyldtes ændringen ikke, at den gamle indretning var udslidt, men blot hensigtsmæssighedsbetragtninger, hvorfor fradrag nægtedes.

Også her melder der sig en rimelig mellemløsning, nemlig at tillade så stor en del af udgiften fradraget, som må skønnes at ville være medgået til genanskaffelse af det kasserede.¹² Mindre korrekt er det, at udmåle fradraget efter hvad en reparation af det gamle anlæg ville have kostet,¹³ en reparation er jo ikke foretaget, og fradragsreglerne indebærer ikke nogen censurbeføjelse for myndighederne til at vrage det, der ikke skønnes nødvendigt.¹⁴ Mindst heldigt er det at søge tilbage til, hvad det nu kasserede anlæg i sin tid har kostet og herfra trække udrangeringsværdien.¹⁵ Allermindst rimeligt, korrekt og heldigt er det helt at nægte fradragsret¹⁶.

Selv om ejendomsskylden ikke påvirkes af foranstaltningen, kan der naturligvis godt foreligge en forbedring (lsk. 1939, 77). Omvendt er det forhold, at vedligeholdelseskontoen et enkelt år er større end normalt, ikke nødvendigvis udtryk for, at der er sket forbedringer. Det kan skyldes særlige forhold som angreb af svamp (lsk. 1927, 67 (594)), husbukke (1933, 160 (594)) eller væggetøj (1936, 52 (595))¹⁷.

Hvis en bygning ved opførelsen lider af skavanker, kan det være særlig vanskeligt at bedømme, om der foreligger vedligeholdelse (der selv sagt i så fald bliver ret dyr) eller forbedringsforanstaltninger. Thøger Nielsen (S. O. 1955, 233-234) anviser her den rationelle løsning, at man må se på foranstaltningens art: har den vedligeholdelsespræg eller er den et supplement til bygningsopførelsen? Praksis er ikke fæstnet, men synes stort set at nå de modsatte resultater. Lsk. 1954, 154 nægter således fradragsret for malerudgifter, for så vidt de skyldtes, at bygningen var opført af dårlige materialer, mens lsk. 1954, 150 gav fradrag for installation af elektrisk pumpeanlæg, der skulle hindre grundvandets indtrængen.

12. Jfr. lsk. 1942, 73 (602) (træveranda afløst af muret veranda) og R. R. 1956, 551 ld. (stråtag erstattet med asbesttag), samt lsk. 1946, 166 og R. R. 1957, 431 ld.

13. Det gør lsk. 1954, 77 (nyt forstærket kystsikringsanlæg).

14. Jfr. ovenfor p. 183.

15. Dette sker efter gammel praksis ved udskiftning af kakkellovne eller centralkedler, der ikke afskrives, jfr. S. O. 1953, 127 (Helkett) og lsk. 1946, 168 og 1949, 109, samt ndfr. p. 402. R. R. 1957, 394 ld. overfører reglen til også at gælde i et tilfælde, hvor et plankeværk ombyttedes med en mur.

16. Det gøres dog undertiden jfr. lsk. 1954, 5 samt S. O. 1955, 94 og 76 lr.

17. Større istandsættelsesarbejder på afskrivningsberettigede ejendomme lægges til afskrivningssummen, mens fradrag sker straks ved beboelsesejendomme jfr. ndfr. § 100. C.

B. I en teoretisk analyse af vedligeholdelses- og fornyelsesbegreberne kunne man tænkes at rejse det spørgsmål: i forhold til hvilken tilstand skal bedømmelsen ske? Svaret skulle være let at give: i forhold til den bedste af de tidligere tilstande på det pågældende aktiv. Er der tale om retablering af en tilstand, som engang har været, foreligger blot vedligeholdelse, ikke forbedring¹⁸.

Lsk. har imidlertid fundet ud af, at det ikke skulle være strengt nødvendigt at gøre livet så let, og på grundlag af en sproglig særdeles uanturlig fortolkning af ordet »blot« i § 6e¹⁹ indtager den det standpunkt, at man alene skal sammenligne med den bedst mulige tilstand i den pågældende skatteyders ejertid. Et typisk eksempel på den herved foretagne – praktisk uhyre vigtige – beskæring af fradragsretten findes i Lsk. 1954, 78: En gårdejer udskiftede i 1950 stuehuset. Det kostede ham 3200 kr. Da det gamle tag hovedsagelig stammede fra 1929, og da han først havde købt gården i 1941 måtte en del af sliddet hidrøre fra perioden før hans ejertid. Det skønnedes at dreje sig om 1000 kr., hvorfor fradrag kun kunne ske med 2200 kr. Man ser ganske bort fra at det gamle stuehus har haft samme brugsværdi i 1929 og 1941 som det nye i 1950, nemlig at fungere som tag. De i note 1 nævnte artikler har belyst det tilgrundlæggende princip fra adskillige synsvinkler, og alle er de konkluderet i hårde fordømmelser af praksis, men der træffes formentlig stadig i tusindvis af tilsvarende afgørelser hvert år af de danske skattemyndigheder. Det mærkværdigste i denne forbindelse er dog, at uanset at Lsk.'s praksis er meget gammel²⁰, frembyder domssamlingerne kun eet eksempel på, at en skatteyder er gået til domstolene for at få berettigelsen af praksis prøvet. I den sag – U. 1955, 1027 H – skrev to instanser hver sit sæt præmisser med hver sit resultat, men begge anvendte så forsigtige formuleringer vedrørende det principielle spørgsmål, at det må være helt udelukket i nogen af dommene at indlægge nogen almindelig afstandtagen fra administrativ praksis. På den anden side tør det heller ikke hævdes, at sagen førte til, at Lsk.'s syn blot forudsætningsvis vandt juridisk anerkendelse.

18. Der må dog heri gøres modifikation, f.s.v. angår aktiver, hvorpå der afskrives. For ikke at give både i pose og sæk må basis (teoretisk) her være bedst – mulige – fortolstand ÷ afskrivninger. De praktiske retningslinier herfor uddybes nærmere i Lsk. 1954, 51.

19. Se nærmere la Cour S. O. 1952, 73-74. Heroverfor Helkett S. O. 1953, 153 og Hartvig Jacobsen 241.

20. Jfr. Uddrag 607.

C. Sålænge denne praksis opretholdes må det undersøges i hvilket omfang princippet modificeres.

1. Har ejertiden været særlig lang før den pågældende foranstaltning træffes, er de praktiske vanskeligheder med at fastslå vedligeholdelses-tilstanden ved erhvervelsen særlig store og fradragsbegrænsningen i reglen ubetydelig. Man kunne da tænke sig, at en retsteknisk begrundet undtagelse blev opstillet. Principielt opretholdes reglen imidlertid også i sådanne tilfælde, jfr. lsk. 1951, 58 (20 år) og 1953, 88 (27 år), men omvendt R. R. 1957, 431 ld. (ca. 30 år)²¹.

2. Reglen er tildels begrundet i, at man ikke vil give fradragsret til den, der for en billig penge erhverver en forsømt ejendom som han så lader en passende del af sine indtægter forsvinde i. Dette fører imidlertid ikke til, at undtagelse gøres, når ejendommen ikke ved erhvervelsen var påviseligt forsømt (lsk. 1953, 196).

3. Ld. 1955, 59 begrundet reglen med, at de udgifter, der nægtes fradrag, må anses for »tillæg til købesummen« og som sådanne være indkomstopgørelsen uvedkommende. Konsekvensen heraf er, at reglen ikke skulle gælde, hvor den pågældende skade nok forelå, men ikke var konstateret, ved købet, idet den så ikke kan have indvirket på prisfastsættelsen. Praksis ser imidlertid på ejendommens faktiske – ikke dens forudsatte – tilstand ved erhvervelsen, jfr. lsk. 1952, 81 (senere opdaget svampeangreb) og 1955, 81.

4. At ejendommen er købt på tvangsauktion kan selvsagt ikke forbedre fradragsmulighederne (lsk. 1944, 80). Lsk. 1952, 205 går det skridt videre udtrykkeligt helt at frakende erhvervsmåden betydning i så henseende og opretholder – i lighed med lsk. 1927, 42, 1949, 109 og 1950, 177 – fradragsbegrænsningen overfor en skatteyder med arveadkomst. Dette er dog – i det omfang arveudlægsværdien ikke har været påvirket af den pågældende forringelse – tilsidesat ved U. 1955, 1027 Ø²².

5. Derimod er reglen fraveget ved lsk. 1951, 195. En sælger af en ejendom tog denne tilbage som følge af køberens misligholdelse. Vægten blev lagt på »den i realiteten påtvungne tilbagetagelse«. Herfra må

21. Mens reglen derimod skulle være (forholdsvis) let at administrere i de første ejerår arbejder lsk. vistnok (ubevidst) med det under A nævnte vedligeholdelsesbegreb ved nyerhvervede ejendomme jfr. ndfr. V, 3.

22. Den relative sætning i præmisserne til højesteretsdommen l.c. kan næppe opfattes som en afstandtagen fra denne del af landsretsdommen jfr. foran under B. Uanset dette synes lsk. 1956, 133 troligt at fortsætte i den gamle skure.

modsætningsvis slutes, at hvis man på normal måde erhverver en ejendom, man tidligere har ejet, vil administrationen kun anerkende fradrag for slid efter den seneste erhvervelse.

6. Lsk. 1955, 78 handler om en landmand, der i 1928 forpagtede en gård med vedligeholdelsespligt. Havde han udskiftet taget på gårdens maskinhus kunne han følgelig fuldt ud have fradraget (evt. afskrevet) udgiften hertil som driftsomkostning. Han købte imidlertid gården i 1937, og først i 1951 kasserede han det gamle tag. Hans fradragsret begrænsedes herefter til alene at omfatte den forringelse af taget, der antoges at være indtruffet i årene 1937-1951. Til orientering for dem, der måtte komme i en tilsvarende situation, skal det nævnes, at ld. tilsyneladende har den modsatte retsopfattelse, se R. R. 1957, 248.

III. VEDLIGEHODELSE ELLER FORBRUG?

Den kvartårlige elektricitetsregning, opvarmningsudgifter etc. er forbrugsudgifter og kan som sådanne ikke fradrages som vedligeholdelsesomkostninger (men efter omstændighederne som driftsudgifter).

IV. FORANSTALTNINGENS BEGRUNDELSE

Bevæggrunden for ejendomsbesiddere til at iværksætte håndværksarbejder er i reglen, at ejendommen derved forventes at ville opnå større brugsværdi, end den ellers ville have haft.

Går foranstaltningen ikke videre end til at retablere en tidligere tilstand (i den under II nævnte forstand), foreligger vedligeholdelse, ellers forbedring. Det er uden betydning om grunden til indgrebet er slid, opstået over en længere periode, eller det er pludseligt indtrædende begivenheder såsom stormflod (lsk. 1927,67 (594)) eller underminering, der kræver flytning af bygningen (S. O. 1954, 227 lr.).

Der forekommer imidlertid tilfælde, hvor offentlige myndigheder tvinger ejeren til at afholde udgifter, som ikke har nogen indflydelse på brugsværdien. Der foreligger da hverken vedligeholdelse eller forbedring. Thøger Nielsen (S. O. 1955,239-240) går ind for at fradrag nægtes, da der foreligger en realisation af en risiko, som typisk er knyttet til ejendomsretten til formuegodet, fast ejendom. For den almindelige retsfølelse vil det sikkert umiddelbart forekomme rimeligt, at det offentlige i sådanne situationer skal bære en del af smerten gennem en

fradragsret. Alligevel må det vist tiltrædes, at gældende ret er som anført. Jeg ville blot foretrække som hovedbegrundelse at anføre, at S. L. (§ 6e) ikke hjemler fradragsret, da vi er uden for vedligeholdelsesområdet²³.

Praksis er oftest nået til samme resultat^{23a}, om end der vist er en tilbøjelighed til at »begrunde« afgørelserne ved at ty til en fiktion om, at der foreligger en værdiforøgende forbedring.²⁴

Det er vist dette synspunkt, der har ført praksis »på afveje« i den række af afgørelser, som for alle faste ejendommers vedkommende har statueret fradragsret for udgifterne ved ændring af den faste installation ved overgang fra jævnstrøm til vekselstrøm.²⁵

Er den af det offentlige påbudte foranstaltning af midlertidig karakter, taler stærke billighedshensyn for fradragsret (evt. i form af afskrivninger), jfr. herved lsk. 1954, 137, der dog ikke direkte kan påberåbes, da sagen angik erhvervsejendom, hvorfor resultatet muligt fulgte allerede af § 6a.²⁶

I R. R. 1957, 394 ld. finder vi forvirringens hidtidige højdepunkt. Af hensyn til gaderegulering måtte hegnet rykkes tilbage på erhvervsejendom. Fradrag nægtet for selve hegnets flytning, men indrømmet

23. Retsteoretisk er argumentet morsomt at sammenholde med det foran p. 65 note 1 anvendte (om funktionærrabatter). Mon ikke de fleste i fortolkningskunsten trænede vil godtage at begge tilfælde ligger tæt op ad den grænse, hvor atypiske specialtilfælde kan trækkes ud af en generel lovregels område, og mon ikke nogle vil være enige med mig i at placere dem på hver sin side af grænsen.

23a. Lsk. 1953, 198 og 1955, 80 om påbudte omlægninger af kloaksystemet; lsk. 1956, 67 om fortovsfliser; lsk. 1951, 198 om pålæg fra sundhedskommisionen samt S. O. 1954, 227 lr. og lsk. 1957, 67 om påbudt vandløbsrensning. Se også lsk. 1952, 80 om en af kommunen krævet fjernelse af en tjørnehæk. På den anden side R. R. 1956, 367 ld. om trævarefabriks anlæg af branddam (hvad vel endog på sin vis gav varig forøgelse af brugsværdien).

24. Det må erkendes, at administrationen har kunnet hente en (uheldig) inspiration hertil i præmisserne til U. 1935, 486 H. om vejafgifters forhold til skattefradragsreglen i S. L. § 6 d.

25. Den vigtigste afgørelse er her lsk. 1954, 152. Se også R. R. 1956, 401 ld.: ved tilslutning til nyanlagt kloaksystem gaves fradrag for det kasserede anlægs anskaffelsessum. Jfr. endvidere lsk. 1947, 168 (§ 6 a?).

26. Den, der er interesseret i at skrive en skatteretlig specialafhandling opfordres til at dyrke emnet: »Forholdet mellem S. L. § 6 a og § 6 e, som det er, og som det bør være.« Personlig står jeg meget usikker overfor spørgsmålet, men hvad værre er: Det gør administrationens (lsk.'s) skatteekspert, så vidt jeg kan se, også (i det omfang man måtte have fået øje på problemet).

for flytning af en brovægt, som havde ligget på det areal, der skulle frigøres.

V. HVEM HAR FRADRAGSRET?

Fradragsret i medfør af § 6 e tilkommer alene ejeren.²⁷ Skal andre – fx. lejere eller forpagtere – kunne fradrage vedligeholdelsesudgifter, må det ske som driftsudgifter i medfør af § 6 a.

Er ejendommen i sameje mellem flere, fordeles fradragsretten efter de pågældendes anparter, jfr. lsk. 1953, 94²⁸. Medlemskab af den boligforening, der ejer ejendommen, gør ikke den pågældende til ejer i § 6 e's forstand, jfr. lsk. 1949, 112 og R. R. 1956, 278 ld. Køber en ejendoms lejere den ejendom, de bor i, statuerer lsk. 1950, 178, at det herved opståede sameje ikke skaber fradragsmuligheder, selv om hver enkelt af samejerne skal betale vedligeholdelsen af sin lejlighed. Med en juridisk uklar begrundelse demonstrerer lsk. 1953, 89 en tilsvarende uvilje mod, at beboelsesforhold, der meget ligner lejeforhold, skal nyde godt af det villaejerprivilegium, som er en af S. L. § 6 e's ingredienser.

Har den pågældende end ikke en tinglig ret over ejendommen eller over den indretning, som foranstaltningen umiddelbart angår, foreligger ikke vedligeholdelse (for ham). Fx. kan nævnes et firmas skud til arbejder på offentlig vej ved virksomheden jfr. S. B. 1955, 147 (Begtrup).

Er ejerforholdet i orden nægtede eller begrænsede praksis alligevel fradragsret, hvis den pågældende umiddelbart efter arbejdets udførelse solgte ejendommen og således skattefrit opnåede delvis dækning for sin udgift i form af en forhøjet salgssum se S. O. 1955, 160 (Palle Dyre). Denne praksis er nu forladt jfr. lsk. 1952, 206. Sammenholdt med det under II, B anførte vil det sige, at praksis giver motivering til, at man, når et ejendomssalg er forestående bør lade vedligeholdelses-

27. Eksempler: Lsk. 1945, 71 (596) om en lejers udgift til vedligeholdelse af beboelseslokaliteter og lsk. 1953, 91, hvorefter fjernvarmeafgift for ingen dels vedkommende var vedligeholdelsesudgift, da samtlige installationer tilhørte varmeleverandøren. Tjenestemænd kan heller ikke foretage fradrag vedr. tjenesteboliger (ld. 1957, 88 og R. R. 1957, 348 ld.).

28. Ejers fjernvarmeanlæg – som det ikke er usædvanligt i større rækkehusbebyggelser – af de pågældende forbrugere i forening, kan hver fradrage sin anpart af vedligeholdelsesudgifterne, i alt fald hvis de har fuldt personligt ansvar, jfr. Helkett, S. O. 1953, 129 og R. R. 1956, 186 ld., samt S. O. 1956, 190-191 (Niels Lundquist).

arbejder udføre i sælgerens ejertid og for hans bekostning (i første omgang). Dette er næppe rationelt. Derimod må udgiften selvagt være afholdt før salget, hvis sælgeren skal opnå fradragsret. Denne selvfølgelig er det eneste, vi med sikkerhed kan udlede af U. 1955, 1027 H – den foran p. 267 omtalte sag, der lå så interessant principielt, indtil den blev ordentlig oplyst for højesteret.

VI. FRADRAGETS STØRRELSE

Normalt er der ikke tvivl om, hvormeget der kan fradrages. Det bestemmer de faktisk afholdte udgifter.

1. Særlige lovregler kan dog naturligvis føre til fravigelse heraf. Således maksimerede en lov af 6. oktober 1954 fradraget for 1956/57 for at begrænse efterspørgslen efter bygningshåndværkere.²⁹ Omvendt tilfaldes for 1943/44 til 1946/47 incl. skattefri henlæggelser til fremtidig vedligeholdelse, der måtte udskydes på grund af materialesituationen.³⁰

2. Om fradragets størrelse, når et arbejde indeholder såvel vedligeholdelses- som forbedringselementer, henvises til foran II, A.

3. Den under II. B. nævnte praksis, hvorefter vedligeholdelsesarbejderne skal skyldes slid eller skade opstået i vedkommendes ejertid, medfører selvagt, at fradragsmulighederne i den første del af ejertiden er små, og konfliktmulighederne mellem skatteyder og administrationen tilsvarende store. Dette er måske baggrunden for, at lsk. – uden støtte i loven – har maksimeret fradraget i hvert af de første ejerår til 20 % af nettolejen,³¹ for eenfamilieshuse³² dog 30 %.³³ Herudover kan fra-

29. Fortolkningsbidrag til loven: Vedrørende hvilke ejendomme den omfattede: S. O. 1955, 120 lr. og R. R. 1956, 115 ld. Om fravigelse af maksimalsatserne i særlige tilfælde: S. O. 1955, 214 lr. og R. R. 1956, 488 ld. Se iøvrigt R. R. 1956, 27-28 (Niels Hansen).

30. Ndfr. p. 381 note 23.

31. Lejen excl. varmebidrag. Lsk. 1946, 165 anvender reglen på forretningsejendom med kontor for ejeren, der – forgæves – søgte at undgå begrænsningen ved henvisning til S. L. § 6 a. R. R. 1957, 431 ld. udtaler, at lejelov 1955 § 78 (vedligeholdelseskonti) ikke har medført nogen ændring i hidtidig praksis.

32. Hvormed ligestilles tofamiliehuse, som ejeren bor i. (S. O. 1954, 227 lr.).

33. Reglen benyttes formentlig kun på sådanne ejendomme, hvor bygningsafskrivning ikke sker (beboelse, kontor, forretning m.v.) jfr. nærmere ndfr. § 100, C, og selv på dette område er der undtagelser, jfr. således om landbrugsbygninger (Piletræ Petersen 78). Lsk. 1957, 64 bruger procentreglen ved arveerhvervelse.

drages udgifter til udbedring af egentlige skader, der er indtruffet efter ejendommens erhvervelse.³⁴ For hvor mange år, denne regel gælder, er usikkert; men hvis man gætter på fire, er det vist ikke helt galt.³⁵ I det enkelte år kan naturligvis ikke fradrages mere end de faktisk afholdte vedligeholdelsesudgifter,³⁶ men vedligeholdelsesbegrebet er vist til gengæld det under II A anførte. Hermed stemmer, at man har fuld kvota af årslejen også i første ejerår, selv om man først har erhvervet ejendommen sent det pågældende år. Et herefter uudnyttet beløb kan overføres til det (de) følgende driftsår, således at maksimum i disse forøges jfr. bl.a. lsk. 1951, 196; 1953, 196 og 1955, 81.

4. At udgifterne senere kan pålægges lejerne fx. i medfør af leje-lovens § 39 påvirker naturligvis ikke udgiftssiden. Skattevæsenet må vente til de øgede lejebeløb til sin tid optræder som indtægt (lsk. 1956, 135).

VII. HVORNÅR OPSTÅR FRADRAGSRET TEN?

Spørgsmålet om hvilket driftsår en vedligeholdelsesudgift skal henføres til, behandles af Thøger Nielsen S. O. 1955, 237–238 og vil blive nærmere berørt nedenfor p. 381–383.

§ 74. LØSØREREREPARATION

Udgift til vedligeholdelse af rent erhvervsløsøre er fradragsberettiget jfr. S. L. § 6 e (og 6 a)¹. Herom kan formentlig i det hele henvises til det foran i § 73 om fast ejendom bemærkede, idet man dog vist endnu

34. Lsk. 1953, 94 og 1954, 149, men lsk. 1957, 64. Øgede udgifter som følge af fredningsdeklaration anses i sig selv ikke at være nok (R. R. 1956, 278 ld.). Modsat lsk. 1956, 134 (overgang fra jævn- til veksestrøm). Se også lsk. 1957, 65. Eenfamiliehus købt 1950. Det var udlejet til 1952. Ejeren flyttede så ind og foretog samtidig omfattende vedligeholdelse. »Forudsætningerne for anvendelsen af den almindelige regel om procentvis begrænsning af vedligeholdelsesfradraget i de første besiddelsår ikke var tilstede ... da ejendommen havde været udlejet.«

35. Så vidt er i alt fald lsk. 1955, 81 gået.

36. Lsk. 1948, 174.

1. Der opretholdes i noget udførligere form ved A. F. § 4 stk. 3.

ikke på løseområdet har set nogen 20 % eller 30 %-regel². I det omfang, der foreligger forbedring, vil der opstå fradragsret ved, at udgiften lægges til afskrivningssummen (herom ndfr. p. 408), men det er ikke nogen juridisk forskel fra, hvad der gælder ved fast ejendom. Årsagen til, at borgeren rent faktisk ofte stilles bedre, er alene, at erhvervsløse altid er afskrivningsaktiver, erhvervsejendomme i reglen ikke (ndfr. § 100).

Vedligeholdelse, der skyldes sædvanligt slid af aktiver, der bruges blandet forretningsmæssigt – privat, fordeles efter forholdet mellem de to benyttelsesarter. Ret irrationelt følger lsk. ikke samme linie ved vedligeholdelse, der er foranlediget ved eengangsbegivenheder (uheld)³. Her skaber man bevisproblemer for sig selv ved at give fuldt fradrag, når uheldet er sket under den erhvervsmæssige benyttelse⁴ og intet fradrag, hvis den er sket under den private⁵. Beklageligvis vil A. F. § 10 stk. 2 lovfæste denne praksis.

§ 75. RENTER

I. Bortset fra en ret ligegyldig undtagelse¹ kan alle egentlige renteudgifter fradrages (S. L. § 6 e). Det er således uden betydning, om renterne hidrører fra et rent privat mellemværende (fx. lån fra en slægtning brugt til at leve for) eller fra dispositioner, der alene har relation

2. Det kunstige vedligeholdelsesbegreb er bl.a. anvendt af lsk. 1953, 95, der som så mange af løsevedligeholdelsessagerne drejer sig om motorkøretøjshovedreparationer, der sommetider kaldes vedligeholdelse (lsk. 1952, 79) til andre forbedring, S. O. 1955, 150 Jr. og lsk. 1953, 95). Lignende tvivl i praksis finder man ved skibsklassifikationsudgifter (fradrag straks: lsk. X. 48 og 49, XXII 43 (488), XXVI, 37 (488); omvendt: lsk. 1941, 147 (489) – det er formentlig den sidste kendelse, man må bortfortolke).

3. Helkett S. O. 1952, 141-142.

4. Lsk. 1936, 110 (erstatning, der imidlertid må behandles ganske som vedligeholdelse).

5. Lsk. 1952, 190 og 1956, 57.

1. L. L. § 10 om lån på livsforsikringspolicer, hvis værdi er forøget ved unaturligt store eller særlig kortvarige præmiebetalinger. Se herom skdep. cirk. nr. 246 af 29. december 1939. Martsforslaget (mot. 95) vil ophæve reglen, majforslaget (mot. 100) bevare den.

til indkomstkilden som sådan (ex.: studielån)². Også rente i forbindelse med spekulation i værdipapirer kan fradrages, selv om årets indtægtsopgørelse ikke indeholder nogen post vedrørende sådanne forretninger, og udgiften følgerig – trods princippet i L. L. § 6 – bringes i modregning i andre indtægtsarter (foran p. 248). Det samme gælder renter, der påløber som led i gavedispositioner, der har opnået forpligtende karakter på det tidspunkt, hvor renten forfalder.

Det eneste fornødne er herefter, at der virkelig har bestået en juridisk pligt til at udrede rentebeløbet. En påberåbelse af, hvad man moralsk føler sig bundet af, hjælper ikke (lsk. 1932, 116 (584))³.

II. Det bliver følgerig af ikke ringe interesse at fastlægge det nærmere indhold af skattelovens rentebegreb. I så henseende har vi til vejledning tre højesteretsdomme, der direkte behandler dette spørgsmål:

U. 1941, 563 H: Et selskab lånte 85.000 kr. mod udstedelse af et 10-årigt pantebrev på 100.000 kr., således at man med andre ord udover den nominelle rente i henhold til pantebrevet i løbet af de 10 år måtte betale 15.000 kr. som vederlag for lånet. Den effektive rente udgjorde altså 1.500 kr. mere, end det i pantebrevets tekst stipulerede rentebeløb. Dommen fastslår, at S. L. § 6 e arbejder med et formelt rentebegreb, og at det nævnte kurstab følgerig ikke var en fradragsberettiget renteudgift⁴.

U. 1947, 725 H: En konvertering fandt sted pr. 8. juli 1942. I henhold til vilkårene i det indfrie pantebrev måtte debitor – udover rente af det nye pantebrev fra konverteringsdagen – betale rente på det gamle lån for perioden 8. juli 1942–11. december 1942. Begge disse renteydelser var fradragsberettigede i henhold til S. L. § 6 e.

U. 1950, 867 H (ændrer U. 1949, 465 Ø): Som provision for et opnået lånetilsagn betales 2 % p. a. fra tilsagnets meddelelse til tidspunkt-

2. Se også lsk. 1935, 134 (588) (byggelån).

3. Et grænsetilfælde refereres i lsk. 1955, 76: I et tinglyst pantebrev til en katolsk stiftelse udtalte debitor: »skulle jeg på grund af alder eller længere tids uforskyldt arbejdsløshed stå uden nævneværdige indtægter, skal stiftelsen være forpligtet til, så længe dette forhold vedvarer, at nedsætte eller endog helt lade de af pantebrevet i dette tidsrum forfaldne renter bortfalde«. Fradragsret indrømmet for betalte renter.

4. Se fx. også S. O. 1957, 65 Jr. om kurstab på lån optaget til betaling for fiskekutter.

tet for lånets udbetaling. Disse beløb fandtes efter omstændighederne at kunne ligestilles med de i S. L. § 6 e omhandlede rentebeløb.

Den lære, man kan udlede af disse domme er formentlig, at den nødvendige og tilstrækkelige betingelse for at karakterisere en ydelse som et rentebeløb i den her behandlede forstand er, at den formelt fremtræder som en løbende procentydelse beregnet i forhold til en hovedstol, mens det er irrelevant, om den realøkonomisk er vederlag for en aktuel gæld.

Er dette rigtigt, bliver konsekvenserne bl.a. følgende:

- a. Finansieringstillæg ved afbetalingskøb er ikke fradragsberettiget,⁵ medmindre det beregnes procentuelt⁶.
- b. Eengangsudgifter i forbindelse med omprioriteringer kan ikke fradrages i medfør af rentereglen, selv om de afholdes for at nedbringe det fremtidige rentetilsvar⁷.
- c. Procentvis beregnede provisioner kan fradrages⁸. Det samme gælder de halvårslige ydelser til kredit- og hypotekforeningers reserve- og administrationsfond.
- d. Vederlag til kautionister behandles forskelligt alt efter, hvorledes man vælger at udregne beløbet⁹.
- e. Overtager man en ejendom med nødlidende prioriteter, således at man selv kommer til at betale renterne også for tiden før overtagelsen, eller gennemføres en sædvanlig refusion ikke af andre grunde, må erhververen alligevel fuldt ud kunne fradrage renteudgiften¹⁰.
- f. Løbende ydelser for at opnå kredit kan ikke fradrages, hvis de ikke formelt beregnes på den for renter karakteristiske måde. Spørgsmålet har navnlig været fremme med hensyn til præmier til livsforsik-

5. Jfr. J. D. 1956, 263 B; lsk. 1955, 63 og 168; ld. 1957, 54; S. O. 1955, 150 lr. og Thøger Nielsen i S. O. 1955, 238-239 – cfr. R. R. 1955, 397 ff. (H. W. Rasmussen).

6. S. O. 1956, 73 lr., som alle bilhandlere – eller i al fald General Motors, der fastsætter de gængse takster – burde kende. For sælgerens og hans diskontørs skatteforhold spiller beregningsformen jo formentlig ingen rolle (foran p. 86).

7. S. O. 1955, 20 lsk. og 94 lr. samt lsk. 1942, 35 om indskud ved optagelse af offentlige lån).

8. Cfr. S. O. 1956, 109 lr. – S. O. 1954, 21 lr. tillader fradrag for den godtgørelse, en bank krævede for at give afkald på det for en bankbog fastsatte opsigelsesvarsel.

9. Smlg. R. R. 1955, 494 ld.

10. Cfr. lsk. 1930, 130 (584) og 1933, 37 (584) samt R. R. 1957, 394 ld.

ringer, som er tegnet, fordi kreditor krævede dem som sikkerhed (lsk. 1950, 169; 1953, 83 og 1956, 130 samt R. R. 1956, 443 ld.).

Den bestående retstilstand kan næppe betegnes som tilfredsstillende.

III. Fradragets størrelse giver ikke anledning til særlige bemærkninger udover dem, der vedrører periodefordelingen (ndfr. p. 373 og 383 f)¹¹.

11. Se dog lsk. 1943, 112: En børnerig husejer fik rentenedsættelse på statslånet og var så optimistisk at tro, at han desuagtet kunne fradrage den normale rente.

KAPITEL 14

Indkomstarten

§ 76. KILDEARTFORHØJELSER

I mere primitive skatteforfatninger vil det så at sige aldrig forekomme, at indkomsten opgøres under eet. I stedet ser man på hver enkelt indkomstkilde for sig, og det bliver da naturligt at differentiere således, at nogle indkomstarter beskattes hårdere end andre. Da vi i 1903 fik de permanente statsindkomstskatter, var vor skatteretsteori imidlertid allerede så vidt fremskreden, at man indså, at en sontring efter disse kriterier meget vel kunne føre til konkrete urimeligheder og til, at man besværliggjorde livet med et væld af mere eller mindre konstruktivt begrundede afgrænsninger.¹ Dette har siden da været respekteret som et af vor statsskatterets hovedprincipper.²

Kommuneskatteretligt var man vanskeligere stillet. Ifølge en århundrede gammel tradition, blev skatterne udskrevet efter et umiddelbart skøn over skatteevnen.³ Uanset at afgørende retlige hensyn krævede, at man satte sig ud over denne arvelige belastning, var det vanskeligt her at lægge op til et brud for en reform, der satte skatteevnesynspunktet over alt andet. Resultatet blev to koncessioner til fortiden, dels det ndfr. § 90 behandlede formue- og lejlighedsprincip, dels følgende regel i K. L. 1903 § 7, stk. 2, 2. pkt.:

»I Vedtægten⁴ kan fastsættes, at Skatteindtægten udfindes ved til denne Indkomst⁵ at lægge: indtil 50 p.Ct, for saa vidt den flyder af

1. Philip 97 ff.

2. Et par for tiden gældende undtagelser indført så sent som i 1950'erne vil blive behandlet i de følgende paragraffer, hvor vi netop kommer ud for gordiske knuder som de nævnte (p. 281 ff og p. 290 f). Af herhenhørende ophævede særordninger kan navnlig nævnes den ved lov nr. 280 af 30. maj 1940 § 16 indførte lønskat, der blev udskrevet efter lønindtægtens størrelse, dog maksimalt med 192 kr. årligt. En så upopulær foranstaltning kunne selvsagt ikke opretholdes. Allerede ved lov nr. 158 af 31. marts 1941 nedsattes maksimum til 120 kr., hvorefter skatten forsvandt helt fra og med 1942/43.

3. Se nærmere ndfr. p. 333-334.

4. Skattevedtægten (der vedtages af kommunalbestyrelsen og godkendes af tilsynsmyndigheden; reglerne herom findes nu i K. L. 1937 § 7 stk. 1).

Kapital, Tiender eller andre bestandige Afgifter; indtil 35 p.Ct. for saa vidt den flyder af fast Ejendom; indtil 25 p.Ct. for saa vidt den er Pension, Livrente, Aftægt, Klosterhævning eller lignende; indtil 15 p.Ct. for saa vidt den er pensionsberettiget Indkomst. Dette Tillæg maa være procentvis det samme for alle af samme Kilde flydende Indkomster i samme Kommune.«

I K. L. 1937 § 9 stk. 1 tilføjes det, at når skattevedtægten vælger lavere tillægsprocenter for de enkelte grupper end lovens maksima, må man ikke forskyde forholdet mellem disse. Iøvrigt forsømte man (såvel ved K. L. 1924 som) i 1937 at benytte lejligheden til at blive af med de gamle regler. Man nøjedes med at flytte pensioner og aftægtsydelse fra 25 % til 15 %-gruppen. Alle skattereformløse er enige om, at nu skal systemet forsvinde.

Virkningerne af reglerne illustreres godt af et par eksempler hentet fra Kommunestyrebog 541: Vi tænker os en kommune, der følger lovens procentsatser og iøvrigt har ligningsprocent og ligningsskala nogenlunde som gennemsnittet. En selvstændig næringsdrivende eller ikke-pensionsberettiget lønmodtager har en skattepligtig indkomst på 10.000 kr., en uarbejdsdygtig, der lever af renterne af sin opsparede kapital, det samme. Den førstes kommuneskat bliver 1.500 kr., den sidstes 2.100 kr.⁶ Var indkomsten 5.000 kr., bliver skattebeløbene henholdsvis 500 kr. og 1.000 kr.

Kommunernes praksis har imidlertid i de senere år taget store skridt i retning af at gøre hele retsinstituttet til arkivgods. I købstæderne vandt princippet aldrig indpas, og i vore 1300 sognekommuner er dets kurs stadig faldende. For en halv snes år siden benyttedes det 8–900 steder, i dag i mindre end halvt så mange kommuner, og det fortrinsvis de mindste og ofte uden at lovens maksimumsprocenter genfindes i skattevedtægterne.⁷

Selv om stillingen altså i dag er et kapløb mellem folketing og kom-

5. Den skattepligtige indtægt (selvangivelsens slutsum) ÷ eventuelle bevillingsmæssige lempelser og ÷ social- eller aldersfradrag, men før hustru- og børnefradrag beregnes. Se nærmere Kommunehåndbog 522.

6. Når anførte værk l.c. siger 2250 skyldes det formentlig, at forfatteren (Røgind) har overset ordet »ikke« i parentesens i K. L. § 9 stk. 3, 2. pkt..

7. Se nærmere Axel A. Nielsen II, 33. I S. O. 1951, 84 oplyses, at der kun var to kildeartsområder tilbage blandt de 22 hovedstadskommuner (Ballerup-Maaløv og St. Magleby).

munalbestyrelser om, hvem der først kan få likvideret dette urelement i alle landes skattesystemer, har man bevæget sig så langsomt, at vi efterhånden er kommet i en eksklusiv gruppe med lande, hvis skattesystemer vi ikke plejer at se op til, nemlig Italien, Grækenland, Spanien og Portugal.⁸

Under disse forhold skal her ikke ofres plads på de mange fortolkningsproblemer, de citerede lovord selvsagt skaber. Det må være nok at henvise eventuelt interesserede til Axel A. Nielsen II, 35–43 og til Kommunehåndbog 521–522, om hvordan man »udfinder skatteindtægten« efter kildeartsmetoden⁹

§ 77. LØNMODTAGERFRADRAGET

I. BAGGRUND

Mange af de senere års skatteretlige nydannelser skylder deres tilblivelse, en stemning, der har vundet overvægt i de få uger, folketingets ligningslovsudvalg hvert år, før tingets juleferie, har til sin rådighed til afgørelsen af, hvilke nye skud, vort skattesystem nu skal præstere. Af disse nydannelser er bestemmelserne om lønmodtagerfradraget de, der har betydning for de fleste skatteydere. Reglerne, der nu findes i L. L. § 23, stammer fra L. L. 1951, men kan føres tilbage til Udk. 1948. Deres hovedindhold er, at der i lønindtægt kan foretages et fast fradrag i stedet for driftsudgifter, uanset om der faktisk har været omkostninger, som i størrelse svarer til fradraget.

Gennemlæser man tingets forhandlinger vedrørende L. L. 1951, får man det indtryk, at begrundelsen var rent teknisk, nemlig et ønske om at lette ligningsmyndigheder og lønmodtagere for besværet med at kontrollere og beregne alle de mange småbeløb, som (visse) lønmodtagere kan fradrage. Synspunktet er næppe bærekraftigt. Gennem ligningsmyndighedernes mangeårige arbejde med disse problemer, og de faglige sammenslutningers oplysningsvirksomhed, var der allerede i 1951

8. Jfr. S. O. 1951, 66-67.

9. De vigtigste grundsætninger i praksis er, dels at overskud af selvstændig erhvervsvirksomhed efter nogles opfattelse anses som kapitalindkomst for et beløb svarende til 4 % af kapitalindeståendet, dels at løntagere med pensionsordning ikke anses at have »pensionsberettiget indkomst«, hvis der er tale om en kapitalforsikring.

opbygget så faste retningslinier på disse områder, at retstekniske hensyn dårligt kunne begrunde en så vidtgående afvigelse fra de hævdevundne grundprincipper i driftsomkostningslæren. Hertil kom, at en rent teknisk begrundet omlægning vanskeligt kan forenes med lovens regel om, at skatteyderen frit kan fradrage faktisk afholdte erhvervsudgifter ud over fradragets maksimum, eller med, at dette er så stort, at det langt overstiger gennemsnittet af lønmodtagernes faktiske driftsomkostninger.

Da fradraget påny var til debat i folketinget ved behandlingen af det følgende års ligningslov, var en anden begrundelse da også kommet i forgrunden. Ordførere for partier, hvis mandattal gav (og giver) dem majoritet, understregede, at man havde ønsket at modvirke den eksisterende skævhed i beskatningen til ugunst for lønmodtagerne. Dette ræsonnement, der vist stemmer med befolkningens almindelige opfattelse af fradraget, harmonerer fortrinligt med samtlige regler i § 23. Det må også skatteretligt anses for vel begrundet, at give lønmodtagerne en speciel skattelempelse. En regel, som S. L. § 6 a må i sine praktiske konsekvenser nødvendigvis give den selvstændige erhvervsdrivende visse forspring, både fordi der må gives ham en vis skønsmargin, og fordi det under ligningsarbejdet er umuligt at bedømme alle de mange småposter, der opsummeres i fx. repræsentations- og bilkontiernes saldi¹.

Den anførte dualisme i begrundelsen har naturligt nok vanskeliggjort fortolkningen af L. L. § 23. Den praksis, lsk. er ved at skabe, tager ofte sit udgangspunkt i 1951-begrundelsen og tegner følgelig til at blive kompliceret og i sine resultater utilfredsstillende. Det må derfor håbes, at domstolene, når lejlighed gives, vil tildele 1952-motiveringen den forrang, som den formentlig har krav på.

II. HVEM ER LØNMODTAGER?

Lovtekstens besvarelse af dette spørgsmål er yderst nødtørftig. Det udtales blot, at der skal foreligge »et egentligt tjenesteforhold«. Skdep.

1. Advarsel: Ved eksamensbordet har en student yderligere nævnt varelagerreglerne (ndfr. kapitel 22). Det kostede ham et point. Nok giver disse bestemmelser de erhvervsdrivende skattemæssige begunstigelser, som lønmodtagerne aldrig ser, men: bestemmelsernes funktion er hovedsagelig at nærme de næringsdrivende til det privilegium, lønmodtagerne typisk har automatisk: nogenlunde stabile indkomster fra år til år, så progressionubilligheder formindskes.

cirk. af 29.-12.-1951² giver den praktiske, og utvivlsomt korrekte, tilføjelse, at den, der omfattes af ferieloven, i almindelighed også skattemæssigt er lønmodtager, hvorimod det intet sikkert udgangspunkt foreligger for den, der ikke hører under nævnte lov.

Af hidtidig praksis kan navnlig udledes fire hovedsynspunkter:

a. Der skal fra skatteyderens side være *udført et arbejde*.

Denne tesis harmonerer udmærket med 1951-begrundelsen.

Er der intet arbejde udført, har der typisk heller ikke været driftsudgifter af den art, man skulle slippe væk fra, og man har derfor ikke brug for nogen formodningsregel vedrørende udgiftens størrelse. Følgelig kan fradrag ikke gives for løn oppebåret under sygdom (lsk. 1956, 50), tjenestefritagelse (lsk. 1955, 69) eller fravær under militærtjeneste (lsk. 1956, 48). Resultaterne strider mod 1952-begrundelsen og er egnede til at gøre fradragsreglerne retsteknisk uskarpe. De pågældende indtægter var utvivlsomt begrundet i et aflønningssynspunkt som et led i et løbende tjenesteforhold. Hvis man indlader sig på at granske i, hvorvidt dette faktisk har (kunnet) medføre erhvervsudgifter, når man let det punkt, hvor der henses til, hvad efter både 1951 og 1952-begrundelsen skulle undgås, nemlig en anvendelse af de almindelige driftsomkostningssynspunkter³. Adskillige kontordamer og andre lønmodtagere har faktisk heller ingen § 6 a-udgifter.

I god overensstemmelse med de anførte kendelser udtaler cirk. 1951, at pensionsindtægter ikke berettiger til lønmodtagerfradrag. En pension er imidlertid ret besat intet andet end en efterløn for tidligere udført arbejde og dækkes som sådan helt af 1952-begrundelsen.

Derimod er det uomtvisteligt, at alders- og invaliderenteindtægter ikke er lønindtægter. Dette kunne overfladisk set forekomme at være i strid med 1952-begrundelsen, men det må erindres, at disse indkomster får deres »lønmodtagerfradrag« i form af socialfradraget (L. L. § 5)⁴.

2. I sin helhed aftrykt hos Helkett I, 262-270.

3. Eksempelvis siger cirk. 1951, at de værnepligtiges vederlag fra militæret ikke er lønindtægt for disse »ifølge bestemmelsens hele grundelse« mens lsk. 1957, 61 støtter det samme resultat på »værnepligtsforholdets særlige karakter«. (Sagen angik værnepligtig befalingsmand). Der er i al fald det forsonende ved resultatet, at skattevæsenet, længe før nogen havde tænkt på lønmodtagerfradraget, havde kvalificeret værnepligtsvederlaget i sin egen disfavør i en helt anden relation jfr. S. T. 1943/44, 379 om K. L. § 18 (soldat ikke erhvervsskattepligtig). Se også § 52 i.f.

Rene formueindtægter (aktieudbytte, bankrente, leje o.s.v.) falder også klart udenfor. De pågældende skatteydergrupper vil typisk have sådanne andre indtægter, som kan give liberale § 6 a-fradrag.

b. En lønmodtager skal være *undergivet en arbejdsgivers instrukser*.

Uselvstændighedskravet er efter § 23 stk. 4 ikke opfyldt for folketings- og bestyrelsesmedlemmer⁵. Cirk. 1951 henfører derimod til lønmodtagergruppen såvel overordnet personale (fx. direktører) som lotterikollektører og tipsforhandlere⁶. Lsk. 1957, 54 om hjemmesyerske lod det være afgørende, at hun fik feriepenge; men uden at der var oplyst noget i så henseende statuerer lsk. 1957, 56, at en lærer var lønmodtager også i sin egenskab af lokalreferent for et dagblad.

c. *Vederlagsberegningsformen er irrelevant*.

Lønindtægt anses at foreligge også når vedkommende er provisions- (lsk. 1953, 177 om forsikringsagent) eller drikkepengelønnet (lsk. 1954, 132 om tjener)⁷. Det stemmer næppe med 1952-opfattelsen om, at modvirke ulighedsbehandling af de forskellige skatteborgergrupper.

4. Plejebørnsvederlag kan næppe heller kaldes lønindtægt, hvorfor den omstændighed, at plejeforældrene har fratrækket udgifterne til barnets underhold ikke afskærer dem fra tillige at tage lønmodtagerfradrag (i anden indtægt).

5. Lsk. 1954, 133 og 1955, 155, hvorefter virksomhed som fagforeningskasserer ikke udøves i egentligt tjenesteforhold. Samme resultat blev nået i lsk. 1953, 182 (formelt aktieselskabsdirektør, reelt bestyrelsens kommitterede) og i 1956, 122 (ejendomsadministrator) 123 (fodboldommer »står ikke i tjenesteforhold til de sportssammenslutninger, der engagerede ham til enkelte kampe«). Derimod antages tilsynsarbejde med prøveløsladte at være lønarbejde (lsk. 1957, 59).

6. Det forudsættes dog efter den under III omtalte praksis, at virksomheden ikke foregår under eet med driften af den pågældendes forretning.

7. Jfr. lsk. 1956, 49 om kirkegårdsgartner, der aflønnedes med 75 % af bruttoindtægten ved gartnerarbejdet og 1953, 181 om kirkesanger, der vederlagdes efter særlig takst ved hverdagsbryllupper og begravelser. Lsk. 1957, 60 er et af de sublime eksempler på de aparte tankegange, som lønmodtagerreglerne har givet anledning til. En statsgeodæt blev valgt som sekretær for en delegation, som et fond sendte til en kongres i Rom. Han fik 1600 kr. herfor. Lsk. starter med at sige, at pengene alene var ydet til dækning af udgifter til rejse og ophold. Følgelig var arbejdet ulønnet, så geodæten ikke i den relation kunne kaldes lønmodtager. Så synes man pludselig, at det dog ville være for urimeligt, at han gik helt fri for skat af den fornøjelse, og – uden at tænke på, at man herved helt torpederer det svage udgangspunkt – siger man, at han skal indtægtsføre 5 kr. pr. dag af de 1600 kr., for de svarede nok til hans sparede hjemmeforbrug under rejsen, men lønmodtagerfradraget i relation til hans indtægt på Geodætisk Institut reddede han altså.

d. *Lønarbejdets omfang er ikke af væsentlig betydning.*

Ifølge cirk. 1951 »er det uden betydning, om der er tale om heldags-beskæftigelse eller kun om en bibeskæftigelse, når der iøvrigt må siges at foreligge et tjenesteforhold«⁸. Det antages vist nok almindeligt, at man må gå endnu videre end denne formulering synes at angive, og at fx. den vaske- eller kogekone, der kun har udført nogle få timers arbejde for den enkelte arbejdsgiver, kan kræve lønmodtagerfradrag i sin herved indvundne indtægt, for så vidt denne fremkommer til beskatning.

III. PERSONER MED FLERE ERHVERV

L. L. forbigår en udtrykkelig stillingtagen til spørgsmålet, om hvorvidt lønmodtagerfradrag kan indrømmes i de almindeligt forekommende tilfælde, hvor en borger i samme periode såvel har haft en lønnet beskæftigelse som drevet selvstændig virksomhed.

Som lovteksten herefter fremtræder (»i lønindtægt ... kan ... fradrages«), ville det være mest nærliggende at give fradrag, og det ville sikkert også harmonere bedst med det officielle 1951-ønske om at undgå en nærmere undersøgelse af hvilke udgifter, der har været forbundet med arbejdstagerstillingen.

Hvor der er nær saglig sammenhæng mellem de to indtægtskilder ville konsekvensen herefter oftest blive den, at (så at sige) alle faktisk afholdte § 6 a-udgifter ville blive opført på næringsvirksomhedens driftsregnskab. Resultatet ville altså blive, at der sideløbende blev givet fordelene ved at høre til i den ene som i den anden gruppe. Dette ville være i flagrant modstrid med de i 1952 fremførte synspunkter. Praksis følger de reale grunde og nægter fradrag.

Hermed opstår imidlertid betydelige afgrænsningsvanskeligheder analoge med de ved note 1 i § 76 anførte. En fast kurs findes meget vanskeligt. Illustrerende for de akrobatiske færdigheder, linedansen kræver, er lsk. 1954, 60 og 134 henholdsvis om en landsretssagfører og en arkitekt, der dels havde lønnet arbejde indenfor deres fag, dels drev egen virksomhed. Den første nægtedes fradrag »idet de med det lønnede erhverv forbundne udgifter måtte antages at være dækket af de fradragne driftsudgifter vedrørende klagerens egen virksomhed«; arkitekten gik det bedre, »idet ingen af de særskilt fradragne driftsudgif-

8. Ifølge lsk. 1953, 175 er hjemmeværnsskompagnichefer lønmodtagere.

ter fandtes at have nogen forbindelse med det lønnede arbejde⁹. En utrykt kendelse fra 1956 giver en ministeriel sekretær adgang til ved siden af lønmodtagerfradraget at reducere sin indtægt med udgift til juridisk litteratur til brug for hans skribentvirksomhed, men lsk. 1953, 174 nægter lønmodtagerfradrag til dampvaskeridirektør, der samtidig var indehaver af kemisk renseri. S. O. 1953, 60 lr. udtaler at landarbejdere og skovløbere, der samtidig har indtægt fra egen landejendom, normalt kan indrømmes lønmodtagerfradrag, men samme ret tilkom ikke en tobakshandler, der samtidig var lotterikollektør og sygekassekasserer (S. O. 1953, 162 lsk.).

IV. HVAD ERSTATTER LØNMODTAGERFRADRAGET?

A. De med lønindtægtens opnåelse forbundne rene erhvervsomkostninger, der ellers ville være fradragsberettigede efter S. L. § 6a, kan ikke fradrages særskilt ved siden af lønmodtagerfradraget.

Dette indebærer bl.a. følgende ud fra en lighedsbetragtning urimelige konsekvenser, der er uundgåelige, når man vælger en lovgivningsteknik, som den L. L. § 23 har foretrukket:

1. Lønmodtagere, hvis arbejde påfører dem særlig store udgifter bliver relativt dårligere stillet end de, der har små erhvervsudgifter, jfr. lsk. 1953, 78 om professor der ikke kunne fradrage udgift til faglitteratur ved siden af lønmodtagerfradrag¹⁰.

2. Lønmodtagerstillinger, der har karakter af bierhverv, giver fuld fradragsret hvis den pågældendes hovedindtægtskilde er en selvstændig erhvervsvirksomhed, men derimod ikke hvis den er en anden lønnet beskæftigelse som har opslugt fradragets maksimum, jfr. lsk. 1953, 175 om hjemmeværnskompagnichefer.

3. Lønmodtagere, der til dækning af særlige udgifter oppebærer specielle løntillæg kan ikke få både lønmodtagerfradrag og fradrag for de pågældende omkostninger. Den ledende afgørelse er U. 1955, 617 Ø: I 1929 forlod man af praktiske grunde den til da gældende ordning, der gav statsskoler som sådanne årlige rådighedsbeløb til repræ-

9. Jfr. også lsk. 1953, 173 (tandlægehøjskolelærere og egen tandlægepraksis, fradrag givet).

10. Jfr. også S. O. 1954, 84 lr. (dobbelts husførelse) samt lsk. 1953, 180 (natarbejde), 1954, 62 (fortæring ved overarbejde) og 1957, 54 (hjemmesyerske)!

sentationsudgifter. I stedet gav staten rektor et repræsentationstillæg, hvis størrelse var afpasset efter et nøjeregnende økonomisk skøn, således at det i al fald ikke oversteg den faktiske merudgift. Herefter kunne der ikke gives lønmodtagerfradrag¹¹.

B. 1. Hvis rektoren i stedet havde fået sine faktiske udgifter dækket efter regning, havde han formentlig fået lønmodtagerfradrag, jfr. L. L. § 23 stk. 3, 3. pkt. der dog indeholder den uklare begrænsning »udgifter til rejse og fortæring¹².

2. Før lønmodtagerfradragets indførelse var der ingen praktisk grund til skarpt at sondre mellem de lønningsdele, som ikke henførtes til bruttoindkomsten, og de løntillæg, der fuldt ud kunne fratrækkes i medfør af S. L. § 6a som medgået til formålet. Det fremgår af rektordommen, at denne sondring nu er blevet relevant. Det må nemlig antages, at rektoren havde vundet sin sag, hvis han – som i byretten – havde kunnet trænge igennem med, at det pågældende tillæg ikke hørte til hans bruttoindtægt. Ganske vist fremhæver L. L. § 23, stk. 3, 2. pkt. udtrykkeligt, at rejsegodtgørelser og diæter, der holdes udenfor bruttoindkomsten i henhold til S. L. § 5d (foran § 22) ikke skal berøve vedkommende lønmodtagerfradraget. Herfra kan der imidlertid ikke sluttes modsætningsvis, jfr. lsk. 1954, 59 (sømands krigsrisikotillæg).

Belysende for de vanskeligheder, der opstår, når en nøjagtig afgrænsning af bruttoindkomstbegrebet skal foretages, er lsk. 1957, 57: En bankkasserer boede gratis i bankens ejendom, men skulle til gengæld sørge for og bekoste rengøringen af banklokalerne. Udgifterne hertil var 630 kr. På indtægtssiden skulle han opføre værdien af fribolig, som driftsudgift de 630 kr., og der var følgelig ikke plads til lønmodtagerfradraget¹³.

11. Jfr. også S. O. 1956, 64 lsk. (kommuneingeniørs cyklegodtgørelse, ej lønmodtagerfradrag), og tilsvarende afgørelser: lsk. 1956, 116; 1954, 63; 1955, 67 og 1956, 124 (flyttegodtgørelse).

12. Jfr. lsk. 1953, 178 (kommunalt ansat fik udgifter ved tjenstlig kørsel i egen bil godtgjort efter specificeret opgørelse over kørt kilometerantal; fradrag indrømmet), men lsk. 1957, 55 om godtgjorte kontorholdsudgifter.

13. Se også lsk. 1957, 62 og statsgeodætsagen, foran note 7. Endvidere lsk. 1955, 154: En sømand havde fået kostgodtgørelse i stedet for naturalier. Kendelsen statuerer først, at differencen (363 kr.) mellem det udbetalte beløb og kostværdien opgjort efter ld.s almindelige regler ikke skulle henføres til den efter »ældre ret« opgjorte skattepligtige indtægt. Alligevel kunne han ikke fratrække de 363 kr. ved siden af lønmodtagerfradraget. Konstruktionen var den, at differencen måtte henføres under fradragssfæren og ikke til bruttoindkomstopgørelsen, jfr. ld. 1957, 87.

Lsk. 1955, 153 statuerer at »udgift til vikar under tjenestefrihed må betragtes som en formindskelse af bruttolønnen, i modsætning til udgiften til medhjælp, der må anses som en driftsudgift.« Dette sidse er også fasslået ved lsk. 1954, 132¹⁴, mens R. R. 1957, 431 ld. mener, at lærerbidrag til en skoles vikarkasse er driftsudgifter.

3. L. L. § 23 stk. 6 bestemmer, at kontingenter til faglige sammenlutninger fuldt ud kan fradrages ved siden af lønmodtagerfradraget. Også denne bestemmelse nødvendiggør en ellers nu betydningsløs sontring, nemlig mellem kontingenter og andre driftsudgifter¹⁵.

4. Uanset at det ikke udtrykkeligt udtales i L. L. § 23, må det antages, at erhvervsudgifter kan fradrages ved siden af lønmodtagerfradraget, såfremt de henhører under fradragsregler, der ikke hviler på § 6a-synspunkter, jfr. lsk. 1955, 68 om præmie til personforsikring.

V. FRADRAGETS STØRRELSE

1. Fradraget udgør 10 % af lønindtægten¹⁶, dog højst 400 kr. Som flere gange nævnt kan de faktiske driftsudgifter dog i stedet fradrages, hvis de overstiger de nævnte satser. Praksis har dannet terminologien lønmodtagerfradrag B om summen af de faktiske udgifter og betegner i modsætning hertil § 23-fradragsret som lønmodtagerfradrag A. Denne udtryksmåde skaber ikke så få misforståelser i daglig skattetale.

2. Har skatteyderen flere lønnede hverv, har han kun ret til eet lønmodtagerfradrag, beregnet af den samlede lønindtægt, jfr. fx. lsk. 1953, 175-177. Han vil følgelig ofte være interesseret i at få eet eller flere af erhvervene karakteriseret som selvstændigt, således at han – hvis III-betingelserne er opfyldt – kan opnå såvel lønmodtagerfradrag som § 6a-fradrag.

3. Bipersonlæren overføres ikke til lønmodtagerfradragsområdet, jfr. L. L. § 23 stk. 5. Er både mand og hustru lønmodtagere kan de således (på mandens selvangivelse) tage to lønmodtagerfradrag. Ofte ser man

14. Afgørelserne kommenteres af Hiort-Lorenzen i R. R. 1955, 436.

15. Lsk. 1954, 61 og 131 samt ld. 1957, 88 når til det resultat, at opmålerpenge (vedr. akkordarbejde) ikke er kontingentdele, uanset om de tvangsmæssigt erlægges til den fagforening, der lønner opmåleren.

16. Herunder også naturalieindtægter. Har vedkommende kun haft lønnet beskæftigelse en del af året, må man desuagtet regne med det faktisk oppebårne og kan altså ikke supplere op med et proportionalt beregnet beløb for resten af perioden.

§ 77

at de foretrækker at lade den ene benytte fradrag A, den anden fradrag B, og man kan da undertiden få en anelse om, at baggrunden herfor er, at den førstes faktiske erhvervsudgifter i vidt omfang er ført på den andens udgiftsregnskab.

Lsk. 1953, 179 udtaler, at en nygift ikke samtidig kan bortse fra hustruens løn i medfør af L. L. § 14 (ndfr. p. 341 ff) og opnå lønmodtagerfradrag vedrørende denne indtægt.

Er hustruen beskæftiget i forbindelse med manden, kan der naturligvis forekomme tilfælde, hvor det må statueres, at den ene eller den anden af dem reelt ikke har udført noget arbejde, eller at den samlede arbejdsindtægt er fordelt på en unaturlig måde mellem dem. Sådant maskepi, hverken bør eller skal naturligvis berettige dem til større samlet fradrag. L. L. § 23 stk. 5 udelukker endvidere positivt, at hustruen kan få lønmodtagerfradrag, hvis hun er ansat hos manden. I videre omfang bør fradraget ikke nægtes for bipersoners indtægt. Specielt er der hverken formelt eller reelt nogen nødvendighed for til dette nye land at medbringe fortidens forsyndelser i form af den forvirrede og meningsløse praksis, der råder på hustrufradragsområdet. Formuleringen af præmisserne til lsk. 1956, 147 tyder på at man er på vej til alligevel at gøre det.

Om den endnu større uhyrlighed, der i skilsmissetilfælde er begået ved lsk. 1957, 58, se ndfr. p. 478 f.

§ 78. OPSPARINGSPRÆMIER

I. Dårlig samvittighed (på grund af inflationen) og ønsket om at tilskynde til forbrugsbegrænsninger (af hensyn til valutabalancen) har ført til, at et af 1950'ernes mest yndede politiske temaer har været: vi må fremme opsparingen. Selvfølgelig er det populær tale at kæde tankegangen sammen med skattenedsættelser. Spredte forsøg på at nå frem til realiteter blev gjort¹, men at det skulle blive til andet end snak, ventede vist ingen. Man fæstnede sig navnlig ved, at bl.a. socialdemokratiet var modvilligt stemt. Men, da partiets finansminister i september 1954 i hurtig og hast skulle have en kriseordning igennem, gled der ind

1. Se således S. O. 1951, 168-171 og 1952, 81-83 om opsparingsudvalget af 1950 og martsforslag mot. 174.

i buketten af lovforslag også et om disse forhold, og før der havde været lejlighed til nærmere drøftelse², og uden at man hæftede sig særligt ved de i udlandet gældende eller foreslåede systemer³, fik vi lov nr. 294 af 29. september 1954 om præmiering af opsparing. Efter at den nogle gange har været genstand for bagatellapperier, er den senest optrykt som lovbekendtgørelse nr. 113 af 7. maj 1956 (P. L.)⁴.

Særkendet ved den danske ordning er, at den ensidigt søger at belønne småsparere, der ikke er selvstændigt erhvervsdrivende, og som derfor formenes at behøve et særligt incitament for overhovedet at ville spare op, og at den ikke viger tilbage for at stille administrationen overfor ret vanskelige kontrolopgaver.

II. I princippet kan enhver fysisk – men ingen juridisk – person udnytte reglerne, hvis han opfylder følgende fire betingelser:

1. Er fuldt skattepligtig til staten
2. Har en skatindkomst på mindre end 25.000 kr.
3. Har et privatforbrug, der er mindst 200 kr. mindre end den beskattede indkomst.
4. I årets løb indsætter mindst 200 kr. på en særlig konto i et pengeinstitut.

ad 1: Dør skatteyderen 31. marts 1957 eller tidligere kan han ikke præmieres for 1957/58, da han ikke bliver skattepligtig i dette år. Dør han fx. 1. april 1957, får han fuld præmie, selvom hans skattepligt ophører 1. oktober 1957. Tilflytter han landet 2. oktober 1956, kan han ikke få præmie for 1957/58, da han ikke beskattes her af sin indtægt for 1956 og heller ikke for 1958/59, da han ikke beskattes af, hvad han tjener i første kvartal af 1957 (de pågældende regler findes i L. L. § 2 stk. 2 og 3, der behandles ndfr. § 93, IV).

2. Om det legislative problem se navnlig Philip 115-118, Røgind 105 og Vinge Madsen S. O. 1957, 6-7. Jfr. også Kjeld Bjerke »Opsparing, Kapitalbevægelse og Formuesammensætning i København 1949« (Institutet for Historie og Samfundsøkonomi 1954«).

3. Spørgsmålet er blevet højst forskelligt løst i de forskellige lande, jfr. således S. O. 1950, 138 ff. og 1954, 152 om vesttysk lov af 1950, S. O. 1954, 54 og 1955, 189 om hollandsk af 1953, S. O. 1954, 147-148 og 1955, 189 om engelsk af 1954, S. O. 1955, 152 og 188 om Sverrig (1955) og S. O. 1955, 151 og 187-190 (Norge 1955).

4. Der kan endvidere henvises til bekendtgørelse nr. 374 af 23. december 1954 og nr. 114 af 7. maj 1956 og til cirkulærer af 18. februar 1955 (nr. 23), 29. august 1955 og 9. maj 1956.

ad 2. Skalaindkomsten er indtægten, efter at alle fradrag er foretaget, også de af skattemyndighederne beregnede som fx. hustru- og børnefradrag og ret givet også merindkomstfradrag, selvom reglerne herom er yngre end præmieopsparingen.^{4a}

ad 3. Privatforbruget er et begreb, der med 1954-loven for første gang vandt indpas i lovgivningen. Det er selvsagt uhyre vanskeligt at afgrænse »retfærdigt«⁵. Om dets tekniske uegnethed er der vist almindelig enighed.⁶ Ikke beskattet indkomst – som fx. værdistigninger, arv og skattefri realisationsavancer⁷ – antages forlods at være gået til opsparing, således at der altså skal være en fremgang udover de forøgelse, der svarer til disse indtægtsarter. På den anden side godkendes alle formuearter, hvadenten de er kontrollable eller ej på ligningstidspunktet, herunder også påstående kontantbeholdninger, der ikke forekommer helt usandsynlige.

ad 4. Der kræves ikke konneksitet mellem det på kontoen indsatte beløb og opsparingen. Præmie opnås altså fx., hvis de eneste bevægelser på formueopgørelsen er, at der er afdraget 2000 kr. på gæld og overført 2000 kr. fra een bankbog til een som præmieindskudskonto betegnet. Derimod er det ikke nok, at man har afdraget de 2000 kr. på fuldt

4a. Et oplagt anomali opstår her – som ved B. L. og andetsteds – når der i skatteyderens indkomster indgår beløb, der ikke er dansk beskatningsret undergivet som følge af konventionsbestemmelse. I så fald får vedkommende en alt for lav skalaindkomst og kan derigennem komme til at præmieopspare.

5. Se navnlig P. L. § 1, stk. 5, 2. pkt., bek. 1954 og cirk. 1955. Ved køb af varige genstande er kriteriet om det er »ikke-formueskattepligtigt løsøre, der efter dets almindelige beskaffenhed tjener til personlig nytte og behagelighed«. Centralvarmeinstallation hører således ikke til privatforbruget, selvom den ikke fører til forhøjet ejendomsskyld, (R. R. 1956, 278 ld.) og heller ikke anskaffelsen af motorkøretøj, der helt eller delvist anvendes til privat kørsel, idet man dog regner den i indkomstopgørelsen ikke-fradragsberettigede afskrivning herpå til privatforbrug (men når scrapværdien er nået, sker ikke yderligere tillæg til privatforbruget, jfr. R. R. 1957, 431 ld., der overfladisk set forekommer selvindlysende, men som vist ved nærmere overvejelse først og fremmest illustrerer det håbløse i lovens kriterium). De beløb, der indvindes gennem lønmodtagerfradrag og børnetilskud, antages ikke at høre til privatforbruget, men ydede arveforsbud og gaver gør (Isk. 1956, 151 og ld. 1957, 89). Modsat derimod bidrag til »betyggende« pensionsordninger, endog når de ikke giver fradragsret (S. O. 1955, 150 lr.). T. U. 2 oplyser, at finansministeren har fundet dette regelkompleks egnet til uændret overføring til et nyt område (loft over millionærers tvangsoopsparing).

6. Se fx. Vinge Madsen S. O. 1957, 7 og A. U. 151-152.

7. Ifølge R. R. 1957, 431 ld. tillige bevillingsmæssigt indrømmede nedslag og socialfradrag.

bevislig måde og med samme samfundsøkonomiske virkninger (fx. ved afdrag på kreditforeningslån eller på kassekredit).

III. Præmien er 15 % af det mindste af de beløb, hvormed den beskattede indtægt har oversteget privatforbruget eller som i indkomståret er indsat på den særlige konto, dog højst 300 kr. og højst 15 % af differencen mellem 25.000 kr. og skaleindkomsten. Den udredes såvidt muligt ved modregning i skatten med lige store beløb i hver rate⁸. Præmien skal tilbagebetales i det omfang, der hæves på opsparingskontoen indenfor de følgende 3 regnskabsår.⁹

8. I 1954 var der ca. 39.000 præmieopsparere, i 1955 ca. 51.000; de opsparede ialt under ordningen henholdsvis 36,5 og 78 millioner kroner, og det kostede staten ialt 5,5 mill. kr. i 1954 og 11,6 i 1955 (maksimum det første år var 1000 kr. og blev først fra 1955 2000 kr.). Der er selvfølgelig ingen, som véd noget om, hvor stor en ekstraopsparing ordningen har motiveret til. Nogle af beløbene ville nok alligevel være blevet opsparet. Andre kan hidrøre fra midler, der hidtil har været holdt skjult for skattevæsenet.

9. End ikke renten kan man røre, se P. L. § 6 stk. 3, 2. pkt., der de facto ophæver samme bestemmelses 1. pkt.

KAPITEL 15

Forsørgerforhold

§ 79. FORSØRGERFRADrag¹

I. Et af de ærværdigste elementer i statsindkomstkattesystemet var forsørgerfradraget. Det stammer fra 1870-loven, der gav et fradrag for eksistensminimum graderet efter bopælsforhold (800 kr. i hovedstaden, 700 kr. i provinsbyer og 600 kr. på landet)². Disse tal forblev upåvirkede af inflation og pengeforringelse til U. L. 1949, der forhøjede dem med 100 kr.

Medens man oprindelig ikke gav fradrag, når indkomsten lå over gennemsnitsniveauet, var indtægtsforholdene irrelevante i S. L. 1903 og 1912, men S. L. 1922 § 8 stk. 1-6 vendte i denne relation tilbage til udgangspunktet. Samtidig indeholdt sidstnævnte lov den nydannelse, at forsørgerer nu fik dobbelt fradrag.

U. L. 1956 § 1 stk. 3 fældede det gamle træ. I stedet fik vi to forskellige statsindkomstkatteskalor – U. L. § 1 stk. 2 – en for forsørgerer og en for andre. Under en progressiv beskatningsordning – som vi da havde haft i 40 år – er dette sikkert også den mest smidige ordning, og den indebærer også administrative besparelser.³

Forsørgerfradraget er herefter ikke mere noget fradrag i dette ords gængse betydning, men praktisk er virkningen naturligvis denne samme som siden 1922: forsørgerer betaler en lavere skat end ikke-forsørgerer⁴.

1. Henning Vogt: R. R. 1956, 435-440.

2. Lov af 2. juli 1870 om reglerne for udskrivning af indkomstskat §§ 6 og 7.

3. Endvidere spiller det fra 1956/57 ikke mere nogen rolle, hvilket landsområde vedkommende bor i (er statsskatteansat i).

4. Forsørgerbegrebet er også af betydning for det ndfr. i § 85 behandlede socialfradrag, der er uberørt af U. L. 1956-ændringerne. Endvidere har man så sent som ved folkepensionsloven 1956 (§ 65 A, stk. 3) fundet begrebet egnet som bærer af den nye retsvirkning, at maksimum for folkepensionsbidragsfri indtægt afhænger af, om man er forsørger eller ej (grænserne er formelt henholdsvis 4000 kr. og 2500 kr., men reelt ligger forsørgergrænsen på 6000 kr. jfr. S. O. 1957, 93-94 om skalaændringen i U. L. 1957, der tilsigtede på mindre gennemsigtig vis at ændre folkepensionslovens her be-

II. Uanset den skete modernisering flyttede nissen imidlertid med. Nissen er her forsørgerbegrebet. Dette er uændret det i S. L. § 8 stk. 4 anførte.

Det er naturligvis kun for fysiske personer, forsørgerspørgsmålet opstår. Her kan vi straks udskille begrænset skattepligtige, der altid behandles som ikke-forsørgere (U. L. §1, stk. 4). For de fuldt skattepligtiges vedkommende møder vi følgende forunderlige firedeling.

1. Mænd, der er gift uden at separation er indtrådt, er altid forsørgere. Dette gælder også, hvis de lever faktisk adskilt fra konen, ikke betaler hende noget som helst, ingen børn har og bor hjemme hos deres forældre.

2. Kvinder, der er gift, uden at separation er meddelt, er aldrig forsørgere. Spørgsmålet opstår i reglen kun, når de særbeskattes som følge af, at de lever faktisk adskilt fra manden. Så gælder reglen også, uanset om en hel børnefloks, svagelige forældres, onklers og tanter forsørgelse rent faktisk sker af de penge, kvinden tjener og beskattes af.

3. Personer, der er separerede eller tidligere har været gift, men hvis ægteskab er opløst som følge af død, skilsmisse eller omstødelse er forsørgere, hvis enten

a. de har egen hustand, eller

b. de har forsørgerpligt over mindst et barn under 18 år⁵.

I alle andre tilfælde er de ikke forsørgere.

4. Personer, der ikke er og aldrig har været gift er forsørgere, hvis – og kun hvis – såvel den under 3a som den under 3b nævnte betingelse er opfyldt, og mindst et barn af 3b-kategorien er hjemmeværende⁶.

Det afgørende for, hvilken status man får, er forholdene ved døgnet begyndelse 1. april. De er bestemmende for hele det følgende skatteår, uanset om der ret hurtigt sker ændringer⁷, hvorfor fx. hustrusagførere i forårsægteskabssager må rykke overøvrigheden eller domstolene, hvis konen skal beskattes i det følgende skatteår⁸. For at nå, hvad der typisk

handlede regel). T. U. 1 (af 25. juni 1957) anvender kriteriet som grundlag for beskatnings-differentiering af stor (privat)økonomisk rækkevidde.

5. Jfr. fx. lsk. 1952, 215: Fraskilt mand med uægte barn er forsørger.

6. Jfr. fx. lsk. 1940, 18 (642) om barnløs ugift sognepræst, hvis stilling medførte, at han var nødt til at holde både husbestyrerinde og husassistent.

7. Princippet i S. L. §§ 35, stk. 1 og 36, stk. 1 og Hartvig Jacobsen 283.

8. Også når man skriver lejekontrakter, kan det være af betydning at sætte indflytningsdagen til 31. marts i stedet for 1. april.

vil være det rimeligste resultat, må det sikkert antages, at det er nok, at der inden 1. april er afsagt dom i 1. instans, således at man altså bortser fra, at ankefristen endnu ikke måtte være udløbet eller, appel måske foretaget før 1. april. Falder sagen så undtagelsesvis ud til frifindelse i overinstansen, kan det formentlig først få betydning for det derefter begyndende skatteår⁹.

III. Ved den nærmere bedømmelse af, hvornår man er forsørger, hvornår ikke, bliver det som følge af det anførte nødvendigt nærmere at udfylde lovens standardbegreber: »egen husstand«, »forsørgerpligt«, »hjemmевærende« og »børn«.

De tre sidste spørgsmål bliver vi hurtigt færdige med. Forsørgerpligt bedømmes udelukkende efter reglerne i forsorgslovens §§ 2-4¹⁰, mens det ikke interesserer skatteretten, hvem der har den faktiske forsørgerbyrde. Begrebet »hjemmевærende« forstås på samme måde som i børneskatteretten (ndfr. p. 484 f), hvorfor fx. kostskolebørn normalt vil være »hjemmевærende«¹¹. En naturlig lovlæsning fører formentlig til, at »børn« i den heromhandlede relation er personer under 18 år, men i al fald lsk. 1949, 63 har antaget, at det tillige må kræves, at de ikke er selvstændigt skattepligtige; derimod er det givet, at forsørgerfradraget også kan tilfalde andre end den, barnet sambeskattes med (jfr. note 10-sagerne).

»Egen husstand« er et lidt mere kompliceret begreb. Ordet »husstand« forstod man oprindelig som »selvstændig lejlighed«¹², men nu er det afgørende vist nærmest, om man til daglig spiser sin varme mad hjemme¹³. Kun pensionatsklienter, restaurationsstamgæster og andre,

9. Jfr. herved Trolles fremragende ungdomsafhandling i U. 1931 B, 253-264, hvorefter retsanvendelsen er frit stillet for hver retsvirkning for sig, når status skal fastlægges i overgangsperioden.

10. Far – uægte barn: lsk. 1950, 190, 1951, 92, 1953, 207 og 210 og 1954, 83. Fraskilt far uden forældremyndighed: lsk. 1949, 172, 1952, 90 (anbragt i pleje) og 1954, 166 (faderen betalte intet til barnet (cfr. om sådanne forhold tidligere praksis fx. lsk. 1949, 62 (præmisserne)). Omvendt var husbestyrerinde, der igennem flere år havde dattersøn i pleje ikke forsørger (lsk. 1951, 95); det havde næppe hjulpet hende selv om hun havde påtaget sig en kontraktlig pligt til at forsørge barnet (skdep. cirk. af 17. maj 1922 jfr. lsk. 1930, 90 (642) om sognepræst).

11. Jfr. – allerede før L. L. 1950 § 17, stk. 3 – lsk. 1948, 85 om barn, der kom hjem fra børneanstalt 1. maj.

12. Skdep. skr. af 13. januar 1927 – bolignøden blev murbrækkeren der fik lejlighedskravet til at falde se fx. lsk. 1949, 170.

13. Lsk. 1951, 213, 1952, 89 og 216.

der har særlig bekostelig husførelse, falder derfor igennem og behandles efter de strengere ikke-forsørgerregler¹⁴. Ordet »egen« fortolkes nu ret liberalt, jfr. fx. lsk. 1951, 92 og 1953, 207 om ugifte mænd, der betragtedes som forsørger, uanset at det var samleversken, som stod som lejer på lejekontrakten¹⁵, og tilsvarende lsk. 1954, 83 og 1956, 73 om personer, der boede i deres moders lejlighed¹⁶, men i sådanne tilfælde kræves dog formentlig stadig beviser for, at skatteyderen bidrager væsentligt til leje og andre husholdningsudgifter¹⁷.

IV. Alle er enige om, at der er et stærkt praktisk behov for at ændre skattelovens forsørgerbegreb, og om, at det bør ske hurtigt¹⁸. Blot er man uenige om ret uvæsentlige detaljer i, hvorledes det nye begreb bør udformes. Man bekrieger hinanden i ret stærke vendinger¹⁹, og derfor bli'r vi stående på stedet, hvor vi står.

Dette steds beliggenhed lokaliseres nærmere gennem det grusomme eksempel ndfr. § 85 note 5.

§ 80. HUSTRUFRADRAG¹

S. L. § 8 stk. 7 siger: »Oplyser den skattepligtige, at den med ham samlevende hustru har selvstændig virksomhed, som ikke grundes eller vedligeholdes væsentlig ved mandens eller fællesboets midler, indrømmes der et yderligere fradrag, der beregnes som halvdelen af hustruens indkomst ved nævnte virksomhed, dog højst 2000 kr.«².

14. Fx. lsk. 1950, 189 (rutebilchauffør) og 1956, 74 (separeret mand blev boende i værelse i den lejlighed, der nu var hustruens. Han indtog sine middagsmåltider på restauration, mens hans øvrige føde blev tilberedt og spist i nævnte værelse).

15. Cfr. lsk. 1943, 84 (642).

16. Cfr. lsk. 1944, 180 (643). Omslaget i praksis kom vist med lsk. 1945, 172 (643) og 1948, 85.

17. Lsk. 1949, 171.

18. Jfr. senest 5 punkts-hastereformprojektet af marts 1956 (se ndfr. T 25 note 13). Om udviklingen siden da se foran note 4.

19. Udk. 1948 p. 95 ff., martsforslag mot. 73 f. og 111 f., majforslag mot. 114 og 79 ff. og Philip 126, jfr. 122-123.

1. Helkett I, 380-384, Hartvig Jacobsen 284-286 og Hiort Lorenzen R. R. 1955, 437-441.

2. Den sidste del af reglen (om fradragets beregning) findes formelt i L. L. § 4 stk. 1, der fra 1947/48 har lempet S. L.s regler herom væsentligt under hensyn til efter-

Helkett siger: »Det erkendes åbent fra skattevæsenets side, at rets anvendelsen ofte udviser afgørelser, der ikke harmonerer synderligt godt med, hvad reale hensyn tilsiger, og i hvert fald ikke giver nogen klar eller fast retningslinie«³.

Hermed er det væsentligste sagt om, hvorvidt man i en konkret situation kan forvente hustrufradrag. Til benefice for den, der gerne vil støtte sit resultat på et præjudikat (og for studenter), skal vi dog rundt på en omvisning i rarietetskabinettet.

Som det fremgår af lovteksten⁴ udelukkes fradrag, hvis enten

1. hustruvirksomheden ikke er selvstændig (i forhold til manden) eller

2. hustruindtægten ikke hidrører fra nogen »virksomhed« eller

3. den i det væsentlige grundes eller vedligeholdes ved mandens eller fællesboets midler.

ad 1 a. Går hustruen manden til hånd i hans bedrift (eller udfører hun den væsentligste del af arbejdet) som det er sædvanligt på landbrugsejendomme og i detailforretninger, må hustrufradraget klart nægtes, uanset om hun oppebærer hustruløn for sit arbejde, og om arbejdet medfører ekstraudgifter til hushjælp etc.⁵. Etableres derimod konebygning (om dagen) med naboen, vil fradrag (formentlig) blive givet.

Konsekvent fører disse synspunkter – selv om de begrundes i frygten for omgælder – til at nægte hustrufradrag for en lærerinde, der lønnes efter de for statstjenestemænd gældende regler på et af manden med statstilskud (og statskontrol) drevet seminarium (lsk. 1950, 197, jfr. også 1949, 80 og 1956, 75). Derimod får et tandlægepar, der driver deres virksomhed i fællesskab, fornøjelse af reglen, da hustruvirksomheden grundes på »en specialuddannelse, som er en legal forudsætning

krigstidens behov for tilgang af kvindelig arbejdskraft til erhvervene. Ifølge praksis (ld. 1957, 49) er udgangspunktet hustruens indkomst efter fradrag af kontingenter og driftsudgifter eller lønmodtagerfradrag men før skatte- og forsikringsfradrag (herunder arbejdsløshedsforsikring).

3. S. O. 1953, 189.

4. Formuleringen er her identisk med S. L. 1912 § 8 stk. 2, der indførte hustrufradraget.

5. Af de hustruer, der ved Statistisk Departements erhvervsundersøgelse i maj 1951 oplyste at have erhvervsmæssigt arbejde, var ca. 40 % kvinder, der hjalp manden i den fælles virksomhed. Se nærmere Gifte Kvinders Beskatning 41. I Sverrig indførtes i 1952 et statsskattehustrufradrag på 300 kr. for medhjælpende hustruer (Geijer 422). Jfr. også Philip 105.

for at opnå autorisation til udøvelsen af dette erhverv» (lsk. 1955, 172)⁶.

b. Er manden arbejdsgiver sammen med en trediemand (interessentskab) er fradrag indrømmet, når det er en købmandsforretning, det drejer sig om, og hustruen er ekspeditrice (lsk. 1949, 177, 1952, 295, 1957, 83 og 1951, 216), idet det i så fald antages, at hendes indkomst ikke fremkommer ved en vilkårlig opdeling af ægtefællernes samlede indtægt, men derimod fastsættes efter almindelige lønmæssige principper. I sidstnævnte kendelse var medinteressenten mandens broder⁷.

c. Herefter skulle man tro, at »udeerhverv« også foreligger, hvor den fælles arbejdsgiver er et aktieselskab, hvori manden ikke er hovedaktionær. At dette ikke altid gælder, erfarede en kvindelig køkkenleder i en kro. Hendes mand ejede knapt 35 % af aktiekapitalen, mens hans far havde ca. 60 % (lsk. 1952, 94)⁸. Har manden derimod så stor indflydelse i selskabet, at han kan få hustruen ind i bestyrelsen, gives der ovenpå bestyrelseshonoraret fradrag i dette, jfr. lsk. 19544, 84 og 1953, 107. I sidstnævnte sag var hustruen indvalgt i bestyrelsen i seks ejendomsselskaber, men hun klarede dog dette hverv ved at deltage i et enkelt bestyrelsesmøde årligt. Kendelsen siger dog intet om, hvorvidt hun også var tvangsindlagt til den efterfølgende spisning.

d. Er det en trediemand, der er ægtefællernes fælles arbejdsgiver, statuerer den eneste af mig kendte trykte dom om § 8, stk. 7 – U. 1951, 398 Ø – at man først og fremmest skal undersøge, om det ikke alligevel reelt er manden, der er arbejdsgiveren.⁹ Dette har ført til, at fradrag også er nægtet i to sager, hvor manden var gårdbestyrer, og hustruen fik årlig løn for at forestå gårdens husholdning. Gårdens ejer var henholdsvis hans og hendes far (lsk. 1953, 113 og 111). Helkett oplyser,

6. Samme fordel får læger (lsk. 1949, 65) og arkitekter (lsk. 1949, 68). Se iøvrigt Helkett S. O. 1953, 191 og Niels Hansen R. R. 1956, 33 (om regnskabskravene), jfr. lsk. 1956, 145.

7. Lsk. 1948, 189 giver fradrag for halvdelen af hustruindtægten. R. R. 1956, 187 ld. nægter med konkret begrundelse fradrag (vaskeri, ejet af far og søn, beskæftigede begge indehavernes hustruer).

8. Cfr. lsk. 1950, 85, hvor hustruen var regnskabsfører for et aktieselskab, og manden ejede 94 % af aktiekapitalen. Fradrag indrømmet. Også lsk. 1950, 86 (partrederi) giver fradrag.

9. Jfr. også lsk. 1956, 77 og 147. Man må formentlig herved bortse fra formelle skattemæssigt begrundede ændringer i løbende arbejdsforhold, der ikke hidtil har givet fradragsret, jfr. R. R. 1956, 324 ld., men modsat lsk. 1954, 167.

at det afgørende var, at manden reelt måtte antages at være medinteresset ved gårdens drift (S. O. 1953, 190) hvorfor kendelserne for så vidt strider mod de før nævnte afgørelser vedrørende købmandsekspeditricerne.

Omvendt hvis det offentlige er arbejdsgiver, så gives (gaves?) fradrag uanset om manden oppebærer hele vederlaget blot hustruen faktisk har arbejdet for den pågældende styrelse, jfr. lsk. 1931, 84 (644) (bademester), 1934, 25 (644) (arkivar) og 1934, 84 (644) (ledvogter). Måske kom en pedelhustru, der vaskede skolens trapper til at indvarsle en skærpet kurs på dette område (lsk. 1950, 88). Lsk. 1956, 146 om en portner ved et kommunebibliotek fulgte dog ældre praksis.

Mellem disse to ydergrupper ligger en uvejsom jungle. Omfanget af det arbejde, hustruen udfører, og rimeligheden i hendes aflønning synes helt irrelevante faktorer. Det, der kan hjælpe, er navnlig at formå arbejdsgiveren til at give hustruen en kontraktbestemt stilling som arbejdstager, jfr. lsk. 1953, 112 om et tilfælde, hvor det i en gårdbestyrers ansættelseskontrakt bestemtes, at hans hustru som vederlag for sit arbejde som husmoder på gården skulle have indtægterne ved salg af gårdens æg og fjerkræ¹⁰. Derimod er det ikke nok, at en viceværts ansættelseskontrakt giver specielle regler om, at manden kan tage andet arbejde (hvad han in concreto gjorde) hvis hustruen overtager viceværtsarbejdet (lsk. 1951, 93).

I det hele er lsk. ikke indstillet på at forsøde tilværelsen for viceværtpar (se fx. lsk. 1943, 85 (646) og 1950, 194 men omvendt 1940, 91 (645) og 1949, 72), og heri ligger måske forklaringen på, at pedelsagen ikke blev afgjort i harmoni med praksis iøvrigt. Arbejdsområderne ligner jo hinanden meget. Også andre ægtemænd, hvis hustruer ikke har kontrakt med den pågældende arbejdsgiver, nægtes dog fradragsret, jfr. lsk. 1952, 93 om en mand, der både var landpost og centralbestyrer, og som naturligt nok måtte overlade den væsentligste del af det sidste arbejde til sin hustru, og lsk. 1950, 195 om en gårdbestyrer. Det statueredes i disse tilfælde, at hustruen blot bistod manden i hans arbejde¹¹.

e. Denne sætning kan imidlertid vendes om, så man siger, at hustruen

10. Se også lsk. 1950, 87 (koloniallagerbestyrerpar); 1952, 92 og 1950, 91.

11. Ligningsmyndighederne meddelte i 1953, at det krævedes, at det hver af ægtefællerne tilkommende vederlag var præciseret ved arbejdsaftales indgåelse, medens senere attest fra arbejdsgiveren om fordelingen mellem dem ikke længere ville blive godtaget, jfr. ld. 1957, 49, men cfr. lsk. 1956, 146 om biblioteksportneren.

er arbejdsgiver, og manden blot bistår hende. Så opnås fradraget, jfr. lsk. 1952, 92, hvor manden ikke havde andet erhverv end at passe garderobe og udføre rengøringsarbejde på en jernbanestation, men ægtefællerne havde været så forsynlige at få kontrakten med D.S.B. skrevet på hustruens navn.¹²

I detailhandlerekredse påstår man ofte det samme og undertiden med held, hvis forretningen drives på hustruens næringsbrev (og det nedenfor under 3 om det økonomiske grundlag anførte ikke udelukker fradragsret). Helt klart ligger sagen i sådanne tilfælde, hvis manden intet har haft at gøre med driften af forretningen i det pågældende indkomstår (lsk. 1950, 90 og 91). Fradraget kan reddes i land, selvom han står som lejer af butikken (lsk. 1950, 193), og vistnok også selv om han er den branchekyndige (lsk. 1950, 192). Har manden derimod været med i en del af året, nægtes fradrag, jfr. lsk. 1950, 196, hvis begrundelse dog i nogen grad svækker dens principielle betydning, idet vægten lægges på, at det ved forretningens erhvervelse synes at have været meningen, at den skulle give begge ægtefæller deres hovederhverv. Fradrag blev da også indrømmet i lsk. 1957, 82, hvor manden var fuldt beskæftiget andetsteds og kun lejlighedsvis, navnlig fredag aften afløste hustruen.¹³

ad 2.: Også ved fortolkningen af ordet »virksomhed« kan mange af lsk.'s kendelser mnemoteknisk opsummeres i en påstand om asociale tendenser. Fradrag nægtes ved lsk. 1947, 177 (pension) og 1927, 100 (644) (invaliderende), men indrømmes ved lsk. 1951, 214 og 1953, 104, hvor hustruerne var interessenter uden at tage aktivt del i driften af de pågældende forretninger. Er hendes indestående derimod ikke forbundet med personligt ansvar nægtes fradrag (lsk. 1952, 91). Arbejdsløshedsunderstøttelse og dagpenge under sygdom er ved lsk. 1949, 71 og 1956, 148 ansat som indtægt ved »virksomhed«.

Indtægt fra udlejningsejendom er givetvis ikke indtægt ved »virksomhed«, såfremt en anden end hustruen har udført administrationsarbejdet (lsk. 1952, 91 og 1953, 107). Har hun derimod haft det arbejde, er det muligt, at man efter omstændighederne vil anse i al fald en del af indtægten som fradragsberettigende, smlg. lsk. 1953, 106.

12. R. R. 1957, 348 ld. reducerer hustruindtægten med passende arbejdsvederlag til manden.

13. Lsk. 1953, 108 og 1955, 173 nægter fradrag. bl.a. fordi manden var beskæftiget i hustruens detailforretning.

ad 3: S. L. § 8 er konciperet, mens ægtefællers formueforhold var reguleret af loven af 7. april 1899. Den forudsætter derfor, at det er manden, der råder over fællesboets midler, og at disse fuldt ud hæfter for hans gæld. S. L. har følgelig slet ikke kunnet tage stilling til, hvorledes der skulle forholdes med hustruens bodel. Det havde sikkert været bedst i pagt med tankegangen bag ægteskabslov II, 1925, hvis dette ulovbestemte spørgsmål var blevet løst således, at hendes bodel og særeje også sidestilledes i skattemæssig henseende¹⁴. En sådan konsekvens har skattemyndighederne imidlertid ikke draget¹⁵. Domstolene har – så vidt vides – ikke haft lejlighed til at tage stilling til spørgsmålet.

Mens problemet slet ikke opstår ved lønindtægt er konsekvensen ved andre indtægtskilder at hustrufradrag nægtes, hvis den pågældende virksomhed økonomisk »i det væsentligste« hviler på hustruens bodel (eller på mandens særeje eller bodel), jfr. fx. lsk. 1956, 76, 1953, 108 og 110, 1955, 171 og 173 (detailforretninger – i sidste sag havde forretningen tilhørt hustruen i 13 år, men var nu ved ægtepagt overført fra hendes særeje til hendes bodel), samt 1951, 215 og 1953, 105 (interessantskabsandele) og S. O. 1954, 53 lr.

Ordene »i det væsentligste« giver dog mulighed for, når man ønsker det, at gøre afvigelser, jfr. fx. lsk. 1953, 109, hvor den investerede bruttoformue¹⁶ (i et ismejeri) fandtes at være af underordnet betydning. Alt for fiffig var en restauratricemand, der havde fundet ud af, at bruttoformuen i alt fald ikke kunne være for stor i hans sag, da kapitalkontoen var negativ. Den gik naturligvis ikke (lsk. 1957, 81). Derimod havde indehaveren af et Tatol-udsalg, som omhandles i den følgende kendelse i lsk.s seneste meddelelser, bedre held, da forretningens varelager bestod af konsignationsvarer, og da man mente at kunne bortse fra, at hun havde stillet et depositum på 4000 kr. over for Tatol-koncernen.

14. Se nærmere Mogens Munch 173 og Hagen Hagensen i R. R. 1955, 542-544. Martsforslaget (mot. 74) tager det endnu mere radikale – men sikkert velbegrundede – skridt helt at bortse fra kapitalforholdene i hustruens virksomhed.

15. Når man beskæftiger sig med praksis, får man ikke så sjældent en fæl mistanke om, at koncipisterne forlængst har glemt den familieret, de har lært på universitetet, jfr. senest præmisserne til lsk. 1957, 81, der taler om »lånt kapital, for hvilken fællesboet havde hæftet«.

16. Derimod er nettokapitalens størrelse irrelevant, Helkett S. O. 1953, 191. Efter en i 1953 indført skærpelse af praksis kræver ligningsmyndighederne, at varelageret normalt omsættes dagligt (S. O. 1954, 19). Se også Hiort-Lorenzen R. R. 1955, 439-440.

Fradrag indrømmes også i lsk. 1952, 217 om en lotterikollektion. Her var det afgørende, at bevillingen var knyttet til hustruens person.

I den foran i og ved note 6 omhandlede »tandlægegruppe« antages formuebetingelsen at være opfyldt ud fra en sammenligning af inkomsmensurable størrelser: kapitalinvesteringen findes uvæsentlig i forhold til specialuddannelsen. R. R. 1957, 348 ld. anvender samme synspunkt på en kvindelig køkkenchef, der forpagtede et badepensionat.

Helkett (S. O. 1953, 190) henviser andre ægtepar til at oprette sær-
ejepagt. Fradrag indrømmes nemlig da (med oprettelsesdatoen som skæ-
ringspunkt), selv om ægtepagten alene er begrundet i skatteretlige hen-
syn (lsk. 1953, 110), blot ægteskabslovens formkrav bliver iagttaget,
herunder også tinglysning (lsk. 1955, 174). Det kan ikke nægtes, at det
mildest talt er uheldigt at indrette skatteretten således, at folk for at op-
nå en øjeblikkelig økonomisk fordel fristes til at indlade sig på disposi-
tioner, der senere hen kan vise sig at få alvorlige – og måske utilsigtede
eller dog ikke tilstrækkeligt påagtede – familie- og arveretlige conse-
kvenser.¹⁷

Foranstående har formentlig givet en antydning af, at Helkett havde
dækning for sine i indledningen citerede ord. Til overflod må det erin-
dres, at den overvældende majoritet af de refererede afgørelser hidrører
fra samme organ, mens langt de fleste afgørelser af disse spørgsmål
træffes af de mange lokale ligningsmyndigheder. Hertil kommer, at of-
te vil skatteyderen aldrig få kendskab til hvilket resultat disse har nået,
da fradraget ikke foretages af ham selv på selvangivelsen, men teknisk
sker under ligningen.

Ved kommuneskatteberegning bestemmer kommunalbestyrelsen, om
fradrag skal gives, ligesom den kan fastsætte, at der skal gives mindre
fradrag end de i L. L. § 4 nævnte (K. L. § 9, 2. stk. 4. pkt.). Afgørel-
sen skal dog træffes som generel forskrift for alle kommunens skatte-
ydere, og dette kan ikke omgås ved, at man via formue- og lejligheds-
princippet eller kildeartsregler går ud fra anden hustruindtægt end den
ved statsligningen anvendte¹⁸. Alle hovedstadskommuner og langt

17. Desværre blander skatteretten sig også på andre områder op i om ægtefolk fore-
trækker – eller gennem giver- eller arveladerbestemmelser tvinges til – at leve under
den ene formueordning eller den anden se fx. p. 101 (universalsuccessor), p. 348
(enkeansættelse), p. 444 (I. F. § 10 stk. 4) og p. 477 (sambeskatningsophør), samt
p. 327 (enkes skattefradragret). Endvidere arveafgiftslovens §§ 7 stk. 1 og 2 og 14
stk. 1. Se Harbous generelle kritik J. 1954, 125.

18. S. T. 1949/50, 118 og 1952/53, 414.

størsteparten af købstæderne følger nu fuldt ud statsskattereglerne, mens vi stadig befinder os i den overgangsperiode, hvor hustrufradrag er ved at trænge igennem på landet¹⁹.

Legislativt er spørgsmålet om hustrufradrag blot en lille afkrog af samfundets overvejelser af hele sambeskatningsproblemet og af det beskæftigelses- og familiepolitisk ønskelige²⁰, men hvilken politisk afgørelse, der så end træffes, kan man i alt fald ikke være bekendt, at den juridiske gennemførelse er en sådan, at kaos er en hovedretningslinie.

§ 81. BØRNELEMPELSER¹

I. BØRNEFRADrag

Det er evident, at den, der af sin indtægt må bekoste et eller flere børns underhold, har en ringere skatteevne end ham, som ikke har en sådan udgift. Siden 1903 har lovgivningen anerkendt, at det at holde sig børn ikke fuldtud bør betragtes som en privatlivets tilhørende luksus. Man har stedse indrømmet et – af ligningsmyndighederne beregnet – fradrag i den skattepligtige indkomst, og det skyldes sikkert blot almindelig træghed i lovgivningsapparatet, at fradragenes størrelse efterhånden var kommet helt ud af pagt med det stigende prisniveau. Herpå er til en vis grad rådet bod ved L. L. 1946 og 1950 for statsskattens vedkommende og ved lov nr. 64 af 1. marts 1943 og nr. 20 af 27. januar 1950 for kommuneskattens².

Statsskattereglerne findes nu i L. L. § 4 stk. 2, de kommunale i K. L. § 9 stk. 2. Den praktiske forskel er alene, at børnefradraget i sidstnævnte relation som et reliket fra det kommunale selvstyres tid kan være noget mindre i de fleste småkommuner.

19. Se nærmere »Gifte Kvinders Beskatning« 9-10.

20. Martsforslaget (mot. 74) vil graduere efter om der er hjemmевærende børn under 16 år eller ej og iøvrigt stort set nedsætte fradragets størrelse. Efter majforslaget ydes 2500 kr. som fast hustrufradrag, uanset om hun har indtægter eller ej, mens børnetilskuddene forøges, når moderen er selverhvervende, jfr. mot. 81.

1. Før man læser denne paragraf, bør man formentlig løbe § 118 om børns skattepligt igennem. Det er først efter svare betæneligheder, jeg har foretrukket af hensyn til bogens hovedsystematik at placere børnelempelserne på dette sted i fremstillingen.

2. Se nærmere Røgend 96 og 115.

Fradrag indrømmes for hvert barn, man sambeskattes med (herom ndfr. § 118), forudsat at det ikke i det til grund for ligningen liggende indkomstår har haft så stor en (skattepligtig) indkomst, at det anses at have midler til at bekoste sit eget underhold³. Derimod fortabes fradrag retten ikke i tilfælde, hvor barnet driver en omfattende forretningsvirksomhed, hvis samlede driftsresultat udviser underskud.

Tidsmæssigt er det afgørende, at barnet er født⁴ og ikke afgået ved døden før⁵ det årsskifte, der ligger umiddelbart før det år, hvori skatten ansættes. Det er derimod irrelevant, om det dør efter skatteårets begyndelse (lsk. 1952, 98) eller før dette tidspunkt (lsk. 1950, 199 og 1951, 94).

Fradragets størrelse afhænger af, hvor i landet, forsørgeren ansættes til statsskat (jfr. p. 493). Det er nominelt noget større for det andet barn end for det ældste, og igen lidt højere for det tredje og følgende børn end for nr. 2. Denne differentiering hænger vistnok sammen med, at man gennemsnitlig ønsker at give samme realfradrag for hvert barn. Hvis man ikke varierede den nominelle sats, ville skattelettelsen, der jo falder på den sidste del af indtægten, som følge af den progressive skala være faldende fra barn til barn.⁶

II. BØRNETILSKUD

Den traditionelle form for børnelempelser giver på en vis måde den velstillede en større fordel end den fattige, så sandt som et skattefradragets værdi i kroner og øre afhænger af, hvilken marginalbeskatning, den pågældende skatteyder er udsat for. Den i 1942 fremsatte Beverid-

3. Loven præciserer dette begreb derhen, at en indtægt på 800 kr. (jfr. § 80 note 2 og p. 279 note 5) i hovedstadsområdet og noget mindre udenfor er nok til at forsikret fradraget. L. L. 1955 indførte en undtagelse for plejebørnsvederlag, der kan gå op til 125 % af normalbidraget (jfr. S. O. 1955, 244), jfr. også ndfr. p. 487 og ld. 1957, 53 om børnebidrag, børnepensioner o.l.

4. Lsk. 1932, 124 (647), 1946, 93 og 1952, 98.

5. Lsk. 1945, 174.

6. Den senere tids skattedebat har været inde på at der burde hjælpes med større fradrag i tilfælde, hvor barnet er særlig dyrt, fordi det befinder sig under uddannelse. Man har herved henvist til ny udenlandsk lovgivning, jfr. R. R. 1957, 283-284 (Mogens Eggert Møller) samt S. O. 1956, 203-204 og 1957, 100. I gældende ret har disse tanker alene været motiverede for nogle – ved L. L. 1956 indførte – ikke særlig revolutionerende regler om 16-18-årige (ndfr. p. 483 f), men nu venter vi på, hvad Møllers studenter-udvalg af 1957 har at sige om spørgsmålet (jfr. foran p. 159 note 18).

geplan fandt dette asocialt: vi fødes alle lige og bør økonomisk have det samme tilskud fra samfundet, til bestridelse af de mest nødvendige udgifter ved vor opvækst. Synspunktet, der også kan udtrykkes således, at fradraget bør gives i skatten og ikke i indtægten, vandt indpas i engelsk ret ved en lovændring umiddelbart efter krigens ophør, og snart bredte det sig til kontinentet⁷. Herhjemme tøvede man dog ret længe med at gå med til at give socialhjælp til dem, der kunne bjerpe sig selv økonomisk, og da tankegangen endelig sejrede i positiv ret – ved lov nr. 147 af 31. marts 1950 – skete det på forsigtig vis. Dels bibeholdt man børnefradragsreglerne, dels sattes satserne til ret beskedne beløb, og de, der hævdede sig over det økonomiske jævnmål afskar man helt fra tilskud. Selvom tilskuddene senere er forhøjet noget – navnlig i 1953 og 1955 – er deres betydning stadig ikke så stor, som tilhængerne ønsker. Omvendt har modstanderne til stadighed nægtet at godtage det argument, at den årlige stats»udgift« på ca. 160 mill. kr. ikke er et udslag af velfærdsstatens tilskudsmentalitet, men blot en skatteteknisk rationel form for beregningen af de børnelempelser, alle er enige om, at vi må have⁸.

Det er formentlig ikke uden forbindelse med denne partipolitiske uenighed, at vi endnu ikke har fået nogen permanent børnetilskudslov, men må klare os med hvert år at få bestemmelser, der kun gælder for det følgende skatteår, jfr. senest lov nr. 89 af 29. marts 1957 (B. L.). Hvert år følger en bekendtgørelse umiddelbart i kølvandet på loven (i 1957, nr. 107 af 5. april).

Ifølge B. L. §§ 1 og 2 er hovedreglen den, at børnetilskud tilfalder enhver skatteyder, som er berettiget til børnefradrag, hvis hans skala-indkomst ligger under 15.000 kr.⁹. Herfra gøres to undtagelser. For det

7. I Danmark er dets første fortalere Philip (Socialt Tidsskrift nr. 4 og 5 for 1945) og hans synspunkter uddybes af Inga Dahlsgård og Erik Ib Schmidt i pjecen »Skat og Ægteskab« (1945), 42-48. Om den senere udvikling se Philip 133.

8. Martsforslaget (§ 37) opretholder børnefradragsreglerne og forudsætter ved sin tavshed om emnet formentlig, at der ikke mere skal ydes tilskud, mens majforslaget (mot. 81) fuldt ud vil erstatte børnefradrag med børnetilskud.

9. Maksimumsgrænsen lå oprindeligt på en skattepligtig indkomst på 20.000 kr., men nedsattes ved B. L. 1953 til 16.000 kr. I 1957 gik man over til at anvende skala-indkomsten (foran p. 180) som kriterium i stedet for den skattepligtige indkomst. Man tænkte særlig på de tilfælde, hvor moderen har udeerhverv, der berettiger til hustrufradrag, og/eller der er mange børn så børnefradragene er betydelige. Det kan dog næppe være tvivlsomt, at merindkomstfradrag også skal beregnes, før vi når frem til den nu for børnetilskuddet relevante indkomst.

første opnås tilskud ikke af tilflyttere (og enker?) som først bliver skattepligtige i 2. skattehalvår, og hermed må formentlig ligestilles turister og studerende samt tidligere F. N.-personale m.v., hvis skattepligt indtræder 1. maj eller senere. For det andet ydes ikke tilskud for børn, der i hele perioden 1. juli 1956–31. december 1957 har været inddraget under børne- eller særforsorg med ophold uden for hjemmet¹⁰.

Størrelsen af tilskuddet afhænger dels af, hvilken kommune, skatteyderen er statsskatteansat i, dels af hans skalaindkomst¹¹. Med stigende indkomst får man faldende tilskud¹². Variationerne går fra 30–210 kr. pr. barn. Derimod sondres ikke efter dets nummer i søskendeflokken. De særlige forhold, der i denne forbindelse er fremhævet for børnefradragets vedkommende, gør sig jo netop ikke gældende som følge af, at der sker fradrag i skattebeløbet, uden at dette – se ndfr. p. 325 – indvirker på det følgende års skattefradragets ret.

Tilskuddet udredes såvidt muligt ved skattenedsættelse. Er det således på 100 kr., og man betaler til en 10 rate-kommune, sættes hver rate ned med 10 kr. Bliver skatten – det er årets¹³ samlede indkomst og formueskat – herefter negativ, udbetales overskydende beløb kontant, jfr. nærmere B. L. § 3, hvorefter det sociale udvalg bl.a. kan bestemme, at betaling skal ske til den tilskudsberettigedes hustru eller til forsørgelsesvæsenet, eller at betalingen skal ske i kvartalsydelse.

III. DET SKATTERETLIGE FORÆLDREBEGREB

A. Undertiden kan det være tvivlsomt hvem der skal have børnefradrag, og hvem, der må betegnes som det familieoverhoved, som sambeskat-

10. En tilsvarende regel har vi haft fra og med 1951/52. Ved B. L. 1956 lempedes den således, at man gav det sociale udvalg en vis dispensationsbeføjelse, når forsorgsforanstaltningen senere ophæves.

11. Der foreligger ikke lovbestemmelser og vistnok heller ikke trykte afgørelser om, hvorvidt tilskuddet skal reguleres for 2. skattehalvår, hvis skalaindkomsten for denne periode nedsættes i medfør af L. L. § 14. Underordnede skattemyndigheder stiller sig såvidt vides i reglen afvisende overfor den, der vil presse også den dråbe ud af nygifte-tronen.

12. Mens B. L. 1950 kun opererede med 3 grupper (i 1953 øget til 4) har vi 12 fra 1956/57. Ændringens baggrund var den stadige kritik af, at skattetilsvaret i uheldige konstellationer kan øges mere end indkomsten.

13. Derimod kan skattevæsenet ikke modregne i restancer fra tidligere skatteår, se herved den morsomme afgørelse, U. 1953, 572 V. om den energiske kæmner i Nykøbing Mors.

ningsreglerne i L. L. § 17 har relation til. Det tilsvarende problem kan – når vi er udenfor særreglerne i lovens § 3 – opstå med hensyn til, hvem der er den tilskudsberettigede i henhold til B. L.

B. Disse spørgsmål besvares i det store og hele af en fast og gammel praksis derhen, at den, der har den faktiske forsørgerbyrde også skattemæssigt behandles som familieoverhovedet.

Synspunktet følges fx. i tilfælde, hvor et ægteskab bryder sammen, og børnene følger moderen. Er det i hovedsagen manden, der har forsørget børnene i tiden op imod den betydningsfulde 1. januar, er det også ham, der får børnefradrag og -tilskud¹⁴. Illustrerende er også lsk. 1956, 149: Moderen havde forældremyndigheden, men rent faktisk opholdt barnet sig hos faderen fra september 1952. Moderen fik børnefradraget for 1953/54, faderen for 1954/55. Lsk. 1938, 115 (619) indeholder en lignende afgørelse.

Opholder barnet sig hos andre end dets forældre, nægter man disse skatteretlig forældrestatus¹⁵. Denne tilfaldt i stedet plejeforældrene, hvadenten de har plejetilladelse eller ej¹⁶.

I strid med det anførte har man lagt vægt på den retlige forsørgerpligt i tilfælde, hvor børn opholder sig på børnehjem, uanset om faderen (moderen) faktisk bidrager til dets underhold¹⁷. Efter indholdet af L. L. § 17 stk. 3 og B. L. § 1, er denne praksis dog formentlig stemmende med lovgivningens grundsynspunkter på området.

Af retstekniske grunde bør det næppe heller kritiseres, at man giver moderen forældrestillingen i forhold til uægte børn, selvom hun oprettholder et fast samliv med barnets fader, og denne bærer hovedforsørgerbyrden (lsk. 1950, 190; 1953, 210 og 1954, 86). Man gør sig dog nok næppe skyldig i overdreven »dybdepsykologi«, hvis man gætter på, at praksis i vidt omfang har ladet sig bestemme af irritation over, at de

14. Lsk. 1952, 99; 1953, 116 og 109 samt 1955, 88. Jfr. også S. O. 1954, 84 lr. og 1957, 98 lr. samt R. R. 1956, 278 ld.

15. Lsk. 1952, 98 – omvendt lsk. 1953, 116, (idet faderen sendte månedlige gavepakker til barnet, der opholdt sig i Tyskland).

16. Se fx. i Uddrag 621-622: lsk. 1927, 43 og 69; 1930, 136; 1933, 80 og 1942, 77 og desuden lsk. 1940, 90 og 176; 1942, 175 og 177; 1943, 87 og 176; 1944, 85 og 175; 1945, 165; 1947, 76; 1951, 95; 1952, 100 og 1957, 85. Denne faste praksis kan næppe anses for ændret, fordi nogle af de seneste afgørelser – formentlig ved et »fejltrin« – er kommet til et andet resultat (se lsk. 1951, 96; 1954, 83 og 1957, 86).

17. Lsk. 1952, 97 og 218 og 1953, 114.

pågældende »unddrager sig« sambeskatning ved alene at være gift for livet, men ikke for loven.

C. Mest tøvende står praksis over for tidskriteriet, når man skal vælge mellem to eller flere skattefaderskabsmuligheder. Vi kan ikke komme videre, end vi allerede har været, da vi brugte udtrykket »tiden op til« den seneste 1. januar før det pågældende skatteårs begyndelse. For at lette de underordnede ligningsmyndigheders arbejde ville det nok være ønskeligt om lsk. ved først givne lejlighed brugte formelen »i den længste del af andet halvår i det pågældende indkomstår« og så holdt fast herved.

§ 82. UNDERHOLDSBIDRAG

Hvis der ikke fandtes særlige regler om underholdsbidrags skattemæssige behandling måtte gavebeskatning ske hos nyderen uden at modsvares af nogen fradragsret for bidragyderen, for hvem der foreligger en privatudgift. En sådan ordning ville helt underminere familierettens system. Lige siden S. L. 1903 § 7 stk. 8 har hovedprincippet da også været, at bidrag skal beskattes enten hos den ene eller hos den anden part. Helt frem til 1941–42 var det almindeligste at fradragsret nægtedes yderen, men siden da er hovedreglen vendt om, jfr. L. L. § 15. Da nyderen så at sige altid vil være den part, der står økonomisk svagest involverer de nye regler – som følge af progressionen – reelt en lempelse af parternes samlede skattebyrde. I det store flertal af tilfælde er dette rimeligt, da et ægteskabsforlis oftest medfører, at begge parter bliver hårdt spændt for økonomisk og får en tilsvarende reduktion i skatteevnen. På den anden side har ændringen i et vist omfang fristet til omgælder (skatteskilsmisser).

De nærmere betingelser for fradragsretten er

at ydelsen er underholdsbidrag (1)

at den erlægges i anledning af separation eller skilsmisse (2) og

at den ikke er fastsat, mens de gamle regler endnu var i kraft (3).

ad 1: a. Betalinger, der ikke grundes i nogen lovhjemlet forsørgerpligt henhører under understøttelsesreglerne (ndfr. § 83). Fradrag kan derfor ikke ske efter de her behandlede regler jfr. lsk. 1951, 203 om en fader, der fortsatte med at betale børnebidrag efter at barnet var nået til

skelsår og alder¹. Det samme gælder i det omfang, der ydes større bidragsbeløb end hvad, der efter separations- eller skilsmissevilkårene består pligt til (lsk. 1956, 142), men til gengæld er man yderst imødekommende overfor modtagers ønsker om at gå fri for skat af sådanne beløb (ndfr. p. 487 note 14).

b. Ydelsen skal være familieretsligt begrundet, hvorfor lsk. 1954, 163 nægter fradrag for særforsorgsbidrag pålignet af det sociale udvalg.

c. Lsk. 1956, 140 vedrører et tilfælde, hvor manden ved separation havde fået forældremyndigheden over et par børn, men hvor det samtidig bestemtes, at han skulle betale bidrag til deres underhold, så længe de forblev hos moderen. Skatterådet mente, at der herefter forelå et ikke fradragsberettiget plejevederlag. Både reelt og formelt må det billiges, at lsk. nåede det modsatte resultat.

d. Skal ægtefællebidrag fortsat erlægges uanset hendes død eller indtræden i nyt ægteskab, taber det karakteren af underholdsbidrag jfr. lsk. 1951, 202, hvor dog også andre momenter spillede ind.

e. Det er efterhånden meget hyppigt, at bidrag er tidsbestemte i den forstand, at de ubetinget bortfalder efter forløbet af et vist åremål. Uanset dette behandles de også skattemæssigt som underholdsbidrag jfr. lsk. 1951, 206 og 1954, 162.

f. Eengangsgodtgørelser ydet i særlige anledninger, har inspireret praksis til at opstille en teknisk vanskelig og reelt svagt begrundet sondring. Det afgørende siges at være, om godtgørelsen er udtryk for en kapitalisering af fremtidig løbende underholdsydelser². Er dette tilfældet nægtes fradragsret, jfr. lsk. 1953, 101 om tidligere ægtefæller, der efter 20 års skilsmisse enedes om, at forhøje det månedlige bidrag fra 250 kr. til 310 kr., og om at hustruen samtidig skulle have 14.000 kr. een gang for alle. Med en uforlignelig fantasi bedømte lsk. de 14.000 kr. som kapitalværdien af den yderligere forhøjelse, hustruen nok ellers havde fået. Herefter kunne fradrag nægtes, fordi det så blev fremtidsbeløb. En tilsvarende situation forelå i lsk. 1954, 82 (om børnebidrag), men her fandtes eengangsydelsen at være efterbetaling på eller forhøjelse af de oprindelig aftalte bidrag. Med andre ord: Den, der under forhandlingerne er opmærksom på de skatteretlige perspek-

1. Hensigtsmæssigheden – og dermed også lovligheden – heri er vist yderst tvivlsom.

2. Stamfaderen er lsk. 1946, 88: Eengangsydelse til fødsel og dåb for barn født efter separationens meddelelse: »Ikke ... kapitalisering af periodiske underholdsbidrag«, og derfor fradragsberettiget.

tiver, kan ved at få smuglet en for den anden part tilsyneladende ligegyldig formulering ind i aftalen, skaffe sig en gunstig udgangsposition, når skattemyndighederne senere skal se på sagen.

g. Afløsningssummer for underholdsbidrag er kapitalbetalinger og som sådanne ikke fradragsberettigede jfr. lsk. 1945, 168 og 1953, 206 samt S. O. 1955, 215 lr.³ De lege ferenda måtte man nok – for ikke at hindre sådanne ordninger – foretrække at det erlagte beløb kunne afskrives over indkomsten med eet til årsydelsen svarende beløb, således at eventuel rest kunne fradrages i det år, hvor bidragspligten ville være bortfaldet.

h. Beløb, der betales til udløsning af boslodskrav, falder udenfor underholdsbidragssfæren⁴. Reglen er utilfredsstillende, da forhandlinger om bodeling og andre vilkår for skilsmisse eller separation i reglen foregår under eet og ofte afsluttes med een samlet studehandel hvor de forskellige spørgsmål går op i en højere enhed, undertiden endda således, at en nærmere specifikation ville umuliggøre forligets gennemførelse. På den anden side er det vist svært at finde frem til nogen regel, der ikke ville være mere irrationel end den gældende.

i. En ydelse betages ikke karakteren af underholdsbidrag, fordi den helt eller delvis erlægges i naturalier jfr. lsk. 1948, 183 og 1950, 83. Helge Olsen kritiserer med rette i R. R. 1957, 391–393, at skdep. er nået et modsat resultat i en sag, hvor bidraget betaltes i form af forsikringspræmier.

ad 2: Begrænsningen af fradragsretten til separations- og skilsmissetilfælde er i praksis ensbetydende med, at to kategorier af underholdsbidrag særbehandles. Dels uægtebørnsbidrag, dels samlivsophævelsesbidrag⁵.

Den første regel er en reminiscens fra fortidens moralopfattelse. Da disse bidrag er uomtalt i lovgivningen, er de underkastet den i indledningen til nærværende § omtalte dobbeltbeskatning, i al fald efter den

3. Er afløsningssummen mindre end det stipulerede årsbidrag passerer den dog som fradragsberettiget jfr. lsk. 1950, 88.

4. Smlg. det særegne tilfælde lsk. 1954, 162 hvor beskatning skete hos nyderen, da ydelsespligten skulle bortfalde, hvis nyderen i afdragsperioden afgik ved døden eller giftede sig påny.

5. Begge undtagelser foreslås i det væsentlige ophævet ved såvel marts- (mot. 96-97) som majforslag (mot. 102).

6. Lsk. 1947, 172; 1949, 60, 168 og 169; 1951, 201 og 205 samt 1954, 161. Undtagelser findes foran p. 162 f. med note 31 og 32.

for tiden gældende praksis, jfr. lsk. 1952, 23 og hertil Kare-Frederiksen i S. O. 1954, 5.

Om samlivsophævelsestilfælde gælder S. L. § 7 stk. 8 i.f., hvorefter beskatning alene sker hos yderen⁶. Praksis håndhæver reglen, selv når den tilgrundliggende ængstelse for misbrug ikke har nogen konkret realitet (se navnlig lsk. 1954, 161). Ved efterfølgende separation eller skilsmisse deler man normalt erlagte bidrag forholdsmæssigt efter de pågældende tidsperioders længde, uanset hvornår betaling har fundet sted (lsk. 1951, 205 og 1957, 74). Ordene i L. L. § 15 (»bidrag som i anledning af skilsmisse eller separation udredes«) gør det dog ret tvivlsomt, og de reale grunde (omgåelsesfrygten) næsten givet, om man overhovedet kan betragte det som holdbart, at nægte fradrag for bidrag, der først er pålagt ved de endelige vilkår, men som i henhold til disse vedrører perioden forud for dekretets dato. Man tør derfor sikkert betegne de to afgørelser som røster fra fortiden, hvis opfattelse af hele underholdsbidragsspørgsmålets skatteretlige behandling jo først likvideredes så sent som for 15–16 år siden. Lsk. 1955, 181 omgås da også spørgsmålet med langt større forsigtighed end tidligere afgørelser.

ad 3: Ældre rets regler finder fortsat anvendelse på separations- og skilsmissebidrag, der har stået urørt siden henholdsvis 22. december 1942 og 27. december 1941 (L. L. § 15 stk. 2). Praksis gør dog sit yderste for at opnå videst muligt anvendelsesområde for de nye regler⁷.

§ 83. UNDERSTØTTELSER¹

Når en person uden at være retlig forpligtet dertil helt eller delvist forsørger en anden, stiger den forsørgedes skatteevne, og den forsørgendes falder (tilsvarende). Allerede fra S. L. 1903 har man været klar over, at den nydende måtte beskattes af indtægten (S. L. § 4 c). Omvendt

7. Se fx. lsk. 1954, 80 (ansøgning om bidragsændring afslået) og 81 (normalbidrags-satsen ændret) samt 1952, 212 (skilsmisse på separationsvilkårene) og 1945, 170 og 1947, 80 (overøvrigheden fortolkede bidragsresolutionen efter de relevante datoer). Jfr. iøvrigt Helkett I, 43-44 og Hartvig Jacobsen 132. Aftale mellem ægtefællerne om, at de gamle skatteregler skal gælde, nægtes virkning (lsk. 1952, 212).

1. Helkett i S. O. 1954, 69-72 og 1955, 133-134.

hævdede man længe det synspunkt, at forsørgelsen normalt var en privatsag for yderen, der derfor ikke kunne få noget fradrag. Det var næppe rimeligt. Sådan privat velgørenhed bør ikke hæmmes, endsiges umuliggøres af skattevæsenet. At det offentlige ovenikøbet ofte sparer sociale udgifter derved er for så vidt sekundært, men peger i samme retning. L. L. § 22 stk. 1 (»lignende byrder«) er tilpas udflydende formuleret til at kunne dække snart sagt enhver fortolkning². Fra og med lsk. 1941, 67 (582) blev der lagt op til en ny praksis. Siden da er det lykkedes at finde retningslinier, der vist i alt væsentligt må siges at forene konkret billighed med retsteknisk klarhed, uden at overdreven blødsindhed har åbnet for mange huller til omgælder og misbrug³.

Frdrag gives herefter

1. Hvis grundlaget er et retligt forbindende løfte og
2. ydelsen i henhold hertil skal løbe over en længere årrække samt
3. modtagerne ikke er yderens børn eller svigerbørn, som ikke har afsluttet deres uddannelse⁴.

ad 1: Forsørgelseskontrakten må naturligvis ikke være så stærkt betinget, at den på papiret nærmer sig »volo si volam«. Illustrerende er tilfælde, hvor pligten er gjort afhængig af yderens økonomi. Frdrag nægtes her, hvis yderen som betingelsen for ydelsens fortsættelse stiller, at betaling »er forenelig med hans egen økonomi« (lsk. 1944, 78; 1955, 73 og 1956, 131). Det indrømmedes i en sag, hvor løftet var trådt i kraft, såsnart det var yderen muligt (lsk. 1954, 194). Samme resultat nåede lsk. 1950, 70 hvor underholderen skulle kunne blive fritaget for yderligere pligter, såfremt han ved nærmere at redegøre for

2. Reglen i L. L. er fra 1957/58 trådt i stedet for den enslydende bestemmelse, der siden 1903 fandtes i S. L. § 6 d, i.f.

3. Udk. 1948 § 11 nr. 6 (mot. 82) og majforslag § 15 nr. 7 (mot. 102-103) vil dog praktisk talt afskaffe denne frdragsret. Der kan heroverfor hentes et vægtigt argument i, at svensk praksis – se Geijer 68-70 – er nået frem til resultater, der ligger snublende nær de danske, uden at der er nogensomhelst grund til at tro, at der har været tale om nogen gensidig påvirkning.

4. R. R. 1957, 390 ld. drejede sig om, hvorvidt man kunne stille yderligere betingelser. Sagen angik et tilfælde, hvor en mand påtog sig i 13 år at betale præmien på en overlevelserente for sin husbestyrerinde. Det, der kunne volde tvivl, var dels ydelsens noget atypiske form, dels at der forelå en omgælder af, at løn til privat medhjælp ikke er nogen driftsudgift. Frdrag blev givet.

sin økonomiske stilling godtgjorde, at denne var blevet således ændret, at han ikke mere var i stand til at opfylde sin forpligtelse⁵.

Mundtlige løfter godtages nu (lsk. 1949, 47; 1952, 77 og 1954, 194⁶).

ad 2: 10 år er nok (S. O. 1953, 11 lr.), 3 år ikke (lsk. 1955, 75), ligesom en bestemmelse om 6 måneders opsigelse udelukker fradrag (lsk. 1950, 71).

Begrænsninger om hvis varighed der intet kan siges på forhånd, tolereres⁷, hvis det ikke allerede straks er klart, at ydelsen kun kommer til at løbe i en kortere tid.

Det er selvfølgelig, at forpligtelsen normalt kun vil bestå, sålænge både yder og modtager lever. Det er derfor betydningsløst, om forbehold herom udtrykkeligt er taget jfr. fx. lsk. 1949, 47 om løfte til 81-årig svagelig svigermoder om betaling af 1800 kr. årligt, »indtil hendes død«.

Da der oftest vil bestå et nært forhold mellem parterne, må man åbent erkende, at en kontraktbestemmelse om langvarighed oftest er rent skatteteknisk begrundet og vil blive ophævet ved ny aftale, hvis situationen ændrer sig, selv om der ikke foreligger relevante bristende forudsætninger i aftaleretlig forstand. Vi bevæger os på jomfruelig jord, hvis vi vil dyrke spørgsmålet om, hvorvidt tillægsaftalen i så fald kan få indvirkning på de tidligere skatteansættelser. Har der ikke ved disse været svigslignende forhold, bør spørgsmålet nok besvares benægtende, men R. R. 1957, 348 ld. – omtalt foran p. 69 note 7 – om et analogt forhold tyder på, at forvaltningen ikke ubetinget er enig heri.

ad 3: Begrundelsen for denne begrænsning i personkredsen findes fx. i lsk. 1955, 167: »Da den omhandlede ydelse bl.a. under hensyn til datterens alder (18 år) måtte antages at være bestemt til at understøtte hende under hendes uddannelse og i tiden nærmest derefter (tidsbegrænset til 13 år), og da sådanne ydelser til opfyldelsen af en efter al-

5. Tilsvarende S. O. 1956, 145 lr.: Det beløb, der pålignedes af religionssamfund indenfor vis procent af yderens skattepligtige indkomst.

6. Cfr. lsk. 1943, 139 og 1949, 159.

7. Lsk. 1954, 141 (sålænge ingen anden indtægt end invaliderente); lsk. 1944, 77 (til aldersrenteberettiget); 1955, 74 (sålænge politisk flygtning bevarede sin midlertidige opholdstilladelse her) og 1952, 75 (sålænge studium varede) samt S. O. 1956, 145 lr. (sålænge boede i pågældende menigheds område).

mindelig opfattelse naturlig forpligtelse ikke – selvom de støttedes på en formelig kontrakt – anses for fradragsberettigede»⁸.

Reglen er således ikke begrundet i et omgåelsessynspunkt. Dette kom klart frem i lsk. 1955, 166. En fader fik fradragsret for en årlig understøttelse på 8000 kr. til sin 17 årige søn, da den »gik væsentlig udover, hvad der kunne anses for en naturlig underholdsforpligtelse« for ham. S. O. 1956, 145 lr. er en tilsvarende afgørelse⁹.

For at nægte fradrag skal to betingelser begge være opfyldt:

a. Modtageren skal være yderens barn, stedbarn¹⁰ eller svigerbarn¹¹. Afgørelser vedrørende børnebørn og fjernere descendenter ses ikke at foreligge. Derimod udelukkes fradrag ikke, hvis understøttelse i studietiden ydes til nevø (lsk. 1952, 75) eller søster (S. O. 1955, 94 lr.).

b. Den pågældendes uddannelse må ikke være afsluttet. Er den det, anses forældrenes naturlige forpligtelse for bortfaldet, og fradrag gives (lsk. 1952, 74). Som citatet fra lsk. 1955, 167 viser, kan den naturlige underholdningspligts periode undertiden blive udstrakt også til tiden nærmest efter uddannelsesårene¹².

Kontraktpraksis er efterhånden blevet fast forankret på de anførte synspunkter¹³. Retsopfattelsen blev imidlertid ved den eneste dom på

8. Jfr. også lsk. 1949, 158; 1952, 76 og 203 samt 1954, 76. Legislativt er det diskutabelt, om fradrag burde indrømmes. I normale forældre-børn-forhold vil en regel herom næppe incitere til, at flere unge får en væsentlig bedre uddannelse, men evnen til at hjælpe børnene vil selvsagt forøges med faldende skat. Ligeledes kan det anføres, at børn, der uddannes i faderens virksomhed, lønnes over dennes driftsregnskab, og at man i velstående familier kan få fradrag ved at forære børnene en kapital, hvoraf renten så udgår af forældrenes indkomst. Cfr. martsforslag § 14 nr. 6 (mot. 96-97), der vil udelukke fradragsret for alle ensidigt påtagne understøttelsesforpligtelser over for afkom.

9. Jfr. også lsk. 1953, 85, der giver § 6 d-fradrag til aktieselskab for understøttelse til hovedaktionær. Det fremhæves dog, at forpligtelsen ikke skulle bortfalde, selv om hun solgte sine aktier.

10. Lsk. 1951, 84.

11. Lsk. 1949, 46. – I Sverrig har man været stillet overfor et problem, som dansk praksis endnu har undgået. En studerende stifter familie, hvorfor forældrenes understøttelse til ham må øges. Lsk. vil sikkert, som svensk praksis (Geijer 70), give fradragsret for forhøjelsesbeløbet, forudsat at de øvrige betingelser er opfyldt.

12. Jfr. også lsk. 1957, 63. Smlg. R. R. 1955, 450 ld.: 17 årig-ydelsespligt på 3600 kr. til hver af to 19- og 22-årige sønner. Fradrag indrømmet.

13. Se nærmere Rudolf Sand jun. i U. 1957 B, 93 ff., herunder navnlig eksemplet 94-96 om typiske forhold for de lidt større landbrugere, der ved fornuftig skatteplanlægning kan få skatterne reduceret med 20-25 % og arveafgiften med 75-80 % ved at

§ 83

området (R. R. 1957, 245 Ø.) bragt i farezonen. En fader ville have fradrag for ydelser til sin studerende datter. Det fik han naturligvis ikke, men landsretten fandt anledning til at skrive følgende hårde præmisser: »I det foreliggende tilfælde har sagsøgeren ydet sin datter samme underhold, som ville være blevet ydet uden kontrakten. Denne er således blot et arrangement for at omgå skattelovgivningen og kan derfor ikke medføre ret til fradrag. ... Idet erklæringen må antages oprettet alene med henblik på unddragelsen af ydelsen fra beskatning som indkomst hos sagsøgeren, findes denne ydelse ikke omfattet af bestemmelsen i lovens § 6 d«¹⁴.

udnytte reglerne, samtidig med at de får generationsskiftets problemer klaret på en praktisk måde.

14. Om hensigtsmæssigheden i at anlægge synspunkter som disse præmisser se foran p. 8.

KAPITEL 16

Andre socialpolitiske forhold

§ 84. FORSIKRINGSFRADrag

Mens spørgsmålet om fradragsret for præmier på tingsforsikringer udelukkende reguleres af S. L. § 6 a, har vi på personforsikringsområdet siden S. L. 1922 haft specielle regler, der stedse er blevet udvidet¹ – mest ved L. L. 1953². Bestemmelserne findes nu i F. L. §§ 1 og 5 stk. 2.

De omfatter alle beløb, der af den skattepligtige er anvendt til pensions- og enkeforsørgelse, livsforsikring, ulykkes-, syge-, invaliditets-, alderdoms- og arbejdsløshedsforsikring. Som almindelig regel kan man vistnok i tvivlstilfælde gå ud fra, at anvendelsesområdet dækker alle inden- og udenlandske selskaber og foreninger, der er autoriserede til at drive virksomhed af den nævnte art her i landet³, samt sådanne pensionsordninger, hvor arbejdsgiverens bidrag ikke beskattes hos den ansatte⁴. Derimod er reglerne fundet uanvendelige, hvor en person hos en privatmand havde tilkøbt sig retten til en livsvarig årlig ydelse (lsk. 1956, 129 og S. O. 1956, 74 lr.).

Fuld fradragsret haves fra og med 1955/56 for udgift til arbejdsløshedsforsikring⁵, livrente, overlevelserente, invaliderente, pensionsforsikring, lignende renteforsikring⁶, inkonvertible arverenter⁷ og adskil-

1. Fra 1922 gaves fradrag for præmier maksimalt med 400 kr. årlig. Ved L. L. 1951 forhøjes de 400 kr. til 600 kr. Den store reform i 1953 er fulgt op af mindre udvidelser ved L. L. 1954 og L. L. 1956, samt ved F. L. (lov nr. 87 af 29. marts 1957) § 5.

2. Se navnlig S. B. 1954, 163-170 (Svend Andersen), den af Povl Herler i 1955 udgivne pjece »Den nye ligningslov med fradragsreglerne for forsikringspræmier« og S. O. 1954, 157 ff., navnlig 160-162 om, hvorledes reglerne kan udnyttes til opnåelse af næsten total skattefrihed for den aldrende passive kapitalist. Jfr. også foran § 49.

3. Ld. 1957, 88 mener, at kontingent til Dansk Ligbrændingsforening omfattes af reglerne.

4. Smlg. Helkett 162-163 og Niels Hansen R. R. 1957, 214.

5. Herunder bidrag til vikarkasse (lsk. 1955, 68). Se iøvrigt S. B. 1954, 166-167.

6. Hertil er ved R. R. 1957, 247 ld. henført erhvervsudygtighedsforsikring, hvorefter den forsikrede, efter forløbet af 365 dage efter at han havde fået sin erhvervsevne ned-

lige inkonvertible⁸ annuitetsforsikringer⁹, samt (fra 1957/58) de af finansministeriet godkendte tontineordninger¹⁰, og (fra 1958/59) indeksoopsparingsbeløb (»pristalsreguleret aldersopsparing«). Det kræves dog tillige at den begunstigede skal være forsikringstageren selv, eller »hans pårørende«, men denne betingelse skal man ikke tage alt for højtideligt¹¹.

Udgiften til andre personforsikringer – herunder navnlig sygekassebidrag (eller sygeforsikringspræmie)¹² og kapitalforsikringer¹³ – på omrádet, kan fradrages, men – sammenlagt for såvel hoved- som bipersoner – højst med 600 kr. årligt. Denne grænse vil i det normale tilfælde være tilstrækkelig rummelig til at give fuld fradragsret, og der er derfor ingen (skattemæssig) grund til for de fleste at tegne renteforsikringer. Kapitalforsikringsudgifter over 600 kr. forekommer særlig hyppigt, hvor en forretningsdrivende til sikkerhed for en kassekredit ell. lign. afkræves en summalivsforsikringspolice. Præmieudgiften synes i så fald at være en typisk driftsudgift, i al fald hvor der er tale om en ren risikoforsikring. Imidlertid viser administrationens praksis desværre en klar tendens i retning af at statuere, at forsikringsreglerne er udtøm-

sat med mindst 50 %, skulle have daglige beløb, sålænge sådan erhvervshæmmethed stadig bestod.

7. Smlg. S. O. 1954, 159-160 og 221.

8. Lsk. 1956, 128.

9. Nemlig de, der har udbetalingsperiode på mindst 10 år eller er kombineret med opsat livrente. Smlg. S. B. 1954, 165 og S. O. 1954, 157-159.

10. Se Niels Hansen R. R. 1957, 213-214 og ld. 1957, 16.

11. R. R. 1956, 442 ld., Helkett I, 357-358 og S. B. 1954, 165. Helge Olsen refererer R. R. 1957, 391 en afgørelse fra skdep., der betegnede en frasepareret hustru som »pårørende«, mens ld. (endnu) mener, at husbestyrerinder ikke er pårørende (l. c. 390). Foran p. 311 note 4 er det omtalt, hvordan man omgår en sådan strikte fortolkning af lovdordene, der formentlig blot er løbet koncipisten i pennen, fordi de klinger fagert i politikerøren. Realt synes det ganske ubegrundeligt, at skattevæsenet skal kunne censurere, hvem man vil begunstige forsikringsmæssigt, når fradragsreglerne dog først og fremmest hviler på det åbenbart rimelige, at de samme penge ikke skal beskattes to gange. Jfr. tildels også § 49 note 6.

12. Hovedprincippet i F. L. om, at fuld fradragsret og beskatning af forsikringsydelse hører sammen, brydes for så vidt angår dagpengeerstatninger. Årsagen hertil er vel det rent tekniske, at kun en minimal del af sygekassekontingentet er præmie for dagpengeforsikringen. Se iøvrigt S. B. 1954, 166-167.

13. Jfr. også S. O. 1956, 74 lr. om funktionærbidrag til opsparingsordning, hvor det opsparede beløb endog alene kunne anvendes til livrentekøb eller udbetales ratevis over mindst 10 år.

mende, uanset om årsagernes lighed totalt synes at mangle¹⁴. Det, der maner til forsigtighed, er formentlig frygten for, at man skulle kunne komme i den situation, efter ved præmiebetalingen at have givet fuld fradragsret, ved forsikringsbegivenhedens indtræden at måtte indrømme forsikringstageren (hans arvinger) en ubeskattet formueforøgelse¹⁵, smlg. Vinge Madsen i N. T. 1950, 52, der foreslår, at man skal forene § 6 a-synspunktet med en kapitalvindingsbeskatning af den udbetalte livsforsikringssum¹⁶.

§ 85. SOCIALFRADRAG

De, der er invalider eller legemligt svækkede, vil også i økonomisk forstand være handicappede, selv når de sammenlignes med personer på samme indkomstniveau.

I. Ved L. L. 1947 § 5 indførtes regler, der giver visse af de pågældende et retskrav på ganske bestemte nedsættelser:

A. Betingelserne for at blive medlem af § 5-gruppen er:

1. a. Enten at vedkommende er fyldt 65 år eller dog kendt berettiget til at oppebære folkepension¹.

b. eller at han er berettiget til invalidepension eller til nogle af de i sociallovgivningen omhandlede »invalidepensions-surrogater«².

14. Lsk. 1941, 164; 1950, 169; 1953, 83 og 1956, 130 samt R. R. 1956, 443 ld. Helge Olsen drøfter i R. R. 1957, 389-393 spørgsmålet om man kan slutte modsætningsvis fra F. L. til at fradraget for personforsikringspræmier ikke kan ske efter andre regler. Uden at han kommer nærmere ind på de her fremdragne tilfælde besvarer også han i princippet spørgsmålet benægtende.

15. Jfr. lsk. 1952, 68: Prokurist fradrog præmien for rejse- og ulykkesforsikring, da denne var tegnet »specielt til dækning af risikoen ved en i erhvervets medfør foretaget isoleret rejse, og derfor måtte betragtes som en ren driftsomkostning«.

16. Dette forslag ville reelt medføre, at forsikringen for at fyldestgøre kreditgiverens ønsker, måtte tegnes for et væsentligt større beløb, og præmieudgiften blive tilsvarende mere tyngende.

1. Philip 25, 105 og 134-135 mener, at den generelle begunstigelse af disse mennesker vistnok kun kan forklares »med de gamles store betydning på valgdagen«.

2. Udover de i L. L. § 5 udtrykkelig nævnte ydelser medtager lsk. 1955, 121 militær invaliderente og ld. 1957, 88 invaliderente fra Færøerne, mens lsk. 1954, 111 forkaster

De nævnte betingelser skal være opfyldt ved skatteårets begyndelse.

2. Den skattepligtige indkomst – altså indtægten før hustru, børne- og merindkomstfradrag, men efter fx. skatte-lønmodtager- og forsikringsfradrag – må ikke overstige visse grænser, der for tiden varierer fra 6500 kr. for ikke-forsørgere i rene landkommuner til 11.000 kr. for forsørgere i hovedstadsområdet.

B. Fradragets størrelse er en funktion af, hvor i landet vedkommende er skatteansat og af, om han er forsørger i skatteretlig forstand eller ej. Endvidere varierer det med indtægten størrelse. Maksimum for fradraget – 3500 kr. – opnås af forsørgere i hovedstaden med skattepligtige indkomster under 4000 kr.

C. Overfladisk set virker § 5 som en særdeles tiltalende regel. Megen eftertanke skal der dog ikke til, før man indser, at den også har sine skyggesider. For det første er det et ret tilfældigt udpluk af de svage i samfundet, der er blevet pillet ud og stillet gunstigere end så mange andre med hyppigt endnu ringere skatteevne. Svælget bliver ikke mindre ved, at folketinget hvert år, når L. L. behandles – op mod jul – har forhøjet indkomstgrænser og/eller nedslagsbeløb³. For det andet vil den valgte lovgivningsteknik bevirke, at de privilegerede ved indkomstforøgelser kommer ud for en dobbelt progression, nemlig foruden den almindelige skatteskalas tillige faldende fradrag. Marginalbeskatninger på 80 % eller mere i året efter indkomststigningen kan meget let forekomme for disse ubemidlede mennesker⁴. For det tredje er der ikke tilstrækkelig sund sans i det skatteretlige forsørgerbegreb eller i kommuneinddelingen til, at disse forhold med rimelighed kan bære de betydelige forskelsbehandlinger, reglen fører med sig.⁵

rente i henhold til loven om invaliditetserstatning til besættelsestidens ofre (nr. 475 af 1. okt. 1945), idet der ved denne rentes fastsættelse bl.a. tages hensyn til vedkommandes tidligere indtægt, hvorfor ydelsen efter sin art minder om erstatning for tabt arbejdsfortjeneste. Det samme gælder »invalidiserende« i henhold til ulykkesforsikringsloven (lovbek. nr. 198 af 12. april 1949 § 32 stk. 2).

3. Når man først har denne afgrænsede gruppe, er det lovgivningsteknisk fristende at bruge den også i anden sammenhæng, jfr. fx. lov nr. 339 af 19. december 1956 § 11 om forlods frigivelse af bunden opsparing. Dette båsprincip gør selvsagt ikke uretfærdighederne mindre. Samme virkning har det, når loven differentierer efter skala-indkomst, jfr. fx. B. L. (foran p. 304 note 9).

4. Se majforslag mot. 79-80 og S. O. 1956, 157-158.

5. En enke i København har en pension på 600 kr. månedlig. Ligevægtsskat (efter 1957/58-satser): 515 kr.. Hun kan ikke mere klare sig selv og flytter på sygehjem.

II. For alle andre, der har socialfradrag behov, gælder fortsat – bortset fra befordringsreglen i L. L. § 23 stk. 2, (ovfr. § 60, I)⁶ – alene diverse lovregler om bevillingsmæssige lempelser⁷. De fleste kommuner administrerer disse regler med den humanitet, som for tuberkuløse og polio-ramte har fundet direkte udtryk i skdep. cirk. af 4. januar 1955: Lempelse bør gives, uanset om indtægten går ned eller ej, da sygdommen i sig selv medfører ekstraudgifter og deraf følgende forringet skatteevne; der bør også vises imødekommenhed, hvor sygdommen alene rammer den ikke-udearbejdende hustru; henstand vil kun undtagelsesvis være tilstrækkelig, da ophobning af skatterestancer let vil virke som en urimelig belastning af den syge⁸.

Praktiseret i den ånd, er der næppe på området behov for andet og mere end en vidt formuleret skønsregel. I jo højere grad, man giver stift formulerede retsregler, jo mere kommer man let til at hjælpe de forkerte. Det viser bl.a. erfaringerne fra U.S.A., hvor skatteborgerne siden 1942 har haft en lovhemlet ret til at fradrage visse sygeudgifter, jfr. herom Surrey – Warren 220–223.

Selvfølgelig vil der dog med en regel som den anførte forekomme fradragsnægtelser i enkelttilfælde som følge af de lokale skatteembedsmænds individuelle hårdhertethed. Bod herpå kan imidlertid ofte rådes ved, at man indbringer afgørelsen for skdep. og beder dette give hel eller delvis lempelse forsåvidt angår statsskatten. Opnås dette, vil kommunen i reglen blive til at tale med og i sin flovhed give tilsvarende lempelse på kommuneskatteområdet.

Skal man rette en generel kritik mod S. L. § 23-praksis, må den derfor sikkert lægges an på en anden front. Undertiden benyttes reglen til at uddele privilegier, der synes ganske ubegrundede, og som det i al

Hendes udgifter stiger p.gr.a. de forhold, L. L. § 5 vil afbøde, men hun bliver samtidig ikke-forsørger. Førsteårsskatten bliver nu 1219 kr..

6. Specialudgifter, der står i direkte forbindelse med det indtægtsgivende erhverv, giver dog en egentlig fradragsret i henhold til S. L. § 6a, jfr. Helkett i S. O. 1950, 153-154 og ld. 1957, 49-50 samt foran p. 229.

7. Hovedbestemmelserne er S. L. §§ 23 stk. 7, 28 stk. 4 og 37. I et mere fuldstændigt lovregister må også medtages U. L. § 36 stk. 1, fmin. bek. nr. 194 af 16. april 1951, K. L. § 9 stk. 3 i.f. jfr. § 27 stk. 5 og § 39; kbh.an nr. 355 af 20. juli 1922 § 7 i.f., jfr. § 10 stk. 4, frbrg.an 255 af 22. august 1937 § 12 stk. 6, jfr. § 15 stk. 6 og § 23 stk. 2. Yderligere lovstof vedrørende det enkle problem, finder man i kommunal valglov (lovbek. nr. 336 af 22. december 1953) § 7 stk. 2 og i asrl. § 5, mens man vist nu trygt kan lade lov 100/1937 § 19 hvile.

8. Jfr. også skdep. cirk. af 12. april 1949 om indkaldte værnepligtige.

fald ikke bør tilkomme administrationen at give. Kommunehåndbog 479 oplyser således, at skdep. plejer at hjælpe personer på midlertidigt – men dog skattepligtigt – ophold her, når de er ansat i den danske stats tjeneste med tjenestested i skattefrihedsreservatet Grønland.⁹

III. Legislativt er det brændende spørgsmål: Hvad med dem, der ligger væsentlig over sygekassegrænsen? Der kan næppe rettes vægtige indvendinger mod, at administrationen med den nuværende lovformulering (praktisk talt) undlader at lempe her. Overfladisk set kan det forekomme rimeligt; de pågældende hører jo tilsyneladende ikke til de økonomisk svage i samfundet. Den nugældende progression er imidlertid spændt så stærkt ud mod den yderste bæregrense i gennemsnitstilfældet, at resultatet er blevet, at såsnart væsentlige særforhold gør sig gældende, er der stærkt behov for social-skattelovgivning selv for mennesker på det allerhøjeste indkomst- og formueniveau. Sager af denne art vil imidlertid være overmåde vanskelige at afgøre. De vil være stærkt individuelt prægede, så visdomsbøger vil være af ringe interesse. De vil ofte kræve indsigt i og vidtgående takt overfor særprægede forhold. De vil kræve mod og påtrykningsmodstandsevne, da ukvalificerede ansøgere ofte vil mobilisere stærke politiske kræfter. Hvor finder vi et organ, der kan leve op til disse krav? Jeg véd det ikke, men jeg véd, at behovet for hurtig ændring af S. L. § 23 til hjælp for disse mennesker er af en ikke ringe styrke.

9. Inspirationen kommer fra den besynderlige, men altså dog lovfæstede, særregel i K. L. § 3, stk. 3, til hvilken der imidlertid ingen pendant findes i statsskattelovgivningen, således at en modsætningsslutning er nærliggende. Se iøvrigt om reglen ndfr. p. 467 f.

KAPITEL 17

Skattebetalinger

§ 86. SKATTEFRADRAGSRETEN

I. LEGISLATIVE BETRAGTNINGER

Som et særpræget dansk fænomen kan beløb, der er anvendt til skattebetaling, som hovedregel fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Reglen opstod ved en anonym ikke nærmere begrundet blyantsrettelse i 1850 i et ministerielt koncept. Det skyldtes nærmest et uheld, at Venstre ikke fik den aflivet i 1911. Man prøvede med et regeringsforslag. På de tider spillede den som følge af skatternes beskedne niveau ikke nogen synderlig rolle.¹

I tiåret efter den anden verdenskrig har skattefradrag retten indtaget den centrale position i skattedebatten. Dens angribere – først og fremmest skattelovskommissionen – har påvist, at den fører til betydelig forfordeling af skatteyder med svingende indtægter. For at tage et greit eksempel: den skatteyder, der ved U. 1955, 81 H af højesteret med 6 stemmer mod 3 fik oplyst, at han havde købt en nu videresolgt ejendom i spekulationshensigt, fik sin skattepligtige indkomst forøget med ca. 670.000 kr. i 1947. Skatteskalaen er imidlertid opstillet således, at det forudsættes, at skatteyderne har et til bruttoindkomsten svarende »normalt« skattefradrag. Dette er ikke tilfældet ved eengangsindtægter (eller ved indkomstsvingninger). Progressionen ramte derfor dobbelt hårdt i 1948/49. Det var knap nok nogen trøst, at indkomsten i de følgende skatteår kunne reduceres med betydelige skattefradrag. Formentlig blev indkomsten herved negativ, så fuldt udbytte fik han ikke engang af sin fradrag ret – altså en ny forfordeling. I 1951/52 kunne det store fradrag ikke længere udnyttes, og skatteyderen havde da slet intet skattefradrag og beskattedes følgelig af sin fulde indtægt, – en tredie kostbar »uretfærdighed«. Svingningerne vil med stadig formindsket styrke fortsætte i adskillige år før ligevægtspunktet nås.

Nu bør man selvfølgelig ikke afskaffe skattefradrag retten, hvis den

1. Jfr. til foranstående U. 1955 B 49-60 (Mogens Eggert Møller).

har gunstige virkninger for flertallet af skatteyderne, blot fordi den virker ubilligt i ganske få undtagelsestilfælde. Det i det anførte eksempel nævnte gælder imidlertid principielt ved alle indtægtssvingninger. Der er »kun« en gradsforskel med hensyn til virkningens omfang. Skattefradragsretten virker derfor utvivlsomt som et incitament til at undlade at opnå merindtægter ved at påtage sig ekstra byrder fx. i form af overarbejde eller opsparing. Dette incitament er så meget stærkere som beskatningen i det første år bliver særlig høj, mens den endelige beskatning af merindkomsten er indhyllet i uigennemtrængelige skatteberegningstekniske tåger².

Brodden i denne argumentation er imidlertid fjernet ved lov nr. 181 af 23. juni 1956 (ndfr. § 87) for en kompakt majoritet af vælgerne³. Idet der bortses fra minoritetens interesser, indskrænker diskussionen sig herefter stort set *til* mere teknisk betonedede betragtninger vedrørende reglens uheldige virkninger på indretningen af en – navnlig for større indtægter – rationel progressiv skala for såvel stats- som kommuneskatter, *til* kritik af, at beregning af klienters tilsvær i en årrække fremover vanskeliggøres⁴ og *til*, at vi har besvær med at løse forskellige detaljeproblemer tilfredsstillende⁵.

Reglens tilhængere har navnlig henvist til, »det urimelige i, at man skal betale skat af skatten«, og til, »at reglen er skatteborgerens sidste værn mod plyndring, da skatten i det lange løb aldrig bliver over 50 %«. Til det første synspunkt skal blot anføres, at der ikke ses at være nogen grund til at behandle udgiften til fx. skole- og vejvæsen anderledes end udgiften til fx. rugbrød og tandpasta; til det andet, at det ikke blot principielt juridisk er forkert (skattefradragsretten er hjemlet i en almindelig lov, der selvfølgelig kan ændres ved den nye lov, der forhøjer skatterne), men også i praktisk lovgivningsarbejde har vist sig uholdbart i et vist omfang, efter at man fandt ud af, at en marginalbeskatning på over 100 % udmærket kunne indføres i skatteskalaerne⁶. Når der alligevel i befolkningen synes at være en overvæl-

2. Da majforslaget genfremsattes 15. febr. 1955 var det ledsaget af udførlige beregninger over disse virkninger under en række forudsætninger, man vel kan opstille på papiret, men sjældent i livet.

3. Også den ved L. L. 1956 § 9 indførte underskudsoverførelsesret afbøder til en vis grad urimelighederne (ndfr. 384-388).

4. Se nærmere Philip 110-115, 145-147, 207-208 og 428.

5. Se fx. foran p. 127 note 33 om årsagen til, at vi ikke kan kopiere de svenske bestemmelser om fordeling af akkumulerede indkomster.

dende majoritet for reglens bevarelse⁷, skyldes det sikkert – som fremhævet af Røgend 104 – det psykologiske moment, at man ikke vil sige farvel til det tiltalende, at kunne trække noget fra på sin selvangivelse.

Hvordan dette nu end forholder sig, resulterede den hede politiske debat i 1953–54 i al fald i, at den gældende ordning blev en hellig ko. Hvadenten man finder dette rationelt eller ej, er det derfor ikke engang tilladeligt at anlægge en indskrænkende fortolkning af bestemmelserne, hvoraf de vigtigste nu findes i L. L. § 22 stk. 1.⁸

Spørgsmålene bliver herefter:

- a. Hvilke ydelser kan fratrækkes?
- b. Hvem har skattefradragsretten?
- c. Hvornår opstår retten?

Det sidste spørgsmål udskydes til § 96, mens de to første behandles her.

II. DE FRADRAGSBERETTIGENDE YDELSER

1. Personlige skatter til dansk stat eller kommune kan fratrækkes uanset beskatningsgrundlaget (indkomst, formue, merindkomst etc.)⁹.

Undtagelse kan naturligvis gøres ved lov, men gældende ret indeholdt indtil fornylig for fysiske personer¹⁰ kun en enkelt begrænsning, gældende for de skatteydere, der har udnyttet »loftsreglen« i U. L. § 2 (ndfr. § 88)¹¹. I marts 1957 udnyttede den socialdemokratiske finans-

6. I 1957/58 passerer de 100 % ved skala-indkomster på 50.000 kr. i København, 100.000 kr. i Gentofte og ca. 290.000 kr. i Nødebo (en af landets billigste kommuner). Tallene er for forsørgere. For ikke-forsørgere ligger de oftest (betydeligt) lavere. Der er herved bortset fra T. L., som skyder grænsen meget væsentligt nedad, men forhåbentlig (p. 33 f) ikke som noget permanent. Formueskatten virker i samme retning.

7. Jfr. de i S. O. 1953, 90 og 1954, 166 refererede gallupundersøgelser.

8. Reglen træder fra 1957/58 i stedet for S. L. § 6d, men der er ikke med den nye bestemmelse tilsigtet nogen ændring i hidtidig praksis.

9. Fradragsretten gælder også folkepensionsbidraget, jfr. folkeforsikringsloven § 65 A stk. 5.

10. Juridiske personer nægtes fradrag for de indenfor den sidste snes år indførte nye skatteformer, se U. L. §§ 13, 23 og 33.

11. I kortere perioder har der været yderligere begrænsninger. Således kunne man ikke fradrage krigskonjunkturskatten under første verdenskrig (lov nr. 129 af 10. maj 1915 § 5). Valutaskatten i 1920'erne (lov 20. december 1924 § 5 I, stk. 4) og »landbrugs-kriseskatten«, jfr. lov nr. 243 af 19. oktober 1931 § 12 i.f. ophævet ved lov nr. 177 af 21. juni 1932 og heller ikke eengangsskatten (lov 391, 12. juli 1946 § 50 stk. 1).

minister i ret stor ubemærkethed imidlertid sine forslag om indførelse af »skjulte kapitalvindingsafgifter« (foran p. 46) til også at snigmyrde skattefradragsretten på disse begrænsede områder, jfr. F. L. § 6 stk. 3 om enkers (og dødsboers) 25 % afgift af eengangsbeløb fra renteforsikringer m.v., samt A. F. §§ 6 stk. 1 og 28 stk. 1.^{11a} Et lignende attentat gennemførtes i stilhed på lotterigevinstbeskatningsområdet, kulminerende med lov nr. 23 af 27. januar 1956 (ndfr. under 7; jfr. p. 164). I. F. § 4 stk. 1 (ndfr. p. 440) er derimod formuleret i fuldt dagslys i bedste overensstemmelse med skattefradragsrettens varmeste dyrkere, jfr. A. U. 150. For den begrænset skattepligtige (S. L. § 2 nr. 3, jfr. ndfr. T. 24) gør praksis yderligere den indskrænkning, at han kun kan fradrage de skatter, der forholdsmæssigt er pålignet de skattepligtige indkomstkilder – også hvis han i det tidligere år har betalt skatter som ubegrænset skattepligtig, jfr. lsk. XLI 18 (579)¹².

I særlige tilfælde kan der opstå spørgsmål om, hvorvidt en ydelse er en skat eller ej. Det har navnlig været fremme med hensyn til »dødsbottillægget« (S. L. § 43, jfr. p. 539). Her har lsk. fastslået, at der foreligger en ikke fradragsberettiget ydelse af pønål karakter¹³. Nævnes kan også den forlængst udløbne lov nr. 207 af 7. juni 1952 om skibsfartens særydelse¹⁴. Se lidt nærmere p. 10 note 12.

2. Skatten til folkekirken og valgmenigheder kan fratrækkes. Det samme gælder tilsvarende bidrag til anerkendte trossamfund. Ydes bidraget frivilligt, nægtes fradrag derimod i det omfang, det overstiger, hvad folkekirkeskatten ville have udgjort (lsk. 1955, 163). Fuld fra-

11a. Mens jeg læste korrektur på bogen opdagede oppositionen A. F.-forholdet, der endnu ved afslutningen af mit arbejde befandt sig på forsøgsstadiet.

12. Da tvangsinddrivelse ofte er vanskelig, kunne de pågældende ellers opnå vidtgående skattefrihed ved at strække skattebetalingerne. Begrænsningen er imidlertid – i mangel af udtrykkelig lovhjemmel – næppe juridisk holdbar, se også S. L. § 8 stk. 10, 1. pkt. e.c.

13. Lsk. 1940, 76 og 1955, 164 – sidstnævnte kendelse med støtte navnlig i de synspunkter, der ligger til grund for U. 1955, 430 H og de landsretsdomme, der forudsætter subjektivt strafbart forhold for tillæggets anvendelse. I konsekvens af de synspunkter, fmin. forfægtede under nævnte højesteretssag skrev man i 1951 til ld., at man gik ud fra, at lsk. – en formelt af administrationen uafhængig myndighed (!) – ændrede sin praksis og anerkendte fradrag for dette tillæg (S. O. 1955, 79). Af A. U. 161 fremgår, at der er enighed om at nægte skattefradragsret for det tilsvarende 100 %-tillæg, som foreslås indført ved I. F. § 11 for de tilfælde, hvor investeringsfondsmidler misbruges.

14. Motiverne udtaler, at beløbene kan fradrages som skat uden at speciel lovhjemmel er nødvendig, jfr. hertil U. 1953 B, 81-87 (Poul Meyer) og S. O. 1952, 5-6 og 90.

dragsret kan imidlertid opnås i medfør af reglen i L. L. § 22, om understøttelser, hvis vedkommende forpligter sig til at fortsætte bidragsbetalingen over en vis årrække (S. O. 1955, 95 og 1956, 145 lr.)¹⁵ eller i henhold til S. L. § 6 e om renter (lsk. 1955, 76, foran p. 275 note 3).

Af retstekniske grunde nægtes fradrag for ydelser til ikke anerkendte trossamfund¹⁶. Det er næppe rimeligt eller korrekt ubetinget at lægge vægt på et kriterium, der har sin hovedbetydning på helt andre områder. Medlemmer af frimenigheder m.v. forfordeles herved, undertiden uden at kontrolvanskeligheder eller faren for misbrug in concreto kan begrunde det.

3. Som det forudsætningsvis fremgår af de i note 13 nævnte kendelser, kan skattebøder ikke fradrages (Uddrag 575 f); derimod kan morarenter vedrørende skattekrav trækkes fra, hvadenten man nu vil finde hjemmelen hertil i L. L. § 22 eller i S. L. § 6 e.

Er omvendt det opkrævede skattebeløb fremkommet efter modregning af børnetilskud, opsparingspræmie eller andet, kan det fulde bruttoskattebeløb alligevel fradrages. Det nævnes, fordi det frembyder en faldgrube, som uøvede »selvangivere« ofte dumper i.

4. Ejendomsskatter kan fradrages (det sker ved opgørelsen af driftsresultatet på det særlige ejendomsskema, der skal vedlægges selvangivelsen). Det samme gælder vandafgifter (R. R. 1956, 487 ld.).

Derimod omfattes afgifter vedrørende fx. vej-, kloak- og elektricitetsanlæg etc. ikke af skattefradragsretten jfr. U. 1935, 486 H. Om disse ydelser kan fradrages (evt. afskrives) beror derfor ikke på fortolkningen af L. L. § 22, men af S. L. § 6 a om driftsomkostninger eller af § 6 e om vedligeholdelsesudgifter.

5. Forbrugsafgifter kan ikke fratrækkes (for den, der handler med eller forarbejder den pågældende vareart vil de dog normalt udgøre en fradragsberettiget driftsomkostning). Dette forhold har naturligvis en vis betydning ved drøftelsen af, hvorledes den samlede skatteudskrivning skal fordeles mellem direkte og indirekte skatter.

6. U. 1910, 132 H statuerede, at arveafgifter ikke omfattedes af S. L. 1903 § 6 d's udtryk »direkte skatter«. Efter at ordet »direkte« i 1912 forsvandt fra lovteksten, er fradrag også nægtet (lsk. 1936, 99 (579)). Gaveafgift behandles naturligvis på samme måde som arveafgift (lsk. 1929, 98 (579)).

15. Se nærmere § 83 (navnlig afgørelser i note 5 og 7).

16. Jfr. fx. lsk. 1941, 167; 1945, 160 og 1946, 75.

7. Også for andre danske afgifter end de nævnte er formodningen for at skattefradrag er udelukket¹⁷. Hvad fx. lotteriafgifterne angår, må dette allerede følge af, at baggrunden for lov nr. 23 af 27. januar 1957 bl.a. var, at den tidligere administrative lempelsespraksis¹⁸ krævede foretagelse af uhåndterlige beregninger for at finde frem til en under hensyntagen til skattefradragsretten beregnet »ligevægtsskat« på 15 %.

8. Beløb, der er betalt til udenlandske myndigheder, kan efter praksis fradrages, hvis de kan sidestilles med fradragsberettigede danske skatter¹⁹. Den praktiske betydning heraf blev imidlertid reduceret væsentlig, da L. L. 1955 § 2 indførte nye regler om beskatningsgrundlaget for tilflyttere etc. (ndfr. § 93, IV). Skattefradraget for disse personer opgøres nemlig ikke som de i udlandet betalte skatter, men på grundlag af den forventede danske skat.

III. HVEM TILKOMMER FRADRAGSRETEN?

Normalt er det en selvfølge at den, der er pålignet og har betalt et skattebeløb, også opnår fradragsretten, men visse særtilfælde kræver omtale.

1. Ved indgåelse af ægteskab tilfalder brudens skattefradragsret manden.²⁰ Dette gælder også skatter, som kvinden har betalt af indtægtskategorier, for hvilke der fremover opnås skattefrihed i medfør af L. L. § 14 (ndfr. § 93, II).

17. Derimod kan fradrag jævnlige ske ud fra driftsudgiftssynspunktet, jfr. fx. lsk. 1945, 69 og 1946, 79 (580) om biograferejeres betaling af filmsfondafgifter.

18. Skdep. cirk. 7. april 1949, afsnit IV.

19. Denne praksis er af gammel oprindelse og finder en vis støtte i grundsætningen i arveafgiftsloven § 16, stk. 5, 1. pkt. Selv om U. 1920, 481 Ø. sætter et spørgsmålstegn ved den, forudsættes den stadig at være gældende, senest i lsk. 1953, 84, der nægter fradragsret for hollandsk eengangsskat (jfr. note 11). Der må i praksis forekomme mange tilfælde, hvor en her bosat betaler skat i udlandet af en indtægt, der ikke skal medtages i hans danske skatteopgørelse som følge af regler i dobbeltbeskatningskonventioner, men trykte afgørelser herom er jeg ikke stødt på. Udgangspunktet bør sikkert være, at man nægter fradrag for den del af den udenlandske skat, der vedrører sådan indtægt, men løsningen må antagelig i første række afhænge af, hvilken teknik den pågældende konventions regler er opbygget efter.

20. Det samme gælder, hvor ægtefæller (påny) bliver sambeskattede efter i en periode at have været særbeskattede, fordi de ikke har samlevet (eventuelt været separerede).

2. Ophører samlivet mellem ægtefæller træffes ofte aftaler mellem dem om, hvordan skatterne i deres indbyrdes privatretlige forhold skal deles, eventuelt afgøres dette spørgsmål ved domstolene, jfr. ndfr. p. 479. Lsk. 1950, 182 og 1954, 140, statuerer, at den herefter foretagne fordeling skal være afgørende, for hvilket skattefradrag hver af dem skal have, når de atter særbeskattes.²¹ Følger manden derimod den af skatteloven anviste regel og betaler skatten fuldtud så længe sambeskatningen varer, må hustruen formentlig starte uden skattefradragsret. Hun kommer derved ind i en længere periode med svingende skatter, selv med fast indtægt. Det er der intet at gøre ved, siger lsk. 1956, 139.²²

3. Privatskiftende arvinger opnår ikke fradragsret for afdødes skatter, og det gør offentligt skiftede boer heller ikke. Fravigelse sker ikke for de skatter, der først er forfaldne efter dødsfaldet eller efterbetalingsbeløb, som betales efter skatteyderens død. Niels Hansen (S. B. 1954, 73–75) begrundet reglen med, at der ikke foreligger skattebetaling, men gældsøvertagelse. Den arving, der af hensyn til afdødes minde, betaler hans i boet udækkede skattegæld, er ikke bedre stillet, idet man ikke kan finde hjemmel for fradrag af sådanne frivilligt betalte beløb (lsk. 1954, 74).

Enken stilles i praksis noget bedre end andre arvinger. Hvis hun ikke opnår § 7 stk. 6-lempelse²³, kan hun fradrage samtlige skatter (lsk. XXXV, 34 (578)), herunder også efterbetalinger (lsk. 1929, 97 (577) og 1931, 29 (577)), hvis hun enten sidder i uskiftet bo eller overtager boet som enearving. Dette gælder også de af manden betalte skatter. I andre tilfælde kan hun fradrage den forholdsmæssige del af mandens og hendes samlede skattebetalinger, som svarer til hendes særejeindtægter. Derimod får hun aldrig fradragsret for de af boet betalte skatter²⁴.

5. Unge mennesker, der første gang beskattes, starter uden skattefradrag (jfr. R. R. 1956, 441 ld.) og kan derfor ligesom fraskilte m.v. komme ind i en periode med stærkt svingende skatter. Praktisk sker

21. Lsk. 1951, 207 nægter helt fradragsret for hustruen, fordi fordelingsaftalen først var truffet et par år efter skilsmisken. Afgørelsen kan måske forsvares med processuelle præklusionsbetragtninger.

22. Fra den specielle afgørelse Lsk. 1951, 91 tør man næppe slutte at hustruen også i andre tilfælde kan begynde med et forholdsmæssigt beregnet skattefradrag.

23. Jfr. ndfr. § 93, III, hvorefter det her behandlede problem slet ikke opstår, når § 7 stk. 6 anvendes.

24. Jfr. nærmere S. B. 1954, 77 (Niels Hansen).

§ 86

det dog sjældent, da indtægten jo over flere år plejer at vokse langsomt fra et beskeden startniveau.

6. De tilsvarende ulemper for tilflyttere blev afbødet ved L. L. 1955, § 2. De stilles nu som § 7 stk. 6-enker, idet de i immigrationsgave får et ligevægtsskattefradrag, se nærmere ndfr. § 93, IV.

7. Betaling af skatter som følge af subsidiær hæftelse overfor det offentlige bør sikkert undtagelsesfrit medføre skattefradragsret for den, der betaler beløbet. Lsk. 1955, 165 statuerer imidlertid det modsatte vedrørende en i medfør af S. L. § 38 stk. 6 erlagt skat. R. R. 1957, 394 ld. fortsætter vildsporet i en sag, som angik en trediemandspanteret (tvangsauktionskøber overtog ejendom behæftet med skatterestancer).

8. Er skatten omvendt blevet dækket af en anden end den, der står som skatteskyldig overfor det offentlige, må man sikkert enten nægte fradragsret eller (hvad der praktisk bliver det samme) statuere en versus-indkomstskattepligt for sidstnævnte. Ved en ejendomshandel bør køberen fx. ikke kunne modtage dækning for skattebeløb i henhold til refusionsopgørelsen og derefter hævde, at den kun havde relation til hans formue, så han kan fradrage beløbet i sin indkomst²⁵. Fradragsretten må tilkomme sælgeren, der reelt har betalt skatten.

§ 87. MERINDKOMST

Den, hvis realindkomst stiger, opnår herved en særlig stor skatteevne. Han er vant til at klare sig med mindre, end han nu tjener, og der vil i reglen gå nogen tid, før hans faste udgifter (bolig etc.) når op til det niveau, der svarer til hans nye indtægt. Disse betragtninger førte til, at der under første verdenskrig og i mellemkrigsperioden hyppigt blev udskrevet tillægsskatter på indtægtsstigninger. Det seneste eksempel herpå er den 1943/44 – 1946/47 opkrævede krigskonjunkturskat, der pålagdes de indtægtsstigninger, om hvilke det ikke kunne godtgøres, at de ikke stod i forbindelse med krigskonjunkturerne¹.

25. S. O. 1953, 80 Ø. hviler formentlig på samme tankegang.

1. Den ledende dom vedrørende denne bevisbyrderregel er S. O. 1952, 16 Ø. Se iøvrigt S. O. 1946, 141-146 (Halvorsen).

Når vi aldrig har fået nogen permanent merindkomstskat, hænger det sikkert tildels sammen med, at skattefradragsretten medfører en merindkomstbeskatning indenfor den sædvanlige indkomstskats rammer. Sammenligner vi fx. to skatteydere, der begge før skattefradrag har en indtægt på 20.000 kr., vil den, der gennem længere tid har haft en indkomst på dette niveau, have et skattefradrag på måske 4.000 kr. og altså blive beskattet af 16.000 kr. Den, der i de foregående år kun har tjent 15.000 kr. før skattefradrag, vil højst sandsynligt kun kunne fratrække ca. 2.500 kr. og følgelig blive beskattet af 17.500 kr. Marginalskatten af de sidste 1.500 kr. vil være ca. 1.000 kr. Udtrykt med andre ord, merindkomsten på de 5.000 kr. beskattes i det første år med ca. 20 % qua merindkomst. Der opnås ganske vist nogen compensation herfor i de følgende år gennem en større skattefradragsret end skatteyderen med den stabile indkomst får. En vis merindkomstbeskatning vil alligevel indtræde også i det lange løb.

Skal de to skatteydere ligestilles, sker det på den mest håndterlige måde, ved at den sidstes skalaindkomst reduceres fra 17.500 kr. til 16.000 kr., altså med 1.500 kr. eller 30 % af merindkomsten på de 5.000 kr. En sådan ligestilling har man fundet ønskværdig i den for tiden rådende konjunktur- og valutapolitiske situation, idet man særlig har haft for øje at skattesystemet ikke bør være indrettet således, at det afskrækker folk fra at påtage sig ekstraarbejde².

Reglerne indførtes ved lov nr. 181 af 23. juni 1956³ jfr. skdep. cirk. nr. 126 af 30. juli 1956.

I hvilket omfang realiserer disse bestemmelser nu de tilgrundliggende intentioner?

1. Fradraget udgør altid 30 % af merindtægten. Dette harmonerer med det anførte eksempel, men på højere indkomsttrin vil det være for lavt til at kompensere skattefradragsrettens merindkomstskattevirkning, på lavere for højt.

2. Af administrative grunde sondres ikke mellem indtægtsarten, så-

2. Hertil kommer, at de grunde, der i tidligere tid har ført til merindkomstskatter taler for en lempelig behandling af merindkomsten i perioder, hvor man ønsker at fremme opsparingsomfang.

3. Da man til dette område har overført uvanen fra L. L., U. L. og B. L. med formelt kun at lovgive for eet skatteår ad gangen, har man måttet udsende en ny lov for 1958/59 (nr. 91 af 29. marts 1957), men der er ikke herved sket nogensomhelst realitetsændring.

ledes at reglen altså også begunstiger den, hvis merindkomst hidrører fra andre kilder end øget arbejdsindsats, såsom gaver, spekulationsfortjenester eller advancementer⁴. Virkningen heraf er formentlig den, at de skatteydere, der vilkårligt kan variere deres indtægter fra år til år, fx. ved forstandig udnyttelse af varelagerreglerne og de ekstraordinære afskrivninger, må forventes at få den betydeligste fordel af de nye regler. Ved at lade indkomsten stige det ene år undgår de skattefradragsreglens merindkomstbeskatningsfølger, men når indtægten så falder næste år opnår de den fordel, som reglen giver faldende indtægter⁵.

3. Fradraget maximeres til 3.000 kr., idet en øget arbejdsindsats kun for de færreste i sig selv bevirker, at årets indtægt stiger med mere end 10.000 kr.

4. Det lykkedes kommunerne at få deres skatter holdt uden for lovens område, således at merindkomster i relation hertil stadig undergives særbeskatning. Da progressionen er relativt svag i kommunalbeskatningen, spiller det imidlertid en underordnet rolle, og det medvirker i nogen grad til at begrænse fordelene ved spekulation i svingende indtægter.

Iøvrigt skal vedrørende reglerne bemærkes, at sammenligningen sker på grundlag af de skattepligtige indkomster efter socialfradrag og eventuelle bevillingsmæssige lempelser, men før afrundingsfradrag (S. L. § 8), hustru- og børnefradrag, og at man ser bort fra fradrag under 60 kr., således at reglerne med andre ord ikke hjælper de mange, der på grund af dyrtidsreguleringer etc. har indtægtsstigninger på under 200 kr.

Juridiske personer omfattes ikke af reglerne. Man kan efter behag finde begrundelsen herfor enten i det ubehagelige, at skulle indføre endnu en brik i vor komplicerede selskabsskatteberegning, eller i, at deres skatteforhold ikke har nogen væsentlig vælgerpolitisk interesse.

4. R. R. 1957, 431 ld. går så vidt som til at indrømme lempelse for den merindtægt, der skyldtes at skatteyderen havde indgået ægteskab og derfor nu også måtte beskattes af hustruens indtægt. Det var betydningsløst, om hverken mand eller kone havde haft indtægtsfremgang, eller måske endda begge havde haft tilbagegang. De beløb, der skal bortses fra i medfør af nygiftereglerne, må det dog være udelukket at indrømme merindkomstlempelse for.

5. Der kan dog aldrig blive tale om nogen millionfidus. Det forbyder allerede det under 3^o anførte, men op til ca. 10 % af skatten kan man nok spare i det lange løb under gunstige omstændigheder.

§ 88. LOFTSREGLEN¹

Hvis en københavnere, der hverken er forsørger eller folkekirkemedlem, i 1955 havde en skattepligtig indtægt på 2 millioner, kommer han heraf efter skatteskalaerne til at betale 2.721.500 kr. i indkomstskat for 1956/57. For hver 100 kr., han yderligere tjener, svarer han 142.15 kr. i skat. En sådan skatteyder har sædvanligvis også en vis formue (hvis afkast er inkluderet i de 2 millioner). Er den også på 2 millioner, er formueskatten 38.510 kr. Med andre ord, han skal skaffe godt $\frac{3}{4}$ million kroner udover hvad han har haft i skattepligtig indkomst for at klare skatten. Hvis han også de foregående år har ligget på et højt indkomstniveau, har han ganske vist også tjent noget mere end de 2 millioner, fordi nævnte indtægt først fremkommer efter skattefradrag, men selv da er beskatningen ret hård. Er der tale om en eengangsindtægt (udstykningsforetagender, skattepligtige legater eller gaver, enkelte store forretninger, der samler sig i eet år o.l.) er konsekvenserne katastrofale, og det skattefradrag, der opnås i senere år, kan være et ringe plaster på såret (nemlig hvis indtægterne til den tid ligger på et mere beskedent niveau).

For at afbøde de værste urimeligheder, lagde U. L. 1941 loft over skatten. Skatteyderen² kan, – jfr. U. L. § 2 – begære nedslag i det omfang han i samlede personlige skatter³ er pålignet mere end 80 % af sin indtægt før skattefradrag⁴. Har indkomstniveauet ikke været væsentligt lavere i de umiddelbart foregående år, er reglen følgelig uanvendelig. Er talen åbenbart om et stjernesud, så skattefradragsret fremover er af ringe værdi, bør skatteyderen utvivlsomt kræve reglen bragt i anvendelse. Forventer man derimod at forblive på det høje niveau, bør man – hvis likviditeten eller opnåede betalingsordninger tillader det – bide i det sure æble, idet den, der bruger reglen, straffes med, at hans skattefradrag i de følgende 2 år nedsættes med halvdelen af det opnåede nedslag.⁵

1. Spang-Thomsen i S. B. 1951, 81-85.

2. Kun fysiske – ikke juridiske – personer cfr. majforslaget (mot. 184). For gældende rets vedkommende tør man vel efter overskriften til U. L. afsnit I, A og lovens § 1 stk. 1 antage, at også dødsboer og udenlandske juridiske personer, der er skattepligtige her, kan få loftslempelser.

3. Herunder dog ikke kirkeskatter.

4. Nedslaget bæres fuldt ud af staten.

5. Denne pønålvirkning foreslås ophævet ved martsforslaget, mot. 115: »fradraget

Store indkomster vil så at sige altid have et vist usikkerhedens præg, og det vil derfor i praksis bero på et vanskeligt skøn, om man bør begære reglen anvendt eller ej. Det vil derfor være klog politik at se tiden lidt an, før man træffer sin endelige beslutning⁶. Et fortrudt skøn vil kunne få skæbnsvangre konsekvenser. Bl.a. af den grund er reglen helt utilstrækkelig⁷, men den gruppe, for hvilken reglen teoretisk kan have betydning – folk med skattepligtige indkomster over ca. 100.000 kr. – tæller kun lidt i folkemasserne. Nogen offentliggjort oversigt over antallet af loftfradrag foreligger mig bekendt ikke, men man gætter næppe helt galt, hvis man anslår, at det årlige tal er så lille, at de pågældende husstande ikke engang repræsenterer stemmer nok til 1 % af et folketingsmandat^{8,9}.

reduceres jo som følge af reglen om overgrænsen og en yderligere beskæring synes der ikke at være tilstrækkelig grund til.«

6. Loven indeholder ikke nogen »senest-frist«. Det kan navnlig ikke antages, at man ved at begynde at betale på den store skattebillet uden forbehold har afskåret sig fra senere at kræve lempelse. Det kan højst bevirke, at man for »mellempærioden« ikke kan få rente af beløb, der eventuelt skal tilbagebetales. Derimod er der en risiko for, at man kan blive mødt med den betragtning, at man ikke har retskrav på en realitetsbehandling af en begæring, som modtages af myndighederne efter skatteårets udløb, da U. L. formelt kun gælder for eet skatteår ad gangen.

7. I Vesttyskland er loftet over skatterne 55 % af indkomsten (S. O. 1954, 85).

8. Jfr. herved, at Geijer 492 oplyser, at den svenske 80 %-regel – der endog er noget mildere end den danske – i 1949 anvendtes i ca. 350 tilfælde.

9. Ifølge T. U. 4 (jfr. 2) skal selv tvangslåneskatten have et loft. Tilsyneladende er det udspekuleret efter en helt ny model. Reglen – nu T. L. § 10 stk. 1 – lyder: »Såfremt en lånepligtig på en efter finansministerens skøn tilfredsstillende måde godtgør, at det for et skatteår pålignede lånebeløb forhøjet med 5000 kr. overstiger hans privatforbrug i det til grund for ansættelsen liggende indkomstår, skal lånebeløbet nedsættes med det overskydende beløb.«

Med denne klare tale er det lykkedes for en lov med tilbagevirkende kraft i eet punktum at sammenkæde tre af de allerstørste svagheder, som klæber til moderne skattelovgivning, bedømt ud fra et retssynspunkt. Se nærmere p. 483 note 3, p. 444 note 6 og p. 290 note 5.

KAPITEL 18

Indkomstniveauet

§ 89. REPETITION

Vi erindrer os selv om, at vi allerede tidligere har set differentieringer efter det samlede indkomstniveau. For det første de forskellige sygekas-segrænser i L. L. § 5 (foran p. 318) B. L. (p. 304) og P. L. (p. 289 f)¹. For det andet hele skattefradragsfamilien (kapitel 17), hvor der – modsat de andre eksempler – gives størst fradrag til de rige.

Systematisk ville det være korrekt at skrive noget om disse bestem-melser på dette sted, men det vil ikke ske, da det selvsagt har været na-turligt også at tage indkomstniveau-relationen med der, hvor de pågæl-dende regler iøvrigt hørte hjemme.

§ 90. FORMUE OG LEJLIGHED

Danske Lov 3-6-1 sagde: »Borgerskabet skal årligen den tredie Januarii udvælge to, fire eller flere Borgere, som een Tid lang i Byen boet have, og Borgernis Lejlighed kiende, hvilke skulle med forrige Aars Kæm-nere den første Søgnedag i Februario i det Aar taxere dem, som boe i Byen, hvorefter Udgiften til Geistlig og Verdslig Brug skal på een hver beregnis«. Kapitlets fjerde og femte artikel supplerer reglen med sær-lige regler om dem, der »enten ved Arv, eller på andre Maader, deris Formue siden sidst gjorde Taxt forbedret have, eller ved deris Bois og Formuis Skifte eller ulykkelig Tilfald, kiendelig Forringelse, eller Ska-de, på deris Midler lidt have«.

Den grundbetragtning, at kommunale indkomstskatter principielt skal udskrives efter et direkte skøn over vedkommendes skatteevne, er det ældste endnu gældende princip i vor personskatteret. Efterhånden som

1. En sygekassegrænse i bogstavelig forstand møder vi ndfr. p. 580 i erhvervsskatte-retten.

kommunernes befolkningstal og skatternes størrelse er vokset, og det indbyrdes kendskab til hver enkelts forhold aftaget, har man i stedse højere grad måttet gå på akkord med grundsynet. De nugældende lovbestemmelser – der findes i K. L. § 9 stk. 3 – gentager da også kun 1683-reglerne i stærkt tilskåret form, og det er formentlig kun et tidsspørgsmål, før man helt får taget livet af synspunktet¹, således som det allerede er sket i de tre største hovedstadskommuner².

For de andre kommuners vedkommende har milepælene i den ældre lovhistorie været fattigforordningerne af 5. juli 1803 og skoleforordningen af 29. juli 1814, hvorved personskatter for første gang vandt indpas i landkommuner. Større betydning fik dette dog først ved styrelseslovene fra 1860'erne (lovene af 11. februar 1863 § 17 og 6. juli 1867 §§ 20 og 21, samt lov af 26. maj 1868 §§ 21-29). Flere af disse regler blev ikke formelt ophævet før ved K. L. 1937 § 50, stk. 3, men det afgørende brud i hele udviklingen var alligevel K. L. 1903 § 7, stk. 2, der bestemte, at man skulle tage sit udgangspunkt i en opgørelse af den faktiske nettoindkomst (opgjort efter statsskattereglerne) eventuelt med kildeartstillæg, og kun kunne regulere denne efter et konkret skøn over skatteevnen med højst 25 % op og højst 65 % ned. K. L. 1937 § 9, stk. 2, repræsenterer i det store og hele en videre udvikling i samme retning, selvom maksimalprocenterne nu er henholdsvis 50³ og (bortset fra helt små indkomster) 70. Det er nu i lovbestemmelsen udtrykkelig fastsat, at »forhøjelse eller nedsættelse af indkomsten skal være den samme for skattepligtige med tilsvarende indtægter«.⁴

1. Se fx. udk. 1950, 12 ff., S. O. 1954,99 og 1956, 69, 95-96 og 212-216 om nyere lovforslag i så henseende. Historiske udviklinger findes i Kommunestyrebog 552-553, Philip 189 og Mogens Eggert Møller i R. R. 1957, 284.

2. Københavnerlov 19. februar 1861, Frederiksberg reelt i 1910 og Gentoftelev nr. 84 af 31. marts 1937. Systemet i disse kommuners ordning behandles ndfr. p. 507 med henvisninger.

3. For kildeartskommuner: 40.

4. I § 9, stk. 3 i.f. er der hjemmel til ved skattevedtægt at gøre generelle undtagelser, og det benytter de fleste kommuner til at sondre mellem gifte og ugifte, men bortset herfra har forbeholdet vist ikke større praktisk betydning, jfr. fx. S. T. 1944/45, 254 og 1948/49, 179 (formuestørrelsen må ikke benyttes som kriterium) samt 1948/49, 61 (ej differentiere efter erhvervsarten). Kommunchåndbog 524 mener det samme om udgifter til børns uddannelse eller hjælp til eller fra pårørende. Interessantest er det »at indenrigsministeriet gentagne gange har udtalt, at ... § 9, stk. 3, ikke afgiver hjemmel for i almindelighed at give skatteydere fradrag for udgifter til befordring til arbejdssted.« Dette bør sammenholdes med den sørgelige historie, hvis omrids gengives foran p. 209-211.

Praktisk kommer systemet herefter til at fungere således, at der for små indkomster⁵ foretages nedsættelser med 100 %⁶, for lidt større med en procent, der falder efterhånden som indtægten stiger, hvorved man når frem til en indkomst, der slet ikke reguleres. Dette beløb betegner man som nulpunktsværdien. Højere indkomster forhøjes så med en stadig stigende procent indtil man når op til de 50(40)%. På indtægter over dette maksimalbeløb anvendes herefter uforandret den nævnte procent. Hvor nulpunkt-værdi og maksimalværdi skal ligge afgør hver kommune for sit eget vedkommende, og i praksis er ligningsskalaerne stærkt indbyrdes afvigende⁷. Oftest vil nulpunktet dog ligge på niveauet 5-7000 kr., mens den laveste indkomst på hvilken man benytter den maksimale tillægsprocent meget vel kan variere i intervallet 10-25000 kr.

Denne mangfoldighed efter hver kommunes særlige behov og ønsker vil formentlig ikke få lov til at følge med over i den forestående kommuneskattereform⁸.

5. Det, der benyttes er selvangivelsens facit reguleret med eventuel kildeartsforhøjelse og med børne- og hustrufradrag.

6. Reglerne om total skattefrihed til kommunen, stammer fra lov nr. 124 af 13. april 1954, der fritog 204.000 borgere med samlede indkomster på ialt 125 mill. kr. (S. O. 1955, 178). Baggrunden herfor var, at lov nr. 335 af 22. december 1953 § 1 havde ændret den hidtidige betingelse for opnåelse af kommunal valgret, at vedkommende skulle være skatteyder, derhen, at man nu blot ikke måtte være i skatterestance. For ikke at støde de med gammeldags honette ambitioner belastede vælgere, suppleredes de nye lovregler med indenrigsmin. skr. af 16. september 1954 (S. O. 1955, 57), hvorefter personer med indtægter under skatteminimum kan begære at blive pålignet ca. 5 kr. årligt i kommuneskat.

7. Se eksempler i Kommunestyrebog 538-541. – Kommunerne er vel ikke tvunget til overhovedet at benytte maksimalsatserne, men det er i al fald indenrigsministeriets opfattelse, at de ikke kan anvende et ligningssystem, der ganske negligerer formue- og lejlighedsprincippet (modsat kildeartssystemet, som den enkelte kommune totalt kan afvise).

8. Se fx. S. O. 1956, 213-215.

AFSNIT IV

TIDSRELATIONEN

KAPITEL 19

Indkomståret

91. SKATTEÅR OG INDKOMSTÅR

Skatten beregnes een gang årligt. Opkrævningen sker fra sommer til sommer, men den vedrører perioden 1. april – 31. marts (skatteåret), og beregnes på grundlag af en allerede før dette tidsrum erhvervet (netto)-indkomst. Denne erhvervsperiode kaldes indkomståret (eller regnskabsåret). Den falder normalt sammen med det senest før det pågældende skatteår udløbne kalenderår, se S. L. § 9. Kalenderåret 1956 vil således for de fleste være indkomståret for skatteåret 1957/58, mens forfaldsterminerne for skatteraterne i de fleste kommuner vil ligge inden for perioden juni 1957 – juni 1958¹.

§ 92. OMLÆGNING AF REGNSKABSÅR

I. Når skattemyndighedsalderen 16 år nås, vil der så at sige aldrig foreligge praktiske hensyn, der kunne begrunde, at indkomståret skulle være forskelligt fra kalenderåret. Senere hen i livet kan situationen ændre sig, fx. når vedkommende etablerer sig som erhvervsdrivende. Han kan bli-

1. Den almindelige regel i S. L. § 9 om, at ligningsgrundlaget er kalenderårets indtægt, inspirerer Kommunehåndbog 486 til et pudsigt stykke logik, hvorved der udledes den meget specielle konsekvens, at nyfødte først kan blive skattepligtige når de forud for skatteåret har levet et helt kalenderår. Det er vistnok det samme jura-niveau, der ligger bag den ganske tilsvarende regel for dødsboer, som findes i S. L. § 2 nr. 4 (herom ndfr. p. 534 og p. 536).

ve landbruger, hvor regnskabsopgørelsen mest bekvemt foretages om sommeren, når driftsperioderne skifter og beholdningerne er små¹. Han kan blive forpagter med en kontrakt, hvis årsperiode løber fra kontraktens oprettelsesdato eller andre fra kalenderåret afvigende terminer. Han kan indtræde i et firma, der fra gammel tid har »skæv status«. Andre særlige forhold kan også spille ind.

Skattemyndighederne kunne – hvis de fik ændret lovgivningens stive regler om tidsfrister for ligningsarbejdet – hilse sådanne forskudte regnskabsår med glæde. De ville give en hårdt tiltrængt fordeling af arbejdsbyrden ud over hele året². Hensynet til kontrollen – fx. med lønsedler – taler imidlertid imod. Hertil kommer, at afstanden mellem indtjening og skattebetaling ville blive øget, hvis ikke de nugældende regler herom samtidig ændredes. Som det er nu, beregnes skatten for fx. 1957/58 efter indtægten i det senest før 1. januar 1957 udløbne indkomstår³. At andre manipulationer også er mulige ses af den iver hvormed adskillige næringsdrivende har søgt (og tidligere også har opnået) at få forskellige regnskabsturnus for de aktieselskaber, deres virksomhed er opdelt i. En for tiden verserende kæmpesag vil nok for en årrække fremover overdimensionere skattefolks frygt på dette punkt.

Disse betragtninger har ført til, at omlægning af indkomstår kræver skattemyndighedernes tilladelse (S. L. § 9 i.f.), og til at det i praksis er blevet stadig sværere at få den^{4a}. Er indkomståret forskudt, kræves ud fra samme synspunkter tilladelse til at vende tilbage til kalenderåret⁴.

1. Da det større landbrug i 1954 blev stillet overfor krav om obligatoriske beholdningsregnskaber (jfr. § 119 note 15) førte det til, at det i vidt omfang gik over til »sommerregnskaber«.

2. Jfr. også R. R. 1956, 395-397 (Erik Allum) om revisorernes ønsker om sæsonudjævning.

3. Det er derfor særlig vanskeligt at få statusdagen placeret i januar kvartal (R. R. 1956, 41 ld.).

3a. Lader skatteyderen hånt herom, ansættes hans indkomst mere eller mindre skønsmæssigt (lsk. 1941, 19 (665) og 1943, 25).

4. På grund af hele skattesystemets uoverskuelighed er det ofte en af skatterådgiverens vanskeligste opgaver at tage stilling til om ansøgning om omlægning af regnskabsår bør indgives. Generelle retningslinier kan dårligt gives, da spørgsmålets besvarelse beror på hver enkelt skatteydere særlige forhold. Der skal derfor blot som et eksempel på et forhold, der undertiden bør tages i betragtning ved landbrugerens overvejelser for eller imod sommerregnskab, henvises til ndfr. § 111 note 11 om frotilgodehavenders behandling.

II. Tilladelse meddeles af det stedlige amtsligningsinspektorat (skattedirektorat), jfr. ld.s meddelelse af 14. oktober 1953. Uanset hvad der i det enkelte tilfælde måtte forekomme hensigtsmæssigt, er det sikkert en nødvendig konsekvens af skattelovenes opbygning, at en og samme skatteyder simpelthen ikke lovligt kan have forskellige indkomstår for sine forskellige virksomheder, og dette synspunkt følges da også i nyere praksis vedrørende tilladelser til omlægning af regnskabsår⁵. Ofte vil det tillige blive krævet, at skatteyderen forpligter sig til fremtidigt at føre mere betryggende regnskaber end hidtil. Dette medfører undertiden, at skjulte poster afsløres og at der derfor i overgangsårene foretages skønsmæssige ansættelser, jfr. Helkett I, 84-85 og lsk. 1931, 2 (662), 1938, 76 (664), 1939, 14 (662) og 1955, 13.

III. Ved omlægning af regnskabsåret fremkommer som et overgangsfænomen indkomstperioder, der er kortere eller længere end 12 måneder.⁶

A. S. L. §§4 og 9 fører til, at skatteberegningen ikke sker på grundlag af mere end 12 måneders indtægt, jfr. U. 1926, 278 H. Ved omlægning fra forskudt regnskabsår til kalenderår reduceres indkomsten følgelig. Reduktionen foretages normalt som en simpel forholdstalberegning på grundlag af den forskudte periodes længde, men fx. ved sæsonprægede virksomheder må afvigelse herfra muligt ske.

S. L. § 35, stk. 3 og 4 fortolkes i praksis således, at nystiftede selskaber, foreninger og andre institutioner beskattes af den fulde indkomst i perioden fra stiftelsen (registreringen) til udløbet af det følgende kalenderår⁷. Anthon (U. 1918 B 124) har næppe ret i, at fortolkningen nødvendiggøres af lovens ord, og domsnoten til U. 1926, 278 H tyder på, at den er urigtig⁸.

5. S. O. 1956, 73 lr. og R. R. 1956, 550 ld. cfr. (fra tidligere tid) Helkett I, 79.

6. Det samme kan ske i andre tilfælde, såsom ved stiftelse eller opløsning af juridiske personer – da problemerne stort set løses efter de samme synspunkter, behandles disse situationer under et her. Jfr. også ndfr. § 93, III og IV om enke- og tilflytteransættelser for 2. skattehalvår eller andre perioder kortere end eet år, hvor det særlige er, at indkomst- og skatteår i reglen er sammenfaldende.

7. U. 1926, 278 Ø. og lsk. 1944, 95 (737) – se også Helkett I, 78. I R. R. 1957, 227 indfører Niels Hansen et forsigtigt, men ikke nærmere uddybet »som regel«.

8. Principielt må det sikkert beklages, at A. F. mot. 19 udtaler at maksimumsprocenten for afskrivningssatsen ikke skal varieres, når et regnskabsår er på mere eller mindre end 12 måneder. Da de foreslåede regler er meget rummelige, vil det dog næppe i praksis gøre nogen skade.

B. Overgår skatteyderen til specielt regnskabsår illustreres hovedreglen af lsk. 1950, 9: En funktionær optages som interessent i firmaet og får herefter tilladelse til at holde status pr. 27. juli. Det første fulde forskudte regnskabsår er 28. juli 1944 – 27. juli 1945. Skatteansættelsen for 1945/46 sker på grundlag af hans indtægter (løn) i perioden 28. juli 1943 – 27. juli 1944. Med andre ord: indtægten 28. juli – 31. december 1943 kommer til at indgå i skatteberegningsgrundlaget for såvel 1944/45 som 1945/46, men i samtlige skatteår er det kun eet års indtægt, der beskattes.

Indgår personer med forskellige indkomstår ægteskab, må de begge fremover anvende mandens (medmindre tilladelse til andet opnås). Man bør da sikkert benytte en tilsvarende opgørelsesmåde ved første ansættelse.⁹

Dette opgørelsesprincip kan være uhensigtsmæssigt i visse situationer, fx. ved sæsonprægede virksomheder. Man fastsætter da i tilladelsen, at overgangsårets indkomst skal reguleres proportionalt¹⁰.

Ved opløsning af selskaber, foreninger og institutioner bestemmer S. L. § 36, stk. 5 derimod, at der ikke skal ske nogen form for regulering af indtægten i perioden fra sidste fulde regnskabsårs udløb til ophørsdagen, jfr. lsk. 1939, 93 (738) og Albrechtsen 21-23 (Helkett I, 55).

C. En beslægtet situation foreligger, når en skatteyder i regnskabsårets løb køber eller sælger en erhvervsvirksomhed, men uden at hans indkomstår omlægges. S. L. § 4 (»den skattepligtiges samlede årsindtægter«) giver næppe råderum for nogen tvivl for den skatteretlige bedømmelse: overskuddet (underskuddet) for delperioden må indregnes i den samlede skatteopgørelse¹¹.

9. Lsk. 1929, 48 fritager dog helt for beskatning af den del af hustruens indtægt, der var indgået som led i beregningen af hendes skatter for det skatteår, hvori vielsen fandt sted.

10. Nogle af de fortolkningsspørgsmål, dette kan give anledning til – i relation til ekstraordinære afskrivninger, behandles i lsk. 1957, 34.

11. Skal de modstående afgørelser lsk. 1941, 108 (662) og 1948, 101 forsvares, må det blive med, at de giver en praktisk (om end ulovlig) løsning ved handel med landbrugsejendomme, hvor det er vanskeligt at foretage en efterfølgende skatteteoretisk korrekt opdeling af købesummen mellem kapitalgoderne og varelageret (avl (evt. på rod) og salgsbesætning).

§ 93. SKAT AF LØBENDE INDTÆGT

I. KILDESKAT¹

Den skat, man betaler, er beregnet af det, man tjente for $\frac{1}{2}$ – $2\frac{1}{2}$ år siden. Bortset fra atypiske tilfælde er det rent faktisk midler hidrørende fra den løbende indtægt, man betaler videre til rodekontoret. Denne indtægt kan meget vel væsentligt adskille sig fra, hvad man tidligere har tjent. Følgen heraf er, at der ikke er noget rimeligt forhold mellem indtægten og den del deraf, der er tilbage efter skattebetalingerne. For at undgå dette virker det umiddelbart tillokkende at indføre et system, hvorefter skatten beregnes af den løbende indtægt. Herved opnås også, at det, man får udbetalt, virkelig er ens eget, uden at skattevæsenet har en skjult prioritet i det. Ud fra disse hovedsynspunkter indføres sådanne ordninger – populært kaldet kildeskat – i stadig flere lande².

For lønmodtagere og rentiers støder ordningens gennemførelse på de mindste vanskeligheder. Små ekstraindtægter kan klares ved at indføre skattefrie bestemmelse³. Større indtægter fra andre indkomstkilder end hovederhvervet skaber – på grund af progressionen – vanskeligheder. For selvstændigt erhvervsdrivende må ordningen hvile på den fiktion, at man i det løbende år kan skønne over, hvad det endelige slutresultat bliver. På den anden side kan man dårligt have *et* beskatningssystem for selvstændige, *et andet* for ansatte. Mange mennesker har samtidige indtægter fra begge kategorier. Andre går over fra den ene gruppe til den anden i årets løb. Hvis man vil bevare progressionen, må man betragte indbetalte kildeskatte som á conto beløb og foretage reguleringer ved skatteperiodens (indkomstårets) udløb. For at gennemføre det, bliver ligningsarbejdets omfang uforandret, men de samtidige skatteopkrævninger vil skabe betydeligt ekstrabesvær med opkrævningen. Dette uproduktive arbejde væltes i reglen for en stor del over på arbejdsgiverne, der dog som grundlag må anvende tabeller som skattevæsenet har udarbejdet og udsendt.

1. Se navnlig Rolf Dahlgren mfl.: »Skat ved kilden« (1947).

2. Fx. Sverrig (1947), Norge (1957), Finland og Italien – ældst er systemet vist i de angelsaksiske lande (»pay as you go«), jfr. Surrey-Warren 43-44 om amerikansk ret.

3. Fra 1955 er kapitalindtægt indtil 200 kr. (ugifte 100 kr.) således skattefri i Sverrig. I Norge opkræves ikke differenceskattebeløb på under 20 kr.

Hvis man fortsat ønsker at regulere skatten efter opholds- og erhvervssted, forsørgerforhold, forsikringer, skattebetalinger etc. stiger de praktiske vanskeligheder. Alt i alt tør det vist siges, at disse og andre ulemper er så betydelige, at de – for andre skatteydere end tjenestemænd og folkepensionister – formentlig langt overstiger de følelsesbetonede fordele⁴.

I Danmark udtrykte finansministeren 24. oktober 1955 i folketinget sympati for, at også vi skulle spille med på de moderne udenlandske noder. Hidtil har gældende dansk ret dog indskrænket sig til helt eller delvist at beskatte efter de løbende indkomstforhold i særlige tilfælde, hvor skelsættende begivenheder har bevirket totalændringer, navnlig indkomstnedgang, i skatteydernes hele økonomiske situation.⁵ Typetilfældene er ægteskabs indgåelse, ægtemands død, tilflytning her til landet og overgang til pension⁶. Når disse regler, der nu skal gennemgås, kombineres med hovedprincippet, ser man at de i året før den skelsættende begivenhed indtjente midler aldrig beskattes i det omfang, reglerne finder anvendelse, mens omvendt indtægterne i overgangsåret (årene) to gange kommer til at indgå i skatteberegningsgrundlaget.

II. NYGIFTEREGLERNE

A. Når ægteskab indgås vil der ofte ske væsentlige forandringer i parternes – navnlig kvindens – økonomiske forhold. I al fald i ældre tid var det almindeligt, at hun straks gik over til udelukkende at hellige

4. Se nærmere Philip 194-199 og S. O. 1955, 224-230 samt Røgind i R. R. 1955, 534-538. På visse områder, hvor man arbejder med faste afgiftssatser, kan systemet dog være praktisk, jfr. således F. L. § 6 stk. 1 om forsikringsselskabers mfl.s pligt til direkte at indbetale den foran § 14 note 9 nævnte 25 % afgift. Tilsvarende regler gælder for lotteribeskatningen, hvor lov nr. 23 af 27. januar 1956 § 2 stk. 2 er hovedbestemmelsen.

5. Se dog F. L. (note 4) og I. F. §§ 9 og 11 samt Albrechtsen 22-23 om tendensen til at foretage sidstegangsansættelsen af likviderende aktieselskab efter løbende indtægt ud fra det rent praktiske synspunkt, at likvidationens afslutning ellers vil trække urimeligt i langdrag. Her kan også nævnes den snurrighed ved den overordnede statsskat for aktieselskaber, at mens dens ene del (restraten) beregnes efter de almindelige regler, har man for den anden del (udbytteraten) givet regler, der *kan* føre til, at afvigende regnskabsperioder bliver bestemmende, jfr. U. L. §§ 7 stk. 1 og 12 stk. 1 (sammenholdt med § 5 stk. 3).

6. Mere individuelt prægede nødsituationer klares rent konkret efter lempereglerne. Se herom foran § 85, II og III.

sig hus og hjem. Nu om dage bliver det mere og mere almindeligt, at dette omslag i hendes tilværelse lader vente på sig til et halvt års tid er forløbet af ægteskabets første graviditetsperiode. Alligevel står skatelovent stadig på det gammeldags stade ved alene at hjælpe, når indtægterne falder bort i nær tidsmæssig tilknytning til selve ægteskabsindgåelsen. Reglerne stammer fra L. L. 1941 og findes nu i L. L. § 14 stk. 2 og 3. I korthed går de ud på, at efter udløbet af det skattehalvår, hvori vielsen finder sted, afkræves der som hovedregel ikke mere skat af hendes førægteskabelige indtægter fra nu indtørrede kilder⁷.

B. Et ikke særlig udviklet eksempel vil belyse grundtanken i lovreglen og dennes tilgængelighedsgrad for ikke-specialister. En kontordame tjener 700 kr. månedlig, får bidrag fra tidligere ægtefælle med 200 kr. månedlig og har en 5 %'s obligation på 2000 kr. Hendes selvangivelse for 1955 viser følgende bruttoindtægter på 10.900 kr., hvorfra hun trækker lønmodtagerfradrag (400 kr.), betalte skatter (1200 kr.) og en kapitalforsikringspræmie på 300 kr. Til rest skattepligtig indtægt 9.000 kr. Hun bliver gift 15. april 1956, ophører med at arbejde 1. juni og får i juni måned en skattebillet for 1956/57 på 1400 kr. Heraf skal hun betale for 1. skattehalvår 700 kr., medens hendes skat for 2. halvår må beregnes af en negativ indtægt (renteindtægten, der fortsat består ÷ i alt fald skatte- og forsikringsfradrag).

I skatteåret 1957/58 sambeskattes hun med manden. Hvad skal han nu medtage fra hendes økonomi på sin indkomstopgørelse i januar 1957? Renteindtægten i 1956 kr. 100 skal givet med. Lige så klart er det, at det tidligere hustrubidrag (700 kr. i 1956's første 3½ måned) er bortfaldet ved ægteskabets indgåelse og derfor ikke kan tages i betragtning. Også lønnen for januar kvartal 2100 kr. kan han se bort fra, mens maj måneds løn, der ligger efter ægteskabets indgåelse, må medtages (700 kr.) jfr. lsk. 1946, 191. Aprillønnens placering kan diskuteres. Efter lovordene må det afgørende formentlig være, om den er udbetalt før eller efter 15. april. Fik konen løn bagud, og havde hun ikke hævet forskud i månedens første halvdel, skal den altså beskattes og manden følgelig indtægtsføre hustruindtægt i 1956 med 1500 kr. Fradrag sker med de af hustruen i 1956 betalte skatter (lsk. 1951, 89) fx. 600 kr. fra 1955/56 og de 700 kr. fra 1. skattehalvår 1956/57, ialt skattefra-

7. I praksis følges i alt væsentligt samme regel for opholdskommuneskattens vedkommende, selvom K. L. § 5 stk. 5 ifølge sin formulering skulle føre til noget afvigende resultater, se nærmere Kommunehåndbog 516-517.

drag 1300 kr. Hvis han ikke selv har kapitalforsikringspræmier udover 300 kr., kan han fuldt ud udnytte de af hustruen betalte 300 kr. (lsk. 1951, 89). Lønmodtagerfradraget kan volde nogen tvivl.⁸ Formentlig kan alene fratrækkes 10 % af de 1400 kr., der figurerer på indkomstsiden, altså 140 kr.⁹ Herefter påvirkes hans selvangivelse med et beløb på ÷ 240 kr. af de nævnte forhold¹⁰.

C. Når lovteksten er så dårligt gennemarbejdet, at et simpelt eksempel som det anførte kan give anledning til tvivl, er det ikke mærkeligt at retsanvendelsen i mere komplicerede situationer kastes ud i betydelige fortolkningsdilemmaer.

1. Det første spørgsmål er, hvilke indtægtskilder man kan bortse fra. L. L. bruger her udtrykkene »indtægtsnydelser« og »erhvervsvirksomhed«. Udenfor falder altså eengangsindegtter som f.eks. gaver¹¹ og spekulationsavance¹². Derimod har man anset avance ved forretningssalg (L. L. § 7a og c) som et »supplement til hustruens erhvervsindtægt« (lsk. 1951, 86) eller »som en af den pågældende erhvervsvirksomhed afledet indkomst« (lsk. 1954, 79) og følgelig indrømmet lempelse. Enkepensioner¹³ og invaliderenter (lsk. 1945, 162 (769)) begunstiges ligeledes i kraft af en liberal fortolkning af ordet »indtægtsnydelse«.

2. Hvis den bortfaldne indtægt stammede fra brudgommen og hos ham optræder som en fradragsberettiget udgift, er der ikke i lovdene holdepunkter for at antage, at lempelsesadgangen skulle begrænses. Lsk. 1952, 214 og 1953, 205 når imidlertid til det modsatte resultat for så vidt angår underholdsbidrag ved gengifte. Her medfører bortfaldet jo ingen forringelse af ægtefællernes samlede økonomi. Den samme reale betragtning gælder ikke, hvor hustruen har været lønnet medhjælp i

8. Ove Thomsen 55-56 vil give fradrag i forhold til hele lønindtægten i 1956 (5×700 kr.) altså i dette eksempel med 350 kr. Som teksten lsk. 1953, 179.

9. Jfr. lsk. 1951, 89 og 1948, 75, der nægter fradrag for fagforeningskontingent, der knytter sig til den hustruindtægt, der bortses fra i medfør af lempelsesreglen.

10. Der ydes så endda yderligere et hustrufradrag på halvdelen af de 1260 kr. (lønindtægt efter lønmodtagerfradrag). Derimod gives hustrufradrag ikke af den indtægt (2100 kr.) der er bortset fra, jfr. lsk. 1948, 75. Man kan diskutere om han herudover i medfør af L. L. § 9 kan fradrage hustruens underskud fra 2. halvår af 1956/57 jfr. herom ndfr. p. 386.

11. Disse kan derimod være skattefri efter medgiftsreglen se foran p. 162.

12. Det samme gælder formueindtægter jfr. lsk. 1952, 207: hustruen solgte obligationspost for at få midler til at erhverve bolig til sig og manden.

13. Helkett I, 24.

mandens virksomhed. I al fald teoretisk må det formodes at han efter hustruens fratræden må antage anden arbejdskraft, hvorfor lempelse må ydes, jfr. således lsk. 1948, 178 og 1955, 179. Skyldes hustruens ophør med erhvervsvirksomhed, at manden ved ægteskabets indgåelse overtager hendes forretning, mens hun selv trækker sig tilbage til hjemmet, vil der vel normalt foreligge en sådan forringelse af den samlede økonomi, at lempelse må ydes.¹⁴

3. Et vigtigt spørgsmål er det, hvor meget der kan kræves for at man kan anse indtægten for bortfaldet. Overgang til anden arbejdsplads, fx. i den by ægtefællerne flytter til, er ikke nok¹⁵. Bliver hustruen arbejdsløs omkring bryllupsdagen, men tilkendegiver hun sin vilje til at fortsætte erhvervet ved at blive stående i fagforeningen, kan indtægten næppe anses for bortfaldet i lovens forstand. Således lsk. 1950, 80¹⁶. Heller ikke hjælper det, at hustruen går over fra at være lønmodtager til at blive selvstændig indenfor samme fagområde¹⁷. Skifter hun derimod over til helt anden branche, gives lempelse, jfr. lsk. 1947, 75 om sygeplejerske, der blev børnehaveleder¹⁸. Endnu klarere er det, at reglen kan påberåbes af den, der bliver »passiv kapitalist«, fx. ved at gå af med pension (lsk. 1948, 76)¹⁹ eller ved at købe udlejningsejendom for de midler, hun har indvundet ved forretningsalg (lsk. 1954, 79). Hun hører jo så netop til den gruppe kvinder, som lovreglen vil hjælpe, nemlig dem, der frigør deres arbejdskraft til arbejdet i hjemmet.²⁰

Det gælder derimod ikke dem, der beholder udearbejdet, men blot går ned i løn som følge af tjenestemandslovens regler om samgifte tjenestemænd (lsk. 1955, 178) eller som (skattemæssigt) nu må arbejde uden løn, fordi de var og forbliver ansat i mandens bedrift (lsk. 1948, 78).

14. Smlg. lsk. 1946, 82 (770) og 1952, 83.

15. Lsk. 1952, 208 og 1955, 82.

16. Spørgsmålet kan være noget tvivlsomt. dels på grund af det, der anføres ndfr. under 4b om praksis før lsk. 1955, 84. og dels som følge af de bevisproblemer, der opstår, når man – hvad man givet må – indrømmer lempelse, hvis hendes manglende udmeldelse af fagforeningen skyldes andre årsager end, at hun vil blive i erhvervet, fx. forglemmelse (lsk. 1957, 69) eller hendes socialpolitiske grundsyn.

17. Lsk. 1951, 211 (og 210).

18. Derimod er laboratorieassistent- og lægesekretærerhvervene for nær beslægtede (lsk. 1945, 161).

19. Cfr. måske lsk. 1948, 80.

20. Lsk. 1950, 79 fandt ikke, at der forelå (totalt) bortfald af erhvervet ved omdannelse af hustruens forretning til aktieselskab.

Men hvad med delvis bortfald af kvindens selverhverv? Det bliver jo mere og mere sædvanligt, at hustruen efter ægteskabets indgåelse går over til nedsat arbejdstid. Ved sådant deltidsarbejde indrømmes lempelse, jfr. lsk. 1945, 161 (769); 1948, 75 og 1955, 82. Det gør i så henseende ingen forskel, om det er mandens virksomhed, hun arbejder i (lsk. 1955, 179). Det samme gælder selvsagt, hvis hun før ægteskabet havde to eller flere stillinger og nu indskrænker sig til færre jobs (lsk. 1945, 33).

Ved delvis bortfald af »indtægtsnydelse« spiller hensynet til arbejdskraftfrigørelsen selvfølgelig ingen rolle. Derfor er det her nok, at indtægten nedsættes, se lsk. 1945, 162 (769) (invaliderende) og 1950, 184 (frihedskæmperenkerente). Afløses indtægten derimod af en skattefri kapitalydelse, foreligger ikke »bortfald« og følgerigtigt gives ikke lempelse (lsk. 1953, 206).

4. Skal der være årsagssammenhæng mellem ægteskabs-indgåelsen og indtægtsbortfaldet?

a. Lovordene besvarer spørgsmålet bekræftende forsåvidt angår indtægtsnydelser. Belysende er lsk. 1957, 71: Bruden havde før ægteskabets indgåelse fået udbetalt børnebidrag forskudsvis fra det offentlige, men disse betalinger bortfaldt nu i medfør af forsorgslovens § 194, som følge af mandens indtægtsforhold. Da hendes krav på børnebidrag mod barnefaderen fortsat bestod, og da tilbageslaget i økonomien umiddelbart skyldtes, at hendes udkårne var for velhavende, og ikke ægteskabs-indgåelsen som sådan, var der hele to grunde til at årsagsbetingelsen ikke fandtes opfyldt. Lempelse nægtedes ligeledes i lsk. 1953, 206 om hustrubidrag, der faldt væk alene i kraft af aftale med den tidligere ægtefælle om betaling af afløsningssum.

b. Derimod tager lovteksten ikke udtrykkelig stilling til problemet ved erhvervsindtægter. Her var praksis tidligere den, at man sluttede analogt fra reglen om indtægtsnydelser²¹. Efter almindelige fortolkningsprincipper er det imidlertid mere nærliggende at slutte modsætningsvis, uanset om erhvervsophøret fx skyldes sygdom. Lsk. 1955, 84 godtog dette og indrømmede lempelse.

5. Det næste spørgsmål er, hvor lang tid hustruen har til at skaffe sig af med indtægtskilden.

Bortfalder den før ægteskabets indgåelse, men dog så sent, at hun

21. Lsk. 1945, 163 (769); 1948, 180 (ophøret skyldtes tilskadekomst) og 1949, 163 (sygdom).

eller manden ville være kommet til at betale skatter af den under ægteskabet, hvis lempelsesreglerne ikke fandtes, er det i al fald tidligt nok.

Bortfalder den først efter bryllupet, anlægger lsk. 1950, 82 en hård fortolkning med hensyn til »indtægtsnydelser«. Hustruen oppebar fra tidligere ægtefælle underholdsbidrag som denne frivilligt påtog sig at fortsætte med at betale i et års tid efter det nye ægteskabs indgåelse. Der nægtedes – med tvivlsom føje – lempelse for de før vielsen oppebårne bidrag. Helkett I, 26 drager fra denne afgørelse den generelle slutning, at L. L. § 14 stk. 2 og 3 ikke er anvendelig på indtægtsnydelser, der fortsætter et stykke tid ind i det nye ægteskab. Det korrekte må dog efter lovordene formentlig være, at det er tilstrækkeligt at årsagen til indtægtsbortfaldet må søges i dette ægteskabs indgåelse.

Dette støttes også af, at der for erhvervsindtægterne fastsættes en ganske bestemt tidsgrænse. De må være ophørt inden 3 måneder efter bryllupet. Er der blot gået 3 måneder og 2 dage, er enhver mulighed for lempelse udelukket (lsk. 1951, 208)²². Det afgørende er, hvornår hun faktisk holder op med sit arbejde, hvorfor lempelsesadgangen ikke bortfalder, fordi hun efter 3 månedersdagen holder ferie med løn (S. O. 1955, 150 lr. og 1956, 145 lr.). Mere tvivlsom er afgørelsen lsk. 1951, 209: Ekspeditrice vies 24. september og fratræder sin stilling 20. december, men fortsætter som løs assistance for sin hidtidige principal under jule- og nytårstravlheden. Hun opnåede lempelse.

6. Er de i det foregående opridsede betingelser opfyldt, kan der ikke af loven udledes flere materielle krav for at indrømme lempelser. Praktikerne vil imidlertid af naturlige grunde nødtigt hjælpe dem, der holder op med deres arbejde, for at begynde igen kort tid efter. Man indlægger derfor som en yderligere betingelse, at erhvervsophøret skal have en vis definitiv karakter. Da reglen er begrundet i omgængelseshensyn, er det vanskeligt at give den noget eksakt indhold, men man kan sikkert i kort almindelighed sammenfatte praksis således, at lempelse nægtes, såfremt hustruen indenfor et halvt års tid efter ophøret med sit hidtidige arbejde påny får selverhverv indenfor stort set det samme erhvervsområde, uden at det skyldes omstændigheder, der først er blevet ægtefællerne bekendt efter bortfaldet af det tidligere erhverv.²³

22. Jfr. også lsk. 1948, 181: Bryllup 22. oktober. Hustruen får 10 dage fri til at holde hvedebrødsdage i mod at arbejde 10 dage efter aftalt fratrædelsesdag 21. januar. Lempele nægtet, da hun faktisk først ophørte med sit selverhverv 31. januar.

23. Se som eksempler lsk. 1947, 73, 74 og 75; 1948, 177 og 179; 1949, 164; 1951, 209 og 212; 1952, 208 og 1957, 70.

7. Lempelsen finder ikke blot anvendelse ved ægteskabets indgåelse, men også når fraseparerede ægtefolk flytter sammen og påny bliver sambeskattet, jfr. lsk. 1951, 88 (1952, 214); 1953, 205 og 1955, 84²⁴. Har ægtefællerne en tid under ægteskabet været særbeskattet på grund af faktisk adskillelse, må det samme formentlig gælde, idet skattelovens regler om ægtefælle-beskatning ganske ligestiller retlig separation med faktisk samlivsophævelse²⁵.

8. Ifølge lovteksten gives lempelse kun, når der fremsættes begæring herom. Det er lovgivningsteknisk uheldigt at stille et sådant krav, idet enhver kan sige sig selv, at kun den, der ikke er opmærksom på reglen, vil undlade at begære skattelempelse. De fleste ligningsmyndigheder viser da vist også deres kunder den service at forespørge dem, om de ikke nok vil have skatten nedsat, men det er ikke helt nok. Dels er det næppe nogen pligt for skattevæsenet, dels kan dette have en (urigtig) retlig opfattelse af, at betingelserne for lempelse ikke er opfyldt. I al fald i et enkelt tilfælde af denne art har lsk. set bort fra kravet om begæring²⁶.

9. Tidsmæssigt udstrækkes lempelsen så længe, som det er nødvendigt, for at man kan undgå at de pågældende indtægter kommer til at indgå i nogen skatteberegning for et skattehalvår, der påbegyndes efter giftermålet. Ligger bryllupsdagen således i januar kvartal, opnår manden lempelse i de to følgende skattehalvår. Gifter man sig i april eller juli kvartal, får hustruen lempelse fra førstkommande 1. oktober og manden for det følgende skatteår. Indgås ægteskabet endelig i oktober kvartal, kommer lempelsen kun til at omfatte det følgende skatteår.

10. Omfanget af lempelsen volder ingen kvaler, hvis indtægtskilden helt bortfalder. Nedsættes indtægten kun – fx. ved overgang til deltidsarbejde eller pension eller nedsættelse af invaliderente – beregnes skatten som om hustruen i hele indkomstperioden havde haft den lave indtægt²⁷. Man vil alene tilpasse skatten til den løbende indtægt. Der er ikke tale om at undtage indkomster fra skattepligten.

24. Cfr. lsk. 1948, 79.

25. Det fremgår af rettsl. Helkett I, 384 (5. udg.) at han kort før den udgaves udsendelse kom til det modsatte resultat af sine overvejelser, men i 6. udgave (42) er han påny blevet enig i det her i teksten anførte.

26. Lsk. 1948, 178. – Tekstens kritik af loven uddybes ndfr. § 118 nr. 3.

27. Eksempel: For 1. august heldagsbeskæftigelse med månedlig løn 260 kr. Herefter 4 timers-arbejdsdag til 100 kr. pr. måned. Skattepligtig bruttoindtægt: 1200 kr. (lsk. 1945, 161 (769)).

III. ENKEANSÆTTELSE

A. Ved dødsfald ophører skattepligten ifølge S. L. § 36 stk. 1 med udgangen af skattehalvåret. Som et korrelat hertil antages det, at enkens skattepligt indtræder samtidigt. Hendes første ansættelser vil da efter lovens hovedregel ske på grundlag af hendes og mandens samlede indtægter i det til skatte(halv)året svarende indkomstår (S. L. § 7 stk. 5). Da dødsfaldet ofte vil føre til varig indtægtsnedgang, kan hun imidlertid med S. L. § 7 stk. 6 i hånden kræve, at der bortses fra de som følge af mandens død helt eller delvis bortfaldne indtægter²⁸. Dette vil ofte i praksis være ensbetydende med, at hun straks beskattes efter sin løbende indtægt.

Betingelserne for at anvende reglen er alene, dels at der ikke var fuldstændigt særeje i ægteskabet²⁹, dels at enken ikke af andre grunde ville være blevet særbeskattet, selvom manden fortsat havde levet³⁰. Det er uden betydning i denne forbindelse, om der skiftes privat eller offentligt, eller om enken kommer til at sidde i uskiftet bo.

B. Nogle eksempler vil belyse de principper, der benyttes ved § 7 stk. 6-opgørelsen:

Ex. 1: Manden tjenestemand med 1000 kr. månedlig, hustruen får 400 kr. månedlig i enkepension og 200 kr. i overlevelserente. Fra begyndelsen af det efter dødsfaldet følgende skattehalvår beskattes hun af en bruttoindtægt på 7200 kr.³¹ Heri kan hun foretage fradrag efter de almindelige regler, dog at skattefradraget ikke bliver de faktisk udredede skatter, men et beløb, der svarer til det nye indkomstniveau.³²

Ex. 2: Ægtefællerne har fuldt ud levet af formueindtægter. Mandens død har følgelig ingen indflydelse på indkomstens størrelse³³, og enken

28. Ifølge K. L. § 4 stk. 2 gælder reglen også for opholdskommuneskatten.

29. Lsk. 1939, 78 (629).

30. Lsk. 1945, 75 (768), der finder S. L. § 7 stk. 6 uanvendelig på enkens ansættelse for 2. skattehalvår i tilfælde, hvor såvel brylluppet som mandens død lå i 1. skattehalvår.

31. Jfr. fx. Lsk. 1932, 89 (628).

32. Se Lsk. 1944, 176 og skdep. cirk. 23. dec. 1955 (ld. 1956, 13) om den tommelfingerregel, der anvendes ved beregning af nævnte ligevægtsskat.

33. Dette argument er også anvendt i et tilfælde, hvor formuen rent faktisk under dødsbobehandlingen blev formindsket med 60 % som følge af skatteefterbetalingskrav (Lsk. 1944, 84).

kan ingen fordel opnå ved at påberåbe sig § 7 stk. 6, såfremt hun enten sidder i uskiftet bo eller overtager boet som privatskiftende enearving³⁴.

Ex. 3: Hustruen har haft arbejdsindtægter, mens manden ikke har haft nogen indkomstkilde, der nu falder bort eller svinder ind. Heller ikke her gives nogen § 7 stk. 6-lempe, og skattetilsvaret bliver endog større for enken, end det var for manden, da hustrufradrag ikke længere kan gives (lsk. 1950, 198 og R. R. 1957, 430 ld.).

Ex. 4: Manden aktieselskabsdirektør. Enken får efter-tantieme fra mandens selskab. Er tantiemen fastsat i samme skattehalvår, som manden døde i, vil den ikke blive taget med ved nogen § 7 stk. 6-ansættelse. Tages beslutning herom senere, vil den derimod komme til at indgå i § 7 stk. 6-beregningen. Er manden således død 23. april 1955, vil enken ved at begære § 7 stk. 6-ligning, undgå beskatning af tantiemen, hvis den fastsættes senest 30. september 1955³⁵. Bliver den vedtaget i oktober kvartal, vil den påvirke 1/2 års skat for hende (2. skattehalvår 1955/56). Træffes beslutningen i januar kvartal 1956, må skat svares af den over 1 1/2 år (nemlig 2. halvår af 1955/56 og hele 1957/58, hvor § 7 stk. 6 ikke længere kan anvendes). Kommer afgørelsen indenfor de sidste 9 måneder af 1956, bliver tantiemen beskattet i 2 hele skatteår, nemlig ubetinget i 1957/58 og tillige i 1956/57, hvis hun her trods tantiemen ser sin interesse i at kræve sig skatteansat efter sin nye indtægt i stedet for af mandens og hendes indtægt i 1955³⁶. Man skal vente til 1. april 1957 med at tillægge hende tantiemen, hvis man vil undgå dobbeltbeskatning. Denne – på papiret snurrige – retstilstand er et godt eksempel på, at det er såre vigtigt at være sig skattereglerne bevidst, allerede når man træffer sine dispositioner³⁷. Reglerne gælder for alle de indtægter, der hidrører fra mandens arbejdsindsats, og hvis størrelse først fixeres efter dødsfaldet, jfr. fx. lsk. 1955, 170 om executor- og likvidatorsalærer til en sagførerrenke.

Ex. 5: Er der derimod tale om spekulationsavancer³⁸, gaver³⁹ eller an-

34. I sidstnævnte tilfælde må enken dog strengt taget kunne kræve sig ansat af afkastet af den formue, der fremkommer, når arveafgifter er udredet.

35. Jfr. lsk. 1944, 177.

36. Jfr. lsk. 1946, 192; 1951, 200 og 1955, 86.

37. Tilsvarende kombinationer opstår, hvis manden dør i 2. skattehalvår, se eksemplerne hos Helkett I, 35-36 og S. O. 1952, 113-114.

38. Lsk. 1951, 90 og 1956, 144.

39. S. O. 1954, 203 lr.

dre eengangsindtægter⁴⁰ gælder noget andet. Sådanne indtægter kan ikke siges at være faldet bort på grund af mandens død. Efter deres art var de ikke vendt tilbage, om manden så stadig havde levet. Derfor må de inkluderes i ligningsgrundlaget ved (den første) § 7 stk. 6-ansættelse. Dør manden således 23. april 1955, og er enkens fremtidige indkomst 500 kr. månedlig, mens der i perioden 1. januar 1954 – 1. april 1956 ligger en spekulationsfortjeneste på 10.000 kr., vil en stk. 6-ansættelse for 2. skattehalvår 1955/56 ske på grundlag af en årsindtægt på 16.000 kr.⁴¹ I 1956/57 vil enken (hvis hun ansættes efter § 7 stk. 6) ikke mærke de 10.000 kr., men er de tjent i januar kvartal 1956, dukker de påny op i skatteansættelsen for 1957/58.

Ex. 6: Manden har været selvstændig erhvervsdrivende, og hustruen fortsætter virksomheden, men som følge af, at manden er faldet bort, bliver fortjenesten mindre. § 7 stk. 6 er anvendelig, hvadenten indtægtsfaldet skyldes lavere omsætning⁴², eller, at der må udredes højere løn til den branchekyndige førstemand⁴³. Man vil her undertiden stå overfor den vanskelige opgave at fastslå, hvor stor en del af tilbagegangen, der skyldes mandens død, og hvor meget, der hidrører fra et konjunk-

40. Cfr. lsk. 1947, 175 og S. O. 1957, 98 lr. (begge om tilfælde, hvor manden havde solgt sin virksomhed før han døde). Synspunktet var vel det foran mellem note 12 og 13 nævnte, og det harmonerer godt med U. 1945, 241 H (ndfr. p. 575).

41. Beløbet fremkommer som det dobbelte af halvårets løbende indtægt (2×3000 kr.) + eengangsindtægten, der naturligvis ikke skal fordobles, (heller ikke, hvis den skulle falde indenfor perioden 1/10 1955-31/3 1956, jfr. lsk. 1939, 184 og 1945, 167; oppebærer enken fx. efterløn i perioden 1/10 1955-31/5 1956, altså 2/3 år, skal indtægten i halvåret efter tilsvarende synspunkter multipliceres med $1\frac{1}{2}$). Det lange indkomstår, der gælder i disse specielle tilfælde, forklares af skatteadministratoren ud fra følgende logiske slutninger – feltet beherskes i det hele af logik, ikke af fornuft – 1954 er indkomståret for sædvanlige 1955/56 ansættelser, og halvåret 1/10 1955-31/3 1956 for disse specielle. Vanskeligere bliver det med perioden 1/1 1955-30/9 1955. Argumentet er her, at man tror, at disse eengangsfortjenester ellers helt unddrages beskatning, såfremt der begæres § 7 stk. 6 ansættelse, også for 1956/1957, og at det er naturligst og bedst stemmende med lovformuleringen at tage denne indtægt med straks. Forsåvidt angår indtægter i perioden 23. april-30. september 1955, der iøvrigt oftest vil være helt skattefri efter nødsituationsreglen (foran p. 136 f.), synes det at stemme mindre godt med det i ex. 4 anførte. For 1. januar-23. april-perioden er det vel en procedure værd, hvis enken kan stå sig ved det, at hævde, at indtægter må henføres til 1956/1957-ansættelsen, hvadenten denne til sin tid skal ske efter § 7 stk. 5 eller § 7 stk. 6.

42. Lsk. 1953, 100.

43. Lsk. 1946, 85 (628).

turtilbageslag. For sidstnævntes del kan der nemlig ikke gives lempelse⁴⁴. Er konjunkturerne omvendt blevet bedre, men § 7 stk. 6 alligevel er mildere end stk. 5, kan der, som loven er formuleret, næppe ske ansættelse af indkomsten til et lavere beløb end det faktisk indtjente.

Ex. 7: Afhænder enken den af manden hidtil drevne bedrift, står vi overfor et klart eksempel på en bortfaldet indtægtskilde. Der må derfor bortses fra de pågældende erhvervsindtægter ved § 7 stk. 6-ansættelsen, jfr. fx. lsk. 1944, 176 (landbrug).

C. Det anførte vil belyse, hvorledes en lovregel, der ved en overfladisk læsning virker såre simpel, kan give anledning til ikke helt små praktiserings-vanskeligheder og undertiden til vilkårlige resultater. Selvom man bliver ekspert i § 7 stk. 6-krinkelkrogene, har man imidlertid ikke dermed kvalificeret sig som skatterådgiver for enker. Reglen må sammenholdes med de andre for enker gældende særregler, navnlig

at § 7 stk. 6-ansættelsen aldrig kan overstige indkomsten opgjort efter § 7 stk. 5 (jfr. herom ndfr. § 117),

at man hvor der er mulighed for to § 7 stk. 6-ligninger⁴⁵, ved hver af disse henser til det for enken gunstigste resultat, uanset om hun der ved bliver beskattet efter § 7 stk. 5 i den ene periode og § 7 stk. 6 i den anden⁴⁶,

at der efter udløbet af enhver § 7 stk. 6-skatteperiode skal foretages en justering, således at skatten kommer til at svare til den faktisk oppebårne indkomst, hvorfor det blot er at udskyde vanskelighederne, hvis man bevidst skønner i underkanten, når skattebilletten skal udskrives efter forventet indkomst (se fx. lsk. 1957, 78),

at den i uskiftet bo hensiddende enke til en vis grad betragtes som skatteretlig universalsuccessor, jfr. fx. foran p. 101 med noter og I. F. § 10, stk. 4.,

at enken »arver« mandens renteforsikringspræmieafskrivningsret (ndfr. p. 375 f), for så vidt forsikringen er tegnet til fordel for hende, mens nævnte ret ubetinget går tabt, hvis afdøde ikke efterlader sig nogen ægtefælle (F. L. § 1 stk. 1b stk. 3),

44. Skønmæssige fordelinger er foretaget ved lsk. 1932, 88 (628) og 1953, 203.

45. Hvad der altid vil være, medmindre manden dør i oktober kvartal. Præmisserne til lsk. 1957, 80 antyder, at retten selv i sådanne sager mener sig beføjet til efter omstændighederne at tilstede § 7 stk. 6-ligning i de følgende to skatteår. Da der er tale om retsanvendelse, ikke om almisseuddeling, må sådanne udtalelser beklages.

46. Således fx. lsk. 1929, 22 (627). Jfr. også Niels Hansen S. B. 1954, 77.

at visse indkomster helt undrages skattepligt, hvis de oppebæres af enken, jfr. overfor p. 136f (forretningssalg) og § 32 note 3 (spekulationsaktiver), og

at der gennem varelagerregler, ekstraordinære afskrivninger, tantiemeudbetalinger m.v. kan skabes et stort overskud i den periode, der er tilbage af dødsskattehalvåret, og det vil aldrig komme til beskatning (fx. ndfr. p. 448 med note 4).

Derimod kan enken ikke fradrage tab i videre omfang end manden ville have kunnet, ovenfor p. 234).

IV. TILFLYTTERE

Gennem mange år hørte man klager fra udenlandsdanskere, der vendte hjem, over den hårde medfart, de fik af fædrelandets skattevæsen. Det ansatte dem efter de nominelle indkomster, de havde haft i det fremmede, uanset at de (ofte i forbindelse med domicilskiftet) nu var faldet ned på et langt lavere økonomisk niveau. Heller ikke skattevæsenet var tilfreds. Vanskelighederne med effektivt at kontrollere de pågældendes indtægter i udlandet var betydelige.

Der var altså en god grobund for en lovændring, hvorved man gik over til at beskatte efter løbende indkomst. Den store reform kom ved L. L. 1955, § 2 stk. 2-5⁴⁷. Forbilledet var til en vis grad de (vel) gennemarbejdede regler om enkeansættelser i henhold til § 7 stk. 6, men kun til en vis grad. Medens medlidenheden med den nødstedte er hoveddrivkraften bag enkereglene var det den manglende kontrollabilitet, der stort set blev afgørende for de nye bestemmelsers udformning. Det kommer bl.a. frem, ved at beskatning efter forventet fremtidig indkomst er obligatorisk, således at den, der har tjent mindre i sidste udenlandsår, end han gør i første danske skattepligtige periode, ikke har nogen optionsret svarende til enkens adgang til at vælge § 7 stk. 5-beskatning. Mere behageligt for tilflyttere er det, at synspunktet også fører til, at der ubetinget bortses fra hans indkomster i udlandet, selv hvor disse har haft en eengangs karakter.

Med hensyn til reglernes anvendelsesområde bemærkes, at dette strækker sig ud over de to første ansættelser efter erhvervelse af fast bopæl

47. Der uddybes nærmere i skdep. cirk. af 23. december 1955 (ld. 1956, 12-14).

her i landet eller skattepligtigt ophold i henhold til L. L. § 2 stk. 1 (ndfr. § 114)⁴⁸. Niels Hansen oplyser bl.a.,⁴⁹ at man ikke har anvendt reglerne på personer, der hidtil havde været kommuneskattepligtige, men nu tillige blev statsskattepligtige⁵⁰, men at de derimod er benyttet i en sag om en mand, der i skatteårets løb havde haft bopæl i udlandet, men var vendt hjem igen inden dets udløb, uanset at kontinuiteten i hans danske beskatning således aldrig var blevet afbrudt⁵¹. Det afgørende er naturligvis her som andetsteds hovedpersonens forhold. At den samlevende hustru (eller den kvinde der inden skatteårets begyndelse bliver samlevende hustru) eller ikke-selvstændigt skattepligtige børn ligesom og flytter rundt, kan næppe være af nogensomhelst relevans⁵².

Det afgørende for, hvorledes reglerne nærmere kommer til at virke, er, hvilket kvartal det danske skattedomicil erhverves i. Vi forsøger at lægge puslespillet for en mand, der efter hjemkomsten får en månedlig løn på 1000 kr., og som hvert år i februar får tantieme på 2000 kr., og derudover fra sin udenlandstid har beholdt to aktieposter, der giver årsudbytte på henholdsvis 500 kr. og 2500 kr. i henholdsvis maj og september måned.

1° Tilflytning januar kvartal 1956: 1956/57 løbende bruttoindkomst 17.000 kr. 1957/58 ansættes efter indkomst $\frac{1}{4}$ 1956 – $\frac{31}{12}$ 1956 ialt 12.000 kr., hvoraf de 3000 kr. (dividenderne) kun optræder een gang årligt. Bruttoindtægten bliver da $9000 \text{ kr.} \times \frac{4}{3} + 3000 \text{ kr.} = 15.000$

48. Andre tilflyttersituationer kan opstå, dels i henhold til turist- og studieopholdsreglerne i bek. nr. 199 af 30. april 1948, dels efter fratræden fra de i kgl. anordning nr. 18 af 18. januar 1951 nævnte internationale organisationer. I det første tilfælde har vedkommende i den foregående periode typisk haft nær tilknytning til Danmark, så kontrol relativt let kan føres, og man har da heller ikke fraveget reglen om, at skatteberegningsgrundlaget er det sædvanlige. I sidstnævnte gruppe bestemte allerede 1951-anordningen, at ligningsgrundlaget er organisationsfremmed indtægt i foregående indkomstår + de indtægter, der må anses fremtidig at ville træde i stedet for indtægten fra organisationen (jfr. hertil lsk. 1955, 102). Heller ikke her er der sket ændring som følge af 1955-ordningen, idet denne dog selvsagt finder anvendelse, hvis vedkommende under beskæftigelsen i institutionen ikke havde skatteretligt domicil iøvrigt i Danmark, men først nu får det. Se hertil også R. R. 1957, 395 ld.

49. R. R. 1957, 216.

50. R. R. 1957, 348 ld.

51. Før eventuelle læsere, der har haft særlig store indtægter i det løbende år, benytter sig af det anførte til at tage nogle måneders bopæl i udlandet for at slippe for skat, bedes de blade om til p. 459-461 for at sætte sig ind i reglerne i S. L. § 42 stk. 5.

52. Det kan dog være indicium for hvor familieoverhovedets rette skattedomicil er (ndfr. p. 464 f og p. 471).

kr., mens hans tantieme formentlig ikke kommer til at indgå i skatteberegningsgrundlaget, jfr. L. L. § 2 stk. 3.

2° Tilflytning april kvartal 1956: 1956/57 beskattes efter løbende bruttoindkomst $\frac{1}{7}$ 1956 – $\frac{31}{3}$ 1957, altså efter 13.500 kr., hvoraf de 9000 kr. forhøjes med $\frac{1}{3}$. Facit 16.500 kr. (Majaktieudbyttet beskattes ikke, da skattepligt først indtræder (til kommunen) $\frac{1}{7}$ 1956). Skatten svares med 50 % til staten og 75 % til kommunen, da skattepligten kun omfatter henholdsvis det sidste skattehalvår og de sidste tre fjerdedele af skatteåret. 1957/58's bruttoindtægt bliver det dobbelte af indkomsten i perioden $\frac{1}{7}$ 1956 – $\frac{31}{12}$ 1956 (8.500 kr.) afpasset efter, at de 2500 kr. kun tjenes én gang om året, altså 12.000 kr. + 2500 kr. = 14.500 kr.

3° Tilflytning juli kvartal 1956: 1956/57 beskattes efter løbende indtægt $\frac{1}{10}$ 1956 – $\frac{31}{3}$ 1957, altså løn 6000 kr. + tantieme 2000 kr. = 8000 kr., hvoraf lønindtægten fordobles med en bruttoindtægt på 14.000 kr. til følge. Skatten betales med 50 %, da alene skattepligt – såvel til stat som kommune – for 2. skattehalvår. For 1957/58 skal der påny ske beskatning efter forventet løbende indtægt i skattepligtperioden (17.000 kr.), idet der i 1956 er mindre end et halvt års skattedomicil i Danmark (L. L. § 2 stk. 3).

4° Tilflytning oktober kvartal 1956/57, alene skattepligt til kommunen for sidste skattekvartal beregnet efter indtægten i denne periode 3×1000 kr. + tantieme 2000 kr., altså (efter firedobling af lønnen) en bruttoindtægt på 14.000 kr. 1957/58 beskattes som under 3° af 17.000 kr.

Denne mand med fast bruttoindtægt på 17.000 kr. vil altså i de otte tilfælde kun 3 gange komme ud for fuld beskatning, mens den tekniske udformning af reglerne iøvrigt vil give ham begunstigelser af varierende omfang, alt efter hvornår han kommer her til landet. I de anførte bruttobeløb kan han naturligvis foretage sædvanlige fradrag. Hvad specielt indkomstskatter angår, beregnes fradraget i følge L. L. § 2 stk. 4 som foran om enker anført⁵³. I de tilfælde, hvor han beskattes efter anslået forventet indtægt, foretages efter L. L. § 2 stk. 5 efterfølgende revision, så de virkelige indtægter i skattepligtperioden bliver afgørende. Det gælder alle de anførte tilfælde, bortset fra hans anden skatteansættelse i de tilfælde, hvor tilflytningen er sket i perioden 1. januar – 30.

53. Sker tilflytning i oktober kvartal, gives ved første ansættelse dog alene fradrag for den beregnede kommune-(og kirke)skat.

juni, men vil – hvis indkomsten virkelig bliver som forud anslået – ikke føre til nogen ændring i det anførte.

Begrænsningen af reglens anvendelsesområde til de to første ansættelser kan efter omstændighederne føre til lignende urimeligheder som dem, vi allerede er blevet fortrolige med i enkeafsnittet. Lad os fx. tænke os, at vor mand er tilflyttet i oktober kvartal 1956, og at han og hans arbejdsgiver er ukyndige nok til at lade et ekstraordinært julegratiale springe i 1957. Dette beløb må i så fald utvivlsomt indgå i ligningsgrundlaget såvel for 1956/57 (efterreguleringen) som 1957/58, jfr. således R. R. 1957, 396 ld.

Dobbeltbeskatningskonventionerne er for en gangs skyld ingen mistelten, da der efter det anførte regelsæt kun bliver tale om at beskatte indtægt, erhvervet mens manden har boet i Danmark, og selvom han stadig måtte have løbende skatter til udlandet, foreligger der ikke dobbeltbeskatning i teknisk forstand⁵⁴.

Der opstår vanskelige spørgsmål, når tilflytterreglerne skal kombineres med bestemmelserne om nygifte og enker. Ved udformningen af L. L. § 2 har man næppe været opmærksom på problemet, og nogen trykt praksis foreligger endnu ikke. En udtømmende teoretisk behandling af emnet hører hjemme i en specialafhandling⁵⁵.

54. Han kan derimod selvfølgelig meget let fortsat have indtægter fra fremmede lande. I så fald må konventionerne selvsagt tages med i betragtning på normal vis.

55. Jeg skal dog ikke skjule min private opfattelse af, hvorledes problemerne skal løses i et par konkrete situationer, der meget vel vil kunne forekomme i praksis:

1°. A bosætter sig her 10. april 1956 og gifter sig 31. august 1956 med dame, som altid har boet her. Bruden B har hidtil haft månedlig løn på 800 kr. men indskrænker fra 31. oktober sit arbejde til færre timer daglig, og går som følge deraf ned i løn til 500 kr. Hun har haft en spekulationsavance på 2000 kr. i maj 1956. B må utvivlsomt få nygiftelempelse for 2. skattehalvår 1956/57, da hun da endnu ikke sambeskattes med A. Af samme grund skal A ikke i sin ansættelse for 1956/57 medtage noget af det B har tjent. For 1957/58 sker sambeskatning. A. skal formentlig her, udover sin indtægt fra perioden 1/7 1956-31/12 1956 medtage alt, hvad B har tjent i 1956, reduceret med de bortfaldne 8×300 kr. i løn. Tilflyttersynspunktet kan ikke bære, at han skulle bortse fra B.s spekulationsavance, da denne typisk vil være under det danske skattevæsens umiddelbare kontrol.

2°. Ægtepar kommer hertil og tager bopæl 20. september 1956. Manden dør 15. marts 1957. Mandens ansættelse for 1956/57 sker efter almindelige § 2-regler. For 1957/58 må enken beskattes efter sine løbende indtægter i dette skatteår efter L. L. § 2, der må gå forud for S. L. § 7 stk. 5. På den anden side kan skattevæsenet ikke kræve, at der i medfør af § 7 stk. 6 henses til eventuelle ikke-bortfaldne indtægter, manden har haft i 1956. For 1958/59 kan enken vælge mellem en § 7 stk. 5 eller § 7 stk. 6-ligning, mens L. L. § 2 er uanvendelig her.

V. OVERGANG TIL PENSION

Tanken på, hvordan man skal klare skatten i det skatteår, hvor man første gang skal klare sig med en pension væsentlig mindre end den hidtidige løn, plager mange lønmodtagere, der er kommet op i årene. Hvis der ikke er tale om pludselig afgang fra stilling, fx. som følge af sygdom eller ulykkestilfælde, ville det næppe være for kynisk at give svaret: man skal spare op igennem de sidste arbejdsår. Af naturlige grunde er det imidlertid et spørgsmål, der ret let kan vækkes lydhørhed for hos administrationens ledere. De benytter – i skiftende omfang – deres lempelsesadgang i henhold til S. L. § 23, stk. 7, jfr. § 28 (U. L. § 36, stk. 1) til helt eller delvist at beskatte efter den nye løbende indkomst. Det er svært at få helt fast hold på praksis, men mon den vigtigste afgørelse ikke stadig er det i S. O. 1953, 59 anførte »grænsetilfælde«, hvor man hjalp en mand med 16.000 kr. i lønindtægt og 50.000 kr. i formue. Har man sparet mere op, kan man i al fald regne med at blive sorteper⁵⁶. I de år, hvor der skal betales tvangsopsparingsskat, forekommer denne sontring særlig urimelig⁵⁷.

56. Se iøvrigt til emnet S. O. 1953, 96-98 og 1956, 85-88 og 127-128.

57. I denne forbindelse må dog mærkes den af folketingsudvalget i T. L. § 7 indsatte regel om, at tvangsopsparere kan få deres obligationer udleveret før andre, når de er fyldt 70 år. *Da* disse værdipapirer vel har en kursværdi på ca. 50, *da* de efter en udtrykkelig begrænsning i § 7 tidligst leveres 1. juli 1959, og *da* man, når opsparingsbeviset skal belånes alene »på æresord« (jfr. det juridiske pantsætningsforbud i T. L. § 11) vel højst opnår halv kursværdi, bliver resultatet, at den, der går på pension i 1957 eller 1958, selv må skaffe ca. 75 % af sin tvangsopsparing, selv om han er (lige ved) de 70 år.

KAPITEL 20

Periodefordelingen

§ 94. HOVEDSYNSPUNKTER

Så længe skatterne er små og (stort set) opkræves på proportional basis, er spørgsmålet, om en indkomst eller et fradrag henføres til det ene eller det andet regnskabsår af ringe praktisk betydning. Det rentetab, det offentlige lider, når skatteyderen vil tiltvinge sig en likviditetsfordel, kan ikke give anledning til ophidselse, medmindre grelle skatteunddragelsesforsøg foreligger, og sådanne situationer påkalder ikke juridisk interesse.

Helt anderledes stiller sagen sig, når hårdt skattetryk og stærk progression forbundet med skattefradragsret kan gøre det til en sag om erhvervsmæssig liv eller død for borgeren, at hans skatteforhold ikke bringes ud af balance. Fiskale interesser bringer myndighederne på vagt for at hindre, at borgerne vilkårligt overskrider den hellige grænse ved nytårsaften, som dogmet om indkomstårets ukrænkelighed sætter.

En samlet gennemtænkning af konfliktstoffet de lege ferenda er en vanskelig opgave, og den er næppe forsøgt af nogen dansker. Fremtidsperspektiverne er imidlertid de bedste – i sine afhandlinger¹ er Thøger Nielsen gang på gang kommet ind på spørgsmålet ud fra forskellige synsvinkler. Disse strejftog bebudes at ville udkrystallisere sig i en specialafhandling i *Acta Jutlandica* bd XXIX, som udkommer 11. september 1957². Foreløbig må vi imidlertid nøjes med tilløbene til det store spring, hvormed han forhåbentlig vil gøre det muligt at bringe os bort fra den tilstand, hvor »hverken landsskatteretten eller administrationen synes at have nogensomhelst klar helhedsopfattelse af de principielle regnskabsteoretiske synspunkter, som burde skabe enhed i mangfoldigheden og helst i en nogenlunde smidig retning« (R. R. 1957, 380).

Skattelovene gør stort set eet: lukker øjnene for problemet. Domstolene er lykkelig gået fri for sager om spørgsmålet. Administrativ praksis frembyder en inkonsekvens og urimelighed, som – bortset fra spørgs-

1. S. O. 1955, 192 ff., R. R. 1956, 174 ff. og 223 ff. samt 1957, 335 ff. og 373 ff.

2. Udsendes af Aarhus Universitet.

målene om hustru- og vedligeholdelsesfradrag – næppe finder sin lige. Skal man ud af virvarret trække hovedsynspunkter må det blive:

1. Lovens mere eller mindre tilfældigt valgte participiumformer gøres undertiden til genstand for hårtrukne fortolkninger.

2. Skæringstidspunktet er en retsgyldig fordrings opståen med et fixeret (undertiden blot beregneligt) beløb, mens forfalds- og betalings-tid er underordnede momenter.³

3. Formodningen er for den for fiscus gunstige ordning, og afgørelser i skatteyderens favør meddeles som nådesakter, så man blot kan håbe at præcedensvirkning undgås.

4. Er et problem årligt tilbagevendende, er der en tilbøjelighed til at godtage den løsning, skatteyderen i en årrække til stadighed har anvendt selv om den strengt taget ikke er helt i overensstemmelse med gældende praksis iøvrigt⁴.

5. Er en disposition fuldt ud afsluttet indenfor samme indkomstår regnes kun med nettoresultatet⁵.

For ikke at fjerne fremstillingen for langt fra »gældende ret« vil resten af kapitlet hvile på en løs systematik og have et tilfældigt præget kasuistisk islæt.

§ 95. HVILKET ÅR VEDRØRER EN INDTÆGT?

Hovedsynspunktet er som allerede nævnt, at beløb er indtjent, så snart de er opgjort (eller kan opgøres), uanset om de først betales eller falder til betaling senere hen. Dette accrualprincip skal her uddybes og modificeres.

3. En særdeles udførlig behandling af de herhenhørende problemer (cash- eller accrualprincippet) gives af Surrey-Warren 287-421 om amerikansk ret, hvor man er kommet langt længere end herhjemme i retning af at lade området beherske af rationelle retsregler. Navnlig har man en vidtfremskreden teoretisk analyse af problemerne, se fx. oversigten i 61 Harvard Law Review 1010 ff. (1948).

4. Jfr. Helkett I, 83. Cfr. U. 1936, 1003 Ø. (ovfr. p. 130) og lsk. 1952, 120.

5. Jfr. Thøger Nielsen R. R. 1956, 223. Ændres en dispositions retlige karakter ved aftaler med tilbagevirkende kraft efter indkomstårets udløb, tillægges der normalt ikke

I. BEGRÆNSNINGER I ERHVERVELSENS INDHOLD

A. Suspensive betingelser, hvis indtræden reelt må anses for usikker: Skattepligt opstår, når betingelsen opfyldes.¹

Hvad specielt rente- og lejeindtægter angår tilstræber man dog i praksis at opnå en jævnt flydende beskatning og undgå at sætte skatteyderne til at udføre alt for komplicerede regneoperationer for at fastslå hvilken del af ydelsen, der forholdsmæssigt vedrører den forløbne periode. Man lægger følgelig som hovedregel vægt på forfaldsdagen, således at fx. en obligationsejer ikke for 1956 beskattes af nogen del af indtægten af kuponen pr. 2. januar 1957, selvom denne vedrører perioden 1. juli – 31. december 1956, lsk. 1933, 134 (218), medens rente på kontrabøger med pengeinstitutter må henføres til det år, hvor renten efter bankens eller sparekassens sædvanlige praksis kan kræves tilskrevet kontoen (lsk. 1947, 110). Se iøvrigt Helkett I, 293-95 og 138-40, samt note 5. ndfr. S. O. 1957, 64 lr. angår et tilfælde, hvor en låntager havde videreudlånt lånebeløbet, således at renteterminerne var forskellige for de to lån. Han måtte desuagtet for hvert enkelt lån følge forfaldstidspunkterne.

B. Tilbagebetalingspligt, medmindre resolutiv betingelse viser sig ikke at indtræde: skattepligt opstår straks.²

Praksis gør dog en undtagelse ved salg af avlsdyr, se Piletræ Petersen 55, R. R. 1955, 546 ld. og ld. 1957, 60.

C. Udbetaling udskydes, til det har vist sig, at resolutiv betingelse ikke opfyldes: skattepligt opstår straks.³

sådanne dispositioner skatteretlig relevans for det pågældende skatteår jfr. lsk. 1950, 142 og 1956, 128 og 131. Se også ndfr. p. 370 og p. 364 note 15.

1. Eksempler:

- a. Ejendomsoverdragelser betinget af andet end købesummens betaling eller kurante bevillingers meddelelse (lsk. 1951, 11), gælder også for sagføreren (lsk. 1946, 111).
- b. Provisionstilgodehavender, der kun bliver effektive, når vareaftageren betaler. Skattepligt opstår ved købesummens betaling (lsk. 1952, 119; 1956, 9 og 1957, 6).
- c. Se også lsk. 1951, 44 (gave), jfr. foran p. 165.

2. Jfr. lsk. 1951, 121 (tantieme betinget af 7årig-konkurrenceklausul efter fratræden) og R. R. 1956, 277 ld.: mulig tilbagebetalingspligt for del af købesum: (»hvis nedsættelsen skulle blive aktuel, var man sindet at optage ansættelsen til fornyet prøvelse«). Cfr. R. R. 1957, 395 ld.

3. S. O. 1954, 21 lr. (del af vekseldiskonteringsbeløb forblev indestående på sikringskonto, til forholdet var afviklet normalt).

D. Båndlæggelse af indkomsten: skattepligt straks.⁴

De praktisk vigtigste udslag af denne regel er for det første, at feriepenge – modsat løn i ferien – henføres ikke til udbetalingsåret, men til det år, hvor den ferieberettigede løn er tjent,⁵ og for det andet at den, der i sin tid har foretaget bunden opsparing, hvert år skal inkludere rente heraf (4 %) i sin indkomst⁶.

Kan indtægtsens endelige størrelse ikke opgøres på båndlæggelsestidspunktet, kan man beskatte straks efter en kapitaliseringsberegning (lsk. 1955, 122) eller udskyde beskatningen til man (fx. ved den pågældendes død) nøjagtigt kan fikse indkomstens størrelse. Har båndlæggelsen udpræget pensionsformål, udskydes beskatningen i pagt med grundtanken i de nye pensionsforsikringsregler, jfr. R. R. 1956, 442 ld., der endog antyder, at beskatningen helt ville blive undladt, når beløbet kom til (samlet) udbetaling ved fratrædelse⁷.

4. S. O. 1954, 175 lr. (tantieme forblev indestående i firmaet), lsk. 1943, 46 og 1948, 40, samt R. R. 1956, 486 ld. Jfr. også lsk. 1939, 122 og 1942, 182 vedrørende rentetilskrivninger på båndlagte kapitaler, således at heller ikke renten kunne hæves.

5. En kontordame fratrådte sin stilling 31. december 1954 og fik feriemærker for 381 kr. i indtjent feriegodtgørelse (ferielovens § 5, stk. 2, 2. pkt.). Disse mærker måtte hun aflevere til sin nye arbejdsgiver, der som den gamle gav hende løn i ferien. Hun blev ved lsk. 1957, 7 pålagt for 1955/56 at indtægtsføre såvel lønnen for ferieperioden 1954 som de 381 kr., mens hun for 1956/57 skulle medtage ferielønnen i 1955, men kunne fradrage de 381 kr. Man burde nok i stedet have anvendt det under A. nævnte princip om jævnt flydende beskatning af periodiske indtægter. For at undgå misforståelser af denne udtalelse skal det tilføjes, at analogisituationen under A. vel nærmest er, at en obligation sælges 31. december 1954. Der er næppe tvivl om, at praksis i et sådant tilfælde vil kræve, at rentegodtgørelsen indtægtsføres for 1955/56, uanset at der herved på dette års opgørelse ville komme 3 terminers rente. Dette resultat ville imidlertid ikke fremkomme som udslag af principielle overvejelser, men af hvad der umiddelbart forekommer naturligt, og man kan derfor ikke analogisere til 1957-feriepengetilfældet.

6. T. L. følger et andet system. »Kapitalopskrivningen« for tiden til 1962 er omtalt foran p. 83 note 1. Renten efter den tid udbetales og må beskattes efter det under A anførte.

7. Et bidrag til grænsedragningen mellem A og D finder man i R. R. 1956, 549 ld. der følger Piletræ Petersens foran p. 98 gengivne opfattelse ved tilskrivning til andels-haver-konti.

II. EFTERFØLGENDE OMSTØDELSE

A. *Condictio indebiti*:

a. Refusion af for meget betalt skat i tidligere år regnes i reglen som indkomst i tilbagebetalingsåret.⁸ Undertiden begrundedes det med, at den urigtige (for høje) skatteberegning må tilregnes skatteyderen selv, jfr. lsk. 1953, 15 og R. R. 1956, 116 lsk. I andre sager begrundes det på helt anden måde, jfr. fx. lsk. 1956, 94 (praksis ændret med tilbagevirkende kraft).⁹ Ingen af begrundelserne synes at ramme noget relevant, men resultatet bliver altså næsten altid det for skatteyderen typisk ugunstige. Nogle af de få undtagelser er lsk. 1949, 103; 1952, 124 og 125, der tillader efterregulering.

b. Refusion af for meget betalt husleje fordeles over de år, den er betalt, jfr. S. O. 1953, 141 lr. Tilsvarende S. O. 1954, 84 lr., om driftstabsforsikringsbeløb (ndfr. ved note 31).

c. Forrentning i forbindelse med tilbagebetaling af en med urette pålagt bøde henførtes ved lsk. 1955, 118 til det år, hvor finansministeriet havde sanktioneret, at forrentning skulle ske, idet en sådan imødekommenhed skyldtes ministeriel gunstbevisning og ikke fandtes grundet i retsbetragtninger.¹⁰ Lsk. 1952, 125 og 1953, 131 mener – næppe med større føje – at det samme gælder renter af skatter, der tilbagebetales en person, hos hvem de med urette er opkrævet, uanset at han slet ikke var skattepligtig.

B. Opstår der mangelsansvar med påfølgende reduktion i købesummen, er praksis enten usikker, eller også kan det indvundne beløb straks reduceres med anslået erstatningsbeløb ved faktiske mangler (lsk. 1948, 17 og 1952, 11), mens man må vente til domsåret ved retlige mangler (lsk. 1947, 13).¹¹ Vi vender iøvrigt tilbage til hele dette spørgsmål, ndfr. § 97, 3.

Thøger Nielsen rejser i R. R. 1956, 223-226 spørgsmål om, hvordan

8. Lsk. 1956, 93 indeholder tilsvarende afgørelse vedrørende refusion af konfiskeret avance, men her har man ofte i praksis en god chance, hvis man tager en forhandling med ld.

9. Endelig sker det også, at man helt må opgive at give nogen begrundelse (fx. S. O. 1953, 171 lsk.).

10. Præmisserne er iøvrigt også strafferetligt uholdbare. (U. 1957, 575 H., der bekræfter U. 1956, 412 Ø og 966 Ø, samt U. 1957, 336 H.).

11. Samme resultat antoges ved S. O. 1951, 120 Ø (ovfr. p. 170) vedrørende erstatningskrav for uforsvarlig formuebestyrelse gennem en årrække.

man skattemæssigt vil bedømme retshandler, der i et senere regnskabsår viser sig at være helt eller delvist ugyldige, og han giver selv det eneste »rigtige« svar: ingen ved, hvad der vil ske, men praksis vil nok gribe et tilfældigt halmstrå, der kan føre til den mest udprægede konkrete afgørelse.

C. Om omgørelse af dispositioner se foran § 94 med note 5.

III. EFTERFØLGENDE FORHØJELSE

R. R. 1956, 235 ld. angår et forretningssalg, hvor restkøbesummen skulle forhøjes forholdsmæssigt, såfremt kronen blev devalueret. I 1953 fikseredes forhøjelsen til 5.000 kr. som følge af devalueringen i 1949. De 5.000 kr. henføres til indkomsten i 1953 »i overensstemmelse med praksis vedrørende beskatning af ubestemte fremtidige ydelser.«

Lsk. 1955, 107: A havde et krav mod finsk firma. Den finske nationalbank tillod i 1952, at fordringens størrelse fixeredes til 5.000 kr. A søgte at få beløbet forhøjet, men banken var ikke til at røkke, og i 1953 akcepterer A så de 5.000 kr. til fuld afgørelse, og beløbet udbetales ham samme år. Det henføres til hans indkomst for 1952 og ikke 1953, da de i dette år førte forhandlinger alene havde drejet sig om en eventuel forhøjelse af de 5.000 kr.

IV. FORUDBETALINGER¹²

En landbruger bortforpagtede en grusgrav i 1927 for en 20-årig periode og oppebar straks forpagtningsafgiften for hele perioden. Byretten statuerede, at hele afgiften var skattepligtig indkomst for ham i 1927 (lsk. 1930, 63 (172), jfr. Helkett S. O. 1954, 185-186).

Med denne rygdækning statuerede skattemyndighederne i en lang periode, at forudbetalte beløb var »endeligt erhvervede« i betalingsåret.

Det tør vist formodes, at lsk. 1954, 93 har indvarslet et radikalt brud med denne opfattelse. En prokurist, der havde 6 måneders opsigelse, blev opsagt til øjeblikkelig fratræden 30. september 1951. Til fuld af-

12. Jfr. Thøger Nielsen R. R. 1957, 378-379 (navnlig om den i U. S. A. omdisputerede »Claim of right«-doktrin) og 386-387 (dansk ret).

gørelse af lønkravet betaltes der ham 15.000 kr. Havde man fulgt afgørelsen i den helt analoge sag, lsk. 1945, 99 skulle alle 15.000 kr. indtægtsføres i 1951, men 1954-afgørelsen henførte de 7.500 kr. til 1951 og resten til 1952¹³. R. R. 1956, 550 ld. holder dog stadig fast ved den gamle linie i et med byretsdommen analogt tilfælde.¹⁴

V. FORSKUD

Forudbetalinger erlægges til den, der ved det pågældende års udløb fuldt ud har præsteret den ham påhvilende modydelse. I modsætning hertil står forskud, hvor modydelsen først skal erlægges i et efterfølgende år. Skatteerhvervelsen henføres til dette senere år jfr. lsk. 1942, 25 (lønforskud) og 125 (forskudsbetaling på kommende års leverancer) samt R. R. 1957, 379 lr. (forlag gav forfatter a conto honorar vedrørende endnu ikke udgivet bog).

VI. EFTERFØLGENDE BETALINGER

A. »Slagelse mekaniske Hampgarnsspinderi og Rebslageri A/S« holdt generalforsamling 22. januar 1910, og det besluttedes da, at direktøren, der ejede 98,7 % af aktiekapitalen, ud over sin gage for 1909 (4.200 kr.) skulle have 20.000 kr. i tantieme og udbytte for 1909. Om sidstnævnte beløb udtalte landsoverretten (U. 1913, 777), at »en i 1910 forfalden og udbetalt indtægt ikke kan henregnes til indtægt for året 1909«.

Hermed var grundlaget for den siden da herskende retsopfattelse skabt, jfr. fx. tantiemeafgørelserne i lsk. 1945, 100 (121) og 1946, 11; bestyrelshonorarsagen, lsk. 1938, 118 (121) og bonuskendelsen lsk. 1946, 12 (121).

B. Såsnart vi er lidt uden for 1913-præjudikatets sikre område, er

13. Tilsvarende afgørelser: R. R. 1956, 40 ld. og tildels lsk. 1953, 13.

14. Smlg. også lsk. 1956, 11: Landmand A solgte tvunget af omstændighederne sin gård i efteråret 1952. Hele salgssummen 2500 kr. for avlen skulle indtægtsføres i 1952, uanset at den ved fortsat normal drift først ville være afhændet i 1953 for en dels vedkommende. Ex officio gav man ham af andre grunde et fradrag på 2500 kr. for 1952.

der imidlertid en tendens til at henlægge indkomsten til det tidligere år¹⁵.

1. Er det (ved ansættelseskontrakt) fastsat, at tantieme skal udgøre en vis procentdel af overskud eller omsætning, kan den teoretisk (af en elektronhjerne) beregnes til et beløb i kroner og ører, når nytårsklokken falder i slag. Derfor hører en sådan tantieme til i det tidligere år (lsk. 1953, 129 og 1952, 8)¹⁶.

2. Et tilsvarende synspunkt ligger formentlig til grund for R. R. 1957, 248 ld.: Overarbejde var udført i et år, men en del af vederlaget herfor forfaldt først til udbetaling det følgende år, da afspadsering fandt sted. Hele beløbet henførtes til det første års indtægt. I pagt hermed udtaler S. O. 1957, 64 lr., at lønoplysninger for ugelønnede arbejdere skal omfatte hele den i kalenderåret indtjente løn, uanset om en del deraf først kommer til udbetaling efter årsskiftet.

3. Indehavernes overskudsandele i interessentskaber henføres til det år, i hvilket overskuddet er indvundet¹⁷. Dette er særlig strengt for den, der avancerer fra funktionær til interessent. I overgangsåret er han skattepligtig af såvel sidste funktionærtantieme, som af første overskudsandel, jfr. S. O. 1956, 25 lr. Fratrædende funktionærer kan komme i samme ubehagelige situation, se fx. lsk. 1949, 6 og 102.

4. Er det udbetalingen af den egentlige løn, der lader vente på sig, følges 1913-princippet naturligvis heller ikke, se lsk. 1940, 27 (120): Lønnen for de to sidste måneder af 1913 udbetaltes først i 1934, men var alligevel 1935/36 uvedkommende.

C. Efterfixerede lønbeløb beskattes derimod normalt i det år, i hvilket udbetalingen finder sted, jfr. lsk. 1940, 12 og 1847, 12¹⁸. Når efterbetalingen skyldes en lønregulering med tilbagevirkende kraft, vil det dog i reglen være muligt at få de efterbetalte beløb henført til de perioder, hvor de hører hjemme, idet ld. oftest imødekommer andra-

15. I lsk. 1950, 10, der iøvrigt er analog med dommens tilfælde, forelå de yderligere forhold, at tantiemen var udbetalt i det første af årene og at direktøren i tidligere år havde medregnet tilsvarende ydelser i indkomsten for det afsluttede år. Herefter tillo- des det ham ikke at ændre sin fremgangsmåde.

16. Lsk. 1955, 108 kommer til det modsatte resultat i sag, hvor gratiale var fastsat i kontrakt til mindst 600 kr. og rent faktisk blev 750 kr. – også for så vidt angik de 600 kr.

17. Det samme gælder for tidligere indehavere, der får goodwillbetaling i form af overskudsandele, hvis man skal tro lsk. 1955, 109 (jfr. ndfr. p. 366-367).

18. Se også lsk. 1945, 99.

gender herom, jfr. Helkett I, 83 og U. 1952, B 97 (Margot Satz Lolua). Den teoretisk interesserede læser vil forgæves de pågældende steder søge svar på det nærliggende spørgsmål: Hvor findes hjemmelen? Hertil er kun at bemærke, at retskildeprægede overvejelser ikke interesserer skattepraktikere – og da slet ikke på periodfordelingsområdet¹⁹.

VII. FLERÅRIGE ARBEJDER

Honorarer for flerårige arbejder henføres skånselsløst til et enkelt år.

En forfatter vandt førsteprisen 10.000 kr. i en roman-konkurrence hvis propositioner tillige garanterede vinderen et forfatterhonorar udregnet efter Dansk Forfatterforenings normalregler, dog mindst 15.000 kr. Det skulle han dog først oppebære, når romanen til sin tid blev udgivet og solgt. »Ved at vinde nævnte konkurrence havde han erhvervet et retsgyldigt krav på ialt 25.000 kr., der fuldt ud måtte henføres til hans skattepligtige indkomst ... i det år, hvor han var udpeget som vinder« (lsk. 1955, 110).

Næsten samme tort lider kommissionssekretærer (lsk. 1941, 113 (122) og 1946, 13 (123)), kuratorer (lsk. 1943, 18) og videnskabsmænd, der opnår akkumulerede indkomster (S. O. 1954, 22 lr.), dog at beskatningen her samles i udbetalingsåret.

Alene den, der fik et eengangshonorar fra kirkeministeriet efter et treårigt arbejde kunne få dette fordelt over de tre indkomstår (S. O. 1956, 73 lr.)²⁰ – og så kan eksekutorer eller andre, der har mulighed for at opnå a conto betalinger år for år, opnå den til fordelingen svarende lempelse, jfr. lsk. 1935, 8 (122) (arkitekt) og 1949, 7 (ingeniør)²¹. En vis kontrol med at a conto beløbene har stået i rimeligt forhold til det udførte arbejde, vil man dog nok kunne risikere, hvis myndighedernes opmærksomhed falder på forholdet.

19. Medmindre han af andre grunde ønsker at afslå et andragende. I så fald har han let for med beklagende mine at finde frem til bemærkningen: »Vi har desværre ingen hjemmel« (bruges efter behag afvekslende med »Vi kan desværre ikke på grund af de principielle konsekvenser for andre sager«), men det er i reglen blot et påskud for at skubbe sagen bort på en bekvem måde.

20. Se dog nu også S. O. 1957, 65 lr.

21. Jfr. Niels Hansen: S. B. 1954, 380-382 og (om arkitekter og rådgivende ingeniører) R. R. 1956, 30-31 (hertil fx. lsk. 1957, 10, der følger Arkitektforenings regler for, hvornår honoraret gradvis forfalder). Se også ndfr. § 112 om »pseudovarelagre«.

VIII. BYGNINGSHÅNDVÆRKERE M. FL.

Forfatteres og kunstneres indtægter ophobes ofte i enkelte år spredt ud over deres liv. Skatten rammer dem derfor særlig hårdt.²² Professionelle bokkere, artister og cykelryttere plages endnu hårdere, fordi de har endnu mindre mulighed for at tilrettelægge en indkomstfordeling, da de ofte kun i nogle få år står på højden.

Bygningshåndværkeres erhvervsforhold er også et sådant, at opgørelser for så korte perioder som eet år ad gangen reelt er en uting. De er imidlertid tilstrækkelig mange til, at de har kunnet opnå en rimelig behandling. De har fået lov, dels til at fordele den kontante del af enterprisesummen over de år, hvori arbejdet står på (i og ved note 21), dels til at fordele kursavance på håndværkerpantebreve og -aktier over en årrække. Hvis skatteyderen bestemmer sig for en sådan fordeling, har han påny en vis valgfrihed med hensyn til, hvordan den nærmere skal gennemføres²³.

IX. AFHÆNDELSE AF KAPITALGODER

A. 1a. Ved forretningssalg aftales tit, at betalingen af en del af købesummen skal strækkes over en ret lang årrække. Sælgeren beskattes imidlertid af hele den skattepligtige avance af goodwill, inventar, varelager (og e. o. fast ejendom) allerede for det år, i hvilket aftalen indgås²⁴. På grund af beløbenes størrelsesorden er det ham i reglen en ringe trøst at eventuelt ved overdragelsen konstateret tab på debitorportefeuillen kan fradrages samtidig²⁵. Vi er hermed inde på en af de mørkeste sider ved accrualprincippet. Ved kortfristede kreditter føles dette vel ikke særligt urimeligt, da kontanterne i reglen er kommet hjem, når skatten

22. Jfr. Hartvig Jacobsen 48-50 og 191 og ld. 1957, 89.

23. Jfr. fx. R. R. 1956, 325 og 366 ld. Reglerne om aktier findes nu i ld.s cirk. af 3. november 1956, aftrykt i S. O. 1956, 198-199, jfr. S. O. 1954, 22 lr. Se også R. R. 1956, 542-544 (Axel H. Pedersen og Harald Jensen). Når andre end håndværkere skal svare skat af kursavancer, kan de høste fordel af håndværkets pionergerning og opnå spredning af beskatningen efter forholdet mellem de i de enkelte år erlagte afdrag (lsk. 1952, 121 og S. O. 1954, 17 ld.). Tilsvarende: ld. 1957, 54 (diskontør af afbetalingskontrakter).

24. Lsk. 1945, 126 og 1947, 122.

25. Helkett S. O. 1954, 188, jfr. lsk. 1934, 13 og R. R. 1956, 549 ld. Se også lsk. 1940, 41.

skal betales $\frac{1}{2} - 1\frac{1}{2}$ år efter regnskabsårets slutning, men her er situationen oftest en hel anden. Ikke sjældent må skatteyderen låne sig frem for at kunne give staten skat af de penge, han først får hjem mange år senere, og typisk er der tale om (relativt) meget store beløb.

Intet under, at fiduserne nærmest regner ned over sælgere, når de står foran købekontraktens formulering. Selvbetalte »sagkyndige« har hørt noget om L.A.-reglen, og de foranlediger derfor de ubehjælp-somste suspensive betingelser indsat i aftalen²⁶. I reglen går det galt²⁷, men pålægger sælgeren sig virkelig det bånd at underkaste sig uvisse betingelser, kan han undertiden klare sig med en løbende beskatning af vederlaget²⁸. Skattepligten opstår da efterhånden som de pågældende ydelser *forfalder*, eller – måske korrektere – *fixeres*, eller – måske undertiden korrektest – bliver *fixable* (jfr. note 17).

b. Den i note 28 nævnte praksis om successiv skattepligt viser, at administrationen lader det være en undtagelsesfri konsekvens her-

26. Det er vist Hartvig Jacobsen, der et sted har sagt at det sorteste kapitel i Danmarkshistorien siden Grev Gert er de ikke-statsautoriserede revisorer.

27. U. 1925, 575 H., der på dommens egen tid ikke interesserede stort, danner den sikre minimumsgrænse. (Sagen angik Havemann's køb af Havemann's Magasin. Der skulle bl.a. betales 300.000 kr. i 2 rater, 1 og 2 år efter overdragelsen, dog at hver rate kunne nedsættes proportionalt, såfremt betydeligt omsætningsfald indtraf. Maximum for nedsættelsen var på forhånd sat til 50.000 kr. pr. rate. Omsætningen faldt ikke. De 300.000 kr. blev fuldt ud behandlet efter de sædvanlige goodwillregler, idet man kunne hænge sig i dels afdragsperiodens korthed, dels den overvejende sandsynlighed, som hele tiden havde bestået for at reguleringsklausulen ville forblive ren teori). Samme udfald fik fx. lsk. 1943, 34; 1944, 31; 1947, 24 og 1957, 25 samt S. O. 1954, 53 lr.; 1955, 95 lr. og tildels 1957, 65 lr. Det, der har interesse for den, der vil lære noget, er imidlertid de sager, hvor betingelsessynspunktet har kunnet holde. Dette er den eneste grund til at den følgende note rummer flere afgørelser end nærværende.

28. R. R. 1956, 234 ld. ($33\frac{1}{3}$ % af honorarer fra overtagne klienter i 4 år) og 40 ld., samt lsk. 1944, 32 og 115 og 1951, 23. R. R. 1956, 187 ld. (fast årlig afgift i 20 år, men totalt bortfald ved sælgers død) og S. O. 1955, 214 lr. (12.000 kr. årligt, så længe sælgeren levede, derefter 6000 kr., så længe hans enke levede) samt lsk. 1948, 132 og 1949, 18 og S. O. 1956, 146 lr. (livrente) og R. R. 1956, 441 ld. (samlet bruttooverskud indtil fikseret beløb var erlagt, derefter 50 % af hvert års nettooverskud – sagen angik patentret). Endvidere lsk. 1948, 12 (25 % af nettooverskud, dog at der sikredes den nye indehaver årlig minimumsindtægt på 7200 kr.) og S. O. 1957, 98 lr. – R. R. 1956, 551 ld. (procenter af salget, dog mindst 3500 kr. pr. måned i 61 måneder) går den mellemvej straks at beskatte (halvdelen af) minimumsbeløbet for hele perioden, mens de yderligere beløb beskattedes (fuldt ud) i de enkelte år. I et lignende tilfælde – lsk. 1950, 125 – har man beskattet (hele) årsydelsen efterhånden, som den kunne opgøres. Se iøvrigt Niels Hansen i S. B. 1954, 384.

af, at sælgeren ikke kan påberåbe sig reglen i L. L. § 7 om, at en del af avancen er skattefri, idet man sammenblander de principielt forskellige spørgsmål: »Hvad er det, der vederlægges?» og »Hvornår skal beskatning ske?« Dette kan umuligt være rigtigt. Man kan udmærket tænke sig tilfælde, hvor en goodwillfortjeneste må beskattes efter L. L. § 7, men hvor skattepligten indtræder over flere år som følge af det almindelige – af L. L. § 7 upåvirkede – princip, at skat alene kan pålægges beregnelige indkomster. Se fx. U. 1947, 654 Ø, der forsåvidt stadig må stå ved magt. Noget andet er, at køberen ikke kan opnå ubegrænset fradragsret i videre omfang end fuld beskatning hos sælgeren finder sted.

2. Ved andre kapitalprægede transaktioner skulle tilsvarende synspunkter finde anvendelse, jfr. fx. ld. 1957, 88 (spekulationsavance vedr. fast ejendom) og lsk. 1947, 24 (salg af patentret). Derimod er det et typisk udslag af periodefordelingspraksisens vildtgroenhed, at R. R. 1957, 248 ld. (om spekulationsfortjeneste i form af pantebreve erhvervet til underkurs) dumpede ned i analogien fra kursavancereglerne (foran note 23) således at beskatning først fandt sted, efterhånden som fortjenesten indgik.

3. Kun på et specielt område – tilbagekøb o.l. af renteforsikringer m.v.²⁹ – har vi fået moderne rationelle lovregler for behandlingen af akkumulerede indkomster. Det skattepligtige beløb – den forholdsmæssige del af den indvundne værdi, der svarer til præmiebetalingen efter 1. januar 1954³⁰ – fordeles ligeligt over udbetalingsåret og de to følgende indkomstår, jfr. F. L. §§ 2 c, 3 og 5 stk. 6.

4. Vi har tidligere – foran § 35 note 33 – været inde på svensk rets stillingtagen til problemet om akkumulerede indkomster. Allerede i den pågældende paragraf antydedes det, at A. F. også på sit praktisk vigtige område – avance ved salg af driftsmidler – ville give særregler om spørgsmålet. Systematisk hører disse hjemme her. Forståelsesmæssigt vil de imidlertid nok volde vanskeligheder, sålænge man ikke har læst det følgende kapitel om afskrivninger. A. F. behandler nemlig i hovedsagen hele driftsmiddelafståelsesspørgsmålet som et akcesorium til den foreslåede nye afskrivningsordning. Det lønner sig derfor nu at læse i al fald § 99. Når det er sket, forstår man måske, hvad der menes med, at reglen i A. F. § 2 stk. 1, 2. pkt. om beregning af »saldoværdien« ud-

29. Samt ophævelse af indekskontrakter i indskyderens levende live.

30. I pensionsforhold oftest med fradrag af 1000 kr.

taler, at der skal ske »fradrag af salgssummen for driftsmidler, der er solgt i indkomstårets løb«. Dette fører til formindskede årlige afskrivninger, hvilket igen betyder tilsvarende forøgede skattepligtige indkomster, således at den indvundne avance herigennem successivt vil komme under beskatning (A. U. 91).

Herfra gør A. F. fire undtagelser. De tre første hører hjemme andetsteds. De vedrører afhændelse *af* smådriftsmidler i den løbende bedrift, *af* blandet privat-forretningsmæssige aktiver, hvad enten det sker i den løbende bedrift eller ved dennes afhændelse og *af* alle driftsmidler bortset fra de sidstnævnte, når afståelsen sker i forbindelse med bedriftens ophør. Periodefordelingsmæssigt set følger man i disse tilfælde altid gældende rets regel om beskatning straks. At det i sidste fald sker ad kapitalvindingsskattevejen er ligegyldigt her.

Den fjerde undtagelse er den interessanteste set udfra nærværende paragrafs problemstilling. Den behandles i A. F. § 5, hvis fulde ordlyd er: »Er der som følge af, at salgssummen m.v. skal fradrages i afskrivningsgrundlaget, fremkommet en negativ saldo, og er denne ikke udlignet på den i stk. 2 anførte måde eller ved anskaffelser foretaget senest i løbet af det følgende indkomstår, skal saldoen udlignes helt derved, at beløbet medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for sidstnævnte indkomstår« (stk. 1). – »Den skattepligtige kan i det kommende indkomstår, hvori en negativ saldo fremkommer, udligne saldoen helt eller delvis ved at medregne beløbet eller en del af dette i den skattepligtige indkomst for nævnte indkomstår.« (stk. 2). – »Finansministeren kan, når ganske særlige omstændigheder taler herfor, forlænge fristen for udligning af et negativt saldobeløb. Tilladelser kan gøres betinget af, at der stilles sikkerhed for skattebetalingen.« (stk. 3).

Om reglens oprindelse skal her blot henvises til A. U. 90–91; A. F. mot. 19 og 19–20; S. O. 1957, 69 og R. R. 1957, 324. I sine hovedtræk er den naturlig og rimelig under en afskrivningsordning, som den man nu ønsker. Kun en enkelt detalje virker stødende på mig. Stk. 3 – spørgsmålet kan efter sin natur være så alvorligt for de implicerede, at det er betænkeligt at overlade dets afgørelse til finansministeriets skalten og valten. Disse siger, af hvilke der næppe kommer mange, bør frem i lyset og afgøres ved domstolene. I mangt og meget minder de reelt om fx. de i færdselslov nr. 153 af 24. maj 1955 § 70 stk. 4 omhandlede vedrørende gengivelse af kørekort, »når ganske særlige omstændigheder foreligger.«

B. Foregår en transaktion på begge sider af nytår, men har den iøvrigt et helhedspræg, tyder en enkelt afgørelse – lsk. 1951, 24 – på, at man undertiden med held kan hævde, at hvad økonomien har sammenføjet, det skal skatteretten ikke adskille. A havde i 1948 solgt sit hotel og fået to ejendomme i bytte. Dem solgte han i 1949, men for en købesum, der var 26.500 kr. lavere end den pris, hvortil de var optaget i hoteloverdragelsesdokumentet. Hans indkomst for 1948 reduceredes herefter med nævnte beløb.

Samme naturlige betragtningsmåde ligger vist bag S. O. 1954, 84 lr., hvorefter et driftstabsforsikringsbeløb skulle indtægtsføres ikke i udbetalingsåret, men i det år, hvor tabet var lidt³¹.

.C Det sker, at folk får beløb, som for almindelige mennesker står som et samlet udbytte af een økonomisk transaktion, men som af skattevæsenet må opdeles i en skattefri og en skattepligtig del som følge af de sondringer, der er relevante i læren om bruttoindkomstbegrebet.

Hvad nu, hvis forretningslivet er så drilagtigt at lade disse ydelser fremkomme således, at de efter periodefordelingsrettens regler hører til i to eller flere indkomstår?

Det ville være urealistisk at sige, at lovgivning eller praksis har gjort sig klart, at der her foreligger eet problem, der formentlig billigvis kræver een løsning. I stedet navigerer man sig frem fra typetilfælde til typetilfælde, og den opfattelse, man tilfældigt når i den første sag på et område, søger man så at følge i senere sager, der kan gøre indtryk af at dreje sig om noget lignende.

Vi har lige set på en af situationerne, nemlig den, at problemet opstår som følge af reglen i L. L. § 7, om at (normalt) kun den ene halvdel af avancen er skattepligtig. Som påvist gør man her det, at man benægter fakta og hævder, at en goodwill ikke kan afstås, således at købesummen skal henføres til forskellige år. Det er selvfølgelig en bekvem måde at undgå problemet på.

Foran p. 86 f beskæftigede vi os med udlodninger fra kredit- og hy-

31. Derimod virker det noget kunstigt og i alt fald såre upraktisk, når ld. 1957, 82 foreskriver, at skattepligtig fortjeneste ved salg af tegningsret først skal medregnes for det år, i hvilket moderaktien sælges (smlg. foran p. 144 note 9 om U. 1921, 582 Ø). Det stemmer imidlertid med den visdom, klogere hoveder end mit måtte kunne udlede af lsk. 1943, 55 og 1948, 52. Sagerne angik vederlag for salg af gavljret på sådanne ejendomme, som efter S. L. § 5a hørte under indkomstsfæren. Kendelserne er enige om, at indtægten først skulle med på skatteopgørelsen for det år, hvor selve ejendommen solgtes.

potekforeningers reservefonds. Det var naturligt der at nævne, at de stabile borgere, der her var tale om, kunne glæde sig over, at skattepligten først kom i sidste ende.

For at man ikke skal forledes til at tro, at der ikke er nogen tredje mulighed, skal det tilføjes, at de i forvejen skattemæssigt set ulykkelige, der modtager noget så odiøst som likvidationsudbytte (herom p. 92–94), af praksis – fx. lsk. 1940, 128 (231) og 1953, 130 – får at vide, at det først udbetalte er skattepligtigt udbytte, mens de sidste udlodninger under likvidationen er skattefri »tilbagebetaling« af aktiebeløbet. En af forudsætningerne for denne uheldige praksis er formentlig, at nok varer aktieselskabslikvidationer undertiden længe, men sjældent tager de dog så lang tid som sager for lsk., således at denne på kendelsens tidspunkt kan få underretning om de samlede udlodningers størrelse. Kun i så fald kan man ved at regne baglæns konstatere, hvor stort det skattepligtige merbeløb (ud over parikurs) er.

X. DIREKTE FORBRUGSSKAT³²

De foran i §§ 84 og 49 omhandlede renteforsikringsregler er i virkeligheden blot udtryk for, at det under iagttagelse af visse former tillades skatteyderne at unddrage sig beskatning i det sædvanlige indkomstår, såfremt de foretager en opsparing. Det pågældende beløb indgår så til gengæld i indkomstopgørelsen for det år, hvori det (typisk) forbruges.

En i 1956 i England udgivet bog³³ bragte lidenskaberne i kog i dansk journalistverdens skattedebat³⁴. Det drøftedes, hvorvidt hele skattesystemet skulle reformeres, ved at livrentepprincipperne også fandt anvendelse på en i andre former foretaget opsparing. Med andre ord, om den regel, der siden 1903 har ført en ret upåagtet tilværelse i slutningen af S. L. § 6³⁵ er en afskyelighed, der bør udryddes. Nogen revolution ses

32. Se N. T. 1957, 16 ff (Dich). S. O. 1956, 113-123 og Røgend i R. R. 1956, 533-541.

33. Nicolaus Kalidor: »An Expenditure Tax«.

34. Jfr. navnlig Information for juli kvartal 1956. 8. september bragtes en skitse til et lovforslag. I oktober 1956 nedsatte finansministeren et 3-mands ekspertudvalg udpeget uden for administrationen til at overveje spørgsmålet.

35. »Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller til families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendomme, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve – eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde«.

et sådant skridt nu ikke at indebære, og om det ville føles rimeligere af skatteyderne er vist tvivlsomt. Det strider for så vidt mod det traditionelle skatteevneprincip, som man jo tidligere har indlagt heri, at opsparing burde rammes særlig hårdt, fordi den gav indkomstmuligheder uden arbejde³⁶, men i visse konjunktursituationer kan det vel nok være nationaløkonomisk hensigtsmæssigt at vende denne betragtning på hovedet og skabe incitamenter til opsparing. Fiskalt set er forslaget uheldigt: storsparere er nemmere at få direkte skatter ud af end storforbrugere³⁷.

§ 96. HVILKET ÅR VEDRØRER EN UDGIFT?

Også på fradragsområdet må udgangspunktet tages i accrualprincippet. Praksis anlægger ubestrideligt det hovedsynspunkt, at fradrag kan og skal foretages i det regnskabsår, hvor der er opstået en ubetinget retsgyldig forpligtelse til at erlægge et beløb, der kan opgøres i kroner og øre, således at det også her normalt er uden betydning, når fordringen forfalder til betaling eller faktisk betales¹.

Heri gøres navnlig følgende modifikationer:

1. For periodiske udgifter søger man at give 12 måneders fradrag hvert år (p. 373).
2. Visse arter af udgifter tilbageføres til det år, de reelt anses at vedrøre (p. 374).

36. Jfr. om formueskattens begrundelse (ndfr. p. 525) og om kildeartsystemet (foran § 76), samt om merindkomstskattelove (p. 328).

37. Tankens modstandere plejer at lægge hovedvægten på, at ligningsgrundlaget fremover skulle blive »privatforbruget«, der givetvis er et teknisk set vanskeligt begreb at arbejde med. Vidste man ikke det på forhånd, er man i al fald nu blevet klogere efter at man i nogle år har været tvunget til at operere med det på et sekundært område (foran p. 290 om P. L.). Alligevel har indvendingen næppe synderlig vægt. Vi har årtiers erfaring her og i udlandet på skatterettens hovedfelt for, at det ligningsgrundlag, der skal remplaceres – indkomsten – også er ganske uegnet, i al fald når man ønsker, at de direkte skatter skal beslaglægge en væsentlig del af nationalproduktet.

1. Hovedreglen vil tildels blive nærmere belyst i den følgende paragraf. Af mere principielle afgørelser kan her nævnes lsk. 1951, 120 (pligt opstod i 1948, men debitor bestred den, indtil han i 1949 gik på retsforlig – fradragsretten henført til 1950/51)

3. Særlig store udgifter må af og til fordeles over flere år frem i tiden (p. 375–376).
4. Henlæggelser til dækning af fremtidens krav kan undtagelsesvis i sig selv straks medføre fradragsret (p. 376–377).
5. Når en udgift har nær tilknytning til en fremtidsindtægt i et bestemt år, udskyder man ofte fradragsretten til dette år (p. 377–379).
6. Fradragsposter, der har en vis privat karakter, kan sommetider først tages i betragtning i betalingsåret (p. 379–383).
7. Er skatteyderens økonomiske forhold sådanne, at det må betragtes som usandsynligt, at han nogensinde kommer til at betale beløbet, tilstedes fradrag først, når han har bragt sin økonomi på fode eller opfyldt sin forpligtelse (p. 383–384).
8. Har man ikke fornøjelse af fradraget det år, hvor det efter de andre regler ville høre hjemme, kan man i et vist omfang gemme det til de(t) følgende år (p. 384–388).

1. PERIODISKE UDGIFTER

I lsk. 1953, 132 var klageren et aktieselskab, som ved indgåelsen af en lejekontrakt havde måttet forudbetale 3 måneders leje, og derfor i det pågældende år havde været nødt til at betale 15 måneders leje. Uanset dette kunne fradrag kun indrømmes for 12 måneders leje².

Hvad særlig renteudgifter angår er praksis – der gengives hos Helkett I, 184, 185 og 186³ – noget usikker. Den interessanteste afgørelse er vel lsk. 1941, 18 (419), der udtaler, at ingen del af renten for perioden 1. august 1938 – 31. januar 1939 kunne fradrages for året 1938. Begrundelsen var, at ydelsen først forfaldt 1. februar 1939⁴. Omvendt giver lsk. 1933, 159 (586) fradrag for ikke-betalte, forfaldne renter⁵.

og S. O. 1954, 174 lr. (Fradrag nægtet for tilskrevne renter, da disse aldrig skulle betales, såfremt skyldneren fremover overholdt visse betalingsforpligtelser).

2. Lsk. 1942, 100 (422) tilsvarende om lønudgifter. Om princippet gennemførelse ved feriebeløb se ld. 1957, 70 og hertil S. O. 1957, 80-82. Om skattefradrag ndfr. 6, A, a, (2).

3. Den l. c. 185 nævnte afgørelse lsk. 1940, 174 (583) om at man undtagelsesvis må lade tre terminsydelser passere for at skabe rationelle forhold i fremtidens selvangivelser. har en forgænger i lsk. 1932, 87 (583).

4. Afgørelsen overses af Thøger Nielsen (R. R. 1957, 385).

5. Således også de af Helkett l. c. 184 nævnte afgørelser, lsk. 1938, 59 (419) og 86 (587). Undtagelse gøres hvor debitor er insolvent (de i note 27 nævnte sager angår netop rentefradrag).

2. REALITETSTILBAGEFØRSEL

Det ville selvfølgelig være ideelt, hvis man kunne tilvejebringe fuldstændig samklang mellem det, man i det enkelte år skal indtægtsføre, og de udgifter, der hører til disse indkomster. Da man imidlertid ikke kan udarbejde en analytisk doktordisputats til brug for hver eneste skatteansættelse, der skal foretages, er det klart, at dette ideal kun lader sig realisere i stærkt begrænset omfang. Man må som hovedregel holde sig til det mere håndfaste kriterium, der er gengivet i denne paragrafs indledning. Det er undtagelserne i så henseende, vi skal beskæftige os med her, og tildels ndfr. under 3, 4 og 5.

Visse udgiftstyper, der har nær relation til et driftsår, bliver først fixable, når årsregnskabet foreligger i det følgende år. Hovedeksemplet er (tantiemer og) gratialer. Udviklingspilen i praksis peger klart mod, at disse ydelser altid kan og skal medtages i det år, hvis driftsresultat har været afgørende for deres fastsættelse, og vi har næppe så lang vej igen, før denne sætning kan opstilles så at sige undtagelsesfrit⁶. I al fald har praksis forlængst forkastet det argument, at beløbene nødvendigvis skal føres til udgift for firmaet i samme år, som det skal med på funktionærens selvangivelse i henhold til de foran p. 363 ff gennemgåede regler.

R. R. 1956, 64 ld. bygger på nogenlunde samme synspunkt, når den udtaler, at afgift til apotekerfonden skal fratrækkes i det indkomstår, afgiften beregnes for og ikke i det følgende år, hvor den udregnes og betales. Det samme må naturligvis gælde biograferejeres filmsfondsafgifter.

Bonus- og rabatudgifter, der påløber i et senere år end salget, behandles af Thøger Nielsen i R. R. 1957, 384-385 – tildels i strid med der anført praksis – efter samme retningslinier. Se nu også lsk. 1957, 6.

Ad denne vej bør man dog næppe gå videre end til at tillade og påbyde, at skatteyderen tilbagefører sådanne udskillelige udgifter, som typisk alene har relation til det foregående år, og som normalt kan opgøres senest på det tidspunkt, hvor selvangivelsen sædvanligvis indgives.⁷

6. Den store fortaler for synspunktet har været Helkett se I, 81-85; S. O. 1950, 147-149 og 149 og 1952, 142. Fra praksis kan navnlig nævnes lsk. XXXII, 127 (420), 1935, 138 (420), 1951, 8 og 1952, 122. Den seneste »reaktionære« afgørelse er S. O. 1955, 89 lsk.

7. Udfra et helt andet synspunkt tillades realitetstilbageførsel undertiden, når fradragsret ikke er opnået i det »rigtige« år, fordi skattemyndighederne har haft en rets-

3. FORDELING AF STORE UDGIFTER

Har skatteyderen i et enkelt år særlig store fradragsberettigede udgifter, vil det herigennem erhvervede gode ofte have værdi for hans indkomstforhold fremover. Det fornemste eksempel er køb af produktionsgoder som fx. skibe eller maskiner. Sådanne udgifter fordeles over de følgende år overensstemmende med vor rets regler om afskrivninger. Systematisk burde disse behandles her, men emnet er så omfattende, at nærværende paragraf derved ganske ville få slagside, så emnet udskydes til særskilt omtale i det følgende kapitel. Under afskrivningsreglerne behandler man også naturligt reglerne om udgiftsfordeling af anskaffelsessummer for immaterielle rettigheder.

I specielle situationer kan en tilsvarende udgiftsfordeling trænge sig på som særlig naturlig, fx. hvis man tilkøber sig en reklameplads i sporgovnene for 10 år og straks skal betale for hele perioden.⁸

Tilbage bliver imidlertid tilfælde, hvor udgiften nok har været relativ stor, men der ikke er nogen særlig grund til at sige, at den har intim tilknytning til fremtidens indkomstopgørelser. Her har administrationen, vistnok uden fornøden hjemmel, for visse gruppers vedkommende stillet sig afvisende overfor at anerkende fradrag fuldt ud i afholdelsesåret. I stedet henviser man borgeren til at fordele udgiften over en år-række, og det bør han ofte kun være glad for, fx. (hvis hans indtægter ikke er faldende) på grund af progressionen. Det gælder navnlig een-gangsindskud på pensionsordninger (foran p. 197 note 3), relativt store fratrædelsesgodtgørelser (p. 198 note 5) og tilsvarende rationaliseringsudgifter (p. 196). For andre udgiftsarters vedkommende nægter man af retstekniske grunde at imødekomme passiveringsønsker, uanset at udgiftsfordelingen måske her ofte vil være bedre sagligt begrundet i samhörigheden med fremtidens indtægter.⁹

For nogle år siden fik vi en speciel lovbestemmelse om spørgsmålet, nu F. L. § 1 stk. 1b stk 2 og 3¹⁰: Hvis der på de med fuld fradragsret

opfattelse, der senere viser sig at være uholdbar, se fx. S. O. 1955, 57. Det samme burde formentlig gælde, hvor udgiften hidrører fra, at man må tilbagebetale en tidligere beskattet indtægt. Smlg. foran § 95, note 2, og Thøger Nielsen R. R. 1957, 382-383.

8. Thøger Nielsen behandler spørgsmålet i R. R. 1957, 375-376 under overskriften »Transitoriske aktiver«.

9. Jfr. således om forsøgsudgifter: lsk. 1945, 37 (421) og om reklamekampagner: lsk. 1929, 150 (420) og 1942, 151 (hertil Thøger Nielsen i R. R. 1957, 338-339).

10. Om bestemmelsens forhistorie se S. B. 1954, 165 (Svend Andersen), Philip 150 og S. O. 1954, 221-222. Til dens fortolkning: Helkett I. 358-360 og R. R. 1956, 325 ld.

udrustede renteforsikringer (i skatteretlig forstand) betales indskud eller lignende eengangsbeløb, eller præmiebetalingen foregår over mindre end 15 år, fordeles de pågældende udgifter som hovedregel over afholdelsesårets og de følgende 14 års indkomstopgørelser. Undtagelse gøres dog, hvis den usædvanlige betaling skyldes almindelige ændringer af en pensionsordning eller oprykning i højere pensionsklasse eller – fra 1957/58 – pristalsregulering af præmien. Sidstnævnte regel tør man sikkert i et vist omfang anvende analogt ved reguleringer, der sker efter andre indeksnormer end pristallet.

4. HENLÆGGELSER

Man ville selvsagt tilskynde til opsparing, hvis man gav fradragsret allerede i det år kapitaloplæg finder sted, uanset om der endnu ikke er realiseret nogen tilsvarende udgift. Regler i den retning har vi længe haft på selskabs- og kooperationsbeskatningens område (ndfr. T. 13 og T. 21). Bortset herfra er det så afgjort det traditionelle udgangspunkt – S. L. §§ 6 stk. 4 og 4 stk. – at fradragsretten må vente til man ser, om betingelserne herfor virkelig bliver opfyldt¹¹. Hermed kan der forventes at ville ske et brud af ikke helt uprincipiel karakter, når vi får investeringsfonds, men det spørgsmål har i sin hidtidige fostertilværelse været så nøje sammenknyttet med afskrivningsproblemerne, at det med størst udbytte udskydes til vi har gennemgået disse. Vi gemmer det derfor til § 109.

En enkelt undtagelse har vi allerede i gældende lovgivning. Forsikringsselskaber kan straks fratrække beløb, der henlægges i anledning af de overfor de forsikrede indgåede forpligtelser (præmie- og skadesreserver), eller som placeres i bonusfond. Reglerne findes i S. L. § 4 stk. 3, der fortolkes af Thøger Nielsen i R. R. 1957, 382.

I praksis har der også i nærværende del af skatteretten udviklet sig en vis liberalitet overfor byggefagene. De principielle afgørelser er lsk.

11. Se fx. Uddrag 422-424, lsk. 1950, 6. S. O. 1954, 139 lsk. og 144 lr., 1955, 26 lr., samt lsk. 1956, 110. Sidstnævnte sag er ligeså god som så mange af de andre til at belyse hovedsynspunktet i praksis: Klageren havde i 1953 solgt en del trykkerimaskiner, bl.a. på vilkår, at han i de følgende år uden yderligere vederlag skulle foretage en række servicebesøg. Uanset at salgssummerne fuldt ud måtte føres til indtægt i 1953, kunne udgifterne ved servicebesøgene først fratrækkes i de år, hvor de foretoges.

1930, 181 (423) og 1948, 99¹². Entreprenører kan herefter i rimeligt omfang skattefrit fradrage henlæggelser til imødegåelse af garantiforpligtelser vedrørende afsluttede, indtægtsførte arbejder, dog naturligvis under forudsætning af, at der foreligger så betryggende regnskabsmateriale, *at* man tør gå ud fra, at faktiske udgifter i senere år (indtil henrettelsesbeløbet er spist op) ikke påny kan dukke op på fradragssiden, og *at* der ved garantiperiodens udløb sker regulering over indkomsten af eventuelle ubrugte garantibeløb¹³.

Iøvrigt skal man være usandsynligt heldig for at få henlæggelser godkendt. En af de seneste sager, hvor det gik, er lsk. 1952, 9 (fabrik afsatte beløb til at opfylde forventede erstatningskrav på produkter, hvis mangelfuldhed man havde konstateret inden regnskabsårets slutning), men selv denne afgørelse¹⁴ er ikke fulgt i senere praksis (S. O. 1955, 120 lr.).

De forsigtige præmisser til lsk. 1955, 130 lader formode, at man selv hos skattevæsenet er ved at komme i tvivl om, hvorvidt man ikke burde slække lidt på praksis¹⁵.

5. REALITETSFREMFØRSEL

Under 3 beskæftigede vi os med tilælde, hvor fradragsretten blev udsendt til en løbende fordeling over en række fremtidige år. Her skal vi behandle fremførsel til et bestemt senere år, i reglen som følge af, at udgiften har relation til en bestemt fremtidig indtægt og derfor skal opføres på samme årsregnskab som indtægten.

a. Købsudgifter for råvarer og handelsprodukter søges således principielt henført til det år, hvori videresalg finder sted. Dette sker ved, at det ved regnskabsårets afslutning ibeholdværende varelager tages til indtægt, således at man herved afbalancerer de købsudgifter, der vedrører de endnu ikke solgte varer. Nævnte fiktive indtægtsbeløb udgiftføres så på næste års regnskab. En del af udgiften – normalt indtil 35 %

12. Se også R. R. 1956, 114 ld. og Niels Hansen S. B. 1954, 380-381.

13. Lsk. 1955, 11.

14. Der iøvrigt har en parallel i lsk. 1930, 181. En tredje undtagelsesafgørelse er lsk. 1947, 28.

15. Udenlandsk ret er ofte betydelig liberalere, se således Thøger Nielsen i R. R. 1957 om henholdsvis Tyskland (377-378) og U.S.A. (379-380).

– kan dog allerede fuldt ud fradrages i anskaffelsesåret. Reglerne vil blive omtalt i detaljer ndfr. i kapitel 22.

b. Er der tale om så betydelige transaktioner, at de med rimelighed kan bære en selvstændig regnskabsmæssig opgørelse, er der i praksis en vis tilbøjelighed til at udskyde såvel indtægts- som udgiftsførelse til det år, hvor forretningen afsluttes¹⁶. Udtrykt mere konkret: navnlig for fast ejendom, købt i erhvervs- eller spekulationsøjemed, venter man med at lade de økonomiske bevægelser få indflydelse på selvangivelsen til det år, hvori salg finder sted¹⁷. På dette sted skal der vedrørende hele den pågældende problemkreds blot nævnes et par afgørelser. I lsk. 1929, 44 (496) havde en ejendomsspekulant måttet føre en retssag mod en tømrer, der havde udført forskellige ombygningsarbejder på bygningen. Han kunne ikke få fradrag for disse udgifter, før han engang solgte ejendommen. Gladere for reglen var et udstykningsforetagende, der i 1939 og 1940 havde haft adskillige udgifter, men ingen indtægter på grundene. Da man i 1942 og de følgende år solgte parcellerne, kunne man i den herved indvundne avance fratrække de gamle udgifter, som man ellers ikke havde fået nogen skattemæssig glæde ud af (lsk. 1945, 8 (420)).

c. Lignende synspunkter kan begrunde, at positive udlæg, som sagførere, speditører, arkitekter og andre har for deres klienter, ikke kan udgiftsføres i betalingsåret mod til gengæld at blive taget til indtægt, når sagen er afsluttet og kravet mod klienten opgøres, jfr. herved Niels Hansen i R. R. 1956, 31.

d. Derimod slår betragtningen ikke helt til, når man skal forklare lsk. 1940, 166 (496): Et firma havde en langstrakt toldsag. I 1936 betalte det sin sagfører 5000 kr. a conto allerede da udført arbejde, men sagen sluttede først i 1937. Ingen del af det samlede salær fandtes fradragsberettiget før 1937. Det er vel utvivlsomt, at denne afgørelses princip ikke vil blive fulgt i alle lignende tilfælde¹⁸. Den er kun nævnt for at

16. Andre konkrete eksempler end det i teksten behandlede hovedtilfælde er villa-centralvarmereglen (ndfr. p. 402 note 13), og lsk. 1950, 13: Opfinderudgifter kunne ikke fradrages endnu, da det ikke havde vist sig om patentet blev udnyttet (afgørelsen tvivlsom).

17. Dog kan man naturligvis afskrive i normalt omfang i ejerperioden, og den særlige for byggerierhvervene gældende praksis, går forud for den her behandlede regel.

18. Eksempelvis er der enighed om straks at give dødsboer fradrag for godkendte a conto salærer til eksekutor, se lsk. 1930, 41 (89), Albrechtsen 82, Helkett I, 72 og Axel A. Nielsen II, 123.

illustrere, at man må være forberedt på at kunne blive mødt med den opfattelse, at udgifter, der vedrører et større forhold, skal behandles som et samlet hele.

6. PRIVATUDGIFTER

De forpligtelser, der henhører under privatøkonomien, men som loven alligevel udruster med fradragsret, kan hyppigt først berettigede til fradrag i et senere år end det »normale«. Betragtningen er den, at skattevæsenet ikke vil »snydes«, og derfor ser man tiden an, til man virkelig har sikkerhed for, at der er alvor i sagen. Man kan også udtrykke tanken således, at de almindelige bogholderibetragtninger, der ligger bag accrualprincippet, ikke har så stærk magt, når man har at gøre med andet end driftsomkostninger. Fradragsretten må derfor udledes mere direkte af skatteevnebetragtninger, og skatteevnen påvirkes kraftigst i det år, man slipper kontanterne.

Når man skal bedømme, hvor stor indflydelse disse synspunkter har haft på gældende ret, må man tage udgiftsarterne hver for sig. Den valgte rækkefølge er udtryk for, i hvilken grad man kan sige, at en fast retsopfattelse har udkrystalliseret sig.

A. Skattefradrag.

a. L. L. § 22, stk. 1, bestemmer, at personlige skatter først kan fradrages, når de er både »erlagte« (1) og forfaldne (2).

ad (1). Kravet om, at skatten skal være udredet inden indkomstårets udløb, stemmer ganske med § 22.s forgænger, S. L. § 6d. Afsendelse inden nytår er nok; beløbet behøver således ikke at være kommet frem i det gamle år (lsk. 1929, 97 (577)). Inddrives skatten gennem løntilbageholdelse, er det afgørende tidspunkt tilbageholdelsen, uanset om man passerer et årsskifte, før arbejdsgiveren indbetaler pengene til skattevæsenet (lsk. 1957, 68). Det samme må gælde, når det ikke er arbejdsgiveren, men pantefogden eller andre, der optræder som oppebørselsmænd. Har skatteyderen overdraget en ting eller fordring til skattevæsenet, må der overensstemmende med sædvanlige obligationsretlige grundsætninger¹⁹ være en formodning for, at der er tale om sikkerhedsstillelse og ikke betaling, således at fradrag først opnås i det år, hvor

19. Ussing 448 ff.

tingen realiseres eller fordringen indgår. Således også R. R. 1957, 396 ld. Videre har man, strengt taget i strid med lovordene, indrømmet fradragsret for ubetalte forfaldne skatter, hvis den pågældende skatteyder enten i en årrække har fulgt denne fremgangsmåde, eller aftale herom er truffet med skattemyndighederne. Det sidste har navnlig praktisk betydning i efterbetalingssager, hvor følgen af slavisk at rette sig efter loven let ville kunne blive, at vedkommendes skatteforhold helt kom ud af balance.²⁰ Derimod må det være urigtigt, når lsk. 1944, 76 (577) mod skatteyderens protest henfører fradragsretten for et efterbetalingsbeløb til forfaldsåret, blot fordi der forelå »en vilkårlig udsættelse« med betalingen til det følgende år.

ad (2). Om det betalte skattebeløb er forfaldent eller ej ved udgangen af det pågældende regnskabsår var efter S. L. § 6d's ord uden betydning. Dette gav visse muligheder for manipulationer, hvorved skatteyderen i et godt år kunne opnå fradrag for mere end 12 måneders skatter ved at forudbetale en del af det nye års skatter. For at undgå dette, skabte skattemyndighederne tidligt en praksis, der krævede, at forfaldstid skulle være passeret før indkomståret sluttede. Dette synspunkt fastholdtes ned gennem årene, se fx. lsk. 1927, 58 (574); 1928, 27 (574) og 1954, 75. Ved L. L. 1956, § 22 stk. 1 bragtes lovteksten i overensstemmelse med denne praksis.

b. Om ejendomsskatter bruger L. L. 1956 § 22 stk. 1 uklare ord. Der vil formentlig herefter ikke ske nogen ændring i hidtidig praksis, hvorefter fradragsretten henføres til forfaldsåret, uanset om betaling finder sted i dette år eller ej (S. O. 1954, 74 lr.). Slutningen forekommer særlig sikker, fordi man før 1957/58 opbyggede den pågældende praksis, mens lovens ord (S. L. § 6d) klart udtalte det modsatte.

B. Underholdsbidrag m.v.

L. L. § 15 stk. 1 bruger verbet »udredes« ved fastlæggelse af fradragsbeføjelsen. Overensstemmende hermed fastslår lsk. 1956, 141 og 1957, 72, at der ikke kan ske fradrag for forfaldne, men ikke betalte bidrag.²¹

20. Formel hjemmel findes måske i S. L. § 42, 2. stk., 2. pkt. Læs iøvrigt U. 1957, 393 Ø, der på en god måde illustrerer gangen i den slags sager med særlig henblik på det her behandlede spørgsmål. Smlg. R. R. 1956, 41 ld. (ej hjemmel til at indrømme successive fradrag, når dødsbo samtidig indgiver flere års selvangivelser).

21. Lsk. 1955, 181 har herefter ikke længere teoretisk interesse, idet den nægter fradrag i et tilfælde, der ligger længere ude end de nyere afgørelser (bidragspligten var end ikke pålagt i det år, for hvilket der begæredes fradrag).

Derimod beskærer det ikke retten, at et forfaldent og betalt bidragsbeløb (delvis) vedrører en periode ind i det nye år (lsk. 1956, 140). Forudbetalte bidrag kan formentlig først trækkes fra i forfaldsåret.

Fradrag for understøttelser bør i al fald ikke behandles lempeligere end underholdsbidrag. S. L. § 6d brugte da også samme udsagnsord som L. L. § 15. At efterfølgeren, L. L. 1956, § 22 stk. 1, 1. pkt., er gået over til ordet »anvendt« er formentlig en inkurie, som skylder sin tilblivelse, at man gerne har villet presse reglen sammen med ejendoms-skatte. Da man skrev bestemmelsen, havde man vistnok ikke sine tanker andre steder henne end ved personskatterne, som man havde drøftet så lidenskabeligt det foregående årstid, og som man derfor nu udskilte til særbehandling i den nye lovtekst.

C. Forsikringspræmier.

Om forsikringsydelser burde sikkert gælde det samme som ved underholdsbidrag, men her er loven – nu F. L. § 1 – kommet for skade at bruge ordet »anvendt«, og det har muligt været bestemmende for S. O. 1956, 146 lr., der henser til det år, hvor præmien forfaldt og ikke til betalingstidspunktet²². Man må formentlig af ordlyden (»erlægges«) i F. L. § 1 stk. 1b, stk. 2, 3. pkt. udlede, at det modsatte gælder for de ydelser, der falder ind under undtagelserne fra 15-årsafskrivningsreglen (foran under 3 i.f.).

D. Vedligeholdelsesudgifter²³

Lsk. 1939, 178 (420) indeholder den generelle udtalelse »at en udgift til almindelig vedligeholdelse af en ejendom skulle fradrages med det fulde beløb i det år, i hvilket de pågældende foranstaltninger var foretaget, og at ingen del heraf kunne overføres til et senere år, uanset om foranstaltningerne gjorde nytte for flere år.«

Hermed er der formentlig også taget det standpunkt, at udgiften må fradrages allerede det år arbejdet udføres, mens det er uden betydning om betaling først sker senere. Dette stemmer også med at S. L. § 6e bruger samme udtryk (»anvendt«) som S. L. § 6a om driftsudgifter, og

22. Smlg. også lsk. 1951, 13.

23. Hertil Thøger Nielsen S. O. 1955, 237-238. I perioden 1943/44-1947/48 incl. havde vi særlige regler om skattefri henlæggelser til bestridelse af vedligeholdelsesudgifter, der måtte opsættes på grund af krigsforholdene. Se om denne specielle forløber til investeringsfondssystemet fx. ld. 1947, 20-21 og A. U. 129 og 153-154.

at S. L.s (konstruktive) begrundelse for at indrømme vedligeholdelsesfradrag er, at der er tale om »driftsudgifter«, idet enhver fast ejendom ligestilles med en erhvervsvirksomhed.

Er arbejdet fuldendt, men regning endnu ikke fremkommet ved nytårstid vil man nok – bortset fra bevidste omgåelsestilfælde – indrømme skatteyderen valgfrihed, om han vil tage udgiften på det ene eller det andet års regnskab.

Foregår arbejdet på statustidspunktet, kan man næppe give mere end en (fakultativ) adgang til at henhøre en forholdsmæssig del af håndværkerregningen til det gamle år.

Er arbejdet endnu ikke begyndt nytårsnat, kan det forhold, at man har truffet aftale om, at der skal laves det og det til den og den pris, ikke tillægges nogen betydning, og skattevæsenet kan heller ikke interessere sig for, om der består kontraktlig pligt overfor lejere eller andre til at foretage vedligeholdelsesforanstaltninger.

Det turde herefter være klart, at det ved lejeloven 1955 § 78 indførte vedligeholdelseskontosystem i mangel af positiv lovhjemmel, ikke kan udnyttes af ejerne til straks at tage fradrag og dermed forøge den rentefordel, lejeloven giver dem, til også at udskyde skattebetalingen. Det har næppe været lejelovens hensigt at give husejere en skattemæssig investeringsfondsordning, så længe spørgsmålet om sådanne fonds ikke har vundet nogen almindelig anerkendelse i vor lovgivning. Tværtimod har man villet tilskynde til at vedligeholde de gamle lejligheder, der har været forsømt i så mange år, og får ejerne ikke engang noget skatteretligt incitament til at udnytte ordningen, bliver det sikkert endnu mere skralt med at få denne til at fungere i praksis i forhold til »lejerfolket«, hos hvem der råder vidtgående ukendskab til de nye regler, og som i reglen alene lader sig vejlede af deres ejendoms administrator. Denne opfattelse er i resultatet ganske overensstemmende med de fleste udtalelser fra skatteeksperter, se skdep. cirk. af 30. sept. 1955, lsk. 1956, 137 samt Thøger Nielsen S. O. 1955, 237-238 og R. R. 1957, 384, og der skal derfor næppe lægges vægt på de modstående synspunkter, der – til dels ud fra en uholdbar analogi fra principperne for korrekt formueopgørelse – er forfægtet i nogle nyere tidsskriftartikler.²⁴

24. S. E. Gramm i S. O. 1955, 199-200, Hagen Hagensen i R. R. 1956, 230-233 og Axel H. Pedersen I, S. B. 1956, 255-257, jfr. R. R. 1956, 548. Når der sidstnævnte sted vil drages slutninger fra den konstruktion, U. 1956, 968 Ø anvendte, da dommen skulle indpasse lejelovens § 78 i fortolkningen af Danske Lovs regler om brugspatenthavere,

Derimod kunne man snarere diskutere rigtigheden af de afgørelser²⁵, der nægter en sælger fradrag for kontienes saldi, når han afhænder ejendommen uden at få refunderet de pågældende beløb. Man kunne med en vis styrke sige, at han hermed endelig har mistet penge, han tidligere er blevet beskattet af. Konsekvensen måtte imidlertid være, at køberen skulle indtægtsføre beløbet (for så senere at fradrage det, når vedligeholdelsesforanstaltningerne foretoges). Sålænge det såvel i teorien, som i kontraktspraksis er omtvisteligt, om disse poster normalt hører hjemme på en refusionsopgørelse eller ej²⁶, kan det imidlertid ikke være skatterettens opgave at gå i spidsen og, i strid med parternes aftale, opdele den af dem fastsatte købesum i en indkomstopgørelsen uvedkommende formueomplacering, og et beløb, der på en noget kunstig måde får – en ofte ikke uvæsentlig – indflydelse på et enkelt års skatteansættelse.

7. INSOLVENSTILFÆLDENE

Lsk. 1957, 26 drejer sig om en mand, der i 1953 var ude for en avancekonfiskation, men som ikke opfyldte dommen det pågældende år. Han nægtedes fradragsret for 1954/55, da han var fallent »og derfor måtte antages at have savnet økonomisk evne til at udrede beløbet«.

Det var ikke ny jura, der hermed skabtes. Tværtimod stemmer afgørelsen med gammel praksis²⁷. Denne har muligt nok sin rod i den foran

tør man vistnok sige, at vi er lidt langt ude i analogislutningerne. Skal man endelig bygge noget skatteretligt på dommen, må det blive, at vedligeholdelseskontiene i ulovbestemte relationer må behandles på den måde, der bedst sikrer, at beløbene anvendes efter deres hensigt, nemlig til vedligeholdelse.

25. Skdep. skr. af 18. april 1956 (S. B. 1956, 225) og R. R. 1956, 367 ld.

26. Spørgsmålets rette besvarelse beror formentlig på, om parterne ved købesummens fastsættelse har lagt afgørende vægt på ejendommens »normale« vedligeholdelsestilstand (faktisk tilstand + vedligeholdelseskonti) eller på, hvor vanrøgtet den i det individuelle tilfælde er. Dette gør de sig næppe klart i de fleste tilfælde, og spørger man dem for refusionsopgørelsen udarbejdes, vil de nok ofte tage hver sit standpunkt, da prisen jo på det tidspunkt forlængst er endeligt fastsat. Det afgørende bliver derfor formentlig, enten at en dom engang i fremtiden går ind for et af alternativerne, eller at der i sagfører kredse udvikler sig en vis kutyme.

27. Jfr. fx. 1927, 126 (585); 1928, 7 (586) og 30 (585); 1933, 157, (586); 1946, 76 (586); 1948, 72 og 73 samt 1950, 134. Bevisdømmelsen faldt modsat ud i lsk. 1938, 58 (586) (proprietær indrømmet fradrag for ubetalte, forfaldne renter »da der måtte antages at være dækning for gælden i værdien af ejendommen med besætning og inventar m.v., således at det omhandlede rentebeløb ikke kunne anses for at have været urholdeligt ved regnskabsårets udløb«).

under 6 nævnte betragtning, at skattevæsenet ikke vil lade sig narre til at give fradrag for noget, der aldrig bliver en realitet, men i det typiske tilfælde er retningslinien i det lange løb i skatteyderens favør, da et fradrag sjældent er ret meget værd i insolvensperioder.

Det her anvendte insolvensbegreb må opfattes som i al fald at indeholde en illikviditetsbetingelse (ikke rede midler) og sandsynligvis ofte tillige et insufficienskrav (nemlig passiver større end aktiver), jfr. den sidste af afgørelserne i note 27.

8. UNDERSKUDSOVERFØRSEL

En mand driver erhverv i en særdeles konjunkturfølsom eller modepræget branche og har i årene 1954-1956 incl. følgende skalaendkomster: + 200.000 kr., ÷ 80.000 kr. og + 100.000 kr. I de to år, det er gået godt, dukker skattevæsenet op som hovedinteressenten i hans firma og tager storebroderparten af overskuddet. I 1955 er det anderledes beskædet og siger, at det foretagende har man intet at gøre med. Disse resultater har længe været opfattet som den logiske konsekvens af, at skattelovene selvsagt må tage deres udgangspunkt i periodiske opgørelser.

Urimeligheden heri er naturligt nok blevet mere og mere iøjnefaldende, efterhånden som skattesatserne er steget og progressionen skærpet²⁸. Allerede fra ca. 1940 begyndte man at linde lidt på de vandtætte skodder. I det omfang man har givet frihed i periodefordelingen som det navnlig er sket gennem cirkulærerne om ekstraordinære afskrivninger og varelageropgørelser, bistod man den fornuftige forretningsmand til i al almindelighed at afbøde progressionens værste ulemper for svingende indkomster og man hjalp herved også de momentant underskudsramte. Forskellige administrative afgørelser, der bortså fra fradrag og afskrivninger i underskudsår ved beregning af salgsavancer m.v.²⁹, virkede i samme retning – om end kun nødtørftigt og i helt tilfældigt omfang.

28. Emnet er et af de meget få skatteretlige, som har været hovedtema for en nordisk monografi. Klerkers omfattende afhandling fra 1947 opnåede endog at komme i 2 oplag i 1948. Se iøvrigt Hartvig Jacobsen 50-51, Philip 432-434 og Skattelegging 23.

29. Lsk. 1950, 151 og S. O. 1953, 196 lr. Tilsvarende lsk. 1927, 82 og 1940, 42 om indgang af tilgodehavender, afskrevet i underskudsår.

Man kan stille sig den opgave, med bevarelse af de fordele, man stadig måtte finde i det progressive beskatningssystem, at nærme sig en ligestilling mellem svingende og stabile indtægter. Den mest rationelle udvej vil da formentlig være at ligne på grundlag af, fx. de tre sidste års gennemsnitsindkomst. Et sådant system havde man længe – til 1952 – i Norge for de fleste erhvervsdrivende. Når man i det store og hele opgav det der, skyldtes det selvfølgelig, at det havde sine skyggesider – navnlig for mennesker med stadig faldende eller stadig stigende indkomster³⁰.

Selvom man af andre grunde ikke vil akceptere idealløsningen på de svingende indkomsters problem, behøver man selvsagt ikke helt give op. Hvis man ikke ligefrem vil gå så vidt som til – efter en spejlvendt skala – at lade det offentlige udbetale skatteyderne beløb i forhold til størrelsen af underskud, er det nærliggende i al fald at tillade, at der i det følgende års indkomst kan ske udnyttelse af den fradragsret, som man ingen fornøjelse har haft af i underskudsår. Danmark havde de bedste forudsætninger for at blive foregangslandet på dette område, fordi spørgsmålet er særlig brændende her på grund af vor skattefradragsregel. Vi kom imidlertid langt nede i nationernes række³¹, da vi endelig – ved L. L. 1956 § 9 – fik taget os sammen til at indføre en sådan regel³².

Sammenholdt med hidtidig ret er det et kraftigt brud med det hellige dogme om indkomstårets ukrænkelighed, men sammenlignet med de udenlandske forbilleder er det den vistnok forsigtigste ordning, der endnu har set dagens lys.

Reglen gælder således for det første kun for »her i landet fuldt skat-

30. I Danmark benyttes gennemsnitsligningen vist kun ved de specielle filmsfondsregler i lov nr. 117 af 13. april 1938 § 27 stk. 3, og der kun som et alternativ, hvis det fører til et mindre tilsvær end sidste årsregnskabs. Gennemføres A. F. og I. F., vil mange erhvervsdrivende, som forstår at udnytte reglerne med kløgt og mådehold, kunne tilrettelægge deres egne skatteforhold, som om vi havde et gennemsnitsligningssystem. Varelagerreglerne har allerede i mange år til en vis grad haft denne funktion for ikke så få.

31. Ældst er princippet vist i de angelsaksiske lande, jfr. om engelsk ret: Hartvig Jacobsen 51 og Skatlegging 64. I sidstnævnte værk gives endvidere oplysninger om U.S.A. (p. 69), Canada (p. 67), Norge (p. 47 og 49) og Vesttyskland (p. 66). Om fransk ret se S. O. 1953, 62, om hollandsk S. O. 1954, 55 og om svensk S. O. 1955, 10.

32. Jfr. hertil skdep. cirk. 20. december 1956 (ld. 1957, 15-16) og følgende forarbejder: Udk. 1948, § 12, stk. 2, martsforslag mot. 97 og majforslag mot. 103 (jfr. og så 159, der vil gøre undtagelse for »kapitaltab«).

tepligtige personer», hvormed man navnlig har villet udelukke aktieselskaber og andre juridiske personer. Dette kunne man tænke sig at forsvare med frykten for regnskabsfiduser og med en henvisning til specielle selskabsretlige hensyn³³, men man må vist blankt erkende, at disse betragtninger ikke kan bære, og at den ubarmhertelige sandhed er, at ingen tilstrækkelig vælgerinteresse har foreligget. Sagligt er det særdeles uheldigt, da fornuften ofte kræver, at man driver et særligt risikobehæftet foretagende i aktieselskabsform eller på anden måde med begrænset ansvar.³⁴

Dernæst er det kun den negative skattepligtige indkomst, der kan gives lempelse for i de følgende år. At en mand har ligget på en særlig lav indkomst et år eller måske endda haft så lille en (positiv) indtægt, at han slet ikke er sat i skat, fører ham altså ikke ind under § 9's vinger. Videre er det den skattepligtige indkomst – selvangivelses facit – man ser på. Hustru-, børne- og socialfradrag får man altså ikke gavn af de meget dårlige år³⁵. Indtægten kan også falde af rent ligningstekniske grunde, fx. som en følge af nygiftereglen i L. L. § 14, der ofte fører til, at hustruens indtægt for det sidste særbeskatningshalvår, eller første sambeskatningshelår bliver negativ³⁶. I så fald må manden formentlig kunne (over)føre dette beløb som fradrag. Det må vel frygtes, at forbenede skattemænd vil betegne denne fortolkning som en vildmand, men når den støder så hårdt imod tilvante forestillinger, beror det alene på, at man ikke hidtil fuldt ud har kunnet gennemføre intentionerne bag L. L. § 14 som følge af de konstruktive hindringer, der nu er fjernet ved L. L. § 9.

Det beløb, der herefter kan overføres, skal fuldt ud fradrages i det følgende års skattepligtige indkomst, for så vidt det kan rummes herindenfor. Er fradragsbeløbet således fx. 40.000 kr. fra underskud i 1956, og den korrekt udfyldte selvangivelse for året 1957 ender med tallet +15.000 kr., mens vedkommende er berettiget til et hustrufra-

33. Aktieselskaber kan i underskudsår få opløst ellers snærende reserver uden pønalskatning, andelsselskaber beskattes således, at en underskudsfradragsregel ikke ville kunne indpasses uden stort besvær o.s.v.

34. Smlg. den svenske »företagsbeskattningskomite«'s betænkning fra 1954, hvorefter alene juridiske – og slet ingen fysiske – personer skulle have ret til at overføre underskud (S. O. 1955, 10).

35. B. L. kan man modsat glæde sig over (foran p. 305), mens præmieopsparingsproblemet normalt ikke opstår, da privatforbrug jo skal være mindre end indkomst.

36. Eksempel se foran p. 342.

drag på 2.000 kr. og et børnefradrag på 600 kr., skal alle 15.000 kr. af de 40.000 kr., som loven er formuleret, fuldt ud benyttes i 1957, selvom skatteyderen nok – som martsforslaget ville have tilladt ham det – ofte ville foretrække ikke at rutte sådan med underskudsbeløbet. Det er i al fald en oplagt inkurie, at man tvinger ham til at fradrage mere end 12.400 kr.

Har den samme mand i 1958 påny en skattepligtig indtægt på +15.000 kr., kan han i dette år atter ansættes efter en indkomst på O, idet han nu kan udnytte yderligere 15.000 kr. af de 25.000 kr., der endnu ikke er fradraget.

Er 1959-indkomsten stadig de +15.000 kr., kan han ikke bruge sine resterende 10.000 kr. af underskuddet fra 1956, idet reglen er tidsbegrænset til at gælde de to første skatteår efter underskudsåret. Det er formentlig rimeligt at have en eller anden tidsgrænse. En mand, der i et eller flere år har haft meget betydelige underskud, bør ikke kunne leve resten af sit liv som skattegratist, når han er kommet i bedre økonomiske kår. Derimod er det næppe velbegrundet at sætte fristen så kort som tre år. Den bliver vel også – som man har set det i udlandet – forlænget ved senere lovgivning, når det nye princip har fæstnet sig og føles som naturligare end det endnu kan være tilfældet. Særlig stødende virker den korte frist, når nyetablering af virksomheder eller oprettelse af nye afdelinger i ældre firmaer har ført indehaveren ud i nogle års underskud, og han så senere tjener godt ind takket være startomkostningerne (i populær forstand)³⁷. Også store eengangstab i den løbende bedrift såvel som firmaer, der rammes af længerevarende onde konjunkturer, bør formentlig i reglen gives en passende lang rekonvalecensperiode. Derimod taler meget for, at tidligere fallenter får deres underskudsfradragsret kraftigt beskåret, idet kreditorerne ofte vil kvie sig ved at ofre omkostninger på at inddrive deres tilgodehavender ved (senere) individualforfølgning. Det formelle underskud modsvarer derfor ikke af nogen økonomisk realitet. For dem, der har opnået akkord, er betragtningen endnu stærkere, jfr. foran p. 179.

Har 1956-indtægten været ÷ 10.000 kr. og 1957-indtægten ÷ 15.000 kr., spiser man først de 10.000 kr. op (i 1958) og tager først derefter fat på 1957-beløbet – hvis der er plads efter 1956-fradraget – allerede i 1958, ellers i 1959.

37. Jfr. herved de foran i note 9 nævnte afgørelser: lsk. 1929, 150 (420); 1942, 151 og 1945, 37 (421).

De nye regler gælder kun for underskud i de regnskabsår, der ligger til grund for ansættelsen i 1957/58 eller senere. Dette skyldes det rent praktiske forhold, at man tidligere ikke interesserede sig særligt for at udarbejde en nøjagtig opgørelse, såsnart man havde sikret sig, at indtægten i al fald ikke havde oversteget de skattefrie grænser. Ligningsmaterialet fra tidligere år var derfor alt for ufuldkomment til, at man turde benytte det i det nye skatteland, som jeg hermed har gjort et første forsøg på at kortlægge delvis.

§ 97. KONSTATERING AF TAB¹

Man kan nok få kuldegysninger ved at læse følgende to afgørelser lige efter hinanden:

Lsk. 1952, 42: I 1946 nedskrev et firma sit resttilgodehavende pr. 5. maj 1945 på arbejde for den tyske besættelsesmagt. Fradrag helt nægtet, da tabet var indtrådt i 1945 og derfor ikke angik 1946-opgørelsen, og

Lsk. 1951, 59: Et nystartet modeblad slog ikke an, hvorfor en leverandør led driftstab. Bladet udkom sidste gang i marts 1945, og leverandøren afskrev tabet i det regnskab, han afsluttede pr. 30. april 1945. Fradrag nægtet, da tabet endnu ikke fandtes at være konstateret pr. sidstnævnte dato.

Man skal dog ikke straks helt tabe modet. Bladleverandøren handlede rigtigst ved at søge at opnå fradraget i det tidligste i betragtning kommende regnskabsår. Det afslag, han fik, hindrede ham jo ikke i at vende tilbage til spørgsmålet i de følgende år, lige indtil skattemyndighederne bøjede sig. Havde han ikke særlig hårdt brug for fradraget netop i 1946/47, behøvede han dog ikke have prøvet lykken for Lsk. Blot han havde fået en underordnet skattemyndigheds udtalelse for, at han var for tidligt på den, kunne han nogenlunde trygt have regnet med fradrag senere hen, uanset om Lsk. til den tid i princippet måtte mene, at den første afgørelse var gal, jfr. Lsk. 1953, 57.

Værre var det for værnemageren. Han måtte enten håbe på, at Id.

1. Hertil Margot Satz og Robert Hay Schmidt i U. 1949 B, 75-77.

ville »benåde« ham ved at tage hans ansættelse for 1946/47 op til revision eller give sig til at spekulere på, om han ved udnyttelse af hullerne i lskl. § 13 kunne appellere denne ansættelse, uanset at alle normale klagefrister forlængst var udløbet, se herved de S. B.-artikler, der henvises til ndfr. p. 515.

Ikke blot fordi det har en betydelig teoretisk interesse, men også til praktisk brug for dem, der af hensyn til svingende indkomster ønsker at præsentere tabet for skattevæsenet i et bestemt år, skal jeg – så vidt det forekommer mig muligt – søge at udrede nogle af de unægteligt ret spegede tråde, som gældende praksis er vævet sammen af.

1. Den omstændighed, at et tab gradvis gror op år efter år bevirker ikke, at man kan eller skal fratrække det dråbevis. Et tab antages – bl.a. med de i den følgende paragraf nævnte undtagelser – at komme til eksistens ved en eller anden bestemt skelsættende begivenhed. Dette har overmåde stor praktisk betydning derved, at »den normale forretningsdrivende « ikke kan nedskrive en debitorpost år efter år, efterhånden som skyldnerens økonomi bliver mere og mere håbløs, og det var afgørende for lsk. 1953, 56: En brugsforeningsuddeler havde støt år for år oparbejdet en varelagermanko, men tabskonstateringen fandtes udelukkende at vedrøre det år, hvori han fratrådte og fik endelig opgørelse over sit tilsvær til foreningen².

2. Den skelsættende begivenhed skal være af en vis definitiv karakter – et krav, der bl.a. begrundes i hensynet til så vidt muligt at undgå diskussioner om tabets størrelse³.

Er der tale om aktiver, der må forventes før eller senere at ville blive afhændet, falder fradragsåret sammen med salgsåret, jfr. som særlig belysende lsk. 1953, 185, der drejer sig om en fabrikant, som i 1950, på grund af konjunkturudviklingen, måtte omlægge sin produktion fra træsko til sneskærme. Han måtte som følge deraf udrangere en del maskiner fra driften, men fik dem først solgt i 1951. Han fandtes uberegtiget til ethvert fradrag i den anledning for 1950. Begrundelsen herfor var dog ikke videregående end en bemærkning om, at maskinerne

2. Se også lsk. 1938, 50 (421) og 1940, 70 (421), begge om konfiskationer. Cfr. lsk. 1953, 14 og 1949, 55 (ndfr. note 4).

3. Denne betragtning kommer klart frem i lsk. 1951, 10: Bedrageri opdaget i slutningen af 1946, men revisionsberetningen forelå først i foråret 1947. Tabet henført til 1947.

ikke var blevet mindre anvendelige end hidtil (til træskoproduktion)⁴. A. F. stk. 1 og 2 vil give skatteyderen en vidtstrakt valgfrihed med hensyn til, hvorledes han vil fordele driftsmiddeltab over salgsår⁵, de følgende år og undertiden også de foregående år.

I særlige situationer er en afhændelse i sig selv endog ikke nok til at udløse fradragsretten. Er der stadig en vis nærmere forbindelse mellem skatteyder og vedkommende aktiv, må man vente, indtil det endelige tab kan opgøres. Her kan vi tage lsk. 1952, 40 som eksempel. Ved et indkomstskattepligtigt salg af en landbrugsejendom i 1945 fik sælgeren bl.a. en tredieprioritet på 11.000 kr. Køberen vanrøgtede ejendommen og i 1946 erklærer han, at han vil gå fra gården, hvad han gjorde i 1947, hvorved han tvang sælgeren til at overtage den påny. Vistnok i 1948 sælges ejendommen så til anden side, og i 1950 får sælgeren omsider 5.000 kr. ind på sit pantebrev. Det blev hans endelige udbytte af den historie. Spørgsmålet var herefter, hvornår han kunne fradrage den del af de 6.000 kr., han var blevet beskattet af i 1946/47 under bristede forudsætninger. Afgørelsen kunne indskrænke sig til at udtale, at der ikke var konstateret noget endeligt tab i 1946, men man tager vist ikke meget fejl, når man gætter på, at det vil være en fremherskende opfattelse i skatteadministrationen, at hele tabet måtte henføres til året 1950.

Omvendt forekommer der tilfælde, hvor konstateringen sker før salget. Det kan fx. for aktiers vedkommende ske gennem en formél

4. Kendelsen, der er fulgt op af S. O. 1954, 144 lr., kritiseres af Piletræ Petersen (S. O. 1955, 6) og er næppe forenelig med lsk. 1949, 55 (vognmand købte juni 1945 bil for 24.000 kr., men i december 1946 forbød politiet ham at køre med den. Han havde den imidlertid endnu, da lsk. afgjorde sagen i 1948. og da ansattes den til en værdi af 10.000 kr. Der indrømmedes ham fuld fradrag for de 14.000 kr., således at dette beløb blev fordelt med ca. $\frac{1}{3}$ for 1945 og ca. $\frac{2}{3}$ for 1946, altså forholdsmæssigt over den tid, han havde brugt vognen i). Det er formentlig den sidste afgørelse, der strider mod myndighedernes sædvanlige opfattelse, jfr. herved også dissensen til U. 1956, 824 H.

5. Hertil (om »den kompletterende regel») A. U. 88-90 og 98-99.

6. Teoretisk interessant i denne forbindelse er følgende lovgivningsteknik: § 4 stk. 2.s ord siger, at man kan vælge at betragte tabet som konstateret, »hvor et driftsmiddel udgår af driften i anledning af en skade, der er overgået det«. Motiverne (19) udtaler: »Hvor et driftsmiddel må kasseres som værdiløst, fordi det er udslidt, finder bestemmelsen i stk. 2 tilsvarende anvendelse«. Selvom man muligt trykker efter stående sats hver gang, man genfremsætter forslaget, var det måske alligevel en overvejelse værd at vise fremtidens praktikere det hensyn at flytte motivudtalelsen hen i lovtæksten.

nedskrivning af aktiekapitalen⁷. Er aktierne i andre tilfælde blevet notorisk værdiløse, falder fradraget ved værdiløshedens opståen, se U. 1911, 763 H (Detailhandlerbank-aktier i 1908) og 1934, 79 H (selskabet trådte i likvidation 1929 og samme år solgte sagsøgeren sine aktier, men disses kurs var allerede i oktober 1928 faldet til $\frac{1}{2}$ – 1 %. Det forlangtes af ham, at han skulle tage fradraget i 1928 og ikke, som han ønskede, i 1929). Der kan yderligere henvises til lsk. XXX, 12–13 jfr. X, 15.

Overfører man det udviklede til det praktisk vigtigste område, tab på forretningsdebitorer, når man til det resultat, at man som hovedregel⁸ må kræve dokumentation i form af delvis insolvenserklæring til fogedbogen eller endelig akkordaftale med skyldneren. Et konkursdekret kan ikke være nok, da tabet først kan opgøres nøjagtigt på udlodningstidspunktet⁹. Langt mindre kan man slå sig tilfreds med et moratorium, der jo netop typisk indrømmes i det mere eller mindre stærkt begrundede håb, at skyldnerens økonomi med tiden vil blive rettet op¹⁰. Situationen kan dog være så bedrøvelig, at fordringen allerede på et tidligere tidspunkt må betegnes som notorisk værdiløs, og så skal fradrag ske i det pågældende år, fx. når skifteretten erklærer, at kreditor ikke står tilstrækkelig højt i konkursordenen til, at han kan forvente nogen-
somhelst dækning af boets midler.

3. Udvikler et mellemværende sig til en retssag, opstår spørgsmålet om det tab, der er konsekvensen af den endelige¹¹ afgørelse, må anses opstået ex tunc. eller ex nunc. Af praktiske grunde har man valgt den

7. Lsk. 1955, 135. Praksis er dog så streng, at tab ikke anses konstateret for nedskrevne i behold værende aktier, såfremt selskabet påtænker senere at lade opskrivning finde sted, når midler hertil er tilvejebragt (lsk. 1950, 132) og det bør man påtænke af andre skatteretlige grunde (L. L. § 8 stk. 2 og muligt også stempelovens § 86 jfr. U. 1957, 307 H).

8. S. O. 1955, 115 Ø og fx. lsk. 1943, 130 og 1947, 139.

9. Lsk. 1955, 132.

10. Jfr. lsk. 1943, 47 og 1955, 111, der forsvares af Helkett i R. R. 1956, 322-323 og 393-394 overfor den mod afgørelsen rejste kritik l. c. 321-322 (E. Vitus Nielsen) og 392-393 (Jacob Jensen). De sidstnævnte artikler er et af de mange gode eksempler på, at mange revisorer har svært ved at forstå, at korrekt bogholderi og korrekt skatteopgørelse efter gældende ret er forskellige størrelser.

11. Endelig afgørelse bør først anses for at foreligge, når den sædvanlige appelfrist eller normale frist for ansøgning om tredieinstansbevilling uden oprejsningstilladelse er udløbet. Skatteretten bør ikke tilskynde til eller afskrække fra decemberanker. Smlg. foran p. 293 f om et tilsvarende problem, som vistnok er behersket af andre reale grunde.

sidstnævnte løsning¹². Overensstemmende med hele konstateringslærens præceptive karakter kan den enkelte skatteyder så selvfølgelig ikke vælge at foretage fradrag i det tidligere år jfr. fx. lsk. 1952, 154 (de 20.000 kr.), medmindre det er helt notorisk, at et til fradraget svarende beløb i al fald er tabt, jfr. samme kendelse (de 7.000 kr.)¹³.

4. Det turde formentlig herefter være klart, at Niels Hansen står på sikker grund, når han i R. R. 1957, 222 udtaler, at man ikke ubetinget kan vente med at afskrive dubiøse tilgodehavender til det år, i hvilke disse forældes, jfr. lsk. 1947, 50.

§ 98. FRADRAG FOR IKKE KONSTATET TAB¹

Korrekt regnskabslære docerer, at udestående fordringer skal optages med forsigtighed og derfor – for at give så »sandt« et billede af virksomhedens status som muligt – ofte til en noget mindre værdi end pålydendet. Dette kan kun have sekundær betydning for det skatteretlige problem om, hvorvidt man bør tillade (procentvise) nedskrivninger på debitormassen ud fra den på statustidspunktet foreliggende generelle risiko for, at der allerede eksisterer kimen til fremtidige tab. I stedet må det afgørende være, dels i hvilket omfang, man vil modvirke eller fremme indkomstudjævning, dels hvorvidt man skønner, at ligningskontrollen er tilstrækkelig effektiv til at sikre, at skatteyderen ind-

12. Se fx. lsk. 1950, 28 og S. O. 1954. 145 lr. Et regelkrydsningstilfælde forekom i lsk. 1952, 11 (mangler ved fast ejendom, som køberen afhændede i 1947 med tab på 43.000 kr. før retssagen var afgjort. Dette beløb kunne fradrages for 1948/49 mod at den erstatning, der måtte blive tilkendt, toges til indtægt i det år, sagen sluttede).

13. Det vil normalt ikke være nok i så henseende, at der sker beslaglæggelse (lsk. 1943, 102 (421)). Avancekonfiskationssagerne lsk. 1943, 148 og 1945, 48 indeholder modstridende afgørelser af spørgsmålet om, hvornår fradrag kan foretages, hvor endelig stillingtagen til skyldsspørgsmålet sker i et regnskabsår, men tabets størrelse først fastslås endeligt i et følgende. Den sidste afgørelse, der kræver, at beløbet skal være fixeret, er nok den rigtige.

1. Jfr. navnlig Margot Satz og Robert Hay Schmidt i U. 1949 B, 73-75 og 79-82 med fyldige henvisninger til da foreliggende praksis, som senere kun i ringe omfang er fraveget se Helkett I, 102-105 og Niels Hansen R. R. 1957, 222-223.

tægtsfører beløb, der senere måtte indgå ud over det, debitorportefeuillen er nedskrevet til².

På begge disse hovedpunkter er dansk skatterets traditionelle udgangspunkt nedskrivningsfjendtligt. I det omfang særlig hjemmel for det modsatte ikke foreligger, må hovedreglen herefter være, at ikke-konstateret tab ikke kan hjemle fradragsret. Dette stemmer så afgjort også med gammel, ikke senere tilsidesat praksis³, og det kan næppe ventes, at lovgivningsmagten vil gøre nogen ændring heri. Den vil – og bør – sikkert overlade disse spørgsmål til retsanvendelsen⁴.

Befinder vi os indenfor hovedreglens område, er der kun to spørgsmål af særlig interesse: for det første hvornår er tabet konstateret⁵ (jo liberalere man er her, jo mere svækker man reglens princip) og for det andet hvilke sanktioner skal man anvende overfor den skatteyder, der i første omgang slipper godt fra at overtræde reglen (afslidning ved at reducere tabsfradragsretten tilsvarende med hensyn til de i senere år konstaterede tab eller revision af de tidligere års skatter, eventuelt forbundet med bøde)⁶.

Vi vender os herefter til undtagelserne:

Banker har man givet en særstilling⁷. De kan i et vist omfang afskrive på debitorportefeuillen. Det afgørende har vel her mere været ønsket om ikke at komme i strid med en anden offentlig myndighed (banktilsynet) end hensynet til, at banker nu om dage har et officiøst præg, der borger for, at særstillingen ikke vil blive udnyttet særlig groft.⁸

Når man først har givet los her, bliver konsekvensen meget let, at også vekselere får samme stilling, og at diskonteringselskaber derefter

2. Teksten stemmer med opfattelsen i gældende ret, men en afstemning blandt skattekyndige herom ville nok bringe den og mig i mindretal. Lad mig beklikke majoriteten ved at gøre opmærksom på erhvervslivets pengepungsinteresse og revisorernes naturlige bundethed af, hvad der er indprentet dem i deres hovedfag. Se dog også sagførrøster som Niels Mølgårds (S. O. 1949, 88-89) og Hartvig Jacobsens (229-231).

3. Se afgørelser hos Satz-Schmidt l. c. 79 og hos Helkett I, 102-103 og 105 samt fx. S. O. 1954, 21 lr.

4. Martsforslag mot. 138-139 (hertil S. O. 1954, 34-35) og majforslag mot. 141.

5. Det spørgsmål har vi drøftet foran i § 97.

6. Det spørgsmål kan man bl.a. læse om hos Satz-Schmidt l. c. 82 og hos Mølgård l. c. 89-91.

7. U. 1928, 1033 H (se også U. 1920, 962 H) samt lsk. 1930, 74 og 168.

8. Se iøvrigt om spørgsmålet Svend Hansen: »Bankkreditens grundlag« og refleksionerne hertil i anmeldelsen S. O. 1953, 143-144.

møder med krav om lighed for loven⁹. I al fald under de for tiden rådende forhold mellem udbud og efterspørgsel på det af disse skatteydere betjente finansieringsmarked og med den nugældende afbetalingslovs udbetalingsregel, er der al mulig grund til at mane skattemyndighederne til at stå fast overfor sådanne argumenter.

Også andre brancher har undertiden haft held med sig til at opnå adgang til almindelig afskrivning på årets stigning i debitormassen. Det drejer sig navnlig om typiske afbetalingsforretninger. Under forudsætning af, at betryggende bogholderi forefindes, har man ofte bøjet sig for det argument, at man må skære igennem med generelle satser, så man kan slippe for det tidkrævende og vanskelige arbejde med at skønne over, om hver enkelt kontraktdebitors bagatelrestgæld må anses for notorisk uerholdelig eller ej. Også her har mangen en branche (forening) sikkert, når den først har fået lillefingeren, taget en rigelig stor del af armen med¹⁰. Det er naturligt, at stormagasiner med kontosystem ikke skal stilles ringere.

Endelig nævner Niels Hansen (R. R. 1957, 222) en sentimental undtagelse om hjælp til »sådanne forretningsdrivende, der handler med småhåndværkere på landet, og hvor det er sædvane, at man først »rykker« i tilfælde af debtors dødsfald«. Hvem er det i vore dage?¹¹.

9. Gennemført fx. ved lsk. 1946, 139 og 1952, 153.

10. De vigtigste afgørelser før 1949 gengives af Satz-Schmidt l.c. 79-81, der kan suppleres af lsk. XIV, 18 og XXX, 14. Fra senere tid kan henvises til lsk. 1950, 128, 1952, 152 og 1954, 69, samt til S. O. 1953, 174 lr; 1954, 53 lr. og 1956, 145 lr. Som det fremgår heraf er lr. noget uvenligere end lsk. Se også Niels Hansen R. R. 1956, 29 om en begrænset reaktion fra ld. mod systemets overdrev.

11. Undertiden ser man også byggehåndværkerreglerne behandlet i denne sammenhæng, således Helkett I, 104 og efter ham Satz-Schmidt 81-82. Det er dog nok naturligere med Hartvig Jacobsen at behandle disse regler andetsteds i systemet (se navnlig p. 376-377 og henvisningerne foran § 95 i noterne 21 og 23).

KAPITEL 21

Afskrivninger

§ 99. BEGREB

Hvis en pølsemand køber en pølsevogn for 6.000 kr., foreligger der en typisk erhvervsudgift, der – hvadenten købet sker ved etableringen eller senere – kun har betydning for en vis begrænset årrække. Efter nogen tid vil vognen være ubrugelig som et resultat af den virksomhed, der i forening øves af tidens tand, teknikken udvikling og den skiftende modes krav. Med andre ord, de 6.000 kr. er en driftsudgift i § 6 a's forstand.

Gav man manden et fradrag på de 6.000 kr. i anskaffelsesåret, ville hans skatteopgørelse for det år vise en skævhed i forhold til årets reelle driftsresultat. Udgiften har jo betydning for hans erhvervsmæssige indtjening flere år frem i tiden. Derfor er det såvel skatte- som regnskabsmæssigt korrekt at fordele udgiften over vognens forventede levetid. Herved opnås også en vis ligestilling mellem ham og den kollega, der ikke køber sin vogn, men lejer den og år efter år fradrager lejeudgiften.

Denne fordeling over brugstiden af omkostningen ved erhvervelsen af et flerårigt aktiv kaldes afskrivning. Skal den gennemføres i nøje overensstemmelse med de anførte grundprincipper, må man hvert år foretage en konkret bedømmelse af den i årets løb skete forringelse af aktivets brugsværdi som følge af slid, tekniske ændringer etc. En sådan vurdering ville selvsagt kunne give anledning til store meningsforskelligheder, og usaglig skelen til de skattemæssige konsekvenser kunne næppe undgås. For at komme ud over disse vanskeligheder foretager man en retsteknisk forskydning og lægger normalt hovedvægten på et mere håndterligt kriterium, nemlig den økonomiske levetid, aktiver af den pågældende art almindeligvis har. For pølsevognes vedkommende antager man således – R. R. 1956, 277 ld. – at normalbrugstiden er 10 år. Afskrivningen fordeles herefter proportionalt over denne periode, således at også diskussioner om værdifaldet er størst i det ene eller andet tidsrum undgås. Med andre ord, pølsemandens udgift på de 6.000 kr. giver ham et fradrag på 600 kr. p. a., indtil han sammenlagt har

fået trukket hele den afholdte bekostning fra, på nær den materiale-værdi, som selv en opslidt pølsevogn vil repræsentere.

Uanset disse retstekniske tilskæringer er afskrivningslæren et problemfyldt område. S. L. har imidlertid kun tre ord tilovers for spørgsmålet (»derunder ordinære afskrivninger« i § 6 a i. f.). Praxis – navnlig administrativ – er herefter hovedretskilden. Det vigtigste grundlag er et foredrag fra 1921, trykt og udsendt som lsk. XXX.

Nogen dyberegående undersøgelse af retsinstituttet blev ikke foretaget¹. Praxis fik derfor stort set lov til at gro op på ret tilfældig vis efter, hvad lægmandsskøn og tildels politisk magtindflydelse betingede på de tidspunkter, hvor de forskellige enkeltproblemer meldte sig. Først den 18. februar 1957 fik vi gjort en begyndelse til erhvervelse af lidt mere viden om dette meget betydende skatteretlige område. Den dag afgav et i 1952 nedsat udvalg (A. U.) en fyldig betænkning. Uden at gå nogen af de andre 19 kommissionsmedlemmer for nær – efter god demokratisk ineffektiv skik skulle der skaffes plads til adskillige organisationsfolk på udvalgets side af forhandlingsbordet – tør man vist roligt sige, at det, der i første række har præget betænkningen, er den dynamiske arbejdskraft, som lederen af Erhvervenes Skatteudvalg, redaktøren af S. O., lrs. Jacob la Cour besidder².

Det arbejde, der er præsteret, placerer betænkningen på et højt niveau, selv når man sammenligner med tilsvarende redegørelser indenfor den klassiske juras områder, og indenfor dansk skatteret er det noget ganske enestående (men forhåbentlig præcedensdannende). Som jurist kan man ikke befri sig for en vis stolthed, når man sammenholder den stedse livsnære dybtgående fremstilling med de udkast, der fremkom fra den store skattelovskommission, hvor det afgørende indslag så hyppigt var polit-teoretiserende spekulative abstraktioner.

Hvis udvalgets nye tanker føres ud i livet, vil det navnlig omkalfatre reglerne om afskrivningssatser på løsøreområdet. Man vil her indføre tre nydannelser. For det første, at den årlige afskrivning ikke længere skal beregnes i forhold til den oprindelige anskaffelsessum, men efter det restbeløb, der står tilbage på denne efter tidligere års afskrivninger. For det andet, at den afskrivende selv skal kunne vælge år efter år, hvil-

1. En udmærket elementær fremstilling af hovedspørgsmålene med summarisk oversigt over fremmed ret er i 1956 udsendt af det norske Statistisk Sentralbyrå under titlen »Avskrivning og Skattlegging«.

2. Værket anmeldes da også ganske ukritisk af la Cour selv i S. O. 1957, 25-56.

ken procent han vil benytte, dog at denne ikke må overstige et vist maksimum (25–30). For det tredje, at regnskabsformen skal kollektiviseres, således at man ikke længere skal følge hvert aktiv for sig, men behandle den skattepligtiges samlede afskrivningsmasse under eet. Disse hovedprincipper er i deres grundtræk et plagiat af et af de alternativer – räkenskapsenlig avskrivning – som fra 1955 bydes de erhvervsdrivende i Sverrig³.

Oversat til pølsemand-sproget: I anskaffelsesåret kan afskrives indtil 25 % af de 6.000 kr. Vælges fx. 20 %, vil statusværdien altså i det år blive nedbragt til 4.800 kr. Næste år er der en tilsvarende valgfrihed, og så fremdeles, men procenten skal stedse beregnes af årets indgangssaldo. Der kan følgelig højst afskrives 1.200 kr. i det andet ejerår (25 % af 4.800 kr.).

Under andre konjunkturer ville det vel være gået denne betænkning, som så mange af dens forgængere på andre felter i og udenfor skatteretten. Den ville være blevet begravet i rosende ord. I foråret 1957 var der imidlertid grobund for noget andet og mere. Folkepensionstømmermændene var på deres højeste, og folketingsvalget lå kun nogle få måneder fremme. Nær læberne lå slagord som, at vi skulle hjælpe produktionen og skabe basis for de store årganges beskæftigelse og atomtidens investeringer. Her fik man midlet. Indenfor rekordtid havde betænkningen affødt to regeringsforslag, fremsat i folketinget 27. marts 1957 (A. F. og I. F.)⁴. Selv med dette tempo nåede afskrivningsbegejstringsbølgen dog ikke Lovtidendes kyst, før alle opslugtes af den egentlige valgkamp.

Mange – og deriblandt jeg – vil sikkert mene, at den halvtredsårige praksis, der er vor gældende afskrivningsret, ikke hører til de dele af skattesystemet, som hårdest trænger til reformværk, og da slet ikke på de hovedpunkter, A. U. har koncentreret sig om. Enig eller uenig i forslaget, kommer man imidlertid i en skatteretlig fremstilling anno 1957 ikke udenom at give A. U.s tanker en fremskudt plads, og det hvad enten Christiansborglykkehjulet sender dem i nitterkassen eller giver dem gevinst. Selvom det sidste imidlertid bliver tilfældet, er de nye ideer – som alt godt lovreformarbejde – kontinuerligt knyttet til hid-

3. Se nærmere A. U. 31-33. Den svenske procentsats er 30.

4. Herom S. O. 1957, 69-73 og Vogt i R. R. 1957, 319-334. Genfremsettelse i væsentligt uændret form skete 11. juni 1957.

tidig ret. Under begge alternativer bliver det følgelig nødvendigt at give fremstillingen en dobbeltsidighed.

OBS: Mens sætteren venter, får jeg at vide, at folketinget har vedtaget A. F., der skal træde i kraft 15. september 1957. Dette er et meget væsentligt korrektiv til indholdet af resten af kapitlet, hvor dog alle nye regler af interesse er nævnt – oftest i noterne.

§ 100. GENSTAND

A. U. 74 bemærker, at man i princippet ikke vil ændre afgrænsningen af afskrivningsaktivernes område. Genstand for afskrivning bliver da fortsat de driftsudgifter (A) som har direkte erhvervsmæssig betydning for en længere årrække (B) og som ikke kan fradrages som vedligeholdelsesudgifter (C). Det erhvervede aktivs art spiller dog undertiden også en vis rolle (D).

Ad A: Driftsudgiftsbegrebet er det i kapitel II udviklede. Medtages må altså de udgifter, der hverken er privatudgifter¹ eller tager sigte på en fremtid af ubestemt varighed.

Som følge af sidstnævnte kriterium udelukkes ikke blot afskrivning af etablerings- og uddannelsesudgifter m.v. (ovfr. § 53), men også af anskaffelsessummen for genstande, der ikke er udsat for forringelse. Hovedeksemplet er købesummen for landbrugsjord og anden (erhvervsmæssigt udnyttet) grundejendom, jfr. lsk. IV, 29 (528) og VIII, 49. Jordstykket forringes ikke som følge af næringens udøvelse, i al fald ikke indenfor et overskueligt åremål². Andre eksempler på det samme

1. Jfr. lsk. 1956, 59, hvorefter udgift til radio i erhvervsautomobil ikke må afskrives og 1952, 19, der tillader afskrivning på privat bohav, som udlejes. Smlg. R. R. 1957, 302 ld.

2. R. R. 1939, 173-174 (Helkett). Synspunktet gælder ikke grundforbedringsarbejder, der taber deres virkning efter nogen tid, hvorfor afskrivning her tilstedes, jfr. Piletræ Petersen 44-45 og fx. lsk. 1952, 195 (gødningskalkning: 5 år) og 1954, 64 (dræning: 10 år). Synspunktet går helt tilbage til lsk.s cirk. af 15. juli 1915, (Anthon 1912, 28). Ud fra en »analogi« (knopskydning er nok et bedre udtryk) tillader lsk. 1951, 191 en fabrikant at afskrive et typisk formuetab, der fremkom ved, at hans vandvindingsrettigheder mistede deres praktiske betydning som følge af synkende grundvandstand. Derimod gælder det i teksten anførte givetvis ikke i de tilfælde, hvor

er udgifter til digeanlæg (lsk. 1953, 79) og mange eengangstilskud (lsk. 1956, 38 til elektricitetsværk, der herefter påtog sig vedligeholdelse af det nye lednings- og transformatoranlæg). Derimod er det næppe holdbart, når det antages – ld. 1957, 61 – at en frugtplantage ikke kan afskrive sine træer, endog ikke når man nærmer sig det tidspunkt, hvor træerne ophører at være rentable. Min opfattelse på dette punkt bestyrkes af, at den var nedskrevet, før jeg så at Thøger Nielsen er nået til samme resultat (R. R. 1957, 346).

Ad B: Mens det erhvervede aktiv efter det under A anførte ikke må have for lang en levetid, må det omvendt heller ikke opslides alt for hurtigt. Hvis det er tilfældet, er virkningen imidlertid blot, at udgiften kan fradrages straks i stedet for at skulle fordeles over en årrække. Sondringen drages i praksis hyppigere efter, hvad der in concreto føles naturligt end efter, hvad dogmatiske overvejelser over aktivets levetid strengt taget skulle føre til³.

Indtager udgiften således en forholdsvis beskeden plads på driftsregnskabet, og er udgifter af denne art regelmæssigt tilbagevendende, tages fradrag straks, hvis det pågældende aktiv må forventes kun at få en levetid på nogle få år. Eksempelvis kan nævnes håndværkeres fornyelse af mindre værktøj og restauratørers af service og dækketøj, se nærmere Helkett I, 208. Endvidere landbrugsinventar til under 500 kr., jfr. A. U. 13⁴. A. F. § 3 stk. 1 og 2 (jfr. A. U. 99-102) vil tilvejebringe

grundsubstansen forbruges. Her må købesummen fordeles over udnyttelsesperiodens længde, da det til købesummen svarende »varelager« jo efterhånden forsvinder, jfr. lsk. 1935, 115; 1943, 70; 1945, 7 og 114, samt 1956, 18 (tørvemoser); 1943, 102 og 1945, 49 (brunkulgrave) og lsk. 1954, 138 (sandgrav). Se iøvrigt herom Hartvig Jacobsen 222 note 2 og ld. 1957, 55, jfr. Thøger Nielsen R. R. 1957, 373-374. Det særlige substansforbrug, der finder sted indenfor de 50 år, hvori en forfatters arvinger kan oppebære royalties, kan formentlig ikke berettige til nogensomhelst form for skattemæssig lempelse se U. 1952, 229 Ø.

3. Thøger Nielsen er inde på småaktivernes afskrivningsproblem ud fra en mere teoretisk synsvinkel R. R. 1957, 375.

4. A. U. 14 opregner fra praksis lsk. 1929, 127; 1931, 163; 1933, 26 og 71, samt 1937, 33, mens betænkningens afsnit om fremmed ret berører spørgsmålet p. 31 (Sverige), 33-34 (Norge), 38 (Finland) og 39 (Holland). Interessant er dog oplysningen l. c. 43 om, at England – formentlig som led i sin subsidiepolitik i et vist omfang henfører landbrugets driftsbygninger under denne gruppe. Her må dog erindres den på betænkningens foregående side nævnte engelske »renewal rule«, hvorefter nettoudgiften ved udskiftning af skibe og driftsmidler efter skatteyderens valg kan fradrages straks.

større klarhed ved indførelse af en lovregel som udelukker fradrag straks, hvis anskaffelsesprisen er mindst 500 kr.^{4a} og den forventede fysiske levetid mere end 3 år. For mindre aktivers vedkommende skal der være valgfrihed mellem at afskrive eller at tage udgiften over driften⁵.

I en anden gruppe, hvor det praktiske sejrer over det (regnskabs)teoretisk korrekte, finder vi de tilfælde, hvor een samlet udgift både tager sigte på en på statustiden forløben periode og på fremtiden. Et typisk eksempel er Skandinavisk Grammofon-dommen (foran p. 186 f), hvor man fulgte selskabets principale påstand om fradrag af hele procesudgiften straks, uagtet at den (udover at sikre oppebåret fortjeneste) også var afholdt for at muliggøre fortjeneste i det pågældende patents restbetid.

Ad C: I princippet er det nogenlunde klart, hvorledes man skal sondre mellem, hvad der skal gives kompensation for gennem vedligeholdelsesfradrag, og hvad gennem afskrivninger. § 6e dækker udgifter, hvorved man søger at bevare formuegodets tilstand uden at tilsigte nogen forlængelse af dets levetid. Gennem afskrivninger gives fradrag for udgifter, hvis betydning rækker ud over denne periode. I praksis er sondringen uigennemførlig. Vedligeholdelsesintensiteten er af afgørende betydning for aktivets levetid. Indrømmes fradrag efter begge regelsæt, kan man i et vist omfang komme til at give såvel i pose som i sæk. Jo længere levetid det pågældende aktiv har, jo vanskeligere bliver spørgsmålet. Det opstår derfor navnlig, når talen er om bygninger. A. F. § 18 stk. 1 nøjes med den tomme formel, at afskrivning (alene) kan ske, hvis værdien »ikke kan antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse«. Efter motiverne (A. U. 74) har man hermed villet recipere hidtidig retsopfattelse. Denne skal nu gennemgås.

4a. Lige som bogtrykkeriet rykker mig for manuskript til nærværende ark, hører jeg, at det er det eneste punkt i hele A. F., hvor folketingsflertallet har haft noget at kritisere. Man vil ændre de 500 kr. til 800 kr. uden at dette såvidt foreløbig vides er inspireret af noget udentingligt initiativ.

5. Paradoksalt nok må lovfæstelsen af retten til at undlade afskrivning forventes at ville falde sammen med en udvikling bort fra den hidtidige praktiske hovedregel om, at man lader småaktiverne gå over driften. Det hænger sammen med A. F.'s regler om frigørelse af de hidtil så stive afskrivningssatser og om den betydelige førsteårsafskrivning, der samtidig ønskes indført. Navnlig anskaffelser i årets første del vil nok oftest blive posteret på afskrivningskontoen, så man kan vente, til man kender årets endelige resultat med at afgøre, hvor stor en del af udgiften, man straks vil fradrage, og hvor meget man vil vente med. A. U. 146 spår modsat.

1. Rene produktionsbygninger – landbrugets driftsbygninger⁶, fabrikker⁷ etc.⁸ – kan afskrives, hvorfor man begrænser vedligeholdelsesfradragsmuligheden til kortsigtede udbedringer.

2. A. U. 14f. behandler den anden ydergruppe: ejendomme, der udelukkende anvendes som fast bopæl for en eller flere personer. Det er umuligt i S. L. at finde støtte for at særbehandle sådanne bygninger. Udnyttelsen af beboelsesejendomme ligger efter S. L.s grundsynspunkt altid i indkomstdomænet (§§ 4b, 6a og e).⁹ I 1915 har administrationen imidlertid ophævet afskrivningsbeføjelsen¹⁰. Denne praksis er godkendt ved U. 1952, 63 H i al fald for så vidt angår den i denne sag omhandlede herregårdsbeboelse. Afgørende blev det, at man troede på kammeradvokatens procedure, hvorefter vedligeholdelsesudgifter skulle blive tilladt fradraget i et sådant omfang, at forringelse derved opvejedes.

Uanset at højesteretsdommens formulering lader skinne igennem, at afskrivning kan foretages på visse ikke nærmere angivne bygninger af beboelseskategorien, har administrationen også efter dommens afsigelse undtagelsesfrit håndhævet sin afvisende opfattelse, jfr. fx. lsk. 1954, 66 (bjælkehus) og R. R. 1957, 302 (udlejningssommerhuse af træ).

3. Den herved skete opdeling af bygninger i to hovedgrupper skaber selvsagt betydelige praktiske vanskeligheder, dels når en ejendom anvendes til formål, der hverken passer ind det ene eller andet sted, dels når den benyttes til såvel afskrivningsberettigende som til andre formål.

I mellemgruppen sonderer man efter, om bygninger af den pågældende art besøges af mange mennesker (og derfor er udsat for stærkt slid) eller ej. Efter dette mærkelige kriterium kan der fx. afskrives på udlej-

6. Fx. lsk. 1930, 163 og 1935, 113 (525) (stalde), 1935, 40 (525) (hønehuse) og 1941, 65 (525) (drivhuse).

7. Fx. lsk. 1931, 78 (523).

8. Fx. lsk. 1951, 80 (fjerkræslagteri), 1950, 74 (laboratoriebygning), 1932, 71 og 1933, 109 (524) (elektricitets- og gasværk).

9. Afskrivninger på beboelsesejendomme kan ske i Sverrig (33 jfr. 30), Finland og U.S.A. (44), men ikke i Norge (33) og England (43) (Parantestallene henviser til A. U., om Finland: Skattlegging 54).

10. Endnu Vejledning 1912 (art. 6) fulgte det efter lovens system følgerigtige standpunkt. Afvigelse skete første gang ved lsk. VII, 49 og X 22 og 24. Reglen fastnedes gennem lsk. XXX 5 samt skdep. cirk. af 30. oktober 1915 nr. 7 og Anthons udtalelser i U. 1918 B, 131. Den er særdeles omfattende. Den gælder villaer såvel som udlejningskaserner, sommerhuse som helårsbeboelser, fabrikfunktionærboliger som bondegårdsstuehuse.

ningsejendoms garager (S. O. 1955, 120 lr.)¹¹, klublejligheder (lsk. 1952, 194), pensionater (lsk. 1950, 180 og R. R. 1956, 325 ld.), hoteller (1933, 71; 1939, 174 og 1941, 15), teatre (1931, 120; 1941, 61 (521) og 1946, 169) og sygehjem (lsk. 1954, 137). Derimod mener man ikke, at der slides tilstrækkelig på bankbygninger (lsk. 1930, 73 og 1932, 75 (520)) eller på almindelige butikker og kontorer (lsk. 1928, 82 (522); 1932, 105 (522) og 1933, 22 og 145 (520)), men nok på »udsalgsmagasiner« (A. U. 14, jfr. fx. lsk. 1957, 35). For lagerbygningers vedkommende må man endog anlægge undersødringer og træffe afgørelsen efter lagervarens omsætningshastighed og konsistens (fx. jern eller tekstil) for at afgøre, om sliddet er så kraftigt, at en forringelse ikke kan antages ophævet gennem almindelige vedligeholdelsesudgifter, jfr. Helkett i R. R. 1939, 174 og fx. lsk. 1956, 104 (ej afskrivning på den del af bygningen, der benyttes til ostelager, men nok på den dertil hørende garage).

Ved blandet benyttelse (fx. fabrik med lager, kontorer og beboelse) vil man oftest sondre mellem bygningens forskellige dele og sjældnere – som i note 11-sagerne – helt fornægte afskrivningsretten. Billedet kompliceres yderligere, dels ved at man ikke mener at kunne nøjes med en ren proportional fordeling efter gulvflademål (Helkett l.c. 175), dels ved at varmeanlæg og andre tekniske installationer¹² afskrives efter en højere sats end bygningen som sådan, og uafhængigt af om denne er en »afskrivningsejendom« eller ej¹³. En sådan retstilstand avler na-

11. Dog ikke hvis de er indrettet i ejendommens kælderetage (R. R. 1957, 302 ld.). R. R. 1956, 40 ld. nægter helt afskrivning på beboelseshus med tømrerværksted i kælderen.

12. Se fx. lsk. 1935, 41 (533) (elevators og centralvarmeanlæg i beboelsesejendom) og 1953, 187 (maskiner). Derimod ikke udgifter til cementering af gårdspladsen på en landbrugsejendom (R. R. 1956, 400 ld.) eller til brøndboring (S. O. 1957, 64 lr) men elektrisk pumpe (ibid.). Som det afgørende – ikke særlig skarpe – kriterium anfører A. F. mot. 20, at installationen »har en fastere forbindelse med bygningen og tilhører bygningen som sådan«. Som eksempel anføres centralkuldeanlæg modsat almindelige køleskabe.

13. En undtagelsens undtagelse er varmeanlæg i een- og tofamiliehuse. Her nægtes afskrivningsadgang. Ved udskiftning kan kun fradrages – hvad dog ofte venligst glemmes under ligningen – det gamle anlægs anskaffelsessum (som ofte er glemt) ÷ dets realisationsværdi (jfr. ld. 1957, 56 og lsk. 1939, 174. Helkett (R. R. 1939, 175 og S. O. 1953, 127) mener endog, at det er en favor, der gives skatteyderen når man således udskyder hans fradragsret. Varmecentraler i rækkehusbebyggelser er en undtagelses undtagelses undtagelse, se S. O. 1956, 191 (Niels Lundquist). A. U. 14 og A. F. mot. 16 udtaler, at ligestillet hermed er efter hidtidig ret ejendomme, der nok alene er indrettet

turligvis et utal af sager, hvor tid og kræfter må ofres på at afgøre spørgsmål, som frembyder begrænset økonomisk interesse for den enkelte, og som oftest har liden eller ingen principiel interesse¹⁴.

4. På de lokaliteter, hvor afskrivning nægtes efter artsbegrænsninger, kan der alligevel afskrives, hvis særlige juridiske forhold spiller ind og bevirker, at ejeren kun kan forventes at få en tidsbegrænset udnyttelsesret. Typisk gælder det bygninger på lejet grund¹⁵, og ejendomme, be hæftet med nedrivningsklausul¹⁶ eller hjemfaldspligt¹⁷. Selve den juridiske pligt er imidlertid ikke nok; der må tillige anlægges et profetisk skøn over om den også rent faktisk forventes at blive gjort gældende. Skønnes muligheden herfor at være fjerntliggende, nægtes afskrivningsadgang¹⁸.

5. Ombygningsudgifter kan afskrives ud over det anførte, hvis de afholdes af en lejer¹⁹, men køber lejeren senere ejendommen, mister han derved retten til at fuldføre afskrivningen, jfr. S. O. 1954, 196 B og lsk. 1951, 190.

ad D: Om det pågældende aktiv er en fast ejendom, en løsøregenstand eller en ulegemelig rettighed, skulle efter afskrivningsinstituttets begrundelse være irrelevant. Retstilstanden har dog endnu ikke helt for-

til bolig for en eller to familier, men hvor ejeren ikke bor i huset. Da dette tilknytningsmoment jo meget let kan ændres mange gange inden for afskrivningsperiodens kvarte århundrede, bør en sådan yderligere komplikation formentlig undgås som for upraktisk. Dette foreslås da også, se A. U. 111, A. F. mot. 18 og A. F. § 18 stk. 3. På det område, villareglen herefter får, vil A. F. § 25 iøvrigt skærpe den derhen, at man i udskiftningsåret (ved nedtagelsen) ikke kan fradrage mere end der kunne være afskrevet, hvis afskrivningsret havde foreligget. Det synes lidet rimeligt, at denne specielle gruppe skal have afskrivningsrettens sorger, men ikke dens glæder, medmindre man da tilsigter at forøve et tilfældigt virkende mord på skatterettens almindelige villaprivilegium. Herom foreligger dog intet.

14. Når man ikke mener at kunne blive stående ved driftsbygninger, kan tilfredsstillende retstilstande sikkert kun tilvejebringes, hvis man som i norsk praksis tillod afskrivning på alle erhvervsejendomme og kun på dem, se Skattlegging 36-37 og Fagernæs 265. Under juni-juli-A. F.-forhandlingerne 1957 begærede oppositionen en tilbundsående undersøgelse, der så vidt forstås ikke fordomsfrit skulle analysere problemet, men have til formål at dokumentere, at alle bygninger – også beboelseslokaliteter – fremtidig bør kunne afskrives.

15. Lsk. 1955, 49; 1944, 107 og 1945, 66.

16. Lsk. 1934, 65 (545) og 1953, 82; R. R. 1956, 64 ld. og S. O. 1954, 22 lr.

17. Lsk. 1944, 107 og 1945, 66.

18. Lsk. 1946, 183; 1951, 188 og 1954, 66.

19. Se fx. lsk. 1953, 81; 1955, 47 og 1957, 36 (uanset at faderen var udlejer og

mået at løsrive sig fra traditionsbundne forestillinger om, at det tinglige moment spiller en rolle²⁰. Lsk. 1952, 192 antager således, at L. L. § 7b om afskrivning på tidsbegrænsede rettigheder må forstås således, at disse (in casu en arvet forfatterret) skal være erhvervet mod vederlag, hvorfor kendelsen nægter afskrivningsadgang²¹, uanset at de arvinger, der fx. får udlagt en lastbil kan afskrive på denne.

Denne hovedsondring efter fysisk fremtrædelsesform må befrygtes at blive uddybet yderligere, efter at A. U. – og dermed A. F. – har undladt at beskæftige sig med »spørgsmålet om skattefri afskrivninger på goodwill, enerettigheder, koncessioner, patentrettigheder og andre tidsbegrænsede rettigheder«²² eller med nogensomhelst anden form for immaterielle aktiver.

§ 101. AFSKRIVNINGSSUMMEN

Vi skal herefter påny i gang med det emne, hvor der i det store og hele kan sættes lighedstegn mellem gældende ret og det, der foreslås i A. U. (81 og 105).

sønnen lejer). Undtagelse gøres for de under 2 nævnte rene beboelser jfr. fx. S. O. 1954, 22 lr. (forpagterbolig).

20. Før vi i 1939 fik de positive lovregler i L. L. § 7 om afskrivning på goodwill, henholdt man sig herom til præmisudtalelse i U. 1918, 451 H. St.: »Hvad angår ... Goodwill er det tvivlsomt, om der ... foreligger et sådant indtægtsgivende Aktiv, som Afskrivningsbegrebet forudsætter. Men i hvert Fald maa den med Aarene følgende sandsynlige Forringelse af det Formuegode, som Goodwill antages at repræsentere, snarere betragtes som et af Konjunkturer flydende Formuetab end som et egentligt Indtægtstab, der ifølge Lovens § 6a skattefrit kan afskrives, og i denne Henseende kan det ikke ... være afgørende ... at Lov om Aktieselskaber ... foreskriver, at der skal afskrives 10 pCt. aarlig paa Goodwill«. Til trods for Hartvig Jacobsens bemærkning 308 om, at dommen ikke stemmer med erhvervslivets opfattelse og Thøger Nielsens tilsvarende opfattelse i R. R. 1957, 342-343, kan det næppe udelukkes, at dens synspunkter også i dag vil blive fulgt på områder, der ikke er reguleret af særlige lovbestemmelser. Det kan dog nævnes, at R. R. 1957, 170 ld. går med til, at en forpagter, der af ejeren fik lov at fratræde 6 år før aftalt tid mod at betale 30.000 kr., afskriver dette erstatningsbeløb over de seks år, men her lå analogien til de tidsbestemte rettigheder (L. L. § 7b) jo også snublende nær.

21. Lsk. 1955, 100 når samme resultat vedrørende en som arveforskud modtagen goodwill. Afgørelsen må nu anses overruled ved Lsk. 1955, 143 og 147 samt R. R. 1957, 430 ld. (2 afgørelser).

22. A. U. 9.

I. Det beløb, der afskrives ordinært, er skatteyderens faktiske udgift ved aktivets erhvervelse inclusive hvad der påløber af omkostninger indtil det er rede til anvendelse.¹ Der bortses dog fra kurstab og lignende finansieringsomkostninger af formuekarakter² og fra den del af erhvervelsessummen, som måtte være udsondret til ekstraordinær afskrivning. Får vi investeringsfonds (herom ndfr. § 109) er det en selvfølge, at afskrivningssummen yderligere må reduceres med den del af anskaffelsessummen, som er taget fra sådanne fonds.

Normalt vil det afgørende være købesummen. Er der tale om ganske sædvanligt forretningsmæssigt køb, kan skattemyndighederne ikke nedskære den faktisk afholdte udgift, fordi de synes, at der er udvist unødigt flothed (lsk. 1956, 40 om radiohandler, der købte personbil til 49.000 kr.).

Ved helt eller delvist bytte kan afskrivning selvsagt også ske.³ Ved fastlæggelse af afskrivningsbeløbet undersøger man først, om det erhvervede har en standardpris; foreligger en sådan, anvendes den (lsk. 1946, 185). Ellers må et rimeligt, fornuftigt skøn være afgørende. De i byttekontrakten fastsatte beløb, der ofte – også af andre grunde end skattemæssige – har en tendens til at være ret høje, bør⁴ kun være vejledende.

Man ser ikke sjældent, at fiffige »skattetænkere« mener at kunne opnå skattefordele ved at overdrage aktiver til bogført værdi + 30 % af anskaffelsessummen til familiemedlemmer eller til aktieselskaber, de

1. Hovedeksemplerne er fragt, told, speditørugifter, montage og lign. ret uinteressante foreteelser. Større grund er der til at opholde sig ved lsk. 1954, 135: Byggeprojekt kasseredes, efter at der var ofret ca. 62.000 kr. på det, hvorefter nyt projekt gennemførtes. De 62.000 kr. kunne indgå i det beløb, der blev afskrevet efter de sædvanlige regler. Hvis bogført værdi nægtes fradraget som tab ved nedrivning (ovfr. § 64 i og ved note 8 og 9), bør den i al fald kunne indregnes i nybygningens afskrivningssum, jfr. lsk. 1954, 139, men cfr. lsk. 1956, 107; S. O. 1954, 84 lr. og R. R. 1956, 487 ld. (Afgørelserne lægger vægt på, at ejendommen var erhvervet med nedrivning for øje – et kriterium, der formentlig skulle være irrelevant her). Se også R. R. 1957, 395 ld. (udgift til interimistisk bygning for at klare lokalebehovet under hovedbyggeriet kunne medtages ved afskrivningen) – der bør sammenholdes med afgørelsen p. 194 note 17 i.f.

2. Se fx. U. 1941, 563 H og S. O. 1953, 196 lr., samt R. R. 1957, 430 ld. Derimod indgår afbetalingstillæg (finansieringsgebyr) i afskrivningssummen, jfr. J. D. 1956, 253 B.

3. R. R. 1957, 170 ld. nægter – utvivlsomt med urette – afskrivningsbeføjelse (vederlaget bestod i aftægtspligt overfor sælgeren. Tillod ld. køberen at fradrage de løbende udgifter, skjuler referenten det i al fald godt).

4. Smlg. ld. 1957, 61.

selv behersker. »Sælgeren« er skattefri efter L. L. § 7, og »køberen« søger at opnå et bedre afskrivningsgrundlag end det hidtil foreliggende. Selv om forholdet opdages, og det findes bevist, at skattemæssige grunde har været hovedmotivet, vil det næppe efter herskende opfattelse i administrationen føre til, at erhververen blot får ret til at »fortsætte« afskrivninger på nøjagtig samme måde som den tidligere ejer ville have kunnet. Ld. er tilbøjelig til at lade sig kjonere af formaliteter (der jo også på så mange andre områder hyppigt påberåbes af skattemyndighederne til borgernes ugunst). Retskilden er her almindelig sagfører-erfaring⁵. En industri- eller transportvirksomhed skal såmænd ikke være så forfærdelig stor eller så forfærdelig gammel, før der kan være millionbeløb at hente hjem på sådan skatteplanlægning⁶.

Har det offentlige eller andre ydet tilskud ved erhvervelsen, uden at gavebeskatning har fundet sted hos modtageren, er afskrivningssummen alene det beløb, aktivet faktisk står skatteyderen i (lsk. 1944, 162 (510))⁷.

5. I lsk. 1942, 65 (509) og 144 (509) lykkedes det de pågældende at sandsynliggøre, at der lå en realitet bag overdragelsen. og afskrivningerne godkendtes – i første sag dog kun delvist. Se også Helkett R. R. 1939, 177.

6. A. F.'s regler vil praktisk talt lukke dette hul og alene bevare en lille åbning ved samlede overdragelser (foran p. 35 og p. 127 note 33). Intet under, at sommeren 1957 skaber hektivitet hos mange sagførere og revisorer med omdannelse af hidtidige enkeltmandsfirmaer og interessentskaber til aktieselskaber. Det har ikke svækket denne tendens, at T. F. § 2 fører til, at man ad denne vej kan begrænse den anden tvangsopsparingsrate betydeligt (kun fysiske personer beskattes efter den lov). Da det i de fleste tilfælde rent faktisk tager nogle måneder for de fleste at tilfredsstille aktieselskabsregisterets petitesseusseri, vil vi sikkert, hvis A. F. gennemføres, blive præsenteret for sager, hvor overdragelsesdokument (stiftelsesoverenskomst) er underskrevet før lovens ikrafttræden, mens registrering er sket efter. Kan man så benytte de gamle regler? Jeg mener nej, da overdragelsen næppe kan betegnes som skatteretligt fuldbyrdet, før det nye selskab (»køberen«) har erhvervet sin endelige retssubjektivitet. Hvis dette er rigtigt, melder spørgsmålet sig, om klienten kan gennemføre erstatningskrav mod sagfører eller revisor, der ved forsinkelsen har påført ham et yderligere skattetilsvær af formidable dimensioner? Mon det ikke er mest realistisk at gætte på, at praksis vil lade forretningsmanden i stikken i begge relationer, allerede fordi hans særlige problemer vil have svært ved at påkalde forståelse endsige medlidenhed i de milieuer, hvor tjenestemænd – og altså de afgørende myndigheder – lever deres liv. Havde Danmark været U.S.A. ville det have været en virkelig interessant opgave i en sådan situation at søge at gøre aktieselskabsregisteret erstatningsansvarligt for at have påført kunderne betydelig økonomisk skade, alene fordi man ønskede strengt at overholde nogle formelle – og relativt set, ganske underordnede – formelle specialforskrifter.

7. Går et driftsmiddel til grunde, finder L. L. § 7-beskatning af forsikringssummen ikke sted (ovfr. § 48). Det kunne derfor være naturligt at fradrage forsikringsbeløbet

Når en formuegenstand (fx. en bil) et stykke tid alene har været benyttet privat, og derefter overgår til erhvervsmæssig benyttelse, må afskrivningssummen være den faktiske handelsværdi pr. overgangsdagen, jfr. lsk. 1953, 183 og 1952, 70⁸.

Eet aktiv må undertiden deles op i afskrivningsberettigende del og ikke-afskrivningsberettigende. Særlig praktisk er det for fast ejendom. Her er der rørende enighed mellem gældende ret og A. U. (III). Man udskiller den del af købesummen, der antages at vedrøre grunden og eventuelle bygninger, som efter praksis ikke kan gøres til genstand for afskrivning. I mangel af bedre kriterier benyttes – fx. i lsk. 1954, 137 og S. O. 1954, 227 lr. – de forholdstal, der fremgår af den seneste før afskrivningens påbegyndelse foretagne vurdering til ejendoms- og grundskyld. Da disse værdiansættelser sker med mange tekniske tilskæringer, bør man sikkert hvor større værdier står på spil foretrække en konkret vurdering, foretaget alene med sigte på afskrivningsspøgsålet. Principielt urigtigt er det imidlertid i sådanne tilfælde, at tillade afskrivning på hele anskaffelsessummen, men blot sætte satsen særlig lavt⁹. Virkningen heraf kan i det lange løb blive, at også den ikke afskrivningsmæssige del bliver afskrevet. Derimod kan man vælge den løsning, at anvende normal afskrivningssats, men alene lade en skønsmæssig del af afskrivningen have virkning for indkomstopgørelsen¹⁰. Denne fremgangsmåde er sædvanlig ved biler og andre løsøregestande, der anvendes både i driften og i privatforbruget¹¹.

Hvad arvede formuegoder angår, er praksis tilbøjelig til at klamre sig til den værdi, som er benyttet ved arveafgiftsberegningen, jfr. U. 1952, 63 Ø, lsk. 1955, 143 og R. R. 1957, 395 ld.¹² Det er et af eksemp-

i afskrivningssummen for erstatningsanskaffelsen, men denne konsekvens drages ikke, se lsk. 1952, 72 og A. U. 16. Smlg. R. R. 1957, 430 ld. (note 13).

8. Det kan næppe være rigtigt i den sidste afgørelse at indlægge, at maksimalværdien er den statusværdi, hvortil bilen var nedskrevet over formuen på overgangsdagen. De formuemæssige afskrivninger spiller en så tilbagetrukket rolle i praksis, at der ikke bør knyttes afgørende indkomstskatteretlige konsekvenser til dem.

9. Således lsk. 1950, 180; 1951, 80 og 81.

10. Lsk. 1953, 186: Garager afskrives med 3 % p.a. Da bilerne anvendtes halvt privat kunne alene 1½ % fradrages i indkomsten. Smlg. R. R. 1957, 347 ld. (restauratørs fjernsyn).

11. Disse effekter repræsenterer iøvrigt den berømte hund i reformkeglespillet, se A. U. 98-99 og A. F. §§ 8-11.

12. Hverken lovgivning eller forholdets natur synes at begrunde en større afskrivningssum end det beløb, der henstod uafskrevet hos arvelader eller giver. En sådan re-

lerne på, at skatteretten motiverer dem, der behandler dødsboer til ikke at lade sig friste til at spare afgifter i første omgang ved at ansætte udlægsværdierne til for små beløb. Er erhvervelsen sket ved hel eller delvis gave, tager man som afskrivningssum det beløb, på grundlag af hvilket gavebeskatning (eller beregning af gaveafgift) er sket, se fx. R. R. 1956, 487 ld. og 1957, 171 ld. I forbindelse med disse spørgsmål må endelig nævnes lsk. 1954, 65 og R. R. 1957, 430 ld. der begge med tvivlsom føje udtaler, at en enke alene kan afskrive på den halve udlægssum, da hun før mandens død var ejer af (boslodsberettiget til) halvdelen af de nu modtagne aktiver. Afgørelserne stemmer hverken med den skatteretlige hovedpersonslære, eller – hvad der synes mere afgørende – med det siden 1925 gældende bodelprincip, som imidlertid i det hele synes at være gået ganske upåagtet hen over skattevæsenets hoveder.

II A. Ved A. F. § 2 stk. 2 vil man lovfæste reglen om, at afskrivningssummen forhøjes med de udgifter, som ikke straks kan fratrækkes over vedligeholdelseskontoen¹³. Ndfr. p. 415 skal vi se nærmere på, hvilken virkning dette har på de årlige afskrivningsbeløb.

B. Fra erhvervsside gøres det i inflationstider ofte gældende, at det er irrationelt at afskrive på grundlag af den oprindelige købesum. Når aktivet er udtjent, vil der ikke herved være opsamlet tilstrækkelige midler til en erstatningsanskaffelse. Man ønsker derfor at afskrive dagens slid til dagens pris, og herved undgå at skattetrykket udhuler mulighederne for gennem reinvesteringer at holde uforandret realkapital. I nyere tid har disse synspunkter vundet godkendelse i enkelte fremmede landes skattelovgivning.¹⁴

Et sådant revaloriseringsprincip – så fint et udtryk bruger nogle om afskrivninger, der helt eller delvist sker efter genskaffelsesværdien

gel følger man i Sverrig. (A. U. 31, jfr. 28-29). I England går man så vidt som til ved alle erhvervsformer at anvende princippet ved fast ejendom (l. c. 43).

13. Gælder også, hvor grunden til at vedligeholdelsesfradrag er nægtet, må søges i 20 % begrænsningen for ny erhvervede ejendomme (S. O. 1957, 64 lr.). Jfr. også R. R. 1957, 430 ld.: Skib var ved købet behæftet med mangler. Afskrivningssummen var herefter: Købesummen + reparationsudgift ÷ opnået erstatning hos sælger.

14. Således i Frankrig (S. O. 1953, 62), Belgien (S. O. 1953, 199), Italien og Finland (S. O. 1953, 198-199) – i sidstnævnte land blev bestemmelserne dog ophævet allerede efter et års forløb. I Holland gav man i midten af 1940'erne skatteyderne ret til at opskrive driftsmidlernes bogførte værdi pr. 1. januar 1940 med 100 % og derefter afskrive de opskrevne værdier (Skattelæggning 60).

– skaber imidlertid betydelige tekniske vanskeligheder, bl.a. fordi det er så at sige umuligt at finde et blot nogenlunde nøjagtigt udtryk for, hvor stærkt pengeforringelsen pr. hvert års 1. januar er skredet frem for hvert enkelt af de mange afskrivningsobjekter. Regler i denne retning må derfor ventes at ville give anledning til utallige misforståelser og tvistigheder mellem myndigheder og skatteydere¹⁵. Hidtidig dansk skatteret har i al fald ikke turdet binde an med eksperimenter i denne retning. Uanset at de skrivelser fra 1949 og 51, der gav stødet til afskrivningskommissionens nedsættelse (A. U. 167-70) indeholder ordvalg, der kan pege i retning af, at visse kredse ønskede at hidføre ændring heri, tør det vist siges, at A. U.'s udførlige behandling af problemet – 76–80 – for en lang fremtid må have gjort det ganske uaktuelt herhjemme jfr. S. O. 1957, 28–29.

C. For at tilskynde til investeringer har man i England siden 1954 fastsat afskrivningssummen for nye driftsmidler til 120 % af anskaffelsessummen (for bygninger 110 %, men nu 140 % for skibe). Om denne »investment allowance« henvises til A. U. 41 og S. O. 1957, 99¹⁶. I A. U. 133, 135 og 40 kan man læse om noget lignende ordninger, der er indført i Norge (1954), Finland (1954) og Holland (1953).

III. Den oprindeligt anvendte afskrivningssum kan på et senere tidspunkt falde, fx. fordi der opnås et afslag i købesummen. Et ganske vist noget specielt tilfælde af denne art forelå i lsk. 1953, 48. Afgørelsen hviler formentlig på den opfattelse, at der hvert år kan afskrives fuldt ud efter den i det pågældende år foreliggende afskrivningssum, indtil man har nået scrapværdien baseret på det senest konstaterede beløb. At man ikke skal regulere indkomstopgørelserne for de tidligere år, hvor der efter de nu foreliggende forhold har været afskrevet for meget, stemmer med almindelige periodefordelingsprincipper (ovfr. p. 374), men det samme er ikke tilfældet, når kendelsen videre undlader at kræve regulering af de opnåede fordele det år, hvor afslaget blev givet.

15. Jfr. nærmere lsk. XXX, 7, R. R. 1956, 177-185 (Axel Pedersen) og 351-354 og 358-359 (Carsten Welinder) samt S. O. 1953, 199-200.

16. Førstnævnte sted siges, at reglerne ophævedes i 1956, sidstnævnte at de udvidedes i 1957.

§ 102. SATS

I. Intet menneske vil være i stand til nøjagtigt at fastslå, hvor stort slidet på en maskine udtrykt som en brøkdelt af anskaffelsessummen har været i et driftsår. Den, der har de bedste forudsætninger for at ramme nogenlunde rigtigt, er oftest virksomhedens leder. Han kan imidlertid mistænkes for at lade sig påvirke af, hvad der skattemæssigt er ønskeligt for bedriften, fx. store fradrag i gode år med dertil knyttet høj marginalbeskatning. Af den grund har det danske skattevæsen næppe nogensinde i de svundne årtier blot kunnet forestille sig den tanke, at man på de ordinære afskrivningers område skulle indrømme en fri afskrivningsadgang baseret på skatteyderens eget konkrete skøn.¹ Regler i denne retning fandtes imidlertid i Sverrig – for juridiske personers løsoinvesteringer – 1938–51. Om deres efterlignelsesværdighed er der delte meninger, men et faktum er det i alt fald, at de seneste års svenske udvikling viser en klar tilbagegangstendens².

A. U.s hovedtanke er som permanent dansk ret at fixere en ordning svarende til det punkt, hvortil den svenske retræte nåede i 1955. Man vil give alle skattepligtige frit valg, år for år, med hensyn til løso-afskrivningsprocent alene med et ret rundeligt fastsat maximum, nemlig 25 % eller 30 % (af saldo-værdien).³ For fast ejendom vil man i vidt

1. I det omfang man forlader progressionsprincippet og går over til proportionalbeskatning svinder betænkelighederne selvsagt betydeligt ind. Det har interesse at se lidt nærmere herpå som følge af, at et sådant skridt formentlig er forestående indenfor (aktie)selskabsretten, jfr. ndfr. p. 542 f, hvor det også omtales, at vi på dette punkt er et tilbagestående område i sammenligning med de fleste fremmede lande, herunder også Sverrig. Efter erfaringerne fra dette land – A. U. 54-55 – må det forventes, at en ophævelse af afskrivningsrestriktionerne under en proportionalbeskatning ikke vil have større virkninger i første omgang. Vanens magt er stor, og visse »moralske« bindinger vil vel også virke i begyndelsen. Efter nogle få års forløb vil de fleste dog nok gå over til at fratrække hele anskaffelsessummen i købsåret i det omfang, den kan rummes inden for nettoindtægten. Der opnås herved den i en skatte-kredit liggende rentefordel. Kun forsigtigpeteren, der i handling vil foruddiskontere stigende skatteprocenter, kommer formentlig til at danne undtagelse, når en længere tid er forløbet.

2. Se nærmere R. R. 1956, 355-356 (Carsten Welinder) og S. O. 1955, 10-13 og 107-111, samt A. U. 27-33. Det kendte afskrivningssystem, der for tiden giver borgeren den videstgående valgfrihed, er vel nok U.S.A.s, se herom Skatlegging 67-68.

3. Der skal vælges en »hel« procent, og den skal være den samme for alle løso-aktiver, som ejes af samme skattepligtige. Det er formentlig uilsigtet, når A. F. § 2, 1. stk., 1. pkt., skaber uklarhed for skatteydere med flere bedrifter. Forslaget bruger

omfang indrømme en tilsvarende frihed, men her dog kun i 10 år fra erhvervelsen, jfr. nærmere ndfr. § 108, V.

Indtil man ser andet definitivt fastslået på tryk, må man imidlertid henholde sig til, at retsordenen herhjemme stedse har indtaget det synspunkt, at afskrivningstempoet må fastsættes efter objektive konstaterbare – og så vidt muligt generelle – kriterier.⁴

I første række kommer aktivets art. For at tage en af de hyppigst anvendte satser: Personbiler afskrives med 15 % p.a. (lsk. 1935, 39 og 1942, 144). Dette tal fraviger man ikke, blot fordi den bil, man står overfor, er udsat for særligt slid, jfr. S. O. 1955, 214 lr. (skolevogn) og 1954, 227 lr. (udlejningsvogn). Derimod har vognmænd fra gammel tid hævde på at kunne afskrive 20 % p.a. på drosker og samme sats gælder for varevogne, lastbiler og rutebiler (lsk. 1944, 161). Her antages der gennemsnitligt at finde en særlig intensiv benyttelse sted ofte strakt udover en stor del af døgnet. Lignende synspunkter fører til, at virksomheder med stadigt arbejde på to- eller treskift undertiden kan afskrive med en større procent, end den sædvanlige for maskiner af den pågældende type, jfr. fx. lsk. XXX, 6 og S. O. 1957, 99 ld. Videre kan satsen være forskellig, eftersom aktivet er erhvervet som nyt eller som brugt, men hertil henses i reglen kun ved varigere aktiver som bygninger og skibe.⁵

Udover det anførte tages så at sige ikke individuelle hensyn. Det må særligt betones, at de argumenter, der kan akcepteres som relevante, må gå på selve den fysiske slidintensitet. Det findes næsten altid betyd-

sprogformen, at afskrivning foretages under eet for samtlige »de til en skattepligtigs virksomhed hørende« afskrivningsløsøreobjekter.

4. Synspunktet var særlig velbegrundet før 1940/41, da avance ved salg af driftsmidler fuldt ud var skattefri. Den da opbyggede tradition var så fast, at reglerne i L. L. § 7 ikke har ført til nogen mærkbar smidiggørelse af systemet.

5. Eksempel: R. R. 1955, 493 ld.: Skib bygget 1914, erhvervet 1955: 8 % (normal-sats: 5 %) A. U.s stilling til problemet kommer frem ved de almindelige afskrivninger på fast ejendom og tilbehør hertil, fordi man her iøvrigt stort set henholder sig til hidtidig praksis. Specielt om brugte aktiver af nævnte art bemærkes imidlertid: »Ved overtagelse af en ældre bygning bør afskrivningssatsen beregnes i forhold til bygningens restlevetid, det vil sige det antal år, der er tilbage af den levetid, som lægges til grund ved fastsættelsen af afskrivningsprocenten for nye bygninger af den pågældende art« (p. 106). For at begrænse den spekulation, der herefter vil forekomme ved at personer med stor indtægt i samme år køber ældre ejendomme, maximeres satsen dog til 10 % årligt (hvortil så må lægges andre 10 % i ekstraafskrivning) (ibid.). Synspunkterne følges helt af A. F. § 22, stk. 1, 5. og 6. pkt.

ningsløst, at grøde i opfindervirksomheden på vedkommende område skaber udsigt til særlig hurtig »teknisk forældelse«⁶. Ejheller hjælper det normalt, at konjunkturer, der betinger det pågældende aktivs anskaffelse og udnyttelse, må forventes at blive kortvarige. Det kan dog ske, at det samfundsmæssigt ønskelige i en given situation fører til at der etableres særordninger. Således var tilfældet fx., da man under og efter krigen ville incitere til iværksættelse af indenlandsk brændselsproduktion, og for automobilgeneratorer skabte man i samme periode et lignende regelsæt. Helt udelukket fra at opnå hurtig afskrivning er man, hvis ønsket om særbehandling grundes i rent individuelle forhold, jfr. lsk. 1955, 47 om en lejer, der ville afskrive ombygningsudgifter over 8 år, fordi han var 69 år gammel.⁷

Nutidens rivende tekniske udvikling og stadige specialisering gør det noget besværligt at følge med i de mange afskrivningssatser, som efterhånden opstår. Helkett I, 239-246 opregner en lang række eksempler, der suppleres hvert år i ld.s meddelelser.⁸ Her skal blot nævnes nogle af de procenter, man oftest har brug for at have på rede hånd: skrivemaskiner o.l. 15 %, ⁹ landbrugsinventar normalt 8-10 % (traktorer dog 15 %¹⁰ og mejetærskere 20 %), butiksinventar 5 %¹¹, motorskibe 5 %¹² og de fleste fabriksbygninger 1-2 %.¹³ Goodwill afskrives ifølge L. L. § 7 a med 10 % p.a. i 5 år.

Den lange opregning hos Helkett af afskrivningssatserne gengiver de praktiske besværligheder i et troldespejl. Havde han ikke valgt at ordne aktiverne i alfabetisk orden, kunne han formentlig have sparet flere sider. A. U. har imidlertid ladet sig afskrække¹⁴ og er havnet næsten helt

6. I lsk. 1931, 74 beskæftigede man sig udførligt med problemet og fastslog klart det i teksten anførte hovedprincip. Lsk. X, 46 er vist den eneste trykte undtagelse.

Fra et »naboområde« kan nævnes lsk. 1947, 71, der forkaster den betragtning, at ombygningsudgifter skulle kunne afskrives efter en særlig høj sats, fordi de ikke havde tilført ejendommen nogen (nævneværdig) værdiforøgelse.

7. Se også R. R. 1955, 499 Ø: Biografejer nægtet særlig afskrivningsadgang, uanset at Justitsministeriet havde påbudt ham at anvende størstedelen af årsoverskudet til afskrivninger som hurtigst kunne nedbringe biografejendommens bogførte værdi.

8. Senest ld. 1957, 57.

9. R. R. 1955, 546 ld. og S. O. 1954, 145 lr.

10. Lsk. 1956, 41 endog 20 % for traktor i en maskinstation.

11. Lsk. 1939, 172.

12. Lsk. XLVI, 29.

13. Den empiriske undersøgelse, der blev foretaget af A. U., førte netop op til 1,5 som gennemsnitsprocenten for ordinære afskrivninger på bygninger (A. U. 59).

ovre i den modsatte grøft. På løsøreområdet vil man fremtidig kun have een sats gældende for alt lige fra skibe, der kan bestå i op mod 100 år, til småaktiver til værdi 500 kr. med forventet levetid på 4 år. Da afskrivningsmassen er meget uensartet sammensat fra virksomhed til virksomhed, tør det nok siges, at der herved er vist reverens for retstekniske betragtninger. På den anden side må det erkendes, at kravet om materiel retfærdighed ikke er overvældende stærkt på dette område, hvor det jo til syvende og sidst blot drejer sig om at afgøre, hvorvidt et fradrag skal forøges lidt det ene år for at gøres lidt mindre det andet, og hvor man alligevel aldrig på praktikabel vis kan ramme det helt rigtige.

Når man først har besluttet sig til at tage det store principielle spring, henhører fastlæggelsen af procentens størrelse først og fremmest under en politisk-taktisk tovtækning. Til trods for at ingensomhelst ved nogetssomhelst sikkert derom, har man for at få et udgangspunkt fra alle sider erklæret sig enige i, at 25 % nok nærmest vil give de samme gennemsnitlige afskrivningsmuligheder, som hidtidig rets.¹⁵ Derefter foreslår A. U.s erhvervsrepræsentanter en enhedssats på 30 og den socialdemokratiske finansminister (i A. F.) en på 25, hvorefter la Cour hævder, at man ved dette brud på det i A. U. indgåede »forlig« kan forspilde et hovedformål med hele afskrivningsreformen. Se herom nærmere A. U.93-97, A. F. mot. 19 og S. O. 1957, 70-71, jfr. 27. Sidste fase, jeg kan nå at få med her, finder jeg i dagspressen for 3. juli 1957, der oplyser, at Kampmann nu har sluttet et storpolitisk forlig med sig selv om, at procenten for 1958/59 skal være 20, for 1959/60 25 og derefter 30.

Telefonisk har jeg ladet mig forlyde med, at den helt nøjagtige sandhed bag avismeddelelsen er: 20 % i det første indkomstår, der udløber 15. september 1957 eller senere, 25 % i det næste og derefter 30 %.

14. A. U. 83-84 og 88; S. O. 1957, 28 og 31 og R. R. 1957, 321.

15. A. U. 1957, 94, tabel 2, tyder på, at tallet 25 er alt for højt. For det første går man ud fra, at den gennemsnitlige afskrivningsprocent for tiden er 10, hvilket nok er lidt i overkanten. For det andet taler man kun om aktiver, der kan afskrives ekstraordinært under det bestående system, og det er de færreste. For det tredje forudsættes det, at de ekstraordinære afskrivninger udnyttes i videst muligt omfang. Selv på denne baggrund skærer saldo- og linealafskrivningskurven først hinanden, netop som man når hidtidig afskrivningsrets slutpunkt, scrapværdien på de 10 %. Hvis en afskrivningsreform vil være »neutral«, må satsen yderligere nedsættes som følge af rentefordelen ved de øgede initialafskrivninger og fremrykningen af begyndelsestidspunktet og som en konsekvens af, at scrapværdigrænsen opgives. I. F. trækker i samme retning.

Man kan undgå vanskelighederne med at søge den rette sats i de særlige tilfælde, hvor afskriveren af juridiske grunde kun kan forventes at ville eje aktivet i en nærmere fixeret årrække. Man fordeler så afskrivningerne over netop den periode. Særlig stærk tilskyndelse hertil får man, hvor der er tale om en i loven fastsat frist, jfr. lsk. 1944, 73 (544) om udgiften ved opnåelse af patent, der skulle afskrives over dets 17-årige levetid. Tilsvarende synspunkter gør sig gældende, når det, der afskrives på, er vederlaget for erhvervelse af en tidsbegrænset ret (L. L. § 7 b stk. 3). Større tvivl opstår, hvis fristen alene indebærer, at en offentlig myndighed ved dens udløb kan kræve, at benyttelsen af aktivet ophører. Der kan da ikke ses bort fra, at den hidtidige ordning fortsat bliver tolereret, når fixtiden er gået. Vi møder her hyppigt afgørelser om nedrivningsdeklarationer, men nogen klar linie giver praksis os ikke¹⁶. U. 1945, 1153 Ø anlægger et for skatteyderen væsentligt mildere synspunkt end de i administrativ praksis gængse. Da fortjeneste ved salg af bygninger normalt ikke vil blive beskattet, og da eventuelt manglende afskrivning må kunne fratrækkes i det år, hvor nedrivningsforholdet bliver aktuelt, bør man sikkert være mere varsom end dommen med at tillade afskrivning ud over, hvad der følger af de almindelige regler om slid og ælde.

Endnu betænkeligere bliver det, at man undertiden tillader fremskynding af afskrivninger på bygninger på lejet grund eller på ombygningsudgifter på lejede lokaliteter, så den ordinære afskrivningssats fastsættes således, at afskrivningen kan være tilendebragt ved den stipulerede lejeperiodes udløb, jfr. lsk. 1943, 152, og 1955, 49. En vis konkret rimelighed har synspunktet, hvis lejemålet rent faktisk er udløbet på afgørelsestidspunktet (lsk. 1946, 190 og 1949, 153) men hovedreglen bør formentlig være, at afskrivningen ikke tillades forøget, da det oftest vil vise sig, at lejemålet kan fornyes, og bliver fornyet ved periodens udløb. Dette resultat når U. 1939, 262 Ø, lsk. 1951, 187; 1947, 167; 1949, 154 og 1950, 73, men alle med konkrete begrundelser.

II. Den eengang fastlagte procentsats følges normalt i hele aktivets afskrivningsperiode. Med andre ord afskrives der hvert år det samme beløb i kroner og øre.

16. Tilfælde hvor afskrivningssatsen fastsættes efter længden af perioden indtil klausulen trådte i kraft: lsk. 1953, 82 og 1955, 145. Omvendt tillagdes forholdet ikke betydning i lsk. 1950, 181; 1951, 188 og 1954, 66. Endelig følges et mellemstandpunkt af R. R. 1957, 169 ld.

Om en forhøjelse af de oprindeligt fixerede årlige afskrivningsbeløb bliver der tale, hvis der udføres forbedringer på aktivet, mens afskrivningerne løber. Sådanne udgifter afskrives nemlig proportionalt over den resterende afskrivningsperiode¹⁷. På bygninger, der er underkastet hjemfaldspligt afskrives fra 1947/48 med stigende sats, da denne pligt antages at øve en stigende værdiforringende indflydelse, jo nærmere man kommer det kritiske tidspunkt, jfr. nærmere lsk. 1944, 66; U. 1957, 34 og ld. 1957, 66–70. Endelig kan der blive tale om at forhøje afskrivningssatsen, hvis man mere varigt går over til at benytte en maskine på to- eller treholdsdrift, og i sjældne tilfælde, hvis det kan dokumenteres, at den oprindeligt skønnede levetid er sat væsentligt for højt.

Viser det sig omvendt ved salg eller på anden måde, at afskrivningssatsen har været »for høj«, sker der ikke – dog måske bortset fra svigtilfælde – nogen tilbageføring af foretagne for store ordinære afskrivninger, jfr. lsk. 1949, 152, men satsen vil kunne nedsættes med virkning for den fremtidige afskrivning på ibeholdværende aktiver af den pågældende art.

III. A. Da værdifaldet i reglen er størst i de første år, og vedligeholdelsesudgifterne tilsvarende små, kunne regnskabsteoretiske betragtninger tale for, at man gik over til også på de ordinære afskrivningers område at arbejde med en ordning ad modum den, der gælder i U.S.A., hvor man fra 1954 giver skatteyderne adgang til at afskrive $\frac{2}{3}$ af anskaffelsessummen over den første halvdel af den formodede levetid.

Samme tendens har regler, indført i 1955 i Sverrig og 1956 i Finland. Et (kvantitativt set størst muligt) mindretal i en norsk kommission, der afgav betænkning i 1955, var tilhænger af samme tanke¹⁸. Skandinaverne sætter afskrivningssatsen højere end gennemsnitslevetiden betin-

17. Lsk. 1946, 169; 1947, 71 og 167; 1950, 73 og 1951, 188-190, samt S. O. 1955, 94 lr. og 1956, 144 lr. Lsk. 1953, 95 siger det samme om de hovedreparationer på biler, som giver afskrivningsret (herom p. 274 note 2). Anslås en ombygnings eksistenstid for kortere end restafskrivningsperioden, forhøjes satsen dog for bekostningen på forbedringen, jfr. lsk. 1941, 62 og 1942, 143. Dette fandtes i S. O. 1955, 27 lr. ikke at være tilfældet med en fabriksvirksomhed. Derimod er særreglen oftest anvendelig ved installationer i fast ejendom, der følgelig afskrives selvstændig efter højere sats end den for bygninger gældende, jfr. lsk. 1952, 193 (varmeanlæg: 4 %). 1954, 68 og 137 (10 % på elektriske installationer og kloakanlæg) og 1953, 187 (markisestel: 10 %). A. F. gør ikke ændringer heri, se §§ 21 og 22 stk. 1, 1. og 3. pkt. og stk. 2.

18. Se A. U. 31-33, S. O. 1956, 147-148 og A. U. 36-37.

ger, men til gengæld benyttes statusværdien ved årets begyndelse som basis. Eksempel: Anskaffelsessum 10.000 kr. Levetid 20 år. Der afskrives med 10 % eller 1000 kr. første år, næste år påny 10 %, men af den nedskrevne værdi 9000 kr. altså 900 kr. I det tredje år fradrages 10 % af 8100 kr. og så fremdeles. Sådanne »saldoafskrivninger« frembyder også den regnskabstekniske fordel, at man ikke behøver at opføre hvert aktiv separat i sine regnskaber og stadig have rede på hvert enkelt anskaffelsesår og anskaffelsessum. Man kan nøjes med een samlepost for alle de afskrivningsberettigende aktiver, der har samme sats. Har en dansk skatteyder ikke rede på de for de normale lineære afskrivninger relevante forhold, har han alle dage måttet ty til saldoafskrivningen, dog således at der ikke gives ham nogen højere sats end den for aktivet gængse. Manglerne i hans regnskabssystem bevirker altså, at han snyder sig selv allerede fra det andet besiddelsesår (se dog p. 238 f).¹⁹

B. I et land som vort, der – bortset fra den lige anførte nødtørftsregel – stedse har hyldet de lineære afskrivninger, burde de anførte betragtninger for og imod saldoafskrivninger næppe i sig selv have praktisk interesse. De er af en sådan art, at de højst kan være støtteargumenter, hvis man af andre grunde vil kaste det tilvante over bord. Prøvestenen må her være, hvilke virkninger det kendte system har på investeringerne sammenlignet med et eventuelt saldoprincip udformet som fx. A. U.'s forslag (omtalt foran p. 396–397, p. 410 og p. 412–413).²⁰

1°. Denne ordning vil utvivlsomt øge omfanget af de kapitalanlæg, der *kan* foretages. Ethvert afskrivningssystem har under nutidens skatetryk den virkning, at de likvide midler, der oftest skal skaffes i løbet af forholdsvis kort tid efter indkøbet af den nye maskine etc. til bestri-

19. Der er også den tekniske ulempe ved saldoafskrivningsformen, at der skabes usikkerhed omkring L. L. § 7-beregningen af den skattepligtige avance, når driftsmidlet afhændes. Dette er dog selvsagt ikke nogen indvending mod A. U.'s i det følgende drøftede forslag, da dette jo er kædet sammen med en ordning, hvorefter § 7-beregninger skal bortfalde, jfr. foran p. 122.

20. A. U. (83-84) vil kun bruge saldoprincippet på løseområdet. Faste ejendomme har så lang levetid, at allerede rent tekniske grunde umuliggør et fornuftigt saldossystem. Procenten ville blive for stor og give alt for varierende faktiske afskrivninger år for år. A. U. (84-85, jfr. 106) vil da også her bevare de lineære afskrivninger. Det samme gælder bygningstilbehør (A. F. § 22, stk. 1, 3. pkt.). Ejheller vil der naturligvis ske nogen ændring ved A. F.'s gennemførelse vedrørende de af A. U. ikke behandlede rettigheder (foran p. 404). Med andre ord, vi vil få et hovedområde med saldoafskrivninger og tre bifelter med lineærafskrivning.

delse af købesummen, for det store flertal af skatteydere kun er tilstede i så knapt mål, at investeringsmulighederne herved begrænses. Denne likviditetsbremse modvirkes nogenlunde proportionalt med en udvidelse af de(t) første års afskrivninger.

2°. Dernæst tør det med betydelig sikkerhed siges, at en stor del af de herved frigjorte muligheder vil blive udnyttet. Lad os tage et – tententtøst valgt – eksempel. En fabrikant kan omkring 1. november 1957 skønne, at han vil komme til at tjene yderligere 40.000 kr. før nytår. Han kan regne med i det følgende skatteår at skulle betale 50.000 i skat af dette beløb.²¹ Hans kones venindes mand har netop købt en ny Cadillac. Tror man, at denne mand vil og kan (få lov til at) sætte sig ned og foretage en beregning over, hvilken fornøjelse han får af skattefradraget på de 50.000 kr. i perioden 20. juli 1959–20. maj 1961? Tror man, at han, før han beslutter sig til at gå på juleindkøb hos bilhandleren, tager i betragtning, at nok kan han ved at købe nu for de 40.000 kr. reducere de 50.000 kr.s skat til måske 35.000 kr., men i det lange løb kan han ikke få større samlet fradrag, end hvis han arbejdede under de traditionelle regler, der alene vil give en nedsættelse af de 50.000 kr. til 49.000 kr.? Er man rede til at svare bekræftende på disse to spørgsmål, erkender man, at det af A. U. fremsatte forslag er fornuftigt også i et ydertilfælde, som det her behandlede. Er man tvivlende, må man gå nærmere ind på gætterier om, i hvilket omfang forslagets begunstiggelse af initialafskrivninger²² må formodes at føre til køb af »maskiner i cellophan«. Det kan selvsagt kun blive gisninger ud fra hver enkelt almindelige indtryk af, hvilke (skattemæssige) faktorer, der reelt er de tungestvejende, når erhvervsdrivende træffer beslutninger om investeringer. A. U. selv indskrænker sig til nogle trøstende ord (139) om, at de foreslåede investeringsfonds, der iøvrigt kun kan få betydning for et fåtal, måske vil have magiske virkninger²³.

21. Der ses i eksemplet helt væk fra tvangsopsparingsskatten i det håb, at den er noget i retning af en eengangsforeteelse. Tages den med i billedet ville det yderligere tjene til en modargumentation overfor A. U.

22. D.v.s. sådanne afskrivninger som foretages før aktivet er blevet ret gammelt i gårde.

23. Min personlige tro er, at der vil gå mange år før de mindre næringsdrivende vil møde investeringsfondene med tillid og at det er de økonomiske konsekvenser i det første skatteår, der har den altdominerende plads hos de fleste (mindre) erhvervsdrivende. En statistik, der udarbejdes en halv snes år efter A. F.'s mulige ikrafttræden, vil kunne afkræfte eller verificere min formodning om, at ordene »kan højst ske med 25 procent« i A. F. § 2, stk. 1 betyder »sker med gennemsnitlig 20-22 %«.

3°. Jeg tror, at et forslag som A. U.'s vil føre til, at ikke-skatteeksperter kommer til at betale dyrt for den skattecredit, de med begejstring vil gribe. Skatteprocenterne plejer ikke at falde set over perioder á blot nogle få års varighed. Et fradrag på 6000 kr. er formentlig mere værd for de fleste i indkomsten i 1962 end i 1957. Et nogenlunde lige stort fradrag år for år giver større lettelser end et stort fradrag i nogle år, og et tilsvarende mindre i følgende. Dette gælder med særlig styrke i vort pengeforringelsesårhundrede. Når den bedske sandhed heri går op for vor skatteyder, vil han enten blive tvunget ind i en febrilsk nyinvesteringsbølge med ringe hensyntagen til, hvad det er, der investeres i, blot han kan skrive af på det, eller også vil han – hvis han ikke har råd til at investere – sige nogle borgerlige ord om bondefangeri m.v. Dobbelt bittert bliver det, når lønmodtagere i hans omgangskreds taler om de nye uretfærdigheder, der er begået mod dem ved, at erhvervslivet nu har fået nye skattefiduser gennem afskrivningsreformen.

4°. Set fra samfundets side må det være at foretrække, at de permanente afskrivningsregler hverken er investeringsfremmende eller investeringsfjendske²⁴. Det krav må man vist sige at vort traditionelle lineærsystem opfylder. Kommer man så fra tid til anden ud for, at bankmekanismen ikke kan eller vil opfylde sin funktion, så der ikke på »naturlig« vis er sørget for, at formentlig lønnende investeringer foretages i ønskværdigt omfang, må man give tidsbegrænsede særregler, der udrydder likviditetsvanskelighederne på de områder, man ønsker at støtte. Det kan ske enten ved offentlig udlånsvirksomhed (evt. tilskud) eller ved afskrivningsregler afpasset efter den foreliggende situations særlige behov. Hvorledes denne medicin skal mixes, må bero på politikernes bedømmelse af hver enkelt situations egenart, herunder hvormeget der kræves, før normale banktilstande kan genoprettes. Eksempelvis kan man bruge ekstraordinære afskrivninger (ndfr. § 108), »investment allowance« (§ 101, III), (delvis) revalorisering (jfr. fx. om Holland p. 408 note 14) eller initialafskrivninger, som de fx. findes i England²⁵, eller som de er foreslået af det norske udvalgsflertal²⁶.

24. Muligt må man gøre undtagelser for nyetablerede unge med store afdrags- og forsørgerforpligtelser, jfr. herom A. U. 109 og foran p. 193. Måske var det også umagen værd at sende en mand til England for at studere de der i 1946 indførte regler om særlig hurtig afskrivning på investeringer i forbindelse med videnskabeligt forskningsarbejde (hidtil vides næppe mere herom herhjemme end det, der står i et par linier i A. U. 41).

25. »For ... driftsmidler afskrives 20 % af anskaffelssummen i det år, hvor be-

Det bliver en smagssag, om man har den fornødne tillid til, at et sådant individuelt præget system vil kunne fungere tilstrækkeligt smidigt, hurtigt og sagligt under de lovgivningstilstande, vi har i Danmark. Er man optimist på dette punkt, kan man formentlig også overvinde de betænkeligheder, der vil være hos erhvervslivet med henblik på usikkerhed ved langtidsinvesteringsprogrammets tilrettelæggelse. Er man pessimist, må man sikkert nå den opfattelse, at A. U.'s forslag er mindre dårligt end det gældende system under de økonomiske forhold, man må forvente bliver dominerende i den næste menneskealder.

5°. Uanset om man når så vidt, er det imidlertid næppe af helt underordnet betydning, om systemskiftet kommer det ene eller det andet år. Selve ændringen vil formentlig i en overgangsperiode på nogle år føre til en betydelig skattelettelse for fabrikanter og andre erhvervsgrupper, hos hvem afskrivningsmassen er særlig stor. Den øjeblikkelige likviditetslettelse vil yderligere blive forøget i det omfang, det lykkes de pågældende at få leverandørkredit (navnlig fra udlandet) ved nyinvesteringer. I den foreliggende situation kan problemet konkretiseres derhen: Anser man det for forsvarligt og ønskeligt at indlade sig på eksperimenter, der vil øge forbrugsevne og ikke strengt nødvendige investeringer, i en periode, hvor man mener sig nødsaget til at pålægge alle (andre) med indkomster over jævnmålet en mere end konfiskatorisk virkende tvangssparing?

§ 103. BEGYNDELSEN

I. Ordinære afskrivninger påbegyndes pr. den dag, aktivet tages i brug¹. I anskaffelsesårets regnskab kan derfor kun fradrages $\frac{1}{4}$ af fuld årlig afskrivning for en maskine, som indsattes i driften 1. oktober.

taling skal kunne finde sted» (A. U. 42), for fabriksbygninger 10 %, mens landbrugsbygninger første gang kan afskrives »for det skatteår, der følger efter det år, hvor betaling skal kunne finde sted« (I. c. 43).

26. A. U. 36-37 – Variationsmulighederne er legio. A. U. 39-40 refererer således en hollandsk lov, der lyder ganske fornuftig, om fremskyndet afskrivning på produktionsmidler, der er erhvervet, forbedret eller bestilt i årene 1949-1957 incl.

1. Jfr. fx. lsk. 1949, 54 – det er ikke nok, at aktivet er anskaffet, den erhvervsmæssige benyttelse skal være påbegyndt, se lsk. 1946, 63 (515) (opklodset bil under krigen).

Kan den relevante dato ikke dokumenteres, plejer man at lade halv afskrivning passere på første års regnskab.

For ikke at bringe yderligere uklarhed ind i afskrivningslæren, gøres der ikke undtagelse for sæsonprægede aktiver, jfr. lsk. 1953, 80: En turistomnibus, der alene anvendtes i halvåret 1. april–1. oktober, kunne i købsåret alene afskrives på basis af en ligelig fordeling over alle årets 12 måneder. Således også lsk. 1941, 158 og 1957, 32, samt A. U. 16.

Endvidere er det betydningsløst, hvornår købesummen betales. At skatteyderen har fået langfristet kredit beskærer ikke hans afskrivningsmuligheder, der – efter hidtidig retsopfattelse – først og fremmest reguleres efter formodet slid på aktivet².

II. Bortset fra en endnu lempeligere regel for skibsnbygninger (ndfr. § 108, V) vil A. U. (91 og 109) fastsætte tidsgrænsen til begyndelsen af det regnskabsår, hvori aktivet leveres (for selvproducerede afskrivningsobjekter: fuldføres). Om baggrunden er det vel for den, der har læst det foregående, unødvendigt at tilføje ordene »Made in Sweden«.³ Den reale begrundelse findes formentlig først og fremmest i A. U.s almindelige sympati for initialafskrivinger i forbindelse med, at der vil ske en vis forenkling, hvis man ikke længere skal besværes med at kontrollere det helt nøjagtige anskaffelsestidspunkt.

A. U.s forslag går igen i A. F. § 7 (og §§ 11, 13 og 22, stk. 1, 4. pkt.). Før motiverne til denne bestemmelse blev trykt, har de vel – som andre lovmotiver – passeret op mod en halv snes af skdep.s juridisk uddannede tjenestemænd, som ikke har haft noget at indvende. Alligevel er de af en sådan art, at de fleste tingsretsforfattere – og da navnlig Frederik Vinding Kruse – hvis de havde kendt dem, ville begynde at frygte, at de havde levet forgæves. Mundfulden – A. F. mot. 20 – lyder in extenso: »Bestemmelsen om, at levering skal have fundet sted, for at et driftsmiddel kan betragtes som anskaffet og gøres til genstand for skattefri afskrivninger, indebærer ikke, at driftsmidlet skal være overgivet til køberen eller opstillet hos denne; det er tilstrækkeligt, at der er sket levering i juridisk forstand, f.eks. ved ejendomsrettens overgang til køberen.«

2. Smlg. § 102, note 25 om engelsk ret.

3. Engelsk ret arbejder dog også med en tilsvarende hovedregel på de lineære afskrivningers område, se nærmere A. U. 42 og 43.

§ 104. AFSLUTNINGEN

I. Erfaringen siger, at maskiner og de fleste andre aktiver har en vis realisationsværdi, også efter at deres kalkulerede normallevetid er udløbet. Navnlig i tiden før 1939/40, hvor vi ingen avancebeskatning havde ved driftsmiddelsalg, var det påkrævet, at man ikke tillod afskrivningen at fortsætte til nulværdien (praktisk talt) var nået. Der dannedes da i praksis den hovedregel, at afskrivningen aldrig kunne bringe den bogførte værdi ned under et beløb svarende til eet års afskrivning.¹ Denne scrapværdiregel, der vist i de fleste tilfælde er særdeles lemfældig, fastholdes stadig og sikkert med rette. For det første vil avancen ved salg stadig ikke blive beskattet i mangfoldige tilfælde (fast ejendom og skibe er de vigtigste eksempler²). For det andet sker der, navnlig som følge af 30 % reglen, ikke fuld beskatning af avancen ved salg af L. L. § 7-driftsmidler.³ For det tredje vil eventuelt tab i forhold til den bogførte værdi oftest blive tilladt fradraget i konstateringsåret. Disse synspunkter dækker ikke tilfælde, hvor det på forhånd er klart, at værdien helt vil forsvinde. Det vil navnlig forekomme ved patenter og tidsbe-

1. Dansk ret er her på linie med hollandsk (A. U. 39, cfr. 87) og U.S.A.sk (l. c. 44). I Norge og Sverrig kan fuld afskrivning derimod ske, (Skattlegging 38 og 58), men der beskattes avancen ved driftsmiddelaftændelse også normalt i sin helhed (l. c. 45-47 og 59). Noget tilsvarende gælder i Finland (A. U. 38) og – i let modificeret form – i England (l. c. 42-44). Et særlig teknisk problem opstår, når disse landes synspunkter skal indpasses i et saldoafskrivningssystem, hvis degressive hovedprincip jo indebærer, at restværdien nok kan konvergere mod, men aldrig blive 0. A. U. 32 oplyser, at dette problem ved den svenske afskrivningsreform af 27. maj 1955 klaredes ved opstilling af særregler om, at man altid kan nedskrive til den værdi, som hele afskrivningsmassen ville have haft med en lineær afskrivningsprocent på 20, og at man derudover kan nedskrive til den faktiske mindre værdi, objekterne in concreto måtte have. Før man beslutter sig til at overføre sådanne regler må man gøre sig klart, at deres rette etikette er »nye begunstigelser for erhvervslivet«. Problemet er iøvrigt i de fleste tilfælde alene af matematisk og ikke af praktisk-økonomisk interesse. Dette må vist også siges at være erkendt af A. U., idet man her undtagelsesvis har undladt blindt at træde i de svenske fodspor. Man har alene givet spørgsmålet den bevågenhed, der ligger i »den komplette regel« i A. F. § 5 stk. 1 og 2, citeret foran p. 369, og det kan næppe bestrides, at det er en såre fornuftig bestemmelse.

2. Her vil man ofte komme ud for, at skattemyndighederne kræver, at mere end en fuld afskrivningsrate skal blive stående som scrapværdi, jfr. således fx. U. 1946, 1018 Ø, der godkender 10 % scrapværdi for dampskib, der var afskrevet med 4 % p.a.

3. A. U. henfører skibe til driftsmiddelområdet, hvor avancen nu skal være fuldt skattepligtig, se A. F. §§ 13, jfr. 3, stk. 3, og 17 (omtalt p. 123, 121 f, 127 og 368 f).

grænsede rettigheder, og her tillader L. L. § 7 b da også afskrivning af den fulde anskaffelsessum⁴.

Hvis skatteyderen uden at afgive svigagtige oplysninger kommer godt fra at fortsætte afskrivning ud over normal scrapværdi uden indsigelse fra skattemyndighederne, kan disse ikke senere kræve revision. (Isk. 1949, 22 og 152).

På hele det af A. U. behandlede område – tingsinvesteringernes – vil reformisterne ophæve scrapværdireglerne og tillade afskrivning helt ned til 0. Det ville nemlig skabe tekniske komplikationer at opretholde praksis under det kollektivsystem, som nu findes så saliggørende på det vigtigste felt, løsøreområdet.⁵ Som nævnt i note 3, bliver hele spørgsmålet af ringe praktisk interesse, hvis L. L. § 7 samtidig ændres som foreslået. Man kan vel derfor godt se gennem fingre med den ret ubetydelige, men principielt formentlig ubegrundelige skattecredit, som på dette punkt er prisen for forslagens forenklingssivrigthed.

II. Hvis aktivet afstås eller går til grunde, før afskrivningsperioden er gået til ende, foretages en proportional fordeling efter den pr. udskillelsesdagen forløbne del af indkomståret⁶. Helt nøjagtigt bør skæringsdatoen sikkert være det tidspunkt, hvor aktivet udgår af driften, jfr. således R. R. 1956, 234 ld., der lagde vægt på bilens afmelding til motorregisteret, ikke på det senere salg⁷.

4. Om goodwill gælder ifølge L. L. § 7a den særrregel, at afskrivningen skal standse, allerede når halvdelen af erhvervelsessummen er fradraget, men begrundelsen herfor må vist mere søges i en konstruktion (spejlbetragtingen) og traditionsbundethed (foran § 100, note 20) end i frigjorte reale overvejelser af problemets særlige forhold. Afskrivning med de fulde 50 % kan også ske i de tilfælde, hvor 5000 kr.-reglen fører til lempelser i sælgerens skatteforhold.

5. A. U. 87 og 109.

6. Jfr. fx. Isk. 1943, 153 (517) og 1949, 54. – A. F. §§ 4, stk. 1, 2. pkt., 6 stk. 1, 1. pkt., 9 stk. 1, 1 pkt., 13 og 24 stk. 1, vil afskære enhver afskrivning i udskillelsesåret. Begrundelsen – se A. U. 91 og 109 – findes hovedsagelig i, at man – som nævnt foran – tillader afskrivning med fuld musik i anskaffelsesåret, se særlig tydeligt A. F. mot. 13. Selv om de to spørgsmål intet har med hinanden at gøre, har man altså ladet sig lede af hensynet til en vis komplementær retfærdighed. Den vil dog nok gå hen over hovedet på ham, der køber i januar og sælger i december. Han kan trøste sig med, at det hele er ret ligegyldigt (ved løsøre), som følge af de samtidig foreslåede avancebeskatningsregler.

7. Cfr. Isk. 1956, 39, der tillader fortsættelse af afskrivning på bil lige til den blev konfiskeret uanset at den forinden havde været beslaglagt. Tilsvarende Isk. 1937, 101 (516), mens Isk. 1932, 155 (516) og 1934, 60 (515) stemmer med teksten.

Hvis man overensstemmende hermed knytter afskrivningsretten til den faktiske benyttelse og deraf flydende forringelse i driften og ikke til det formelle juridiske ejerforhold, opstår spørgsmålet om suspension i perioder, hvor aktivet for en noget længere tid ikke anvendes i bedriften. Så vidt vides foreligger der ikke danske trykte afgørelser herom, men engelsk ret synes at følge mig, i al fald et stykke vej (A. U. 42).

§ 105. UUDNYTTET AFSKRIVNINGSRET

Det hænder, at en skatteyder i et eller flere år ikke (eller ikke fuldt ud) gør brug af en ham tilkommende afskrivningsbeføjelse. Årsagen kan være, at han ikke er bekendt med de gældende regler, eller at han mener, at han ikke vil have nogen fordel af afskrivningen det pågældende år, fx. fordi regnskabet selv uden afskrivningen viser underskud. Følgen bliver, at aktivet ved afskrivningsperiodens udløb står bogført til et højere beløb end sædvanlig scrapværdi. Kan han så fortsætte afskrivningerne og derved indvinde det forsømte, såfremt han fortsat gør brug af formuegodet i sin virksomhed?

Umiddelbart synes spørgsmålet at burde besvares bekræftende. Det forekommer stødende ikke at gøre, hvad gøres kan, for at afbøde fortidens fejl. Den pågældende vil ofte have betalt en større skat end nødvendigt i tidligere år. Samfundet kan dårligt have noget at indvende mod skatteforskydninger, der består i, at man starter med den store skat og først senere tager den lave. Situationen er lige omvendt af den foran p. 410 beskrevne, hvor den private gennem forhøjede afskrivninger søgte at skubbe besværlighederne ud i en uvis fremtid; dér var det rimeligt, at skattevæsenet var på vagt og opstillede stive afskrivningsnormer, men her? Også lighedsgrundsætningen og det ønskelige i, at der gennem afskrivninger skaffes midler til reinvesteringer, kan påberåbes.

Helt så ukrydsende er problemets reale grunde dog ikke. Lsk. XXX, 6 anfører således til støtte for en modsat opfattelse, at afskrivningen modsvarer det pågældende års slid, og at man derfor ikke kan tillade fradrag i andre år end dem, hvor afskrivningsberettigende værdiforringelser er indtrådt. Dette synspunkt må uden tøven forkastes 100 %. Selvom vi bliver på kendelsens eget formalistiske plan, må det påpeges, at den omstændighed, at formuegodet rent faktisk stadig anvendes ef-

ter at den normale afskrivningstid for anlæg af denne art er udløbet, betyder at dette konkrete aktiv har en længere levetid, og der er derfor også et slid, der med rimelighed kan begrunde en afskrivning i de senere år. Vægtigere argumenter er, *at* den skat, der er betalt for meget tidligere, ikke behøver at være så stor som den, der nu søges sparet ved afskrivningen, og *at* der vil blive skabt forvirring, som vil vanskeliggøre kontrollen, hvis det normale afskrivningsskema fraviges.

Muligt som følge heraf har det stedse været administrationens opfattelse, at »undladelse af i et år helt eller delvis at foretage afskrivning ikke giver ret til at fradrage beløbet i den skattepligtige indkomst for et senere skatteår ved forhøjelse af den årlige afskrivning eller forlængelse af afskrivningsperioden« (Id. 1957, 56). Dette synspunkt klynger man sig konsekvent til i de mange forskellige afskygninger, problemet kan tage i praksis, jfr. allerede afgørelser hos Anthon 1912, 28 og fra de senere år lsk. 1953, 183; 1954, 116; 1956, 43 og 1957, 30; S. O. 1954, 175 lr. og 203 lr. og 1955, 214 lr. og 25. Selv Helkett (I, 238) synes ikke at være udelte begejstret herfor.

Piletræ Petersen har hævdet,¹ at praksis er tilsidesat af højesteret ved U. 1942, 1112 H. Dommens præmisser er imidlertid udtrykkelig begrænset til de ganske specielle forhold, der forelå, hvorfor den næppe kan tages til indtægt for nogen generel stillingtagen til det her behandlede problem, jfr. Hartvig Jacobsen 227.

Efter at der er indført bestemmelser om avancebeskatning for driftsmidler og goodwill, har spørgsmålet tabt noget af sin praktiske interesse, jfr. lsk. 1954, 116 og 1950, 145². Underskudsoverførselsreglen, der indførtes ved L. L. 1956, § 9, gør forvaltningens opfattelse endnu mere betydningsløs. Det tilbageværende hovedområde bliver, at den kommer til at virke som en fælde, der klapper sammen om skatteretsukyndige, som ikke straks sørger for at tage, hvad der tilkommer dem.

Reglen vil blive endeligt henrettet, når og hvis A. F. om frie afskrivninger bliver gældende ret³. Den vil dog have et liv efter døden indenfor de faste ejendommers domæne. Erhvervsrepræsentanterne i A. U. havde jo først og fremmest de store skatteyderes forhold i tankerne, og

1. S. O. 1955, 7. Se også (tildels) Helkett l.c.

2. Se herom foran p. 143.

3. Fremmed ret frembyder et broget billede, se herom nærmere i A. U., hvorfra kan nævnes, at U.S.A. ser på spørgsmålet som vort skattevæsen (l. c. 45), Sverrig væsentligt mildere (29), mens England går en mellemvej (41).

de glemmer ikke at afskrive. På enighedens alter slugte man da den gamle kamel, se A. U. 106 og 112⁴. A. F. mot. 9 kritiserer dette, men drager ikke konsekvensen.

§ 106. HVEM KAN AFSKRIVE?

På forhånd ville det ikke undre, hvis den personelle afskrivningslære havde været tumleplads for uhyrlige og upraktikable sondringer med modifikationer og undtagelser i en uendelighed. Området er velegnet for formalistiske hæl- og tåklipninger, når man skal tilpasse ejendomsretsbegrebet til de mange formuegode-udnyttelsesformer, erhvervslivet arbejder med, hvadenten der er tale om begrænsede tinglige rettigheder, forskellige arter af samejeforhold eller faktiske fællesskabsudnyttelser på obligatoriske rettigheders grundvold. Også den juridiske erhvervelsesform (køb, arv, ægteskabsskifte etc.) kunne bruges til mere eller mindre mærkværdige sondringer.

Selvfølge kan man også fremdrage eksempler på tilløb i den retning. Ligningschef A. Begtrup forfægter således i S. B. 1955, 147 den opfattelse, at en erhvervselektricitetsforbruger ikke kan afskrive den på ham faldende andel af bekostningen til transformator og ledninger, hvis ejendomsretten til disse installationer bliver værkets, hvad den jo oftest vil af skattemæssigt helt irrelevante grunde. Han kan sandsynligvis støtte sig til lsk. 1954, 155.

Lad os dog ikke blive i dårligt humør ved at fortsætte ad dette spor, men i stedet hurtigst muligt få afsløret den behagelige overraskelse, at i det store og hele har hidtidig praksis på dette detailområde holdt sig fri af begrebsjurisprudensen. Man har tværtimod lagt sig nær det realøkonomiske sunde princip: den, der har haft en udgift af afskrivningsberettigende natur, kan også afskrive denne.

Hermed kunne paragraffen slutes, men lidt længere skal den nu være, så vi kikker lige kort på et par enkeltproblemer:

1° Administrationen har på mange punkter formået at føre det bekvemmelighedssynspunkt frem til sejr, at borgerne under fortabelse af

4. Med den ovenfor § 64 i og ved note 10 nævnte uvæsentlige nedrivningsmodifikation.

deres skattemæssige rettigheder skal tvinges til at indrette deres bogholderi og økonomiske transaktioner sådan, at skattemyndighedernes kontrolopgaver kan lettes mest muligt¹. Besynderligt nok har samme betragtningsmåde ikke været afgørende på det her behandlede område – end ikke i et tilfælde hvor de praktiske modhensyn til skatteyderne ellers er forsvindende små: Interessenter kan afskrive på (deres anpart af) interessentskabets aktiver uafhængigt af hinanden, jfr. nærmere A. U. 97–98².

2.° Når man sidder med en afskrivningssag og af den ser, at der er noget med et lejemål, kunne man vistnok oftest lade det være ligeså irrelevant, som når man ser, at nogle af begivenhederne i sagen har udspillet sig på en tirsdag. Det følges dog ikke altid, se navnlig p. 403 og p. 414.

3.°. Endelig henvises om arveerhvervelser til p. 404 jfr. p. 407 f.

§ 107. REGNSKABSKRAV

A. Forudsætningen for, at en flerårig mekanisme som et afskrivningssystem kan fungere på kontrollabel måde er, at skatteyderen præsterer et vist minimum af regnskabsmateriale. Er hans selvangivelser i det hele baseret på et fyldestgørende bogholderi, er kravene i så henseende selv sagt opfyldt. Men hvor vidt kan man tillade sig at gå for at hjælpe også dem, som ikke har sådanne fuldstændige regnskaber, og hvis indkomstopgørelser derfor foretages ad indirekte vej? Ld. 1957, 55 giver her den generelle retningslinie, at afskrivningsadgang indrømmes på aktiver med anskaffelsessummer på mindst 1.000 kr. pr. stk.¹, blot det hvert år af selvangivelsesbilag fremgår, hvor stor anskaffelsessummen har været, og hvor meget der hidtil er fradraget. En vis lempelse heri gives dog undertiden, hvis man ad anden vej med nogenlunde sikkerhed kan

1. Det grelleste eksempel er vel U. 1953, 1 H (ndfr. p. 554), men også U. 1956, 754 H (p. 505) kan tages som illustration, og vi behøver såmænd ikke at gå længere end til de to paragraffer, der omslutter nærværende for at finde flere eksempler.

2. A. U. 150 vil udvide denne helle til også at omfatte en eventuel investeringsfundsordning.

1. Hertil: R. R. 1957, 347 Id.: To landmænd køber i fællesskab selvbinder for 1700 kr: ingen afskrivningsmulighed.

følge aktivets skæbne afskrivningsmæssigt jfr. lsk. 1932, 72 (514); 1947, 166 og 1952, 196, men modsat lsk. 1954, 70 og 1957, 29².

Såfremt man heller ikke kan opfylde disse betingelser, kan man ved udskiftning fradrage den i sin tid afholdte anskaffelsessum for det gamle aktiv ÷ hvad det har indbragt³. Derimod kan fastværdiprincippet (nedskrivning straks ved anskaffelsen til 50 % og derefter ikke yderligere afskrivninger) ikke benyttes ved indkomstopgørelsen (ld. l. c.).

B. Hvis man opfylder regnskabskravene, opstår spørgsmålet, om det som yderligere betingelse for, at skattemæssig afskrivning kan passere, må kræves, at man også i sit interne regnskab for det pågældende år har foretaget en mindst ligeså stor afskrivning.

Lsk. 1929, 42; 1935, 44 og 1944, 75 besvarer dette spørgsmål benægtende i tilfælde, hvor den nu ønskede skattemæssige afskrivning var foretaget i tidligere års interne regnskaber, men da ikke havde kunnet fradrages, fordi de oversteg det skattemæssigt tilladte. Se iøvrigt herom A. U. 16.

Derimod når lsk. 1934, 64 (512) og 1942, 142 (512) til det modsatte resultat i tilfælde, hvor skatteyderen i sit forretningsregnskab arbejdede med en højere værdi af aktivet, end han efter almindelige skatteretlige regler kunne nedskrive det til. Det fremgår af kendelserne – særlig klart af den første – at man lagde afgørende vægt på, at talen var om aktieselskaber, der ifølge asl. § 42 er forpligtede til at foretage de afskrivninger, som ordentlig og forsigtig forretningsbrug tilsiger⁴. Modsat A. U. 86 mener jeg, at kendelserne næppe bør danne skole. For at hindre, at skatteyderne opnår »uberettigede« indkomstudjævninger, har skatteretten opbygget et fast afskrivningssystem, hvis grænser ikke kan overskrides, fordi aktivernes ejer skønner, at det konkrete slid betinger større afskrivninger. Vil han afskrive mindre eet år, kan han efter hidtidig praksis ikke forlænge afskrivningsperioden tilsvarende, jfr. ovfr. § 107. Korrelatet hertil må naturligt være, at skattesystemet også fungerer selvstændigt og undlader at tillægge det interne regnskab relevans i den enkeltsituation, der her behandles. En modsat

2. Om svensk og finsk ret, se A. U. 27, jfr. 31 og 38.

3. Denne regel foreslås ophævet af A. U. 86.

4. Over for de fleste andre erhvervsdrivende kunne man med næsten lige så stor – eller rettere lige så lille – ret henvise til bogføringslov nr. 98 af 10. maj 1912 § 2 stk. 3, 4. pkt., jfr. stk. 1, 2. pkt.

antagelse vil have den lidet tiltalende virkning, at den stort set alene vil gå ud over den skatteretskyndige⁵.

C. Allerede lsk. XXX, 6–7 fastslår, at det er betydningsløst, hvorledes afskrivningen formelt regnskabsmæssigt posteres. Man kan selv vælge, om man simpelthen nedskriver aktivets værdi, eller om man foretrækker at opføre den uforandret år for år og opfører de afskrevne beløb på passivsiden i en afskrivningsfond eller i en almindelig reservefond. Men, mine herrer aktieselskabsdirektører, pas på U. 1953, 1 H (ndfr. p. 554)!

§ 108. EKSTRAORDINÆRE AFSKRIVNINGER

I. Da den anden verdenskrig fremkaldte en prisstigningsbølge, rettede erhvervsorganisationerne med skibsfarten som primus motor henvendelse til regering og rigsdag og fremhævede, at de gældende ordinære afskrivninger var helt utilfredsstillende i den opståede situation. Indkøbte man fx. et skib, til de da gældende »abnormt høje priser«, ville rederiet nok kunne håbe, så længe krigskonjunkturen varede, at opnå fragtindtægter, der svarede til anskaffelsessummen, men fradraget for afskrivninger efter den gængse 5 %-sats ville blive så ubetydeligt, at der i så fald ville opstå et stort overskud, som det progressive skattesystem ville sluge en stor del af. Det var ingen trøst, at man så til gængæld kunne fortsætte afskrivningerne over en lang – 19-årig – periode. Når prisforholdene igen var faldet i lave, ville afskrivningerne stå i misforhold til fragtraterne, og den skattepligtige indtægt følgelig blive lav, måske endda negativ, således at rederiet ingen reel fordel fik af afskrivningsbeføjelsen¹.

For at invitere til og belønne det forretningsmæssige initiativ, der af hensyn til forsynings- og beskæftigelsessituationen fandtes samfundsmæssigt ønskværdigt, blev erhvervenes henstillinger imødekommet – første gang ved tillægsbevillingsloven for 1940/41²: Oprindelig over-

5. Ndfr. p. 454 med note 28 slår jeg endnu mere med sten mod den af forvaltningen instituerede opfattelse, hvis rimelighed jeg overhovedet ikke fatter.

1. A. U. 179-180 optrykker skrivelse af 8. november 1940 fra Dansk Dampskibsrederiforening til finansministeriet (»i tide at træffe foranstaltninger til at konsolidere de rederivirksomheder, som når krigen er forbi, endnu måtte være tilbage«).

lod man det til skattedepartementets skøn i det enkelte tilfælde, hvorvidt og hvordan afskrivningslempelse skulle indrømmes (se ld. 1941, 14–15), men ved departementets meddelelse af 21. november 1942 – ld. 1943, 8–10 – blev der for første gang givet mere generelle anvisninger.

Reglernes midlertidige karakter understregedes ved, at de bemyndigelser, der blev givet finansministeren, kun gjaldt for eet finansår ad gangen. Reelt fik bestemmelserne et permanent præg derved, at man siden deres indførelse troligt gentog bemyndigelsen på hvert eneste års finanslov³. I kraft af inertiens lov er man fortsat dermed, også efter at den oprindelige baggrund — troen på, at krigspriserne var et kortvarigt abnormt fænomen — var bortfaldet. Det er nu engang vanskeligt at afskaffe regler, der giver særfordele til indflydelsesrige erhvervs-kredse. I de senere år har man forsvaret dem med, at de virker investeringsfremmende, da det er menneskeligt naturligt, at det først og fremmest er de skattefradrag, der opnås i de første år, som interesserer, når der skal træffes beslutning om, hvorvidt produktionsmidler skal anskaffes⁴.

Det har størstedelen af perioden været et politisk stridsspørgsmål, hvor store skattebegunstigelser, der burde gives ad denne vej. Følgen er blevet hyppigt skiftende indhold af de cirkulærer, fmin. udsender hvert forår. (De seneste ændringer kom som udløbere af det »stor« politiske valutaforlig marts 1955 jfr. skdep. cirk. nr. 58 af 6. april 1955 om anskaffelser efter 11. marts 1955⁵). Denne kurs har skabt betydelige vanskeligheder for retsanvendelsen. Ethvert aktiv skal nemlig følge de ved dets levering (evt. bestilling) gældende regler. Resultatet bliver, at vi sideløbende skal arbejde med adskillige regelsæt, der hver for sig frem-

2. Hertil finansministerens brev af 5. december 1940 til folketingets finansudvalg (A. U. 181).

3. Ved ekstraordinært store investeringer har man dog helt op i den seneste tid givet de pågældende rent konkret udformede »afskrivningskoncessioner«, efter at sagen har været behandlet i finansudvalget, men det har kun interesse for dem, der placerer sne-sevis af millioner kroner i et enkelt kapitalanlæg. Se dog også i og ved note 16 samt note 19.

4. Det nærmeste fremmede forbillede for de danske regler var vel de i Norge i 1916 indførte bestemmelser om afskrivning af overpris for skibe. De udvidedes 1921 til også at omfatte andre driftsmidler, men blev i 1950 i det væsentligste sat ud af kraft. Om nærmere detaljer henvises til Skattlegging 39-45.

5. Senest forlænget ved skdep. cirk. nr. 81 af 12. april 1957. Den historiske udvikling gennemgås iøvrigt ret udførligt i A. U. 18-23.

byder betydelige tekniske komplikationer, og at rækkevidden af principielle afgørelser kun kan bedømmes, når man har de for det pågældende skatteår fastsatte forskrifter in mente. Ofte offentliggøres kendelserne iøvrigt først på tidspunkter, hvor reglerne forlængst er ændrede⁶.

II. De forskellige politiske og reale hensyn, der gennem årene er blevet fremdraget, har ført til, at der for tiden stilles følgende krav, for at reglerne kan finde anvendelse:

1. Kun særlige arter af aktiver kan afskrives ekstraordinært. De formuegenstande, man har givet privilegium for er:

a. Skibe⁷.

b. Produktionsbygninger, d.v.s. sådanne bygninger, der benyttes til fremstilling, forarbejdning eller reparation af varer. Er denne betingelse opfyldt, kan den ekstraordinære afskrivning også omfatte de i lokal tilslutning hertil etablerede kontorer, lagerlokaler og varmemesterbolig etc., men tvinges fabrikanten af praktiske grunde til at have sit kontor andetsteds, kan han ikke afskrive den pågældende bygning ekstraordinært. Rene udstillingsrum og egentlige butikslokaler kan aldrig inddrages under reglerne, uanset om de er etableret i tilknytning til produktionsvirksomheden. Selve grunden, hvorpå bygningen er opført, kan heller ikke afskrives.

Fra og med 1. januar 1942 kommer følgende aktiver også i betragtning:

c. Maskiner i produktionens direkte tjeneste, men fx. ikke kontor-maskiner.

d. Rullende materiel, hvorunder går varebiler på gule nummerplader, men ikke på sorte (S. O. 1955, 58 lr.). Egentlige personbiler kan i det hele aldrig afskrives ekstraordinært – heller ikke invalidebiler (S. O. 1954, 21 lr.).

e. Inventar, der hører til fabrik eller værksted eller anden ren produktionsvirksomhed. Kontor- og butiksinventar finder man derimod ikke tilstrækkelig påskønnelsesværdigt⁸.

6. Har man en sag, som har sin rod længere tilbage i tiden, må man også være opmærksom på, om man er indenfor området for noget af de specialesystemer, der gjaldt ved siden af de almindelige cirkulærer. Vigtigst var reglerne om tørveanlæg og tørve-maskiner, der tillod meget betydelige afskrivninger i det (de) første år, se nærmere (henvisninger hos) Helkett I, 246 og navnlig femteudgaven 232.

7. For fiskekuttere kræves dog konkret administrativ tilladelse.

2. Der skal være tale om en nyinvestering.

Den, der erhverver tidligere brugte genstande, kan ikke afskrive dem ekstraordinært, uanset om den tidligere ejer ikke endnu (fuldt ud) havde udnyttet sin ret hertil⁹. Tidligere gjaldt der en undtagelse for skibe, der købtes i udlandet, men den er nu ophævet for skibskøbskontrakter, der ligger efter 12. marts 1955¹⁰.

Ombygninger på skibe og bygninger tillades dog fortsat afskrevet ekstraordinært – også hvis anskaffelsessummen ikke kan afskrives på den måde, fx. fordi man ikke selv har ladet aktivet bygge¹¹.

3. Investeringen må ikke være helt ubetydelig.

Dette krav findes uden videre opfyldt for bygninger og skibe (jfr. dog note 7), mens man for løseøredriftsmidler kræver, at den samlede anskaffelsessum i regnskabsåret skal have været mindst 1.000 kr.¹²

4. Den omstændighed, at aktivet er genstand for en særlig hurtig ordinær afskrivning, betager ikke retten til ekstraordinære afskrivninger jfr. S. O. 1955, 120 lr. om fabriksbygning, der var underkastet hjemfaldspligt.

5. For andre aktiver end skibe og bygninger kræves, at anskaffelsen står i forbindelse med virksomhedens oprettelse, udvidelse, omlægning eller modernisering¹³. Hermed ligestilles »udskiftninger af væsentligt omfang« – om dette kriterium se ndfr. i og ved note 17.

6. Alene bestemte erhvervsgrupper kan normalt nyde godt af fordelene, nemlig:

a. Alle skibsejere.

8. Automatisk telefonanlæg i fabrik kan ikke afskrives ekstraordinært ifølge lsk. 1956, 46. Ej heller kasseapparat og automat i bageri (lsk. 1956, 105), men derimod lysstofarmaturer i fabrik (lsk. 1956, 107).

9. Piletræ Petersen 25 mener, at overdragelse af anpart til medejer – fx. ved optagelse af interessent – er nok til at beføjelsen tabes. Det må dog formentlig kun gælde for den ideelle anpart, der nu tilhører den nye mand, jfr. således A. U. 97.

10. Om baggrunden, se ndfr. note 26.

11. Noget inkonsekvent mener skdep. og ld. derimod ikke, at udgifter til afbødning af slid i tidligere ejers tid kan afskrives ekstraordinært (R. R. 1957, 217).

12. Denne absolutte grænse er stadig blevet lempet. Fra 1. januar 1947 var den 10.000 kr. (ld. 1948, 15). Fra 1. april 1951 nedsattes den til 3.000 kr. (S. O. 1951, 100) og fra 1. april 1952 til det nugældende symbolske tal.

13. Uanset at cirkulæretekten siden skdep. medd. af 24. maj 1949 (ld. 1950, 14) har været som anført, har afsnitsoverskriften stedse tilføjet ordene »og lignende«.

b. Industrivirksomheder¹⁴.

c. Håndværksvirksomheder, der har karakter af en produktionsvirksomhed¹⁵.

d. Landbrugsvirksomheder opnåede at komme indenfor murene fra 1. april 1949 (ld. 1950, 13 og 14).

e. Gartnerier, frugtplantager og planteskoler fulgte trop 1. april 1952 (S. O. 1952, 89).

f. De to sidstnævnte grupper havde tidligere delt skæbne med »andre produktionsvirksomheder«, der forud skal indhente tilladelse fra skattedepartementet for at få lov at afskrive ekstraordinært¹⁶.

g. Andre erhverv end de nævnte har man ikke ønsket at hjælpe, jfr. fx. lsk. 1952, 198 (dyrlæge) og (om vognmænd) lsk. 1953, 189; 1955, 144 og 1956, 45. Der gælder imidlertid en undtagelse herfra, nemlig for de under 5 omtalte udskiftninger af væsentligt omfang af driftsmidler. Det bliver som følge heraf nødvendigt at sondre mellem »udskiftninger« og udvidelser eller lignende foranstaltninger. Ifølge praksis – jfr. navnlig S. O. 1954, 227 og lsk. 1955, 144 – foreligger udskiftning kun, når det gamle »udskiftede« aktiv ved udløbet af udskiftningsåret er endelig afhændet eller gjort ubrugeligt ved ophugning. Videre kræves (særlig irrationelt), at det gamle og det nye aktiv hører til samme art, se lsk. 1956, 45 om overgang fra hestekøretøjer til lastbiler. Lsk. 1957, 28 mener ikke, at der kan tales om en udskiftning, når det afhændede aktiv er anskaffet i samme regnskabsår ved en udvidelse¹⁷.

7. For bygninger og driftsmidler¹⁸ – men næppe for skibe – kræves, at aktivet i sin helhed benyttes i ejerens egen virksomhed. Udlejning hindrer en altså i at komme med i de attråværdiges kreds.

8. Om man er regnskabsførende eller ej i al almindelighed er siden

14. Lsk. 1956, 106 statuerer, at ekstraordinære afskrivninger ikke kunne foretages af et selskab, hvis formål var at drive pakhusforretning, spedition, losning, kontrolvirksomhed, handelsagentur og anden i forbindelse hermed stående virksomhed.

15. Herunder fx. ikke vaskerier (S. O. 1956, 162 skdep.).

16. Lsk. 1954, 70 og 1955, 46 nægter landmænd, der havde anskaffet produktionsmidler for 1. april 1950, ret til ekstraordinær afskrivning, fordi de ikke før anskaffelsen havde søgt og opnået den administrative tilladelse.

17. Betingelsen »af væsentligt omfang« er opfyldt, hvis anskaffelsessummen er mindst 20.000 kr. eller mindst 10 % af den ved regnskabsårets begyndelse bogførte værdi for det bestående anlæg af maskiner m.v.

18. Lsk. 1956, 44.

1952/53 normalt irrelevant¹⁹. Af hensyn til kontrollen må dog alle skatteydere føre særskilte regnskaber over de aktiver, der afskrives ekstraordinært og indsende dem sammen med deres selvangivelse. I det første afskrivningsår må man tillige afgive speciel anmeldelse på et særligt skema om, at man agter at benytte sig af reglerne.

9. Under krigen blev ekstraordinære afskrivninger på skibe kun tilladt, hvis (om)bygningssarbejdet blev udført på dansk skibsværft. Dette krav frafaldt man fra og med 1945/46.

III. Hvilke fordele er det da, man kan opnå, hvis man opfylder de anførte betingelser?

1. Afskrivningssummen omfatter – i al fald for fast ejendom – udover det beløb, hvorpå ordinær afskrivning kan ske, tillige finansieringsomkostninger, såsom kurstab, kurtage og indskud til kredit- og hypotekforeningers reservefunds, jfr. lsk. 1953, 190 og S. O. 1955, 58 lr.

Det er imidlertid kun halvdelen²⁰ af den således opgjorte anskaffelsessum, der kan afskrives ekstraordinært.²¹ For den øvrige dels vedkommende gælder reglerne om ordinære afskrivninger fuldt ud.

2. Den største fordel ligger i, at skatteyderen inden for vide rammer selv kan bestemme, hvordan han vil fordele fradraget mellem de enkelte indkomstår²². Han kan dog højst afskrive $\frac{1}{3}$ ²³ heraf i hvert enkelt år, men det giver da også hyppigt en mangedobling af afskrivningssatsen. Tager vi fx. skibe med ordinær afskrivningssats på de sædvanlige 5 %, kan der, når cirkulæreretten udnyttes maksimalt afskrives $\frac{1}{3}$ af 50 % af anskaffelsessummen + 5 % af de resterende 50 %, altså ialt godt 19 %. Minimalt skal der i hvert enkelt år afskrives ligeså meget ekstraordinært, som der bliver ordinært²⁴.

19. En undtagelse gælder for skibe, der kun kan afskrives ekstraordinært af skatteydere, der ikke fører selvstændigt regnskab, såfremt tilladelse hertil gives af skattedepartementet i det enkelte tilfælde.

20. For fast ejendom: 40 %.

21. Før skdep. medd. af 24. maj 1947 var den ekstraordinære afskrivningssum merprisen i forhold til prisen pr. 31. august 1939.

22. Tilhører aktivet et interessentskab, kan hver af de til ekstraordinær afskrivning berettigede interessenter – som ved ordinære afskrivninger – udøve valgfriheden uafhængigt af kompagnonerne, jfr. A. U. 97, men husk note 9!

23. For fast ejendom $\frac{1}{4}$.

24. Se nærmere cirk. 1955 afsnit III, 4.

3. Ekstraordinære afskrivninger kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, hvori ejendommen eller maskinen bliver leveret²⁵. Man må med andre ord ikke som ved de ordinære afskrivninger nøjes med en forholdsmæssigt beregnet del af anskaffelsesåret. For skibe er cirkulærets hovedregel, at der kan afskrives allerede fra begyndelsen af det indkomstår, hvori bygningen eller ombygningen er påbegyndt²⁶. A. U. 114 oplyser, at fiskekuttertiladelserne (foran note 7) aldrig har indrømmet afskrivning for perioden før fartøjets ibrugtagelse.

4. Om afslutningen af de ekstraordinære afskrivninger gælder det særlige, at man skal være færdig indenfor 5 år²⁷. Det er alle de 50 % (40 %), der kan afskrives ekstraordinært. Scrapværdien tages fuldt ud af den del af anskaffelssummen, der afskrives ordinært.

Selvom ekstraordinære afskrivninger finder sted, er scrapværdien alligevel et års ordinær afskrivning i forhold til den fulde anskaffelsespris, jfr. cirk. 6. april 1955, afsnit III, 3, og Niels Hansen i R. R. 1956, 27, samt lsk. 1957, 31.²⁸

5. Problemet om den uudnyttede afskrivningsret opstår normalt ikke. Det er som nævnt under 2 netop et af den ekstraordinære afskrivnings

25. Er bestilling afgivet før 12. marts 1955, kan afskrivning – for maskiner – ske allerede fra begyndelsen af bestillingsåret, forudsat at levering var aftalt til det følgende år.

26. Også for skibe bestilt før 12. marts 1955 gælder lempeligere regler om begyndelsestidspunktet. Disse regler havde en enorm praktisk betydning, jfr. A. U. 113-114 (og S. O. 1957, 50): 5 af vore største rederier afskrev på skibe under bygning i årene 1951-1955 incl. mere end en ¼ milliard svarende til ca. 30 % af deres skattepligtige indtægt (før afskrivninger), ÷ renteindtægter + fratrukne skatter. Når man strammede kursen i 1955, var det vist først og fremmest for at give lønmodtagerne en narresut ud over sparebeviserne. Officielt begrundedes det med, at man samtidig ville indføre en investeringsfonds-ordning, jfr. indledningen til motiverne til I. F. I. (A. U. 193), men regeringen lod dette forslag falde uden sværds slag. Legislativt giver spørgsmålet ikke anledning til tvivl. Vi har i en lang periode befundet os i og vil formentlig længe forblive i et udpræget »seller's market«, hvor skibsværfterne kan gennemføre krav om store og tidligt forfaldne byggerater. Efter den centrale position vore rederier indtager på valutaindtjeningsområdet, og den stærke konkurrence Panama m.fl. påfører dem, er der al mulig grund til for det danske samfund at mindske deres knibe.

27. For fast ejendom og skibe: 10 år.

28. De kritiske bemærkninger i S. O. 1955, 6-7, 74-75 og 201-202 kan næppe bære, at det skulle være rimeligt at give dem, der er berettigede til særlig hurtigt at afskrive bekostningen, den yderligere favør, at de også skulle kunne fradrage et samlet større beløb end andre.

særkender, at skatteyderen i meget vidt omfang selv kan vælge, i hvilket år han vil placere afskrivningen. Tilbagestår der ved 5 års (10 års) periodens udløb beløb, som kunne have været afskrevet ekstraordinært, afskrives de med lige store rater gennem den da resterende del af den ordinære afskrivningsperiode.

6. Også den, hvis almindelige bogholderi ikke opfylder de for ordinære afskrivninger stillede krav, kan afskrive ekstraordinært, jfr. foran II, 8.

IV. A. Såfremt man gennem de ekstraordinære afskrivninger har opnået skattelettelser og derefter afstår det pågældende aktiv med fortjeneste i forhold til den nedskrevne værdi, finder skattevæsenet, at forudsætningerne for begunstigelsen er svigtet, hvorfor en tilbageførsel af de opnåede lettelser finder sted. Ved lejlighed burde der foretages en realøkonomisk analyse af denne noget letkøbte formelle synsmåde.

Forbehold blev allerede taget i skdep. meddelelse af 21. november 1942 (ld. 1943, 10). Nærmere regler offentliggjordes i departementets meddelelse af 24. maj 1949 (ld. 1950, 16)²⁹, der stadig finder anvendelse på ekstraordinært afskrevne aktiver, der er bestilt før 12. marts 1955, og som i medfør af de da gældende regler er blevet afskrevet ekstraordinært. Om disse bestemmelser henvises navnlig til R. R. 1954, 429–436 (Erik Kay-Hansen); S. O. 1955, 73–74 og S. B. 1954, 384 (Niels Hansen) samt til lsk. 1952, 197 og 1956, 43.

For aktiver, der afskrives ekstraordinært i henhold til cirkulæret af 6. april 1955 eller senere cirkulærer, er der indført skærpede regler, jfr. ld. 1956, 41–42.

Det fastslås for det første nu udtrykkeligt, at efterbeskatningen skal ske ikke blot ved frivillige salg, men også ved tvangssalg, ekspropriationer og ved udbetaling af forsikringssummer.

Iøvrigt belyses reglerne ved følgende eksempler:

En lastbil er købt 1. april 1955 for 30.000 kr. Med størst mulige ekstraordinære afskrivninger er den i løbet af 1955 og 1956 nedskrevet med 2×5.000 kr., altså til 20.000 kr. Yderligere har man på halvdelen af anskaffelsessummen (15.000 kr.) adgang til ordinære afskrivninger med 20 % p.a. Sælges bilen 1. april 1957 er der altså ordinært afskrevet 6.000 kr., og den bogførte værdi er med andre ord 20.000 kr. ÷ 6.000 kr. eller 14.000 kr. Opnås en salgssum på 25.000 kr., er avancen

29. I en enkelt relation modificeret ved skdep. cirk. af 1. maj 1952 (ld. 1953, 23).

11.000 kr. Havde man ikke haft systemet med de ekstraordinære afskrivninger, kunne der ordinært være afskrevet 12.000 kr. (20 % p. a. af hele anskaffelsessummen), således at den bogførte værdi havde været 18.000 kr., og avancen altså 7.000 kr. Af den opnåede fortjeneste på de 11.000 kr., hidrører følgelig de 4.000 kr. fra de ekstraordinære afskrivninger, hvorfor dette beløb tillægges indkomsten i salgsåret (1957). Den resterende del af avancen – 7.000 kr. – behandles efter de almindelige regler i L. L. § 7, hvilket vil sige, at den ikke bliver beskattet, da den er mindre end 30 % af den oprindelige anskaffelsessum.

Havde salgssummen i stedet for 25.000 kr. været 15.000 kr., var der kun opnået en fortjeneste på 1.000 kr. i forhold til den bogførte værdi på 14.000 kr. Der kunne i så fald ikke være inddraget mere end de 1.000 kr. under beskattningen. Ganske vist havde vedkommende alligevel i de tidligere år haft en merafskrivning på 7.000 kr., men hvis der alene var blevet afskrevet ordinært, og den bogførte værdi følgelig var 18.000 kr., ville der være opstået et tab på 3.000 kr., som kunne være fradraget i indkomsten for 1957.

Hvis den i kraft af de ekstraordinære afskrivninger indvundne avance overstiger 5.000 kr. – hvad den i reglen vil gøre ved skibe og fast ejendom – vil en beskatning af »merafskrivningen« i salgsåret på grund af progressionen ramme særligt hårdt. For at afbøde dette, beskatter man i medfør af cirkulæret højst de 5.000 kr. i salgsåret og tilbagefører den resterende del af avancen, som skyldes de ekstraordinære afskrivninger, til de år, hvori disse er foretaget. Ved denne revision af tidligere års skatteopgørelser, sker fordelingen efter forholdet mellem de beløb, der i hvert af disse år er afskrevet udover, hvad der kunne have været afskrevet ordinært, hvis ekstraordinær afskrivning ikke var sket³⁰.

B. Et beslægtet problem opstår, hvor ekstraordinære afskrivninger på et skib er blevet påbegyndt inden dets levering, og skibet som følge af senere indtrådte begivenheder ikke bliver leveret til den oprindelige køber (afskriveren). I så fald reguleres de af de ekstraordinære afskrivninger påvirkede ansættelser.

V. De fleste, der i praksis beskæftiger sig med skatteforhold, har vel længe haft på fornemmelsen, at cirkulærebestemmelserne almindeligt

30. Selv efter denne udjævning kan beskatningen være så hård, at den motiverer ejeren til at opgive eller udsætte et af andre grunde ønsket salg. Det er næppe heldigt, at singulære administrativt fastsatte bestemmelser har sådanne virkninger.

opfattes som betydelige privilegier. Herfor borger den ivrighed, de berettigede lægger for dagen efter at anskaffe netop de i reglerne omtalte aktiver, den aktivitet, »grænseorganisationer« har udvist for at få en plads ved bordet, og den misundelse, andre borgergrupper giver udtryk for, såsnart reglerne kommer på tale. Noget sikkert har dog ingen vidst. Heller ikke de bestemmende myndigheder, som næsten hvert forår jonglerer lidt frem og tilbage med udformningen af cirkulærebemmelserne. Her har A. U. afhjulpet et stort savn. Materialet præsenteres (navnlig 47–73 og 195–215) i en beundringsværdig sober, akademisk form. Man snarer over- end underdriver statistikkens fejlkilder og mangelfuldheder³¹.

Resultatet blev forslag om at ændre reglerne meget væsentligt for så vidt angår aktiver erhvervet efter de nye reglers ikrafttræden³², og om at gøre dem permanente i den nye form. A. F. har stort set godtaget synspunkterne³³. Har det nogen interesse, kan jeg hertil føje, at det ville jeg også have gjort, da der vist i det store og hele er tale om forbedringer, og da der ikke foreligger fornødent grundlag for at udarbejde væsensforskellige ordninger, der er endnu mere ideelle. Mens denne paragraf færdiggøres, er der overvejende sandsynlighed for, at den store skiftedag bliver 1. oktober 1957³⁴.

Lad os behandle spørgsmålene i samme rækkefølge, som den vi har fulgt foran under II–IV og blot gøre romertallene til store bogstaver:

31. Af de forskellige konklusioner kan nævnes: De undersøgte aktieselskabers samlede afskrivninger har udgjort op imod halvdelen af selskabernes indkomster uden fradrag for betalte skatter, og heraf har 20-30 % været ekstraordinære afskrivninger (54). Som helhed har alle de undersøgte firmaer udnyttet adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger fuldt ud, men ejendommeligt nok synes de mindre erhvervsdrivende at ligge en bagatel lavere end mastodonterne, nemlig på ca. 92 % mod ca. 98 % (62-63).

32. A. F. §§ 37 og 38, jfr. A. U. 112 samt I. F. §§ 1 og 6.

33. Aktiver, for hvilke der er opstået ekstraordinær afskrivningsret før de nye reglers ikrafttræden kan efter ejerens valg følge de gamle regler, så længe denne vil (og kan), jfr. A. F. § 39 (A. U. 102, 104 og 112). Dog finder de nye avancebeskatningsregler anvendelse, blot der er afskrevet ekstraordinært efter lovens ikrafttræden (A. F. § 41, jfr. A. U. 103-104). Dette gælder dog ikke fast ejendom (A. F. § 42, jfr. A. U. 112).

34. Jeg har skrupler ved alligevel at præsentere de foregående sider, der altså meget hurtigt bliver retshistorie. Sagligt forsvarer jeg mig med, at de gamle regler – jfr. note 33 – får en, om end begrænset, betydning i nogle år fremover, og at der endnu verserer mange sager, hvori de skal anvendes. En vis teoretisk værdi kan det vel også have ved afslutningen af den 17 årige epoke, at give en samlet oversigt over regler og praksis på

A. 1. Man ønsker fremtidig at indskrænke reglernes (særbegunstigelsesnes) område til de arter af aktiver, som typisk kræver store kontantofre ved erhvervelsen, således at store initialafskrivninger er særlig velmotiverede. Retsteknisk skarphe d skabes ved at udelukke alt andet end skibsnbygninger³⁵ og bygninger (samt installationer i disse)³⁶. Til gengæld medtager man alle bygninger og installationer, hvorpå der afskrives³⁷. Man fjerner hermed de hidtidige standsprivilegier, der gjorde nogle få udvalgte mere lige for cirkulæret end andre. At man så nu skaber nye skranker, der må føles særlig urimelige for ejere af udlejnings-, butiks- og kontorejendomme (foran § 100 C, 2 og 3) er en indvending, som ikke er på sin plads her. Man kan selvsagt ikke tilstede ekstraordinære afskrivninger, hvor man mener, at man end ikke kan strække sig til ordinære.

Herudover giver I. F. § 3 regler om forlodsafskrivning på næsten alle afskrivningsobjekter³⁸, når den særlige investeringsfundsprocedure iagttages (brudstykker af dette mønster gengives ndfr. § 109).

2. Kravet om, at der ikke kan afskrives ekstraordinært på tidligere brugte genstande burde nok være opgivet, da der næppe er tilstrækkelig grund til at opretholde stærke skatteretlige incitamenter, som kan medføre, at borgerne på dette område disponerer anderledes end almindelige forretningsmæssige overvejelser motiverer dem til³⁹. Det er imidlertid ikke sket på skibsområdet – heller ikke ved køb i udlandet. Derimod skal ældre faste ejendomme kunne ekstraafskrives⁴⁰, ligesom

dette område, der har haft så stor betydning. Helt tør jeg dog ikke afvise, at jeg også har ladet mig påvirke af det usaglige moment, at det er en af plagerne, når man skriver om skatteret, at udviklingen går så stærkt, at meget produceret kun bliver til fornøjelse for børnene som tegnepapir.

35. A. F. §§ 14 og 15, der bruger terminologien »forskudsafskrivninger«. Det er vist en forglemmelse, når man ikke tillige har medtaget luftfartøjer.

36. A. F. §§ 26-29, der bruger terminologien »ekstraafskrivninger«.

37. Jfr. A. U. 106.

38. Undtagelser: Immaterielle rettigheder (foran p. 404), småaktiver (afgrænset som nævnt foran p. 400), L. L. § 7-driftsmidler, der også benyttes privat (se p. 407) og – tilsyneladende helt ubegrundeligt (A. U. 146) – bygningstilbehør i ejendomme, der ikke kan afskrives som sådanne.

39. Jfr. A. U. 75-76 samt det fremragende stykke realjura, der præsenteres l. c. 147.

40. Dette får bl.a. den betydning, at erhvervelsesmåder som gave og arv kan berettigge til begunstigelsen, jfr. A. F. § 31 (A. U. 106). Dette stemmer ikke med likviditetsanspændelsesbegrundelsen, og det kan næppe begrundes tilstrækkeligt i andet end retstekniske hensyn (afgrænsningen til delvise gaver og til arvingers køb hos dødsboer).

I. F.'s regler ligeså fuldt gælder brugte som nye genstande (A. U. 147–148)⁴¹.

3. Også med hensyn til investeringens størrelse har man givet helt frie tøjler ved fast ejendom. Det kan forsvares ud fra det synspunkt, at linealprincippet – der foreslås opretholdt her – i mange tilfælde giver urimeligt små afskrivninger i de første år, hvor likviditeten ofte er anspændt⁴². I. F. § 4 stk. 1's 500 kr.-grænse er en nærmest latterlig »undtagelse«, der skyldes arvelig belastning⁴³. Når A. U. derimod vil henvise skibe til området for den hurtige ordinære 25 %-saldoafskrivning er det et naturligt modstykke, at man betinger den ekstraordinære afskrivningsbeføjelse af en særlig stor anskaffelsessum. Det er også sket⁴⁴. Man valgte et rundt tal som 1 million kroner som grænse⁴⁵.

4. Modsat gældende ret vil A. F. § 29 hindre, at de få, der begunstiges særligt af specialregler om ordinære afskrivninger, også kan spise af den ekstraordinære kage. Bestemmelsen vedrører fast ejendom med hjemfaldspligt eller lignende pligt, hvor særlig stor almindelig afskrivning finder sted. Indenfor I. F.'s område er sondringen irrelevant.

5. De kunstige spændetøjler vedrørende bedriftens almindelige forhold bortfalder heldigvis, jfr. A. U. 75. De gælder jo også kun for andet end skibe og bygninger.

6. Ejheller vil de nye regler fremture med de anstødelige forskelsbehandlinger efter skatteyderens profession, se ligeledes A. U. 75 (samt 142–145).

7. Videre vil man formentlig ophøre med at blande sig i, om afskrivningen foretrækker at udleje aktiverne eller udnytte sin ejendomsret under anden form.

41. Modsat: I. F. I § 4, stk. 1, 3. pkt.

42. Jfr. herved ndfr. under 4 om »hjemfaldsbygninger« m.v.

43. Se I. F. I § 2 i.f. og A. U. 151.

44. A. F. mot. 20 lader det afgørende være oprindelig kontraktssum, således at der bortses fra eventuelle tillæg for pris- og lønstigninger og formentlig også ekstraarbejder. Se også A. F. mot. 15-16 og A. U. 114-115. Sidste punktum i motiverne (20) til A. F. § 27 er uforståeligt.

45. Småskibsorganisationernes lobbyister syntes selvsagt, at det tal var for højt. Det ser ud til, at de kan få det nedsat til 200.000 kr., således at inflationsmaskinen altså kun skal foretage endnu nogle få omdrejninger før så at sige alle erhvervsmæssigt benyttede fartøjer kommer med i puljen.

8. Heller ikke særlige regnskabskrav agter man at opstille.
9. Chauvinismen afstår man fra at genopvække.

B. 1. Afskrivningssummen skal som altovervejende hovedregel opgøres ganske som ved de almindelige afskrivninger⁴⁶. Nugældende forskelsbehandling af prioriteringsomkostninger kan næppe heller begrundes rationelt, men mon det ikke havde været bedre at vælge de ekstraordinære afskrivningers princip som enhedsløsning end omvendt?

Den til ekstraordinær afskrivning udsondrede del af afskrivningssummen skal for fast ejendom fortsat være 40 %⁴⁷, mens den for skibe nedsættes fra 50 % til 30 % overensstemmende med rederiernes eget forslag (A. U. 114).

I konsekvens af A. U.s driftsmiddelavancebeskatningsregler (foran p. 122) skal den ekstraordinære afskrivningssum reduceres med et beløb svarende til en eventuel negativ saldo værdi for den skattepligtiges (»virksomhedens« (?)) øvrige skibe, jfr. eksemplet i A. U. 114. Til reglens fortolkning se Vogt i R. R. 1957, 328.

Investeringsfondsmidler kan anvendes til hel eller delvis afskrivning af anskaffelsessummen jfr. nærmere A. U. 156–157.

2. Maksimalafskrivningssatserne for det enkelte år piller man også lidt ved. De bliver for fast ejendom 25 % og for skibe 50 % af de til ekstraordinær afskrivning udsondrede beløb. I. F. § 4, stk. 1, 1. pkt., opererer med »15 % af overskuddet af selvstændig erhvervsvirksomhed i henlæggelsesåret – uden fradrag for betalte personlige skatter, men iøvrigt opgjort efter reglerne for opgørelse af skattepligtig indkomst – med tillæg af renteudgifter og fradrag af rente- og udbytteindtægter, som indgår i opgørelsen af dette overskud«.⁴⁸ Når forlodsafskrivninger skal kunne ske på skibe efter to forskellige systemer, opstår der selvsagt regelkrydsningsproblemer. Disse løses af I. F. § 4, stk. 2 fuldtud overensstemmende med Dansk Dampskibsrederiforenings ønsker (A. U. 114), hvorefter A. F. skal have prioriteten frem for I. F.

46. A. F. § 22, stk. 1, 2. pkt., der dog kun (direkte) angår fast ejendom.

47. Jfr. beregningerne i A. U. 107-109.

48. Se nærmere A. U. 148-150, der helt glemmer de vægtige principielle betænkeligheder, der altid må være ved at forlade dansk skatterets traditionelle hovedprincip om, at skatteindtægten opgøres under eet uden kildeartssondringer (jfr. navnlig foran p. 278). Det er dog sandsynligt, at man må erkende, at der på det her behandlede område gør sig så stærke specielle hensyn gældende, at fravigelse i en eller anden form er tilrådelig.

3. Da A. U. vil overføre den almindelige cirkulæreregel om begyndelsestidspunktet til de ordinære afskrivningers område, bliver der for så vidt intet problem her. Særreglen om skibe lempes således, at man sætter parentes om den i 1955 indførte skærpelse. Udgangspunktet bliver herefter påny begyndelsen af det indkomstår, hvori kontrakten om skibsbygningen er indgået.⁴⁹

Afskrivninger via investeringsreglerne skal ske i perioden fra godt 11 år før anskaffelsen til (oftest) 1 år før denne, se nærmere I. F. § 6, jfr. A. U. 155–156.⁵⁰

4. For fast jendom opretholdes 10 års-reglen, men på skibe skal man ikke mere kunne fortsætte længere end til og med det seneste indkomstår, før levering finder sted. Da begynder de nye store ordinære afskrivninger jo at løbe. I. F.s regler er allerede nævnt under 3.

Scrapværdiproblemer bliver retshistoriske, når og hvis A. U.s forslag gennemføres, jfr. foran § 104.

5. Uudnyttet ekstraordinær afskrivningsret fører som hidtil til, at det ordinære afskrivningsgrundlag forøges tilsvarende.

6. Bogholderispørgsmål af principiel interesse opstår stadig ikke.⁵¹

C. Ifølge A. F. § 28 og I. F. § 12 stk. 2 skal avancer ved salg m.v. af ekstraordinært afskrevne faste ejendomme belægges med en speciel kapitalvindingsskat på 35 %, for hvilken der ikke gives skattefradragsret⁵². Ved avanceberegningen bortses dog fra, hvad man har fået ind for ejendommen ud over det, man har givet for den i sin tid.

49. Ved formuleringen af overgangsreglen (A. F. § 37) synes der at foreligge et sløseri, der formentlig vil bevirke, at vi må have en supplerende regel i (cirkulære eller) en tillægslov for at undgå det helt urimelige og for rederierne meget kostbare, at der slet ikke kan foretages nogen form for ekstraordinær afskrivning på skibe, bestilt mellem 11. marts 1955 og de nye reglers ikrafttræden, men først sat under bygning efter sidstnævnte dato. Muligt er det mig, der ikke forstår forslaget. Jeg kom efterhånden til at tro det, efter at jeg under valgkampen dagligt læste i aviserne om de tusinde kandidater, der med patos i stemmen berømmede det nye forslag, uden at en eneste af dem syntes at have påpeget den formentlige brist, som dog må angå millionbeløb for et af vore allerstørste valutaindtjenende erhverv.

50. Om skibsregelkrydsningskonflikten gælder det samme som anført under 2, jfr. I. F. § 3, stk. 3.

51. På I. F.'s område har der dog været visse fødselsveer. (A. U. 143-145 og 161 og I. F. § 5).

52. Sålænge gældende ret i almindelighed forkaster kapitalvindingsskatten, er det formentlig umuligt at finde nogen sagligt tilstrækkelig begrundelse for, at salgssavance ved ekstraordinært afskrevne bygninger skal beskattes uden nogen tidsbegrænsning med

Skibe og andet løsøre ønskes jo henført under den foreslåede fulde driftsmiddelavancebeskatning, endog når de kan afskrives ordinært, så der bliver ikke her plads for særregler om ekstraordinære afskrivninger.⁵³

§ 109. INVESTERINGSFONDS

Set under evighedens synsvinkel er det mindre væsentligt, hvornår en afskrivning foretages. Et eventuelt indkomstudjævningsbehov er af generel natur og behøver ikke særligt at forstyrre cirklerne på afskrivningslærens område, så hvis man bortser fra rentedifferencer og følger af svingninger i skattesatserne, kunne man i teorien negligere periodefordelingsspørgsmålet i vidt omfang. Det materielt påkrævede er blot det, der umiddelbart forekommer retfærdigt, at der opnås et samlet fradrag nøjagtigt svarende til den afholdte driftsudgift. Det er den bærende idé i al klassisk afskrivningsret, at dette fradrag bør gives jævnt fordelt over de år, hvor aktivet slides i driften.

I dagliglivets forretningsliv er det imidlertid – ikke mindst under nutidens skattetryk og inflation – vanskeligt for de fleste suverænt at hæve sig op over de krav, likviditeten stiller, og som Lord Keynes så skarpsindigt bemærkede »in the long run, we are all dead«. Hertil kommer den subjektive vurderingsbetragtning: Det virker ikke så stærkt tillokkende, at man kan opnå et skattefradrag en gang langt ude i en uvis fremtid. Den traditionelle afskrivningsrecept kommer derfor rent

hensyn til perioden, hvori ejeren har beholdt den efter ekstraafskrivningernes afslutning, og uden hensyn til, hvad der i den samlede ejerperiode har været afskrevet ekstraordinært eller kunnet gøres det, hvis den hurtigere afskrivningsmetode ikke havde været benyttet. A. U. (110 og 158-159) indskrænker sig til at anbefale det foreslåede avanceberegningsprincip med intetsigende begrundelser. De mangelfulde oplysninger om fremmed ret – se dog fx. 44 og 136 – tyder på, at man i udlandet tildels er uenig heri, uden dog at gå særlig radikalt til værks. A. U. (110) foreslog indkomstbeskatning af halvdelen af avancen, hvad A. F. (mot. 17, jfr. 13) altså ikke fulgte. S. O. (1957, 70, jfr. 69) kritiserer selvfølgelig dette forsøg på at indsmugle kapitalvindingsafgiftssynspunktet på et specielt område.

53. I. F. I., der ikke indeholdt ændringsforslag vedrørende L. L. § 7, havde i § 10 stk. 1 en bestemmelse om, at avance var skattepligtig for beløb svarende til anvendte investeringsfondsmidler ÷ hvad der inden afståelsen yderligere kunne have været afskrevet ordinært, såfremt forlodsafskrivningen ikke var sket.

faktisk let til at hæmme muligheden for og lysten til at investere. Dette anses af mange for uheldigt, navnlig i et samfund, der skal opsuge store årgange i erhvervslivet og står foran at skulle honorere tidens krav om en stadig stigende levestandard, uanset væksten, absolut som relativt, i antallet af borgere, der hører til i de uproduktive aldersklasser.

Vi har allerede set mange forsøg på ved modifikationer i den ortodokse lære at angribe dette problem. Man indfører regler om ekstraordinære afskrivninger, om afskrivning efter genanskaffelsessum, om degressive afskrivninger, om satsvalgfrihed og om investment allowance. Endnu mere radikalt gennemføres tanken, hvis man giver skatteyderen adgang til at afskrive skattemæssigt, endnu før vedkommende aktiv overhovedet er anskaffet eller projekteret. Navnlig fra erhvervsside har man i de senere års skattedebat atter og atter fremsat forslag om ret til sådanne fradragsberettigede henlæggelser til »investeringsfonds«. Man har fundet støtte herfor i det forhold, at de andre nordiske lande har lovgivet herom i de senere år¹, men på den anden side synes der (indtil videre) at være tale om en isoleret skandinavisk retsdannelse². De politiske udsigter til, at også vi får et sådant knopskud på vor skatteret indenfor en overskuelig fremtid må sikkert betegnes som gode³. Sand-

1. Først kom Sverrig (1947), jfr. Geijer 499-548. Senest Finland (1953), jfr. A. U. 134-136. Det interessanteste for os ved reglerne i disse lande er, at de stort set kun gælder for juridiske personer, der proportionalbeskattes, hvorfor ordningerne kun i begrænset omfang kan anvendes som argument i skattedebatten herhjemme. Noget tilsvarende gælder imidlertid ikke om den norske ordning, der første gang indførtes i 1950, jfr. herom Skattlegging 41-45 og A. U. 133-134 og 142. Vi har ikke fået forelagt noget sikkert erfaringsmateriale til bedømmelse af, om norske tilstande er efterlignelsesværdige her.

2. A. U. 136.

3. Vor retshistorie starter med et par breve i 1949 og 1951 fra storerhvervslivets skattehjernetrust til finansministrene (A. U. 167-170). I efteråret 1952 nedsætter den borgerlige finansminister så A. U. og giver det til opgave også at behandle dette spørgsmål. Allerede i marts 1955 fremsætter hans socialdemokratiske efterfølger lovforslag (I. F. I, der aftrykkes med motiver af A. U. 191-194). Der bliver herefter ro på området til A. U.'s betænkning af 18. februar 1957 udførligt behandler emnet (137-162). Lovforslag (I. F.) fremsættes straks og genfremsættes i valutakrisesamlingen juni 1957 i en i alt væsentlig enslydende skikkelse. Mot. 5-8 gennemgår de vigtigste punkter, hvor A. U.'s arbejde har ført til ændringer i 1955-forslaget. I sommersamlingen 1957 foregår derefter et spændende politisk spil, hvor erhvervspartierne af taktiske grunde viser ringe interesse for sagen, mens regeringen presser på for at få en lov igennem til delvis afbødning af virkningerne af den samtidig gennemførte tvangsopsparingsskat.

synligvis vil vi allerede i 1958/59 have fået, dels et par specielle investeringsfondsregler⁴, dels en almindelig ordning i en lov om investeringsfonds.

Betænelighederne ved en sådan nyordning er imidlertid betydelige⁵. For at sikre, at de fratruckne beløb ikke smuldrer væk i privatforbrug, bør de formentlig bindes på bankbøger, men i det omfang dette sker, skærpes de likviditetsvanskeligheder (for de pågældende virksomheder), man ønskede at bekæmpe. Spørgsmålet om, hvornår de bundne midler kan (eller skal) anvendes til fornyelser eller udvidelser, vil kunne fremkalde alvorlige sammenstød mellem, hvad der findes samfundsøkonomisk og driftsøkonomisk heldigt. Videre vil alt, hvad der opfattes som yderligere skattemæssige lettelser for det store erhvervsliv utvivlsomt skabe jalousi hos andre grupper af skatteydere⁶.

4. Se foran p. 369 (negativ saldo på afskrivningskontoen) og § 108, V (forskudsafskrivninger på skibe).

5. A. U. 142 opstiller 13 vanskelige hovedspørgsmål, der nærmere gennemgås 139-162 med den sikkert for optimistiske, forsigtigt formulerede konklusion, »at det her drejer sig om et helt nyt institut, hvis virkninger ikke på forhånd fuldt ud kan overskues«. (161)

6. De rejste problemer er overvejende af politisk art og skal ikke følges her, selv om det nok har været fristende at gå ind på bemærkningerne i A. U. 137-141, 148, 152-155 og 159-161 og reglerne i I. F. §§ 5, 9, 10, 11, 14 og 15. Hvis man beslutter sig til at recipere instituttet opstår selvsagt også adskillige skatteretlige problemer. Dem har det i vidt omfang været naturligt at berøre foran § 108, V. Af de »politiske regler« er der dog en enkelt, som virker så frastødende, at den ikke burde forblive ubemærket. Det er § 10, stk. 4. »I tilfælde, hvor indehaveren af en erhvervsvirksomhed afgår ved døden, kan finansministeren tillade, at henlæggelsen overtages af den efterlevende ægtefælle på de for afdøde gældende betingelser, såfremt virksomheden tilhørte fællesboet, og dette af den efterlevende ægtefælle overtages til hensiddet i uskiftet bo.« Spørgsmål 1: Hvad vedkommer det finansministeren? Nr. 2: Hvorfor skal særebestemmelser i testamenter eller ægtepagter erklæres for odiøse? Nr. 3: Hvorfor skal investeringsfondsreglerne hindre enken i at indgå nyt ægteskab? Bestemmelsen er formet over samme læst som majforslagets § 65, hvorom Harbou i J. 1955, 126 og 127 siger (ad det, jeg kalder spørgsmål 1): »Naturligvis vil og må skattemyndighederne nedsætte skatten betydeligt. Men er der nogen fornuftig mening i, at hun i en tid, da både de økonomiske vanskeligheder og bekymringerne for, om hun kan magte børnenes opdragelse og uddannelse alene, er store nok, yderligere skal belastes med usikkerheden for, hvormeget skattemyndighederne i deres visdom og nåde mener, at hun passende kan betale, og hvor meget hun det første år kan få lov til selv at beholde? Tilmed vil nådens sol sikkert være af forskellig varmegrad i de forskellige egne af landet. Er det sund og rimelig administration. ... Arvingerne ... vil ikke kunne afvente svaret på et andragende, før de er nødt til at træffe bestemmelse, om de vil vedgå eller fragå gælden, eller om de vil overtage ... virksomhed, eller søge den solgt. Skattemyndighederne er just ikke berømte for deres

På den anden side må man erkende, at skatteplyndringen nu har nået sådanne højder, at det er uhyre vanskeligt for produktionsvirksomheder at foretage de fornødne opsparinger til ny- og reinvesteringer af den overskudsandel, der levnes dem, når skatten har gjort sit indhug. Den adækvate medicin her ville være et langtidsprogram, hvorefter skattesatserne garanteredes nedsat med en vis procent hvert år i en længere periode. Praktisk skulle dette ikke være uigennemførligt, men hvis politikernes frygt for tjenestemandsoorganisationer og andre statsudgifterne belastende interessegrupper er så stor, at man må ty til andre udveje, bør man sikkert først og fremmest pege på en låne- og tilskudsordning til storinvestorerne. Langt bedre og lettere end en investeringsfondsordning kunne sådanne regler smidigt tilpasses de enkelte branchers og virksomheders behov, bedømt efter en samfundsmæssig målestok og de skiftende konjunkturforudsætninger. Man ville da også undgå skattesubsidier på sekundære områder. Betænkkelighederne ville vel først og fremmest gå ud på, at fx. Damico-, gavebils- og varebyttesagsskandalerne tyder i retning af, at nuværende dansk administration er uegnet til at løse opgaven, og indflettet heri vil der forekomme mere doktrinært prægede partiaversioner. Disse indvendinger vil man formentlig helt kunne overvinde ved at betale de fornødne honorarer til et snævert udvalg, som man gav frie hænder på området. Fx. kunne det bestå af en bankmand, en statsautoriseret revisor og en juridisk professor.

Tilføjelse i korrekturen: I. F. er nu lov med virkning for regnskabsår, der slutter eller løber pr. 31. december 1957 eller senere.

hurtige forretningsgang, og sådanne afgørelser *må* træffes hurtigt, ellers forringes værdierne, og kunderne går over til konkurrenterne. Selve *dispensationsprincippet* er efter min mening *forkasteligt* i sådanne sager. Dispensationer bør være et middel til at afværge de urimeligheder, som en lovs hovedregler medfører. Men man må, såfremt forslaget kommer til at virke efter sin hensigt, vente andragender ... bevilget i så stort et antal ... at det, der var tænkt som *hovedreglen bliver undtagelsen og omvendt*. Efter min opfattelse er det *stridende mod det retsprincip*, som også gerne skulle ligge til grund for en skattelov, at de efterladte ... skal være henvist til ... som en nådesakt ... at opnå skattelettelse for at kunne overtage hus og hjem og virksomhed. Det bør tilkomme dem som en *ret ifølge loven* og *ikke* være undergivet et *administrativt skøn*, hvis retningslinier kan skifte fra regering til regering ... « (Harbou's fremhævelser).

KAPITEL 22

Varelagerreglerne

§ 110. EN STATUSPOST I INDKOMSTOPGØRELSEN

Beholdningen på opgørelsesdagen af en fabriks hel- eller halvfabrikata såvel som lageret i en købmandsforretning hører selvsagt til på aktivsiden i indehaverens formueopgørelse. Derimod kan det umiddelbart måske undre at se de samme poster figurere i indkomstregnskabet, som beholdninger på en bestemt af årets dage synes deres natur at være en sådan, at de ikke har direkte relation til den løbende periode, for hvilken regnskabet aflægges.

Forklaringen ligger dog lige for, blot man tager et ganske simpelt eksempel: en grosserer sælger hver måned varer for 10.000 kr. og køber månedlig for 7.000 kr. Hans bruttoavance på et år bliver altså 12×3.000 kr. eller 36.000 kr. Hvis han mod årets slutning foretager en måneds ekstraindkøb ville avancen i et »husmoderregnskab« svinde ind til 29.000 kr. Takket være det ekstraordinære indkøb vil han i det næste regnskabsår kunne holde et uforandret månedligt salg (på de 10.000 kr.), selvom hans indkøb, til den tid indskrænker sig til 11 måneder a 7.000 kr. Kontantresultatet ville med andre ord det år blive 12 måneders salg a 10.000 kr. = 120.000 kr. og et køb på 11×7.000 kr. = 77.000 kr., altså en bruttoavance på 43.000 kr. Tiltrods for, at han har arbejdet under helt uændrede økonomiske forhold, vil den tilfældige omstændighed, at han har effektueret sit køb af en enkelt måneds forbrug, måske nogle få dage før statustidspunktet bevirke, at hans avance ifølge en sådan opgørelse stiger fra 29.000 kr. til 43.000 kr. eller med næsten 50 % fra det ene år til det næste.

Regnskabet vil under disse forhold ikke tjene sit væsentligste formål: at give ham selv et så pålideligt billede som muligt af resultaterne af hans økonomiske virksomhed i den forløbne periode. For at det kan ske, må man sørge for, at købsudgiften til de varer, der optræder på dets salgskonto i et af årene, også såvidt muligt findes på det samme års regnskab. Dette sker ved, at de på statussiden i behold værende varer – lageret – indføres i driftsregnskabet således, at slutlageret i det første

år føres til indtægt og afbalancerer den tilsvarende købsudgift, og ved at det samme lager føres som udgift – nu som indgangslager – i den følgende driftsperiode. I eksemplet vil bruttoavancen det første år altså stige med de 7.000 kr. til 36.000 kr. og i det andet år falde med samme beløb, ligeledes til 36.000 kr. og regnskabsresultaterne vil følgelig fortælle os det, der under de givne forudsætninger er sandheden: firmaet har hverken vist frem- eller tilbagegang fra det ene år til det andet.

Hidtil er alene talt om, hvad der er korrekt bogholderi, men heldigvis er det på dette område således, at skatteretten i princippet akcepterer det samme synspunkt. Alle kan sikkert være enige om, at det ville være urimeligt, hvis progressionen førte til en ekstrabeskatning for grosserereren, fordi hans pengebevægelser viser svingninger for de to år, og om, at han ikke ved at foretage betydelige indkøb i slutningen af et godt driftsår fuldt ud skulle kunne unddrage sig den progression, som lovgivningsmagten har fundet passende for dem, der har haft store indtægter.

Derimod kan man diskutere, om det i skatteopgørelsen er korrekt at lade slutvarelageret indgå med den fulde købesum på indtægtssiden. Man kunne for det første anføre, at skatten skal betales i rede penge, og de likvide midler svinder jo normalt ind i samme omfang, som pengene bindes i lageret. Denne betragtning kan dog ikke være afgørende. Det lager, man har på statustidspunktet, vil oftest forlængst være afhændet, når man $\frac{1}{2}$ års tid senere skal begynde at betale skat af indtægten for det foregående år. Skal der gives lempelse for det år, hvor lageret er indkøbt, må det ske ud fra det synspunkt, at man finder det samfundsmæssigt ønskværdigt, at de erhvervsdrivende investerer i varelagre. Et sådant incitament ønskede man at give under krigen, hvor det gjaldt om at få forretningsvirksomhederne til at fylde lagrene, mens tid endnu var¹. Reglerne herom er siden da – som bestemmelserne om de ekstraordinære afskrivninger – blevet hængende, om end der fra tid til anden er sket visse skærpelser. Også på dette område har man fremmanet prisfaldrisikoen som et selvstændigt argument. At indtægtsføre et lager med

1. Mod krigens slutning drejedes problemstillingen derhen, at salget blev størst muligt, købsmulighederne meget små. De berørte skatteydere ville derfor i særlig høj grad komme i progressionens saks, navnlig hvis de i tidligere år havde udnyttet nedskrivningsreglerne. Hensyn blev taget hertil ved de i 1943/44 – 1946/47 etablerede særinvesteringsfonds, hvori næringsdrivende skattefrit kunne hensætte midler til brug ved den senere retablering af de på grund af krigsforholdene formindskede varelagre, se nærmere ld. 1943, 11-14 og 1946, 8-10.

den fulde indkøbspris er urimeligt, når man ikke ved, hvad man i det kommende år kan få for det ved realisation – siger man. I de fleste tilfælde af uforstyrret videreførelse af virksomhederne, har den praktiske sandhed i dette, teoretisk måske holdbare, synspunkt dog været ringe, men enkelttilfælde – navnlig tekstilkrisen i begyndelsen af 1950'erne – har hjulpet til at holde liv i betragtningen².

Resultatet bliver altså, at vor grosserer i det første år ikke behøver at tage sit lager til indtægt med de fulde 7.000 kr., men kan nøjes med måske at optage det til 5.000 kr. Herved reducerer han sin skattemæssige bruttoavance i det første år til 34.000 kr. Han vil da have »en skjult reserve« på 2.000 kr. til det næste år, hvor hans bruttoavance vil blive 38.000 kr., hvis reserven da, som forudsat i eksemplet, kommer frem i lyset.

Hermed belyses også en anden side af reglernes virkninger. De giver – ligesom afskrivningsreglerne – i princippet alene den begunstiggelse, der ligger i, at en klog udnyttelse af dem fører til indkomstudjævning, mens det beløb, som i det lange løb beskattes, ikke skulle blive påvirket af, hvorvidt lagernedskrivning finder sted³. Kun ved død eller bortflytning fra landet kan fysiske personer gennem en foretagen nedskrivning opnå en permanent formindskelse af den til beskatning kommende indtægt⁴.

2. Om fremmed ret se S. O. 1953, 62 (Frankrig) og 1955, 14-16 (Sverrig) samt Fagernæs 352-353 (Norge). Afskrivningsudvalget beskæftiger sig for tiden med spørgsmålet om, hvordan man bør udforme mere permanente regler, og derfor kan såvel marts- som majforslag køre på frihjul. Udk. 1948 (II, 76f) vil i princippet afskaffe enhver form for varelagnedskrivning. (»Det har vist sig, at meget frie lagervurderingsregler giver betydelige muligheder for manipulationer med den skattepligtige indkomst fra år til år ... Netop sådanne regler kan i høj grad benyttes af handelen og industrien til at skaffe sig betydelige skattelettelser på de øvrige skatteyderes bekostning«).

3. Se dog om andelsforeninger ndfr. § 111, note 2 og T. 19, ligeledes note 2.

4. Udnyttelsen af bestemmelsen ved fraflytning sker ved, at man i den sidste statusopgørelse, der skal lægges til grund ved skatteansættelse her i landet, foretager størst mulig nedskrivning. Ved dødsfald kan transaktionen gennemføres som følge af, at arvingerne (dødsboet) – bortset fra den i uskiftet bo hensiddende ægtefælle (R. R. 1957, 430 ld.) – betragtes som nye skattesubjekter. Båndet til afdødes sidste opgørelse klippes over. Uanset at denne har udnyttet nedskrivningsadgangen, kan arvingerne derfor i deres åbningsstatus undlade at nedskrive, og følgelig kommer den skjulte reserve, afdøde har oparbejdet, aldrig frem til beskatning. Det samme opnås af enken, der sidder i uskiftet bo, hvis hun i tilslutning til dødsfaldet afstår virksomheden, idet herved opstået avance ifølge praksis – jfr. foran p. 136f – ikke anses for indkomstskattepligtig. Se iøvrigt eksempler hos Helkett S. O. 1952, 110-112 samt S. O. 1954, 84 lr. Der har ofte været roster fremme for, at vi hurtigst muligt må have en lovrevision på hele dette

§ 111. CIRKULÆREREGLERNE

Hovedretskilden på området har siden 1940 været cirkulærer, der med gyldighed for et år ad gangen er udsendt af skdep. med hjemmel i tekst-anmærkninger på finansloven, jfr. senest cirk. af 16. april 1956 (ld. 1957, 34-35, jfr. 57-58) og det (formelt) enslydende cirk. nr. 85 af 12. april 1957¹.

I. Cirkulæreberettiget er »handlende, fabrikanter og andre næringsdrivende samt selskaber og foreninger«².

Ld. 1953, 78 har – næppe med rette – fortolket disse ord således, at en lønmodtager (agent), der i et enkelt tilfælde i videresalgshensigt havde købt et vareparti for egen regning, ikke kunne foretage nedskrivning herpå. Det er et udslag af samme formentlig uholdbare tankegang, når præmisserne i S. O. 1953, 151 lr. lægger vægt på om et aktieselskab holder sig indenfor sit vedtægtsmæssige formål. Det afgørende må efter reglernes begrundelse alene være, om man har overtaget det pågældende vareparti med henblik på erhvervsmæssigt videresalg. Hvad man så iøvrigt sædvanligvis beskæftiger sig med, må være uden betydning såvel af retstekniske som materielle grunde.

område for at lukke de nævnte åndehuller, se senest A. U. 82, A. F. 18 og R. R. 1957, 332. Fiskalt betyder det dog såre lidt, navnlig hvis man sammenligner med de skattefri gevinster, der indvindes ved salg, som alene henføres til formuesfæren. Man kan vel ikke helt nægte, at der under disse forhold er et vist romantisk skær over, at der dog kan tænkes visse situationer, hvor man kan »snyde« skatteplyndrerne legalt. På en vis måde er det en pendant til lønmodtageres fratrædelsesgodtgørelser (foran § 25). Såvel i fraflytningssituationer som ved dødsfald indtræder en (forbigående) forringelse af skatteevnen i forhold til formel indkomst, men den afbalancering heraf, som hullerne i reglerne giver, er ganske tilfældig. Det er givetvis blot et tidsspørgsmål, før deres særpræg males ud af rationaliseringskværnen.

1. Retsudviklingen er berørt i § 110 note 1 og 2. Iøvrigt kan herom henvises til Hartvig Jacobsen 183-185 og Helkett I, 95-96. I mange år bestod den vigtigste nedskrivningsmulighed i at anvende dagsprisen pr. 31. august 1939 med tillæg af 50 %. Procentsatsen forhøjedes ved cirk. af 4. juni 1951 til 75 og ved cirk. af 6. april 1955 forlod man endelig det efterhånden ret upraktiske 1939-grundlag (se fx. S. O. 1953, 4). 1955-reglerne, der fortsat er gældende, betød iøvrigt den eneste væsentlige omlægning af bestemmelserne, der har fundet sted siden 1940, jfr. herom S. O. 1955, 66-70.

2. Herunder ifølge U. 1955, 635 H også andelsforeninger, hvad der har særlig stor betydning for de pågældende som følge af at deres indkomst som hovedregel beregnes som en procent af formuen, hvorfor maksimal nedskrivning altid vil give en varig fordel for disse skatteydere.

Derimod kunne man måske drøfte, om der er tilstrækkelig grund til at lade cirkulæret gælde i tilfælde, hvor bedriften ikke er i gang, men praksis har her vist sig liberal såvel i sager, hvor et nystartet firma endnu ikke havde påbegyndt sit salg eller haft anden indtægtsgivende virksomhed (R. R. 1957, 248 ld.) som i tilfælde, hvor vedkommende havde solgt sin forretning, men endnu ikke var kommet af med varelageret (S. O. 1953, 196 lr.).

II. Reglerne gælder for »lagre af varer, råstoffer, hel- eller halvfærdige produkter, emballage samt hjælpevarer for produktionsvirksomheder, herunder brændsel«³.

Det er navnlig afgrænsningen overfor driftsmidler, der giver anledning til vanskeligheder⁴, men praksis sonderer dog også i vidt omfang efter de pågældende formuegoders art. Således tilsteder man ikke bygningshåndværkere eller andre, der erhvervsmæssigt handler med fast ejendom at nedskrive på under opførelse værende bygninger⁵, og et tilsvarende udfald fik en sag om et skib, der var købt med videresalg for øje (Isk. 1954, 72). Heller ikke værdipapirer eller immaterielle rettigheder kan formentlig under nogen omstændighed henregnes til varelageret. Derimod er det utvivlsomt, at kunsthåndlere kan nedskrive på deres beholdninger af malerier m.v.⁶

Der har tidligere været nogen usikkerhed om, hvordan man skulle behandle landbrugsbeholdninger, vistnok især fordi man har anset reglerne som et byerhvervsprivilegium⁷. I de senere år er det – i al fald for det regnskabsførende landbrug⁸ – blevet almindeligt erkendt, at bestemmelserne må anvendes. Man er endog gået så vidt, at man ikke blot har medtaget kornlagre, foderstoffer og kunstgødning, men også såsæd, der

3. Illustrerende er fx. R. R. 1956, 188 ld., der godkender cirkulæret for en restauratør med hensyn til køkkenvarer, spiritus, brændsel, papir og rengøringsmidler. Derimod afskærer S. O. 1955, 120 lr. nedskrivningsbeføjelse på leverancer af damp og elektricitet (købt på bindende kontrakt).

4. Nævnes kan, at Isk. 1952, 71 henfører en muremesters stilladsmateriel til hans varelager, da det betydelige spild der som følge af afskæring m.v. opstår ved hvert nyt arbejde, fører til hurtigt forbrug.

5. Isk. 1955, 146. Se også Isk. 1947, 14 og S. B. 1954, 381 (Niels Hansen).

6. R. R. 1956, 187 ld. – Kunstneren selv kan næppe betegnes som næringsdrivende, jfr. om ham nærmere ndfr. § 112.

7. Se endnu Helkett i S. O. 1953, 73, jfr. 10, men herimod S. O. 1953, 1-2.

8. S. O. 1956, 10.

er udsået i jorden⁹. Derimod må de positive regler, vi har om besættningen¹⁰ udelukke, at man her tillige anvender varelagercirkulærerne.

Den konjunkturrisikobetragtning, der er reglernes officielle hovedbegrundelse, kan næppe bære, at nedskrivning tilstedes på varer, der er indkøbt med henblik på uddeling i reklameøjemed. Allerede som følge af de praktiske vanskeligheder, der vil være forbundet med at finde frem til blot et flertal af sådanne partier, kan det dog næppe kritiseres, at S. O. 1954, 174 lr. kommer til det modsatte resultat.

Hvis varerne er solgt og prisen endelig fastsat (og indgået i årets skattepligtige indkomst), synes der ingen real grund at være til at tilstede nedskrivning, selvom varen stadig fysisk befinder sig på virksomhedens lager. Når man vistnok alligevel oftest gør det, hænger det sammen med, at varen rent praktisk kommer til at indgå i varelageroptællingen. Omvendt fortabes cirkulærebeføjelse, uden at det er særlig rimeligt, hvor varen er udgået af lageret, men afregningsprisen endnu ikke endelig fastsat på statustiden¹¹.

Har man vel ikke pr. opgørelsesdagen fået varen hjem til sit lager, men indgået bindende kontrakt om køb af den, har skatteyderen risikoen for senere prisfald, og reglerne tilsigter jo netop at incitere til indkøb for at sikre, at lagrene ikke udtømmes. Vi er derfor indenfor cirkulærets område¹². Der er næppe nogen regel i dansk skatteret, der i den grad har fænget hos de erhvervsdrivende i deres forsøg på ad legal vej at begrænse skattetilsvaret. Hvad der indgås af »bindende kontrakter« i december er ikke småting. Visse begrænsninger har derfor været nødvendige. Man kræver, at levering skal ske senest i løbet af det følgende regnskabsår, og der kan maksimalt gives lempelse for 25 %¹³ af virksomhedens normale årsindkøb af varer indenfor vedkommende vare-

9. S. O. 1954. 53 lr. – Når skovejere får øje på den afgørelse vil de nok kræve samme behandling for træer på rod (og ikke blot skovede effekter). Af hensyn til konsekvenserne havde det nok været rettest strengt at holde på, at det, der er i organisk forbindelse med fast ejendom, ikke kan være varelager i relation til cirkulæret.

10. Foran § 35, III.

11. Praktisk betydning har dette fx. ved landbrugeres frøsalg, hvor prisen oftest fastsættes efter de beløb, køberfirmaet indvinder i løbet af foråret, jfr. Charles F. Jensen i S. O. 1954, 213-215.

12. S. O. 1954. 21 lr. anvender reglerne i et tilfælde, hvor der forelå køb på bindende kontrakt i anden potens (Moderselskab A kunne nedskrive varer, som dets datterselskab B havde købt andetsteds, men ikke aftaget, idet A var berettiget og forpligtet til at af-tage alle B.s varer).

13. Før 1955: 50 %.

gruppe. Fra dette sidste krav dispenseres dog i tilfælde, hvor forretningen er i særlig stærk udvikling, fx. i de første år, man fører en ny vare¹⁴. I overensstemmelse med den anførte prisfaldsrisikobetragtning kan reglerne dog ikke anvendes, hvor varen er videresolgt, eller hvor købsprisen ikke er fastsat ved indkomstårets udløb¹⁵ eller blot stipuleret til den på leveringsdagen gældende dagspris.¹⁶ Derimod afskæres nedskrivningsretten ikke som følge af, at der er fastsat en minimumspris, uanset om sælgeren kan forhøje prisen til den på leveringsdagen gældende, blot køberen ikke efter aftale eller kutyme kan kræve nedsættelse ved prisfald¹⁷. Minimumsprisen må dog selvfølgelig ikke sættes så lavt, at der foreligger en ren omgåelse af den almindelige regel om, at leveringsdagens pris ikke kan benyttes. Endelig skal det om de bindende kontrakter anføres, at det ofte giver anledning til tvivl, hvor stærke krav, der skal stilles til specifikationen af de købte varer¹⁸.

III. A. Det, skatteyderen opnår, er for det første, at han kan vælge mellem indkøbsprisen (produktionsprisen) og dagsprisen pr. opgørelsesdagen¹⁹. Han kan skifte mellem disse to opgørelsesmetoder fra varegruppe til varegruppe efter forgodtbefindende, og for den samme varegruppes vedkommende kan han, hvis han ønsker det, det ene år benytte det ene princip, og det næste det andet.

Mens spørgsmålet om, hvor stor dagsprisen er, først og fremmest rummer et konkret bevisproblem, kan udfindelsen af den rette kostpris nok give anledning til særlige bemærkninger. Er der tale om varer, som er belagt med indirekte skatter, skal disse indregnes i købesummen, såfremt afgiftspligten er indtrådt²⁰. Har virksomheden forarbejdet de på-

14. Om dispensationspraksis se R. R. 1956, 23 (Niels Hansen) og S. O. 1956, 12-13. Jfr. også den i juniredaktionen af A. F. indsatte bestemmelse i § 30 stk. 3.

15. Lsk. 1954, 71.

16. Lsk. 1952, 200, der kritiseres af S. O. 1952, 161-163 og 1953, 6 og 7-8.

17. S. O. 1955, 175 lr.

18. Varemængden skal være fastsat ifølge Lsk. 1954, 71. På et modepræget område som herreekviperingsbranchen har man set gennem fingre med, at køberen først senere skulle specificere de købte skjorters størrelse og udførelse (Lsk. 1951, 192). Omvendt Lsk. 1956, 42 om radioer.

19. Ukurante varer kan dog optages til en skønmæssigt fastsat pris, jfr. S. O. 1956, 145 lr. De særlige krav, der tidligere (Lsk. XXX 11 og 1940, 11) stilledes her, antages nu at være bortfaldet, jfr. S. O. 1956, 9-10.

20. Jfr. S. O. 1955, 150 lr. og Id. 1957, 57-58 samt R. R. 1957, 303 Id. (afgifter ikke inkluderet i frilagervarers pris). Det må selvsagt – som ved købesummen iøvrigt – være irrelevant, om betaling faktisk har fundet sted (Id. ibid.).

gældende varer, ansættes prisen til købesummen for råvarerne + arbejds løn²¹, mens man ikke tager hensyn til en forholdsmæssig andel i generalomkostninger, værkførerløn o.l. Dette er næppe regnskabsmæssigt korrekt, og de praktiske beregningsvanskeligheder synes ikke at være større, end at man skulle kunne overvinde dem. Det viser bl.a. erfaringerne fra Sverrig, hvor man tager hensyn også til disse omkostninger²². I land- og skovbrug kan der være særlige opgørelsesvanskeligheder. Som formodet fremstillingspris for egne produkter, anvender man derfor 85 % af salgsprisen, men afgørelsen sker, hvis andet sandsynliggøres, gennem en opgørelse²³.

B. Den væsentligste favør, der opnås i kraft af cirkulæret, er dog, at skatteyderen med virkning for indkomstopgørelsen kan nedskrive den foran anførte værdi med en af ham selv valgt²⁴ procentsats, der blot ikke må overstige 35.

Efter de før 1955 gældende regler kunne nedskrivningsprocenten endda hyppigt være endnu højere og for ikke at skabe for store progressionskvaler for dem, der i sin tid udnyttede reglerne kraftigt, har cirkulærerne fra 1955 indeholdt en særlig overgangsregel, så den skjulte reserve kun gradvis kommer frem til beskatning. Denne særregel vil imidlertid snart være uden større praktisk betydning. Der skal derfor her alene henvises til S. O. 1955, 66-69; 1956, 7-12 og 38-40, samt 1957, 73-74, hvor reglen kommenteres udførligt.

Ældre rets regel om, at rene surrogatvarer²⁵ kunne nedskrives til $\frac{1}{3}$ af dagsprisen, bortfaldt ubetinget ved reformen i 1955 som værende uden praktisk betydning mere.

Det hænder, at en skatteyder efter at have valgt nedskrivningsprocent, fortryder sit valg, fx. fordi hans virksomhed udvikler sig anderledes, end han havde påregnet, eller fordi hans selvangivelse ikke tages til følge på andre punkter. Det kan også ske, at han ikke i tide er (fuldt) opmærksom på reglerne. Skattemyndighederne følger i alle disse tilfælde en meget hård kurs ud fra synspunktet »bordet binder«.²⁶

21. S. O. 1953, 5 og 206-207.

22. R. R. 1956, 360 (Carsten Welinder).

23. S. O. 1955, 214 lr. og R. R. 1957, 174, jfr. Niels Hansen i R. R. 1956, 24.

24. Jfr. herved lsk. 1950, 5 og 1952, 199.

25. Om dette begreb se bl.a. lsk. 1944, 14 og S. O. 1953, 5-6.

26. Se fx. lsk. 1955, 48 og S. O. 1954, 84 og 145 lr. Derimod stillede man sig ved S. O. 1953, 111 lr. forstående overfor en mand, som var kommet i likviditetsvanskelig-

Det er muligt administrationen går for vidt i så henseende²⁷.

IV. Om regnskabskravene bemærker cirkulæret:

- at* de foretagne opgørelser må indgå i virksomhedens regnskab og ikke blot i den skattemæssige opgørelse²⁸
- at* regnskabet må være aflagt efter de regler, der gælder for ordentlig forretningsførelse,
- at* der i regnskabet eller i et særligt bilag, der vedlægges dette, må redegøres for, hvilke principper, der er lagt til grund for opgørelse af varelageret m.v.²⁹, og
- at* den ved slutningen af et regnskabsår for de pågældende aktiver ansatte værdi skal benyttes ved værdiansættelsen af samme aktiver ved begyndelsen af det efterfølgende regnskabsår.

§ 112. PSEUDOVARELAGRE

I. Når vi ikke længere har at gøre med det typiske varelager, men med noget, der ligner det, er vi inde på et felt, hvor der – bortset fra en enkelt gruppe af tilfælde — såvel regnskabsteoretisk som skattepolitisk

heder og som hævdede, at han ikke havde kendt cirkulærereglernes nærmere indhold, da han indgav selvangivelse. Hvis man er så forsynlig allerede i forbindelse med selvangivelsen at begære yderligere nedskrivning, hvis opgørelsen forkastes på bestemt punkt, tyder S. O. 1955, 26 fr. på, at man i givet fald kan få fornøjelse heraf. Iøvrigt er der vistnok tale om et af de »rets«-områder, hvor det undertiden kan betale sig at engagere en særlig energisk højeusteressagfører.

27. Man tør dog næppe drage vidtgående slutninger fra U. 1951, 1094, Ø, der frifinder i en skattesnydersag, fordi tiltalte kunne have opnået større skattemæssige fordele ved udnyttelsen af lagerreglerne end ved at udelade den indtægtspost, han var anklaget for med urette at have gemt til et senere år. Rent bortset fra, at afgørelsens rigtighed er omtvistelig (ndfr. p. 524), må den anses for udelukkende at være dikteret af rent straf-feretlige synspunkter.

28. Denne betingelse kan i bedste fald betegnes som noget pjat. Selvfølgelig må virksomhedens indehaver på et eller andet stykke papir have oversigt over, hvor stor hans varelagerreserve er. Hvilken nedskrivning han foretrækker, vil derimod i reglen alene bero på rent skattetekniske overvejelser, og det må være ligegyldigt for skattevæsenet, hvilken form han vælger, når han skal gøre fx. sin familie (ægteskabslov II § 10 (!)), sin bank eller sine aktionærer bekendt med den skjulte reserves størrelse. Lsk. 1953, 11 har anset betingelsen for uanvendelig på ikke-bogføringspligtige.

29. Jfr. herom S. O. 1951, 91-92, 98-99 og 124 samt 1953, 8.

hersker betydelig usikkerhed om, hvorvidt det ved årsafslutningen oparbejdede »aktiv« straks skal tages til indtægt ad modum slutvarelagere.

Undtagelsen gælder byggeriets folk. I de år, hvor et flerårigt arbejde står på, kræver en nogenlunde fast praksis aktivering af, hvad der er anvendt til lønninger og materialer (men ikke andel i generalomkostninger), jfr. Niels Hansen i S. B. 1954, 380-381¹.

Iøvrigt er det vist sædvanen, at poster af denne art ikke medtages på selvangivelserne, og at ligningsmyndighederne tolererer dette². S. O. 1954, 84 lr. indtog imidlertid et standpunkt, der kunne være blevet revolutionerende for alle liberale erhverv, idet man pålagde en læge at indtægtsføre de honorarbeløb, som på regnskabsafslutningens tidspunkt skønnedes at være indtjent på endnu ikke afsluttede behandlinger, men allerede S. O. 1955, 214 lr. kom til det modsatte resultat vedrørende en revisor. Den sidste afgørelse er formentlig den rigtige, da det af praktiske grunde synes naturligere ikke at anvende varelageranalogien, men at betragte problemet ud fra synsvinklen: »hvilket år vedrører en indtægt?«, og her bør man næppe tilskynde til ændringer i retning af at kræve eller tillade indtægtsførsel på et tidligere tidspunkt end vor hidtidige praksis (§ 95) har gjort det, snarere tværtimod.

Thøger Nielsen (R. R. 1957, 376) synes at have et andet syn på sagen. Forskellene i vor grundopfattelse kommer allerede frem i vore mislykkede forsøg på at finde et nogenlunde pænt navn til problemet. Hvad jeg kalder »pseudovarelagre«, betegner han som »anticipative aktiver«. Hvad realiteten angår, skal jeg navnlig henvise til, at såvel vurderingsvanskeligheder som skattebetalingslikviditet og såvel borgernes almindelige følelse af, hvad der er indtægt, som ønskeligheden af ikke at gøre skattesystemet mere kompliceret end nødvendigt, formentlig taler for mit standpunkt. Principielt kan uenigheden vel føres tilbage til spørgsmålet om, hvorvidt en hensigtsmæssig skatteopgørelse bør være identisk med et teoretisk opstillet forretningsregnskab. Dette spørgsmål er jeg sikkert tilbøjelig til at besvare med et kraftigere Nej end han. Hvis han, hvad det her drøftede specielle spørgsmål angår, ved nærmere over-

1. Som et andet tilfælde, hvor gældende rets stilling er afklaret, kunne man måske også nævne husdyrreglerne (foran § 35, III).

2. Helkett (S. O. 1955, 166-167) mener, at kunstnere og andre ophavsmænd er berettigede, men ikke forpligtigede til at tage hensyn til værdiforskydninger i beholdningen af egne produkter, hvis de gør det ved hvert års indkomstopgørelse. Noget sådant – der i første omgang vil give en merskat – sker dog vist aldrig i praksis.

vejelse bliver mere enig med mig, stillet over for de – synes det – stærke reale argumenter, er hans tilbagetog sikret ved, at han udtrykkelig taler om »periodiske indtægter«. Hvis han gør den tilføjelse, at han hermed alene har tænkt på renter, husleje o.l., har han åbenbart ret, jfr. foran § 95 I. D., men den der skildrede gamle og velkendte praksis var der næppe nogen grund til at gøre til en højere videnskab i så dunkle vendinger under et foredrag for vore fornemste skatteeksperter, de statsautoriserede revisorer.

II. I det omfang, der kan eller skal ske aktivering på de her behandlede ucirkulærebestemte områder, må det – i mangel af udtrykkelig hjemmel – være udelukket, at foretage nedskrivninger. Praktisk talt samme resultat vil formentlig alligevel blive nået som følge af, at man sikkert vil være yderst forsigtig med at forhøje skatteyderens eget skøn over værdierne. Her er jeg helt på linie med Thøger Nielsen (R. R. 1957, 386).

AFSNIT V

SKATTESUBJEKTERNE

KAPITEL 23

Domicilbetingelsen

§ 113. HOVEDKRITERIER

Når lovgiveren skal afgøre, hvem han vil undergive dansk skattepligt, må han naturligt lægge hovedvægten på det, der foregår på dansk territorium. Kun her kan det danske administrationsapparat effektivt udøve den kontrol-, inddrivelses- og straffemyndighed, som er en nødvendig forudsætning for, at et moderne indkomstskattesystem kan fungere. Det forekommer urealisabelt i almindelighed at knytte skattepligten til andre kriterier som fx. statsborgerskab.¹ En vis »retfærdighedsbegrundelse« kan også gives: det er først og fremmest de her bosatte, som nyder godt af de fordele, som det offentlige gennem skatterne bliver i stand til at yde borgerne. Betragtninger af denne art fører snarest til ikke at operere med en domicilbetingelse, men i stedet beskatte indtægten, der hvor den er erhvervet, eller hvor den bliver forbrugt eller investeret. Disse kriterier spiller også en vis rolle i skatteretten (erhvervsskat - ejendomsskat - forbrugsafgifter), men på indkomstskattens område må de i reglen vige for domicilbetragtninger, sålænge man hylder det i skatteevnebetragtningen grundede hovedprincip om progressivt at beskatte hver person af hans samlede indtægter under ét.

Med domicilet som udgangspunkt falder fremstillingen naturligt i tre hovedafsnit:

- a. Hvad kræves der for at statuere skatteretligt domicil?
- b. Hvornår beskattes, trods manglende domicil?
- c. Hvornår undlades beskatning, uanset domicil?

1. Det gør man imidlertid i princippet i visse fremmede lande, fx. U.S.A. (Surrey-Warren 141-142). Vore skandinaviske og vesttyske dobbeltbeskatningskonventioner gælder kun for aftalelandenes statsborgere. Se også ndfr. c, 8 (diplomatregerne).

ad. a: Man kan ikke uden videre overføre udviklingerne i den internationale privatret til skatteretten. De reale grunde er for forskellige. I hin er det vigtigt at stille ret strenge krav; det ville være uheldigt ved afgørelsen af fx. ægteskabs- eller arveretlige spørgsmål, hvis *lex causae* varierede alt for hyppigt indenfor de i betragtning kommende tidsperioder. I denne opererer man med kortere tidsenheder – normalt eetårige – hvorfor ændringer bedre kan tolereres, og uanset om vedkommende ikke har valgt Danmark som sit faste og varige hjem, er han dog indenfor danske myndigheders magtområde og nyder godt af vore samfundsgoder, sålænge han er her.

I praksis opstår spørgsmålet oftest, når der sker ændringer. Skatterettens smidige domicilbegreb uddybes derfor naturligst i en fremstilling af reglerne om, hvad der kræves for at statuere henholdsvis til- og fraflytning (ndfr. §§ 114 og 115).

ad. b: 1. Uanset at skattedomicilet meget let tilpasser sig forskydninger i de ydre forhold, hersker der traditionelt en vis inertigrundsætning, så længe vi befinder os inden for skatteårets rammer. Ifølge S. L. § 36, stk. 3, (og K. L. § 5, stk. 2)², skal bortflyttere ubetinget færdigbetale den løbende skattebillet. Kommuneskatteretligt kan han endog pålægges en 50 %-forhøjelse, hvis han ikke gør det før sin bortrejse jfr. K. L. § 5 stk. 2³.

Ingen af disse regler er formentlig tilstrækkelig reelt begrundet. De foreslås da også ved samtlige skattereformforslag afløst af en hovedregel, hvorefter skattepligten ophører ved udgangen af fraflytningsmåneden⁴. Sålænge vi har bestemmelsen, virker den tilfældigt⁴ – i reglen

2. Sanktionen anvendes meget sjældent i praksis, jfr. S. O. 1952, 129. Dette gælder i endnu højere grad den bøde på indtil 20 kr. (!), der ifølge S. L. § 39 (tillige) kan pålægges. I et tilfælde, hvor Thorslunde-Ishøj kommune havde gravet begge bestemmelser frem overfor en emigrant, man var blevet sur på, udtalte landsretten: »efter de nu foreliggende oplysninger må retten finde det mindre rimeligt, at der i medfør af K. L. § 5, stk. 2, og S. L. § 39 er pålagt henholdsvis forhøjelse af kommuneskatten og bødeansvar, men da de herom trufne afgørelser falder inden for bestemmelseernes ordlyd, og dermed inden for det skøn, der er overladt administrationen, og da der ikke findes at være hjemmel til at efterprøve dette skøn, vil der ikke ... kunne gives medhold i hans påstand om frifindelse.« Man lod så hver part bære sine omkostninger. (U. 1957, 423 Ø).

3. Dog forudsat at det nye opholdsland indkomstbeskatter vedkommende. Indtil det sker – dog højst 4 år – skal den danske skattepligt fortsætte.

4. Pas kan ikke nægtes dem, der ikke har betalt sine skatter, jfr. justitsministeriets skr. nr. 253 af 11. november 1947, 130 af 4. juni 1948 og 211 af 11.s.m.

vil kun de særlig samvittighedsfulde emigranter betale, før de er kommet udenfor danske fogedretters og andre inddrivelsesorganers rækkevidde⁵. Bedre bliver det ikke af, at skattedepartementet (formentlig uden hjemmel og givet uden real begrundelse) dispenserer for en særlig privilegeret medborgergruppe: Personer, der udsendes i offentlige hverv⁶.

2. Med det formål at modvirke skatteflugt⁷ gav merindkomstskattelov nr. 155 af 17. maj 1916 § 11 en uklar bestemmelse om fravigelse af domicilbetingelsen. Reglen vandrede fra lov til lov og havnede midt i skattelovstraffebestemmelserne som S. L. 1922 § 42, stk. 5 og 6 (jfr. også K. L. § 5 stk. 4). Ordlyd og motiver⁸ var i mellemtiden blevet endnu uforståeligere.

To lejligheder har Højesteret haft til at skabe klarhed (U. 1936, 55 H og 1938, 1047 H). Resultaterne er ikke imponerende, men visse fortolkningsbidrag kan dog udledes af dommene, administrativ praksis og lovordene.

Reglen er formentlig kun anvendelig, hvis den pågældende tidligere har været skattepligtig her og nu er blevet det påny. Hartvig Jacobsen 364 antager, at den kun kan ramme fysiske personer.

Af fraværperioden kan dernæst højst inddrages de senest udløbne 5 skatteår + det løbende, på det tidspunkt, hvor skattemyndighederne resolverer, at reglen skal anvendes. Har vedkommende ikke haft skatteretligt domicil i Danmark i mere end 5 år – som tilfældet var i den første højesteretssag – hindrer det med andre ord ikke bestemmelsens anvendelse, men maximerer blot dens udstrækning.

Omvendt står det efter højesteretsdommene fast, at efterbeskatningen kan finde sted, selv om skatteflugt ikke kan antages at have været motiverende ved fraflytningen. Navnlig i den første sag lå det ret klart, at

5. Flytter man til Sverrig, Finland, Canada eller U.S.A., kan myndighederne der imidlertid træde i funktion på det danske skattevæsens anmodning, jfr. foran § 6 i og ved note 19. I al fald for de to mest praktiske tilfældes vedkommende – Sverrig og Norge – kan inddrivelsesbegæringer imidlertid kun udstrækkes til »den del af det årlige skattebeløb, der forholdsmæssigt vedrører tiden indtil udrejsedatoen«, jfr. skdep. cirk. af 7. august 1956 og nr. 74 af 2. april 1957.

6. Se S. O. 1954, 163 (Kaare-Frederiksen).

7. Rt. 1915/16, tillæg A sp. 4140.

8. Rt. 1921/22, tillæg A sp. 3188.

9. Af 1938-dommen fremgår, at den, der under fraværet har været skattepligtig herhjemme, godt i medfør af § 42 kan blive underkastet fuld skattepligt for de samme skatteår.

helbredshensyn havde været afgørende for bortrejsen. S. O. 1956, 173 1r. § 42-beskatte da også en flyverløjtnant, der havde været på uddannelsesophold i U.S.A. –

Hvorledes anvendelsesområdet nærmere skal bestemmes indenfor de således afstukne grænser, er det vanskeligt at præcisere. Begge domme henviser til, at der i § 42 forefindes »visse nærmere udtrykkelig og forudsætningsvis angivne omstændigheder«, men – som fremhævet af Sonne Holm, R. R. 1938, 368 – er det ikke selv ved en omhyggelig gennemlæsning af dommene muligt at finde andet end antydninger af, hvad der sigtes til. Man rammer dog nok nogenlunde rigtigt ved at sige, at det i de to sager har været afgørende, dels at de pågældende overhovedet ikke var blevet indkomstbeskattet i udlandet, dels at de stedse havde haft en ikke uvæsentlig tilknytning til Danmark. De havde begge hyppigt været på ferieophold her, og 1936-sagsøgeren var dansk statspensionist og havde møbler opmagasineret her, mens hans 1938-kollega havde beholdt sommerhus og lejlighed i Danmark.

Forstået på denne måde bliver § 42 en regel, der levner en vid margin for tilfældigheder og vilkårligheder. Administrativ praksis råder for såvidt bod herpå, som man – jfr. S. O. 1952, 130-131 og 1957, 7-8 – anvender bestemmelsen på alle hjemvendende skatteydere, der indenfor de sidste 5 år i udlandet har været underkastet en væsentlig mildere beskatning end tilfældet ville have været herhjemme¹⁰. Denne retningslinie kan imidlertid ikke forenes med højesteretsdommene.

De lege ferenda kan beskatning måske forekomme rimelig i grelle omgælstetilfælde, hvor fraværet er af kort varighed¹¹. Det må videre erkendes, at der kan være delte meninger, om medlidenhed eller hårdhed bør anvendes overfor de, der efter at have fået en stor indkomst, i »selvforsvar« flakker rundt fra land til land, i årevis jaget af glubske skattevæsener. Bortset fra sådanne ekstreme tilfælde forekommer det lidet rimeligt at præsentere en hjemvendt person for en regning på flere års skat¹², og kontrolmæssige vanskeligheder bevirker, at det i reglen vil være umuligt med større nøjagtighed at fastslå, hvorledes hans ind-

10. Jfr. S. O. 1952, 130-131 og 1957, 7-8 samt Kommunehåndbog 492. Ifølge marts- og majforslagene (106 og 112) spiller udenlandsopholdets varighed og begrundelse dog også en vis sekundær rolle. Et ejendommeligt udslag heraf nævnes af Kaare-Frederiksen i S. O. 1954, 164: § 42, stk. 5, ikke anvendt i et tilfælde, hvor tjenestemand havde været udstationeret på Grønland i en periode.

11. Jfr. fx. U. 1919, 26 K. O. (udrejse marts 1915, hjemkomst april 1916).

12. I de senere år har man dog advaret på forhånd, jfr. skdep. cirk. af 2. juli 1954,

komst- og formueforhold har været i udenlandsårene. Reformforslagene går da også ind for, at dette rudiment fra den første verdenskrigs særbestemmelser skal forsvinde.

3. En sømand, der ikke har selvstændig bolig for sig eller sin husstand nogetsteds på landjorden, er opholdskommuneskattepligtig, hvis han er forhyret med skib, der har hjemsted her i landet (K. L. § 1 stk. 3)¹³. Statsskattepligten er – S. L. § 2 nr. 1 – yderligere betinget af, at skibet enten alene sejler i indenrigsfart eller går i rutefart mellem havne her i landet og udlandet. Den vigtigste afgørelse i denne forbindelse er lsk. 1957, 1 om en af Ø.K.'s både, der gik på Østen, hvor man anløb forskellige havne. Da skibet begyndte og afsluttede sine rejser i København var besætningen også statsskattepligtige¹⁴.

4. Når en person, der er domicileret andetsteds, henter indtægter hjem fra et andet område, er det fristende for dettes myndigheder at lægge skattehånden på en del af den pågældende indkomst. Denne fristelse er såvel stat (S. L. § 2 nr. 3 og stk. 3 samt L. L. § 3 om begrænset skattepligtige) som kommune (K. L. §§ 18-32 om erhvervsskat) faldet for i et vist omfang. For skatteyderen er det særdeles ubehageligt, såfremt domicilbeskatningen ikke lempes tilsvarende. I kommunernes indbyrdes forhold imødekommes dette synspunkt i ret stor udstrækning, idet den samlede erhvervs- og opholdskommuneskat principielt ikke kan overstige skatten i den dyreste af kommunene. I forholdet til fremmede lande søger man i stigende omfang at løse problemet gennem konventioner til undgåelse af dobbeltbeskatning.

De vigtigste regler om erhvervsskatten og den begrænsede skattepligt vil iøvrigt blive omtalt senere, navnlig i T. 24.

ad c: Undertiden brydes domicilbetragtningen af modstående hensyn, der fører til, at man undlader beskatning af den, der har sin stedlige tilknytning her til landet.

der pålægger de lokale skattemyndigheder at gøre bortflyttende skatteydere opmærksom på risikoen ved atter at komme hjem til Danmark.

13. I praksis beskatter man dog kun til kommunen, hvis vedkommende har dansk indfødsret, eller på andet grundlag i trangstifælde har ret til at oppebære socialhjælp herhjemme, se gennemgangen i Kommunehåndbog 509-510 om hvilken kommune, der er skatteberettiget. Kun i nødstifælde falder man tilbage på skibsregistreringskommunen (eventuelt anløbskommunen).

14. Om de nævnte to lovbestemmelser se Hartvig Jacobsen 64-65 og Uddrag 84-85 samt lsk. 1953, 2. Marts- og majforslaget (mot. 99 og 105) vil overføre kommunereg-

1. Tilflyttere vil ofte have særlig store udgifter og deraf følgende ringe skatteevne i overgangsperioden. Det er derfor rationelt at give dem en kortere skattefri periode. Gældende rets regler fører oftest til samme resultat jfr. nærmere ndfr. § 113, men begrundelsen og detailudformningen hviler på administrativ bekvemmelighed og ønsket om at se tiden lidt an for at sikre, at domicilforandringen ikke er alt for flygtig.
2. Væsentligst af historiske grunde anses gifte kvinder for skatteretlige bipersoner (S. L. § 7, stk. 1) og er følgelig i reglen ikke skattesubjekter. De nærmere regler herom tages op til behandling i §§ 116 og 117.
3. Hjemmeværende børn med småindtægter inddrages heller ikke under beskattningen (L. L. § 17). Deres indkomst lægges i stedet ovenpå »skatteforældrenes«, jfr. ndfr. § 118.
4. Umyndiggørelse og anden inhabilitetsskabelse berører ikke de pågældendes stilling som skattesubjekter.
5. Om konkurs gælder principielt det samme, men boets indtægt beskattes i reglen ikke. For boet som sådan fordi der ikke er hjemmel her til, for fallenten, fordi han ingen reel fornøjelse får af det, sålænge der ikke er midler nok til at dække alle passiverne, jfr. Niels Hansen i S. B. 1954, 378.
6. I ældre tid var opfattelsen den, at skatten tilfaldt kongen. Der var derfor ikke sund sans i at beskatte ham, hans hus eller hoffolk. Reglen herom gælder stadig jfr. S. L. § 3 nr. 1, mens K. L. § 3 stk. 1 a ikke giver skattefrihed til slet så stor en kreds.
7. Courtoisie og problemets ringe fiskale interesse kan måske begrunde S. L. § 3 nr. 2 om delvis statsskattefrihed for udenlandske statsoverhoveder og medlemmer af udenlandske regerende fyrstehuse. Strengt taget skal disse mennesker derimod i givet fald betale opholdskommuneskat.
8. Det er et hensigtsmæssighedsspørgsmål, om diplomater, der er udsendt, bør beskattes af hjemland eller opholdsstat. Dansk rets synspunkt, hvorefter de her arbejdende i reglen er fri for statsskat (S. L. § 3 nr. 2) og i samme omfang for kommuneskat (ifølge praksis), samtidig med, at vi ikke beskatter vore diplomater i fremmede lande, er en reminiscens fra den fortid, hvor folk i udenrigstjenesten antoges at udgøre en særlig privilegeret overklasse. Fra og med L. L. 1956 § 3 stk. 1 gælder

len til statsskatteretten, men helt se bort fra de bopælsløse søfolk, der ikke har dansk indfødsret.

skatteextritorialiteten for herboende diplomater dog kun for ikke-danske statsborgere, der ikke umiddelbart før deres ansættelse i legationen var fuldt skattepligtige til den danske stat¹⁵. Valgkonsuler og deres personale nyder aldrig godt af reglerne¹⁶.

9. Vejledning 1912 henførte Grønland til udlandet. Grundloven 1953 § 1 gør som bekendt ikke indgreb i ældre loves anvendelsesområde, hvorfor man stadig ikke kender indkomst- og formuebeskatning i vor nordligste landsdel. Med de senere års livlige forbindelser har dette givet anledning til en række sager om, hvornår det skatteretlige domicil er Grønland, hvornår den øvrige del af landet¹⁷.

10. Færingerne betaler heller ikke noget til de fælles goder jfr. hjemmestyreløvs nr. 137 af 23. marts 1948, liste A pkt. 2 og 6.

11. Af b, 4 fremgår, at domicilskatten undertiden nedsættes under hensyn til, at indtægten beskattes andetsteds som følge af, at andre tilknytningsmomenter gør sig gældende. På erhvervsskatterådet sker det ved reduktion af selve opholdskommuneskatten se K. L. § 28 jfr. § 27. Dobbeltskatningskonventionernes udformning varierer, men undtagelsesfrit gælder den regel, at den, der er domicileret her, ikke i den indkomst, hvoraf skatten fastsættes, skal medtage indtægt fra fast ejendom beliggende i et konventionsland eller fra en der drevet selvstændig erhvervsvirksomhed. Det er dog sædvanligt, at skattesatsen afhænger af den samlede indtægt. Eksempel: Er den samlede skattepligtige indkomst 30.000 kr., hvoraf 10.000 kr. ikke kan beskattes her i landet, beregnes først skat af de 30.000 kr., og det herved fremkomne beløb reduceres med $\frac{1}{3}$. Herved bliver skattetilsvaret på grund af progressionen større, end hvis det var blevet beregnet af 20.000 kr. – hvad det vil blive, hvis talen er om Finland eller England. Jfr. iøvrigt foran § 6.

12. I ældre tid forekom det, at skattefrihed indrømmedes ud fra et konkret administrativt skøn uden hjemmel i generelle retsfor skrifter, se Poul Andersen 444 note 7. Noget sådant kan ikke ske i dag jfr. S. L. § 3 i. f.

15. Se nærmere foran § 20 med note 6-9 incl.

16. Majforslag mot. 108.

17. Om skatteproblemer i forbindelse med grønlandsophold, se navnlig Kåre-Fredriksen i S. O. 1954, 162 ff. Siden efteråret 1956 har et udvalg arbejdet med spørgsmålet om at gøre Grønland til skatteområde.

§ 114. TILFLYTNING

I. STATSSKAT

A. Af praktiske grunde kan og bør man ikke beskatte den, der tager et ganske kortvarigt ophold på dansk territorium. Det tidsrum, der er fundet passende for at statuere skattepligt, er ved L. L. § 2 stk. 1 fixeret til 3 måneder (med eller uden afbrydelse) indenfor et skattehalvår. Det afgørende kriterium er alene det objektive: fysisk tilstedeværelse – har der været afbrydelser regnes med sammenlagt 90 overnatninger i Danmark.

Fra denne rent objektive regel gøres imidlertid en række undtagelser, efter hvad den pågældendes subjektive hensigt har været med at tage ophold her.

1. a. Fra det tidspunkt, hvor han har sat sig for, at Danmark skal være hans faste hjemsted i en ubestemt fremtid af lang varighed, har han erhvervet bopæl her, og bliver uanset om de 3 måneder endnu ikke er gået, skattepligtig i medfør af S. L. § 2 nr. 1, 1. led.

Benægter han selv at have truffet sådan bestemmelse, må skattemyndighederne påvise dispositioner, der nogenlunde klart indicerer, at han har haft bosættelseshensigt. Det er i så henseende ikke nok, at forholdene senere udvikler sig sådan, at han efter nogle ugers eller måneders forløb beslutter sig til at forblive her jfr. fx. lsk. 1948, 2; 1950, 113 og 1952, 1 og 1955, 4. Det, der særlig kan komme i betragtning er tiltræden af stilling, påbegyndelse af uddannelse eller overtagelse af egen erhvervsvirksomhed, for så vidt disse dispositioner efter deres nærmere indhold fremtræder som langsigtede. Videre kan nævnes køb af herliggende fast ejendom egnet til helårsbeboelse, når man enten flytter ind i den eller lader den stå tom jfr. lsk. 1930, 59 (68) og (som et tvivlsomt grænsetilfælde) 1933, 7 (70). Leje og møblering af selvstændig lejlighed kan være et indicium på, at der tages fast bopæl, navnlig hvis vedkommende ikke andetsteds har nogen egentlig bolig jfr. lsk. 1940, 1 (73). At familien flytter hertil er et endnu svagere fingerpeg – det er alene familieoverhovedets forhold, der interesserer dansk skatteret jfr. lsk. 1950, 114 og 1954, 90. Familiens faste opholdssted bliver imidlertid også mandens bopæl, hvis han fx. i sit erhvervs medfør rejser rundt fra sted til sted, se lsk. 1955, 3 og 1957, 3. Med andre ord: reglerne i S. L. § 2 nr. 1, 2. led e. c. om skattefrihed for søfolk

(foran § 113, b, 3) gælder stort set kun for dem, der ikke lever i ægteskab. Svagest i indiciekæden er, om vedkommende har meldt tilflytning varigt eller midlertidigt til folkeregisteret (jfr. lsk. 1957, 2, men – med støtte også i andre momenter – 1955, 3).

Er formålet med opholdet derimod klart begrænset til en kortere tid, er bopælkravet ikke opfyldt, jfr. fx. lsk. 1956, 1 (sygdom). Lsk. 1942, 20, der statuerer bopælstagelse ved hjemkomst for at aftjene værnepligt, er næppe holdbar.

Om vedkommende beskattes i udlandet eller ej er principielt irrelevant ved bopælsafgørelsen. Det kunne tidligere have en vis retlig betydning i medfør af dobbeltbeskatningstraktaterne, men efter at L. L. § 2 stk. 2-5 fra 1955/56 har bestemt, at den fremtidige indkomst er ligningsgrundlaget for tilflyttere kan dobbeltbeskatning i teknisk forstand vanskeligt forekomme mere. At man samtidig betaler skat i to forskellige lande er nemlig efter skattesagkundskabens mening i reglen ikke dobbeltbeskatning. På den anden side sidder bindet ikke tættere for fru Justitias øjne, end at man kan skele til, hvorvidt skattetilsvaret til den anden side forekommer. Dette har muligt været afgørende for fx. lsk. 1935, 83 (72) (legationssekretær på midlertidig hjemmetjeneste anset bosat her) og den lige nævnte værnepligskendelse (lsk. 1942, 20), der angik en ikke-andetsteds skattepligtig sømand.

b. For at bringe indbyrdes harmoni mellem fraflytterbestemmelsen i S. L. § 2 nr. 2 e. c. og bopælsreglen, må denne undergives en indskrænkende fortolkning, således at skattepligt ikke foreligger, såfremt vedkommende – ved siden af at have bopæl her – i udlandet har ophold, der ikke kan betegnes som midlertidigt jfr. U. 1933, 496 H.

2. Medens bosættelse altså som altovervejende hovedregel medfører skattepligt, uanset at 3 måneders-fristen (endnu) ikke er udløbet, er der andre tilfælde, hvor ophold kan udstrækkes ud over det tidsrum, uden at skattepligt opstår.

a. Er opholdet her ufrivilligt, begrundet det ikke skattesubjektivet, se lsk. 1956, 3 om fængselsophold. En vis støtte herfor kan hentes i grundsætningen i K. L. § 2.

b. Opholder man sig her som turist eller i studieøjemed uden at drive erhvervsmæssig virksomhed her og uden at opgive den udenlandske bopæl, kan skattefrit ophold udstrækkes til sammenlagt 12 måneder indenfor en 2 års-periode, se U. L. § 36 stk. 2 og 3 jfr. fmin. bek. nr.

199 af 30. april 1948. Kan vedkommende ikke godtgøre, at han fortsat er fuldt indkomstskattepligtig til fremmed stat, vil skattefriheden dog afhænge af en konkret administrativ afgørelse. Reglen har navnlig haft betydning for danskamerikanere på langvarige besøg¹.

c. Andre særegne årsagsforhold bag opholdet kommer normalt ikke i betragtning jfr. lsk. 1953, 123 (devisereglerne tvang vedkommende til i årene 1943-45 at opholde sig her, hvor han havde sin formue). Nævnes kan dog Island-konventionen art. 7, hvorefter en i Island bosat person skattefrit kan opholde sig her i eet år, hvis helbredshensyn er den motiverende faktor, og han ikke udøver nogen erhvervsmæssig virksomhed her.

Endvidere røber Kaare Frederiksen i S. O. 1954, 166, at personer, der er ansatte under den danske stat med tjenestested i Grønland, af skattedepartementet fritages for beskatning af tjenesteindtægt ved ellers skattepligtigt ophold her. Bortset fra at denne praksis forekommer ulovlig, kan der næppe siges flere gode ord om den end om de forskellige andre tilløb, der spores i dansk skatteret til at særbegunstige offentligt ansatte. (En del af de i denne bog omtalte eksempler herpå kan samles via sagregistret under »tjenestemænds skatteprivilegier«). Se iøvrigt p. 320 og p. 467 f.

B. Når betingelserne for at beskatte i medfør af det foranførte, er opfyldt, indtræder skattepligt ikke lige straks. Fra gammel tid har man sat begyndelsesterminen til et skattehalvårs begyndelse. Med andre ord, den der tager ophold, men ikke bopæl her den 1. januar beskattes fra 1. april; kommer han først 2. januar, indtræder skattepligten ikke før 1. oktober. Midlertidigt fravær lige omkring en 1. april eller 1. oktober vil dog ikke hjælpe, i al fald ikke, såfremt bortrejsen ikke har anden rimelig begrundelse end det skattemæssige. Det klassiske eksempel er manden, der udrejser til Malmø den 31. marts og kommer tilbage 1. eller 2. april. Det forekommer nu i trykt kendelse (lsk. 1955, 99)².

Det er klart, at reglen om, at man kun ser på forholdene to gange

1. Den, der opholder sig her i uddannelsesøjemed vil ofte opnå endnu videregående skattefrihed i medfør af dobbeltbeskatningskonventionerne (Sverrig art. 10; Norge slutprotokol pkt. 15; Finland slutprotokol pkt. 13; Island art. 7; Vesttyskland art. 13; England art. 15 og U.S.A. art. 13 . Jfr. 1951, 112 (norsk børnehavelærerindelev).

2. Marts- (mot. 99) og majforslaget (mot. 105) foregiver begge – som led i argumentationen for en ny retstilstand – at tro, at retsanvendelsen skulle være kommet til et modsat resultat.

om året fører til skattefri ophold af forskellig længde³. Dette tilfældighedernes spil vil reformforslagene afskaffe. Om man så rammer det rette ved at lade beskatningen træde i kraft allerede med begyndelsen af den første måned, hvor skattepligtsbetingelserne er opfyldt, kan diskuteres. Forslagene herom har imidlertid vundet indpas i nyere særregler på området, jfr. den foran nævnte bek. nr. 199 af 30. april 1948 (turist- og uddannelsesreglerne) og anordning nr. 18 af 18. januar 1951 § 3 B (fratræden fra internationale organisationer). Derimod fraviger man ikke de almindelige halvårsgrænser ved den tilflytning, der består i bortfald af skatteeksterritorialitet iøvrigt (R. R. 1957, 395 ld.).

C. Når beskatning herefter foretages, sker det efter forventet fremtidig indtægt (ovfr. § 93, IV), men også den tidligere indtægt kan inddrages, idet skat efter omstændighederne kan pålignes med indtil 5½ års tilbagevirkende kraft (foran § 113, b, 2).

II. KOMMUNESKAT

A. Ved tilflytning fra udlandet indtræder opholdskommuneskattepligten stort set efter samme regler som gælder for statsskatten⁴. Navnlig 3 undtagelser må dog mærkes.

1. Skæringsdatoer er ikke blot 1. april og 1. oktober, men også den første dag i de to andre kvartaler. Tager man ophold her fx. 17. februar eller bopæl 10. maj, vil man med andre ord blive sat i kommuneskat allerede fra 1. juli, mens statsskatten først kommer pr. 1. oktober⁵.

2. Med bosættelse ligestiller K. L. § 1 stk. 2, 3. pkt. erhvervsudøvelse fra fast forretningslokale i forbindelse med ophold, såfremt denne tilstand fortsætter i mindst 1 måned.

3. For den, der er ansat under staten med tjenestested på Grønland, men som får (midlertidigt) skattedomicil her, bestemmer K. L. § 3 stk. 3, at skattepligten helt eller delvist »kan« suspenderes af indenrigsministeren. Denne læser vistnok ordet »kan« som »skal« og springer »del-

3. For tilflyttende kvinder kommer yderligere det moment til, at de ved at gifte sig, før det relevante tidspunkt kan undgå særbeskatning, og sambeskatning indtræder ikke før en 1. april. Der kan altså efter omstændighederne ske en forlængelse på ½ år af skattepausen.

vist» over. Jfr. hertil det foran p. 320 med note 9 bemærkede. Rimeligt er det derimod, at K. L. § 3 stk. 2 har givet en ganske analog bestemmelse for »personer, der er hjemmehørende i Grønland, og som midlertidigt opholder sig i Danmark på studier, i lære eller for at modtage anden uddannelse.« Man foruddiskonterede herved på det felt, hvor det var særlig naturligt, den retsudvikling, der først 10 år senere for alvor kom i gang (foran I, A, 2, b). Kun sørgeligt, at tjenestemændene sad så nær lovgiverbordet, at de fik deres stk. 3 i fortsættelse af det fremadpegende stk. 2.

B. Flytteproblemer opstår naturligvis særlig hyppigt inden for landets grænser. Hovedreglen findes i K. L. § 4, stk. 1, hvorefter den, der tilflytter en kommune skal skatte til denne fra begyndelsen af det efter tilflytningen påfølgende kvartal. Med den stærke kommunikation, der består kommunerne imellem, og de mange praktiske variationer, der kan være i de domicilmæssige tilknytningsmomenter, opstår en række detailproblemer. Der er taget stilling hertil ved et overbroderet system i de første 6 paragraffer i K. L. Hvad spekulationsområdet er blevet til i nyere tid, var disse bestemmelser i dansk skatterets barndom: hovedtumblepladsen for en domspraksis, der skabte juridiske retstilstande på feltet. Derfor har der i den sidste snes år hersket relativ ro på området, som er ret udførligt behandlet andetsteds i litteraturen⁴.

Hovedreglen et at skattepligten følger det personlige, frivillige ophold, uanset om det er varigt eller midlertidigt, blot det går ud over 90 dage, dog at egentlig bopælstagelse ikke er forbundet med noget sådant karenstidskrav. Ved dobbeltdomiciler sker skattefordeling mellem de kommuner, hvor skatteyderen eller noget medlem af hans husstand har haft tilstrækkelig langt ophold.⁵

4. En af hoved»rets«kilderne er den besynderlige K. L. § 1, stk. 4, der dog ingen real rolle spiller, jfr. Kommunehåndbog 489-490.

5. Er det en kvinde, og gifter hun sig i juli kvartal, er hun kommuneskattepligtig i ¾ år, men bliver ikke statsskattepligtig, jfr. imin.skr.af 17. april 1956 (S. O. 1957, 97).

6. Den, der vil have en levende og klar fremstilling, henvises til Axel A. Nielsen I, 156-171. Er det domspraksis, der særlig interesserer, bør man gå til Hartvig Jacobsen 57-63 og 118-119. Har man i en årrække abonneret på Sognerådstidende, er Kommunehåndbog 505-519 af interesse. Mest udførligt behandles emnet vist af N. Möllmann i »Om personers og selskabers skattepligt til kommunen« (1947).

7. Hovedeksemplet er københavnske landliggere, hvorom der findes adskillige forvaltningskontrakter kommunerne imellem (»landliggeroverenskomster«). Hovedprincippet heri plejer at være, at sommerhuskommunen får 1/3 af sin skat for den periode, op-

Blandt detaljer af mere almindelig interesse kan nævnes, *at* personer ikke ved hyppige bopælsforandringer på noget tidspunkt skal kunne blive kommuneskattefri (K. L. § 1, stk. 2 og 3), *at* der aldrig skal ske dobbeltbeskatning, i den forstand, at skat for samme tidsrum pålægges såvel i tilflytnings- som i fraflytningskommunen (K. L. § 5, stk. 1), og at man, hvis skatteyderen og hans husstand samtidig har domiciltilknytning til flere kommuner, fordeler kommuneskatten mellem disse efter et forhold, der enten fastsættes efter overenskomst eller om fornødent af tilsynsmyndigheden (K. L. § 15).^s

§ 115. FRAFLYTNING

I. De sager, vi fortrinsvis beskæftigede os med i den foregående paragraf – om, hvorvidt en person er tilflyttet Danmark eller ej – havde som sagsgenstand normalt $\frac{1}{2}$ års skattefrihed. Består tvisten derimod, om hvorvidt herværende skatteretlige domicil er opgivet, er det ofte et helt års skat, der står på spil. S. L. § 36, stk. 3, der stadig (teoretisk) er hovedreglen, fører nemlig til, at 1. april er den eneste dato, som er relevant i de af den regulerede fraflyttesager. Den formelle begrundelse er, at skatten beregnes af det foregående års indtægt¹.

Kan dette traditionelle udgangspunkt i vor skattelovgivning virke hårdt for skatteyderen, der jo sædvanligvis betaler skatten af den løbende indtægt, giver S. L. ham på den anden side to chancer for at befri sig for herværende skatteretligt domicil, nemlig enten

holdet varer, hovedstadskommunen $\frac{2}{3}$ af sin + eventuel difference, så skatteyderen ikke slipper billigere, end hvis han havde holdt sig hjemme (se lidt mere om denne »forskelskat« i næste note).

8. Er den dyreste kommune hoveddomicilet, kan den udover sin forholdsmæssigt beregnede skat kræve »forskelskat« beregnet som differencen mellem fuld skat, hvis den var enebeskat, og den samlede skat, der efter fordelingen svarede til de to kommuner (K. L. § 6).

1. Ved flytning til Sverrig (skattedepartementets cirk. nr. 134 af 7. august 1936) og Island (konvention 24. januar 1939, art. 6) ophører skattepligten dog fra den dag, tilflytterlandets skat begynder at løbe. Noget tilsvarende gælder vistnok ifølge de nye Norgesaftaler.

1. Opgivelse af bopæl her (§ 2 nr. 1)² eller

2. Ikke-midlertidigt ophold andetsteds (§ 2 nr. 2).

ad 1: Om bopælen er opgivet, må bero på de foreliggende realiteter. Folkeregisterframeldelsesdagen må være ganske underordnet, jfr. lsk. 1953, 2³. Det bør navnlig interessere, om helårsbeboelseslokaliteter er til rådighed her 1. april.

Står (møbleret) villa eller lejlighed ubenyttet hen, kan en påstand om, at bopælen er opgivet, normalt ikke reddes i land (se fx. lsk. 1929, 2 (68) og 1952, 2 samt (tillige konkret begrundet) U. 1932, 1106 Ø). Særlige forhold kan dog gøre sig gældende: Opsigelsesvarslet for den fraflyttedes lejemål kan endnu ikke være udløbet (lsk. 1939, 94 (81)), eller man har været tvunget til at tage flugten over hals og hoved (lsk. 1956, 3), eller en rigmand kan have råd til at lade sin beboelse blive stående til brug ved kortere ferieophold (U. 1938, 1050 Ø).

Er villaen udlejet, vil det oftest kunne harmonere med en påstand om, at bopælen er opgivet, og at ejendommen nu udnyttes som kapitalobjekt. Vanskeligere stiller det sig ved fremleje af lejlighed eller værelse. Hovedsynspunktet må være, at bopælen er bevaret (lsk. 1951, 1 og 1955, 98), men i boligknappe tider kan forklaringen være, at en bortflyttet har villet og kunnet sikre sig en vej tilbage (lsk. 1952, 3 og S. O. 1956, 25 lr.). Overmåde liberal i forhold til hidtidig praksis er lsk. 1956, 80.

Har den pågældende boet hos forældre eller været medlem af husstanden andetsteds, kan en påstand om bopælsopgivelse vanskeligt tilbagevises. Heller ikke, hvis han under ferieophold her bor sammesteds (lsk. 1944, 92 (82)). Lsk. 1955, 1 når med tvivlsom føje det modsatte resultat, hvor det i forældrenes hjem benyttede værelse efter bortrejsen blev stående møbleret og ubenyttet. På lidt sikrere grund står S. O. 1955, 59 lr., der statuerer uafbrudt bopæl for nybagt student, der før og efter toårigt studieophold i udlandet boede hos forældrene.

Opgives beboelsesmuligheden er det ikke nok til at statuere skattepligt, at møblerne bliver her og opmagasineres (lsk. 1942, 21 (82)). Lsk. 1941, 105 (75) når dog til det modsatte resultat.

2. Er bopælen opgivet pr. 1. april, men opholder vedkommende sig rent fysisk her, kan der opstå en regelkrydsning med L. L. § 2's tilflytterregel (3 måneders ophold). Lsk. 1956, 2 løser konflikten således, at der statueres skattepligt. Afgørelsens urigtighed indiceres bl.a. stærkt af U. 1933, 496 H (foran § 114, I, A, 1, b).

3. Lsk. 1949, 96 kan ikke tiltrædes.

Et særligt tilfælde foreligger, hvor hustruen bliver boende her, mens manden søger at skabe de fornødne forudsætninger i det fremmede for, at hun kan følge efter. Der vil så ikke være noget mistænkeligt i, at hun bevarer den hidtidige beboelse, og skat kan ikke pålignes, hvis han definitivt er rejst før 1. april (lsk. 1953, 1 og 1955, 2). Er der ingen ydre tegn på, at det er meningen, at hustruen skal sige Danmark farvel, består ægtefællernes chance i at prøve, om man vil tage en påstand om, at de agtede at opløse ægteskabet, for gode varer. Det skete ved lsk. 1956, 81.

ad 2: Om opholdet i udlandet er midlertidigt eller ej, beror i første række på formålet med bortrejsen. Studierejser vil sædvanligvis være klare eksempler på midlertidige fraværperioder (lsk. 1940, 101 (75) og S. O. 1955, 59 lr.). Det samme gælder udstationering under militær⁴ eller civil⁵ ansættelse, for hvilken det sædvanlige tjenestested er her i landet. Grønlandsarbejdere har givet anledning til tvivl. 18 måneders-kontraktansatte anerkendes nu som mere permanent fraværende (lsk. 1952, 112), mens i al fald den første periode for dem, der er antaget på 9 måneders ad gangen, ikke er nok til at skabe skattefrihed (lsk. 1952, 113)⁶.

Søfolk, der sejler i udenrigsfart, men har lejlighed til sig selv eller deres familie herhjemme, er kun midlertidigt fraværende, jfr. lsk. 1929, 2 (68) og 1952, 2.

Et fravær kan derimod godt være ikke-midlertidigt, selv om det ikke modsvares af et fastere ophold på noget bestemt sted i udlandet, jfr. U. 1933, 496 H om en direktør, der i en snes år rejste rundt mellem fremmede hovedstæder for at sælge bøsser m.v. for A/S Dansk Rekyrlriffel-syndikat.

Pensionister og kapitalister kan være svære at placere. U. 1938, 1050 Ø statuerer, at et 3-årigt lejemål i udenlandsk by er nok til at gøre fraværet ikke-midlertidigt, men lsk. 1941, 105 (75) når det modsatte resultat (pensioneret dommer ville leve i Syden et par år).

Bortrejse, der oprindeligt er tilsigtet som midlertidig, kan skifte ka-

4. Kaare-Frederiksen S. O. 1954, 163-164 om militær på Grønland.

5. Lsk. 1955, 98 og 1949, 1.

6. Det reelle problem i det lange løb for de fleste grønlandsfarere er imidlertid, om man kan og vil bruge S. L. § 42, stk. 5 efter deres hjemkomst, se herom foran § 113 i og ved note 10.

§ 115

rakter, hvis udenlandsopholdet bliver længere end påregnet, jfr. lsk. 1948, 3 om en familie, der strandede i U.S.A. på grund af krigen⁷.

II. Ved flytning fra en kommune til en anden her i landet ophører skattepligten til den tidligere, når den indtræder til den nye, jfr. K. L. § 5 stk. 1 og imin. skr. nr. 159 af 9. september 1937. Der kan herom henvises til, hvad der er henvist til foran § 114 note 6.

Flytter skatteyderen til udlandet, er reglen i princippet den, at den hidtidige opholdskommune bevarer beskatningsretten lige så længe som staten.⁸

7. Cfr. lsk. 1953, 102: Russisk krigsfangenskab 1943-1952 betragtet som fraværelse af midlertidig karakter (!).

8. Mere som et kuriosum end fordi jeg tror, man bør drage lære af den, skal jeg kort referere afgørelsen S. T. 1944/45, 158: August 1942 blev en fisker opbragt af Royal Navy, og resten af krigen tilbragte han i England. 1. januar 1943 flyttede hans kone fra en kommune her i landet til en anden. Fiskeren var herefter 1944/45 (og begyndelsen af 1945/46) nok stats-, men ikke kommuneskattepligtig, mens hans kone i denne periode ikke var statsskattepligtig, men skulle betale kommuneskat til sin nye hjemstedskommune i henhold til K. L. § 1, stk. 1, 5. og 6. pkt.

KAPITEL 24

Familiesambeskatning

§ 116. GIFTE KVINDER SOM LEGISLATIVT PROBLEM¹

Lov 2. juli 1870 § 4 bestemte bl.a.: »Personer, der leve i Huusstand med ... Forsørgere svarer kun Skat af den Indtægt, som de have foruden Opholdet i ... Forsørgernes Huus«². Den følgende statsskattelov – S. L. 1903 – repræsenterer et, målt med nutidens alen, mere reaktionært standpunkt. Dens § 7, stk. 1 udtalte: »Familieoverhovedet beskattes af hele Husstandens Indkomst. Til Husstanden henregnes den med Manden samlevende Hustru, selv om hun har Særformue ...« Som det fremgår af S. L. 1922 § 7, stk. 1 er der ikke siden sket realitetsændringer.

For at forstå sambeskatningsinstituttets baggrund, må vi altså vende blikket mod de forhold, der rådede omkring århundredeskiftet. Hustruens stilling var da meget lidt udadvendt. Ægteskabet var som altovervejende hovedregel et bånd, der lænkede parterne sammen i et livsvarigt og fuldstændigt produktions- og forbrugsfællesskab. De familieøkonomiske forestillinger var endnu præget af forholdene, som de i århundredreder havde været indenfor landets hovederhverv, landbruget: et totalt, tildels naturaløkonomisk samvirke, som det ville være kunstigt for skatelovgiveren at spalte op. Familien var enheden, husbonden dens repræsentant udadtil.

Forlængst er livets udviklingsfilm drejet videre. Ægteskabslovene har for mere end 30 år siden draget konsekvenserne. Kun S. L. har ikke kunnet følge med. Man skulle dog ellers tro, at skattevæsenet var blevet klar over, at hustruer nu ofte har pengeindtægter, og at skatterne er kommet op på et niveau, som man ikke kunne tage i betragtning, da man gav den til fortidens forhold godt svarende gennemsnitsregel. I dag

1. Hartvig Jacobsen 77-83 og Philip 122-130.

2. U. 1898, 52 H afviste skattemyndighedernes forsøg på at sambeskatte ægtefæller uden positiv lovhjemmel. Jfr. også U. 1898, 936.

2a. Denne betragtning blev afgørende for den for danske jurister så kuriøse vesttyske forfatningsdomstols-afgørelse af 17. januar 1957, der ugyldiggør visse tilløb til en sam-

er vielsesattesten for mange et for kostbart dokument^{2a}. Andre er af samvittighedsgrunde, som skatteloven formentlig ikke bør forkætre, indtrådt i ægtestanden, hvorefter sund skattetænkning hurtigt har ført kvinden over i en ren husmodergerning. Produktionsfællesskab mellem mand og kone i foran anførte forstand er i dag en saga blott. Nogle kører imidlertid stadig på argumentet om forbrugsfællesskab. Det er dog problematisk, om det at være gift under nutidens forhold medfører væsentlige besparelser og deraf flydende øget skatteevne. Sålænge hustruen selv bager familiens brød, syer dens klæder o.s.v. (uden at blive beskattet af den herved opnåede økonomiske fordel, jfr. foran § 16 ved note 11), øger ægteskabet skatteevnen. Går ægtefællerne derimod til bageren, manufakturhandleren o.s.v. for at købe disse forbrugsgoder, opnås ingen rabat. Længst gjaldt sætningen om besparelser ved forbrugsfællesskabet vel for boligudgiften. Lejen var mindre pro persona for ægtefæller end for enlige. I dag varierer denne talstørrelse imidlertid nok så meget med opførelsesåret for den ejendom, hvor man kan blive bevilget en bolig. Herudover anfører visse modstandere af sambeskatningen med følelsesmæssig patos, at de gældende regler i strid med moderne retsopfattelse (jfr. fx. ægteskabslov II §§ 1 og 2 og indfødsretslov nr. 252 af 27. maj 1950) gør hustruen til et skatteretligt selvstændigt væsen, der behandles, som var hun »familieoverhovedets« slave³.

Som en mulig begrundelse for sambeskatning må man herefter ty til ønsket om ved retsteknisk skarpe regler at hindre misbrug, hvorved ægtefællerne foretager en vilkårlig opdeling af deres samlede indtægter for at unddrage sig progressionens åg. Denne betragtning rammer imidlertid stort set kun selvstændigt næringsdrivende og passive kapitalister. Forsigtigt udtrykt: det er tvivlsomt, om synspunktet selv indenfor dette område kan bære reglerne i deres nuværende generelle udformning.

beskatning i en lov fra 1952. En sådan skatteform fandtes stridende mod grundlovens frihedsregler om, *at* alle mennesker er lige, *at* kvinder også er lige og *at* ægteskabet og familien står under statsordenens særlige beskyttelse. Morsomt er det at læse den udforlige gengivelse af dommen i U. 1957 B 125-127, men for morsomt bliver det, når referenten (den tyske dr. jur. Franz Marcus) bruger den følgende hele side af ugeskriftet til i alvor at drøfte mulighederne for, at vi kunne få en tilsvarende domsafgørelse herhjemme.

3. Mogens Munch 169-172 påpeger imidlertid med rette, at man ikke kan analogisere fra ægteskabsloven, der indrettes med kriser for øje, til skatteretten, der først og fremmest må tage sigte på de sædvanlige forhold i ægteskaber.

Proformatjenesteforhold hvor ægtefællen udadtil optræder som lønnet medhjælp eller ægtepagter om gaveoverdragelser af dele af formuen ville under en ren særbeskatningsordning kunne rammes af omgængelses-synspunkter, svarende til hvad gældende ret arbejder med i tilfælde, hvor begunstigelser af selvstændigt skattepligtige familiemedlemmer eller af hovedaktionærer søges camoufleret under driftsomkostningens maske⁴.

Hvis dette ikke findes tiltrækkende, kan inspiration hentes i fransk og i den (siden 1948 gældende) amerikanske skattelov. Man sammenlægger ved ligningen først ægtefællernes indkomst. Derefter deler man den ved skatteberegningen efter faste lovbestemte forholdstal mellem familiemedlemmerne; i U.S.A. (fakultativt) med halvdelen på hver af ægtefællerne, der så beskattes efter en lidt hårdere skala end andre forsørgere; i Frankrig efter et noget mere differentieret system, der lægger vægt på børnetallet og ægteskabets hidtidige varighed. Hver ægtefælle får så sin egen skattebillet. Finder lovgiveren, at den herved skete afbødning af progressionens virkninger er for væsentlig, kan systemet udmærket suppleres med en vis lovbestemt procentvis forhøjelse af gifte personers indtægter.

Hovedsagen er, at næppe nogen, der ser på virkningernes praktiske omfang, kan bestride, at ægtefællesambeskatningen i dag indeholder den største urimelighed i hele det danske retssystem, og at man derfor ikke bør afvise en fornyet samlet gennemtænkning af problemerne. De hidtidige skattereforarbejder har stort set skubbet denne opgave fra sig⁵. Utallige forfattere – senest Mogens Eggert Møller i R. R. 1957, 286-287 – har før mig med anvendelse af de samme argumenter forgæves søgt at få myndighederne til at forstå, at man ikke bør fortsætte med ene og alene at lade sig diktere af fiskalt pengebegær.

4. Hvad specielt formueindtægter angår, ville det måske være både rimeligt og teknisk gennemførligt under en særbeskatningsordning altid at føre den med halvdelen på hver ægtefælles selvangivelse uanset hvordan de så ellers formelt-ægteskabsjuridisk og reelt delte pengene imellem sig.

5. Jeg vil helst forbigå det, som den af cand.polit'ter og lign. dominerede store skatelovskommission skriver om spørgsmålet i udk. 1948, II, 66-71. Jeg kender ingen dansk eller udenlandsk behandling af et juridisk emne, som i livsfjernhed når samme niveau, men jeg er ked af, at denne rekord er sat af en fremstilling, med hvis resultater jeg i bund og grund er uenig. Hvis man ville være mere udtømmende med hensyn til efterkrigstidens reformarbejder kunne man også medtage en embedsmandsbetænkning fra 1952, men den synes jeg nu vi skal gemme til ndfr. p. 491. Se også p. 302 note 20.

§ 117. SAMLIVSBETINGELSEN

I. Forbrugsfællesskabsbegrundelsen for sambeskatningen fører til, at det afgørende kriterium må være det faktiske: samlever ægtefællerne?, ikke det retlige: er de stadig gift?¹. Derimod er det en fundamental forudsætning for, at sambeskatningsproblemet overhovedet kan opstå, at retligt gyldigt ægteskab er indgået og stadig består. Selv nok så faste uden-ægteskabelige samlivsforhold kan ikke føre til, at parterne beskattes under eet, og særbeskatning skal også undtagelsesfrit finde sted, selv om samlivet faktisk fortsættes, efter at skilsmisse er meddelt – uanset om den afgørende drivkraft for skilsmissen alene har været parternes skattetænkning.²

II. Ved ægteskabs indgåelse er skæringsdagen 1. april³. Vigtigt er det, at have dette in mente når bryllupsdatoen skal fastlægges. Man kan dog ikke eensidigt sige, at skattebetragtninger tilskynder til at afholde april-brylluper. Man må i hvert enkelt tilfælde have fat i Spang-Thomsen og foretage en konkret beregning, idet reglerne om hustrufradrag, nygiftelempelser og merindkomstbegunstigelser⁴ må drages med ind i billedet. Er der herefter tvivl, må man så godt det er muligt søge at danne sig et skøn over, hvorledes skattefradragets retten vil indvirke i det lange løb, og om eengangsfordele og -ulempelser må formodes at blive større eller mindre ved et eller flere års udsættelse af brylluppet. Hvis det må antages, at der er en væsentlig udsigt til at ægteskabet indenfor overskuelig fremtid vil ende i skilsmisse, separation, samlivsophævelse, omstødelse eller

1. Det klassiske eksempel er lsk. 1927, 45 (635): Enhver form for samliv var opført, men manden boede fortsat i et værelse i den tidligere fælleslejlighed. Hustruen disponerede over resten. Hverken separation eller skilsmisse var meddelt. Særbeskatning.

2. Om de sagføreretske problemer i forbindelse med skatteskilsmisser, se Berlingske Tidendes kronik 24. august 1955 (Koefoed-Petersen) S. B. 1955, 256-257 og 266 (Torkild Hansen) og 265-266 (Robert Mikkelsen). »Skatteseparationer« ser man ikke slet så hyppigt. Det skyldes, at reglen i ægteskabslov nr. 276 af 30. juni 1922 § 75 bestemmer, at separationsvirkninger (herunder også de skattemæssige) bortfalder, blot parterne rent faktisk genoptager samlivet. Vil hustruen imidlertid komme til at tjene godt et år, og agter hun derefter at holde op med sit erhverv, kan separationsinstituttet dog også være et instrument i skattetænkernes register, jfr. foran § 93, II 7.

3. Før 1942/43 anvendtes også 1. oktober, jfr. S. L. § 36, stk. 1 og K. L. § 5 stk. 5, men begge bestemmelser anses modificerede ved L. L. § 14 stk. 1.

4. Jfr. foran henholdsvis § 80, § 93, II og § 87 note 4 om R. R. 1957, 431 ld.

en af parternes død, bør man også gøre sig fortrolig med skatterettens herhenhørende snurrigheder. Har en af parterne fornylig været i andet ægteskab, må de også ulejlige sig med at læse de lsk.-afgørelser, der henvises til ndfr. under III. Som man ser: det er ikke nogen let sag for de fleste fornuftige mennesker at gifte sig i dagens Danmark. Kun for millionøser er sagen klar, de bør ubetinget hurtigst muligt udslette deres selvstændige eksistens i skattelovens forstand ved at gifte sig med diplomater eller andre af de få, der ikke beskattes nogetsteds (Brudgoms-mulighederne kan findes via p. 462 f). Almindelige mennesker, som vil noget nærmere til problemets bund, kan finde nogen støtte i sag-register-opslagsordet »bryllups skattekonsekvenser«.

Resultatet af alle spekulationerne vil ofte, men ikke undtagelsesfrit, blive, at folk med jævne indtægter, eller kvinder, der har tjent særlig godt de(t) foregående år, står sig ved at gifte sig i marts.

I mandens indkomst i første sambeskatningsår indgår alt, hvad hustruen har tjent i det foregående indkomstår med de modifikationer, der følger af de regler, som den, der har fulgt den lige givne opskrift er velbekendt med.

III. Ophæves den fælles husholdning på grund af uoverensstemmelser mellem ægtefællerne, forstås S. L. § 7 stk. 7 og 8 således, at indtægterne under samlivet anses for mandens, uanset om de er oppebåret af hustruen.

Herfra gør man efter herskende lovlæsning alene undtagelse, for så vidt angår det, der i henhold til lov nr. 75 af 7. april 1899 var hustruens særindtægter⁵. Herunder falder alene hendes mulige indtægt før det ægteskabelige samlivs optagelse⁶ og efter dettes ophør, afkast af hendes særejmidler⁷ og hendes arbejdsindtægter, hvis der har været fuldstændigt særeje mellem ægtefællerne⁸.

5. Sprogligt skulle der intet være i vejen for at fortolke S. L. 1922 som henholdende sig til den til enhver tid gældende ægteskabslovgivning. Det er blot ikke sket i de år, der er forløbet siden ægteskabslov II i 1925 indførte særråden og særhæften, men det skyldes formentlig, at det pågældende nummer af lovtidende endnu ikke er nået frem til lsk., fmin. eller ld. jfr. foran p. 300 og 301 med note 17.

6. Lsk. 1939, 81 (631); 1947, 79 og 1950, 185.

7. Dog ikke hvis dette afkast undtagelsesvis – som foreskrevet i den deklaratoriske regel i ægteskabslov II § 21 – skulle være fælleseje. Slutningen er dog ikke sikker, da lov af 7. april 1899, der stadig synes at være den for praksis gældende, i § 22 sagde det modsatte.

8. Lsk. 1950, 186. – I det omfang hustruens indtægter ifølge ægtepagt er hendes

Videre bliver manden fri for sambeskatning, hvis en af parterne har giftet sig påny før det pågældende skatteårs begyndelse. Det er forståeligt, hvis det er ham selv, der påny er havnet i ægteskab, idet man har vægret sig ved for samme skatteår at lade ham blive sambeskattet med flere end een hustru (lsk. 1951, 91 og 1956, 138) og den fraskilte kone må så som en »logisk konsekvens« finde sig i at få hældt højere skat oven i jalousiens bæger (lsk. 1957, 75). Derimod synes det at være mindre konsekvent at lade det være afgørende for hans skatteforhold, om hans fraskilte kone gifter sig påny før eller efter en 1. april, men lsk. 1940, 87 (631) har i et sådant tilfælde fundet det rimeligere at belaste den mand, kvinden nu foretrak, med hendes indtægter.⁹

I den periode manden trækkes med skatten på den tidligere ægtefælles indtægt, må han naturligvis også få de fradrag, der hidrører fra eks-hustruens udgifter i den pågældende periode. Hæves samlivet fx. 1. juni 1956, må hendes indtægter og fradrag for 1957/58 fordeles med denne dag som skæringsdag på grundlag af de almindelige periodefordelingsprincipper. Et særligt spørgsmål opstår ved de fradrag, for hvilke der gælder særlige maxima, navnlig kapitalforsikrings- og lønmodtagerfradrag. Har konen fx. fast stilling med 600 kr. om måneden i løn, skal sidstnævnte fradrag tilfalde manden i forhold til en lønindtægt på 3000 kr. og hustruen til 4200 kr., altså således at han får 300 kr. og hun får 400 kr. i fradrag. Lsk. 1957, 58 vil gøre indgreb i denne ret og hævde, at de kun tilsammen kan få 400 kr., der fordeles mellem dem med $\frac{5}{12}$ til manden og $\frac{7}{12}$ til hende. Dette ulovhjemlede angreb på de rettigheder, ordene i L. L. § 23, stk. 1 og 5 giver borgerne, må der tages skarp afstand fra. Lad gå med, at man ved affattelsen af § 23 helt har overset

særeje, tør man vel formode, at det samme gælder, uanset om der er delvis fælleseje i ægteskabet.

9. Indgås det nye ægteskab efter 1. april, opstår et pudsigt L. L. § 14-problem. Eventuelle kendelser herom er forbigået min opmærksomhed, så jeg digter et eksempel: Fru A er kontordame med 600 kr. månedlig. 1. oktober 1956 skilles fru A, og 1. juli 1957 bliver hun fru B og ophører straks med at arbejde. Ingen tvivl om, at hun kan få sin skattepligtige indkomst for 2. skattehalvår 1957/58 reduceret med de 1800 kr., fra oktober kvartal 1956, men hvad med A's? Ordene i L. L. § 14 stiller os formentlig frit i denne specielle situation. Jeg vil gå ind for den dristige fortolkning, at han i 2. skattehalvår 1957/58 kan få nedslag med 5400 kr., først og fremmest ud fra den betragtning, at retsanvendelsen må gøre alt, hvad der er den muligt for at begrænse de utvivlsomt helt irrationelle, under det nuværende beskatningsniveau nærmest skandaløse, lovbestemmelser om, at mænd skal lide under deres tidligere koners indtægter år frem i tiden.

dette problem, som så mange andre, men vigtigt er det, at man ikke ad fortolkningens vej afviser urimeligheder i skatteyderens favør, når man bolttrer sig i dem i hans disfavør. For den, der er hildet i traditionelle skattetankevaner vil det muligt have nok så megen vægt at påpege, at det er to helt forskellige individer, der tjener de 600 kr. om måneden før og efter 1. juni. De sidste penge tjenes af helt nyt individ, som skatteloven ikke hidtil har kendt, de første af manden, og han har i medfør af den særlige lovregel i L. L. § 23, stk. 5 ret til dobbelt lønmodtagerfradrag.

Modstykket til, at manden i lang tid efter ægteskabets forlis betaler skatten, er, at kvinden lever i en tilsvarende frihed. Ophører samlivet fx. i 1957, vil manden helt frem til sommeren 1959 overfor skattevæsenet være pligtig at betale skatter, hvis størrelse er fastsat også under hensyn til hustruens indtægtsforhold. Året 1903's lovgivere var ikke opmærksomme på, at fordi målestokken ved ligningen er »fællesindtægter«, må man ikke glemme, at begrundelsen for sambeskatningen er formodede besparelser som følge af en fællesøkonomi, der forlængst er ophørt, når skattebetalingspengene tjenes. Det kan man tilgive medlemmerne af systemskiftets rigsdag. Ikke blot fordi de var så moderate i deres skatteskalaer, men også fordi datidens retsvidenskab først lige var ved at arbejde sig fri af konstruktive tankegange. Derimod kan kun injurielovgivningens retorsionsregler (navnlig borgerlig straffelov § 272, 1. led) redde den, der vil give en saglig, begrundet redegørelse for, at de sidste 17 års-rigsdage, mere end et halvt århundrede efter at Julius Lassen begyndte sit virke, fremturede i blindheden, samtidig med at de lod udskrivningsprocenterne vokse og vokse.¹⁰

I den sidste halve snes år har optimister troet, at denne urimelighed sikkert skatteretligt vil blive afbødet indenfor en overskuelig fremtid¹¹. I det indbyrdes, privatretlige mellemværende tilvejebragte allerede U. 1951, 1112 Ø en regresordning, som – begge parter solvens forudsat – giver i al fald en rimelig fordelingsnorm for skattetilsvaret, jfr. nærmere Ernst Andersen 198-200 og den tabende sagførers kritik af dommen i S. O. 1952, 36-37¹².

10. Lsk. kunne nu godt have afbødet ulemperne noget, men i stedet siger man det formelt korrekte, at i forhold til skattevæsenet spiller aftaler mellem parterne om sær- eller sambeskatning ingen rolle (Lsk. 1945, 77 (636)). Smlg. herved højesteretsdommen i note 12.

11. Udk. 1948 § 101, martsforslag mot. 108-109 og majforslag mot. 113-114.

12. Som begge anfører bygger U. 1939, 744 H formentlig på rent kontraktretlige

Der er imidlertid også mænd, der har søgt at drage fordel af S. L.'s regel om, at de skal betale skatten af det, der indtjentes i sin tid, mens fællesskabet bestod. De møder op på skiftet og kræver dette skattetilsvaret taget i betragtning som gæld med det fulde nominelle beløb, så de ved bodelingen kan udtage en meget stor part af boets sædvanemæssigt lavt vurderede aktiver. U. 1941, 445 Ø gav vind i deres sejl, men efter at Severinsen i S. O. 1952, 34-35 havde kritiseret dommen, har U. 1954, 805 Ø tilsidesat den gamle afgørelse og lagt hovedvægten på, at skatter normalt udredes af den løbende indtægt, og derfor ikke er gæld, selv om de er beregnet på grundlag af fortidens indtægtsforhold. Man har herved – se dommens forfatter (Trolle) i U. 1955 B, 13-20 – villet holde døren åben for at skatter, der er beregnet på basis af eengangsindtægter kan tages i betragtning som gæld. Konsekvensen er, at retsikkerheden har bredt sig på dette praktisk vigtige område¹³.

IV. Når manglende ægteskabeligt samliv ikke skyldes uoverensstemmelser, var man tidligere tilbøjelig til at undlade sambeskatning¹⁴. For nogle år siden begyndte administrationen imidlertid at lempe praksis¹⁵, og denne liberalisering må forventes for alvor at slå igennem, efter at lsk. 1952, 88 er blevet tilsidesat ved J. D. 1956, 227 B. Dommen fastslår, at særbeskatning skulle finde sted i et tilfælde, hvor manden boede i Holbæk, hustruen i København i de to første år af deres ægteskab. Sambeskatningsbetingelsen er, med dommens udtryk, at der er tale om en »midlertidigt etableret adskillelse«. Lsk. 1954, 164 om sambeskatning, hvor ægtefællerne var fra hinanden i 7 måneder, er formentlig udtryk for noget af det videstgående, man efter denne nye linie i praksis kan følge ældre opfattelse. Har adskillelsen været eller blot været tilsigtet at vare længere, må særbeskatning ske. Årsagen til, at manden bor ét sted, konen et andet, må være underordnet. Det afgørende er, at de af loven præsumerede fordele ved fællesøkonomien ikke foreligger, jfr. fx. R. R. 1956, 188 ld. om sygdom. Er det bolignøden, der hindrer sammenflytningen, må det samme gælde nu, cfr. lsk. 1949, 61 og 162 og 1952, 211.

En særlig karakter får spørgsmålet i de tilfælde, hvor manden er do-

synspunkter. J. D. 1957, 141 B går med frisk dristighed bevidst imod det af landsretten i 1951 statuerede, men afgørelsen er sikkert (i sin begrundelse) et fejlskud.

13. Se Theodor Petersen U. 1955 B, 185-195 og Ernst Andersen l.c. 200-201.

14. Se fx. lsk. 1940, 175 (633), 1949, 162; 1950, 78 og 1952, 211.

15. Jfr. lsk. 1953, 204 og 1954, 165.

micileret i udlandet, hustruen her. Hustruen har i ly af ældre praksis' sambeskatningstendens hidtil kunnet opnå frihed for statsskatter¹⁶ af sine egne indtægter¹⁷. Også på dette punkt må den nye praksis imidlertid forventes at få konsekvenser, jfr. S. O. 1955, 176 lr. og R. R. 1956, 115 ld.¹⁸ Hvis loven i det fremmede land, hvor manden opholder sig, stemmer med dansk rets traditionelle sambeskatningssynspunkt, opstår dobbeltbeskatning, men hertil kan der, som gældende ret er, – bortset fra bevillingsmæssige lempelser – alene tages hensyn, hvis vi har en konvention med det pågældende land.

V. Har særbeskatning fundet sted, (gen)indtræder sambeskatning fra og med det første skatteår, ved hvis begyndelse ægtefællerne påny samlever. Man anvender i det hele de under II nævnte regler, jfr. (om samlivs genoptagelse efter separation) lsk. 1941, 74 (631) og 1953, 205. Om nygiftelempelser se p. 347 og p. 476 note 2.

VI. Ophører samlivet som følge af hustruens død, har det ingen indflydelse på mandens skatteansættelse for dødsstatteåret, jfr. U. 1933, 1145 Ø. S. L. § 36, stk. 1 om, at skattepligten ved dødsfald bortfalder ved skattehalvårets udløb har nemlig ingen betydning i denne forbindelse. Det er ikke nogen skattepligtig person, der dør. Når manden rent faktisk mister udbyttet af hustruens (særeje), der nu inddrages under dødsbobehandling, er stillingen for logikerjuristen ikke anderledes, end hvor andre indtægtskilder holder op at rinde i skatteårets løb, eller hvor samlivet ophæves mellem ægtefællerne *inter vivos*.

Derimod beskatter praksis ikke enkemanden for det efter dødsfaldet følgende skatteår af, hvad hustruen har oppebåret som særejeindtægt,

16. Som et udslag af fornærmelse over, at en senere landsdommer også kommuneskattefrit kunne sende husholdningspenge hjem til konen, mens han var blandet voldgiftsdommer i Ægypten (U. 1930, 1002 H) fik vi ved den første herefter følgende lovrevision fra 1937/38 en skattepligtsregel om disse situationer, nemlig K. L. § 1 stk. 1, 5. og 6. pkt. Denne bestemmelse fortrænges i de fleste konventionstilfælde jfr. S. T. 1947/48, 158 og 159 og det samme gælder, når manden beskæftiges under en af de p. 59 omtalte internationale organisationer (S. T. 1952/53, 67).

17. Se fx. U. 1930, 1004 B og lsk. 1947, 1, 1952, 3 og 111 samt 1953, 3.

18. S. O. 1956, 173 ld. giver herboende hustru skattefrihed i tilfælde, hvor manden sejlede i udenrigsfart og havde bopæl i udlandet. Afgørelsen peger nok snarere mod fortiden end mod fremtiden. S. O. 1954, 165 nævner Kaare-Frederiksen et tilfælde, hvor hustruen skatteansattes i en periode, hvor manden var beskæftiget med et langvarigt videnskabeligt arbejde på Grønland. Om gifte søfolk, der ikke har bopæl andetsteds, se foran p. 464-465 med lsk. 1957, 3.

§ 117

jfr. lsk. 1931, 178 (627); 1938, 62 (627) og 1940, 85 (627). Har hustruen derimod haft indtægter, som er tilfaldet hendes bodel, skal manden medregne dem i sin skatteopgørelse for det eller de følgende skatteår, jfr. S. L. § 7, stk. 5. En tvivlsom mellemgruppe repræsenterer de hustruindtægter, der er oppebåret før ægteskabets indgåelse.

VII. Er det manden, der dør, vil enken fra det efter dødsfaldet følgende skattehalvår blive skatteansat efter ægtefællernes fulde indkomst i det år, der ligger til grund for ansættelsen, jfr. S. L. § 7, stk. 5. Også hun kan dog bortse fra indtægter af mandens særeje¹⁸, og hvis hun foretrækker det, kan hun kræve sig ansat efter S. L. § 7, stk. 6, jfr. foran § 93, III.

§ 118. BØRN

I. I langt de fleste tilfælde ville det være såre upraktisk, om der skulle udfyldes særlig selvangivelse og foretages selvstændig skatteansættelse for hvert enkelt barn. Dets indtægter vil i reglen være ganske ubetydelige, oftest vel kun renten på den sparekassebog, det har fået i dåbsgave. Hvis der skulle ske en særlig ligning ville forældrene muligt i mange tilfælde henføre en given indtægt til barnet, og der måtte ofres megen tid og kraft på at kontrollere og udskille småposter, hvis korrekte retlige karakteristik som følge af familiefællesskabet nok ofte kunne give anledning til betydelige tvivl.

På den anden side forekommer der ikke så sjældent situationer, hvor forholdene adskiller sig væsentligt fra det typiske, og hvor det derfor vil være stødende gennem sambeskatning at lægge barnets indtægt ovenpå dets forældres. Det særlige ved disse tilfælde vil oftest enten være at det har fået en selvstændig stilling i forhold til ophavet, eller at dets indtægter er så betydelige, at de ville påføre forældrene en særdeles følelig merbeskatning.

Sådanne tanker har stedse været afgørende for lovgivningens stilling til spørgsmålet. S. L. 1903 § 7 klarede problemet med at udtale det hovedprincip, at familieoverhovedet skulle beskattes af den indkomst, der

18. Lsk. 1939, 78 og 79 (629). Hun kan derimod ikke få hustrufradrag (R. R. 1957, 430 ld).

tilfaldt de af ham »økonomisk afhængige børn, for så vidt disse ikke have egen husstand« og overlod så den nærmere udfyldning af denne standard til praksis. I årenes løb er lovreglerne imidlertid blevet mere og mere detaljerede, især efter at de i 1950 blev flyttet fra S. L. § 7 til L. L. § 17¹.

II. Efter denne bestemmelse særbeskattes børn som hovedregel, hvis de hører til en af følgende tre grupper:

1. Er fyldt 16 år eller
2. ikke er hjemmевærende eller
3. har ikke helt små indtægter som anses at være forældrene uvedkommende.

ad 1: a. Skæringsdagen er den seneste 1. januar, som ligger forud for vedkommende skatteår. Er barnet født 31. december 1940, vil det altså være selvstændig skattepligtigt for 1957/58, medens 16-års betingelsen for dette skatteår ikke er opfyldt af den, som kom til verden 1. januar 1941.

b. Mens aldersgrænsen ved lovrevisioner gennem årene stadig er blevet nedsat² tog L. L. 1956 § 17 et lille skridt i modsat retning. Nu kan 16-års betingelsen fraviges i de efter dens indtræden følgende to skatteår, såfremt begæring herom fremsættes senest samtidig med selvangivelsesens indgivelse³.

1. De bag særbeskatningen liggende nævnte reale grunde vil i reglen først gøre sig gældende, når barnet er kommet lidt op i årene, men det kan forekomme, at det straks fra fødslen er skatteyder-myndigt, fx. hvis det er rundet ud af en velhavende familie med udviklede båndlæggelsesordninger. Om sådanne tilfælde henvises til foran p. 336 (og til ndfr. note 10).

2. S. L. 1903 § 7: ingen særlig aldersgrænse, S. L. 1912 § 7 »fuldmyndige« (normalt 25 år), S. L. 1922 § 7: 18 år, L. L. 1950 § 17: 16 år.

3. Det er uanstændigt af loven indispensabelt at stille dette krav til borgeren. Han vil ofte ikke være kendt med reglen eller i stand til at bedømme om han vil have fordel af sambeskatning og heraf følgende fradrag og tilskud. Selv om man viger tilbage for at pålægge administrationen en pligt til at optræde som skatterådgiver, kunne der næppe være betænkeligheder ved at give de lignende myndigheder en ret til at henvende sig vedkommendes opmærksomhed på spørgsmålet, ligesom besværet med at omregne skatten, hvis man senere kommer til at tænke på spørgsmålet, synes at være ubetydeligt i forhold til det ønskelige i at alle borgere får de skattemæssige fordele, som lovgivningsmagten har fundet rimelige. Jfr. iøvrigt ovenfor § 93 II, 8 om tilsvarende synspunkter vedr. L. L. § 14. Begge bestemmelser fører til ulighedsbehandlinger, alt efter om ens sag behandles af en af de (heldigvis få) skatteembedsmænd, der har formelle

Selv om man ikke anmoder herom det første år, er der intet i vejen for, at man kan påberåbe sig reglen i det andet år.

Den nye regel er motiveret i ønsket om at give en vis lempelse til familie, hvis børn går i gymnasiet, eller som er under anden ikke-indtægts-givende uddannelse, men den er ikke begrænset til kun at gælde sådanne tilfælde.

Når det kan være en fordel i disse tilfælde at opnå sambeskatning, beror det på, at retten til børnefradrag (L. L. § 4, stk. 2) og -tilskud (lov nr. 89 af 29. marts 1957 § 1) som nævnt foran i § 81, I og II er gjort afhængig af, at barnet ikke skal ansættes særskilt. I konsekvens heraf kan sambeskatning ikke begæres, hvis barnet har midler til eget underhold så fradrag og tilskud ikke kan opnås. Dette gælder også i de tilfælde, hvor familieoverhovedet alligevel ville være interesseret i sambeskatning, fx. fordi han har en negativ indkomst, der overstiger, hvad han kan forvente at få kompensation for i medfør af underskuds-overførselsreglen i L. L. § 9.

ad 2: Begrundelsen for sambeskatningen svigter, når barnets økonomi rent faktisk i det daglige skilles ud fra forældrenes som følge af, at det ikke opholder sig i hjemmet. Det kan i så henseende ikke være nok, at det bor som logerende derhjemme og betaler noget for kost og logi (Lsk. XXIII, 42 (620)). Ej heller behøver det at være nok, at det overnatter og delvis også opholder sig i en anden lejlighed i nabolaget. Får det i sådanne tilfælde størstedelen af sin forplejning i hjemmet, hører det stadig til indenfor familieøkonomiens område⁴. Midlertidigt fravær ophæver heller ikke barnets status som hjemmевærende⁵. Det har gennem årene været omtvistet, hvorledes man skulle behandle børn, der mere varigt af hensyn til undervisning og opdragelse er anbragt udenfor hjemmet på kostskoler, børnehjem o.l. Vejledning 1903, art. 1 næstsidste stk. ligestillede sådanne børn med hjemmевærende, men efter 1912-loven, skiftede praksis⁶. Fra 1950/51 har L. L. § 17, stk. 3 påny

skrupler af denne art, eller af andre. Har man endelig at gøre med den første type, må man vel play the game, søge S. L. § 23-nægtelse og føre sagen til skdep. som tilrådet foran p. 319.

4. Lsk. XXXI, 53; XXXII, 9 og 1941, 171 (alle 620) samt 1949, 56.

5. Lsk. XXXI, 50 (620) (af og til for at passe erhverv) og 1940, 127 (621) (5 måneders højskoleophold) samt 1931, 34 (620) (10 måneder på husholdningsskole i udlandet).

6. Nogle af de seneste afgørelser er Lsk. 1939, 183 og 1945, 73 (begge 621) – den

sat den gamle opfattelse i højsædet, idet det dog lykkedes forvaltningen at få indsmuglet den rent fiskalt begrundede betingelse for sambeskatningen, »at familieoverhovedet er ubegrænset skattepligtig her i landet«⁷.

Den i 1956 indførte regel om sambeskatning med 16-18 årige børn har undladt at tage stilling til, om betingelsen »hjemmenværende« også skal gælde i denne situation. Spørgsmålet har kun ringe praktisk betydning. Det må formentlig besvares bekræftende, idet det ville være ejendommeligt, om et ikke-hjemmenværende barn ved opnåelsen af 16 årsalderen pludselig gik over fra sær- til sambeskatning.

En noget vigtigere uklarhed i lovteksten er, hvilket tidspunkt der er afgørende for, om barnet er hjemmenværende eller ej. Ifølge S. L. § 35 skal man lægge vægt på forholdene ved skatteårets begyndelse (1. april). Virkningen heraf bliver, at børn, der flytter fra hjemmet i januar kvartal, skal særbeskattes og følgelig ikke kan berettigge forældrene til børnefradrag eller -tilskud. Det var for at undgå en tilsvarende kalamitet med hensyn til børn, der fyldte 16 år i årets første tre måneder, at man ved L. L. 1951 lod 1. januar blive skæringsdagen med hensyn til aldersbetingelsen⁸. Det er derfor muligt, at man kan analogisere herfra. På den anden side kan det jo også ske – om end næppe så hyppigt – at barnet flytter hjem til forældrene i årets begyndelse, og man kan derfor muligt sige, at årsagernes lighed ikke er tilstede. De lege ferenda er det dog nok heldigst at have samme skæringsdag for alle børne-kriterierne⁹.

praktisk vigtigste konsekvens af denne praksis var, at der ikke blev givet børnefradrag for kostskolebørn, der jo typisk forvolder forældrene særlig store udgifter.

7. Betingelsen må sikkert fortolkes således, at der kræves ubegrænset skattepligt til staten, således at det fx. næppe engang er nok, at familieoverhovedet som omfattet af K. L. § 1, stk. 2, 3. pkt. er fuldt opholdskommuneskattepligtig (foran p. 467). Bliver forældrene fuldt skattepligtige til den danske stat fra en 1. oktober, må barnets ansættelse formentlig ophæves for 2. skattehalvår, og dets indtægt lægges til hovedpersonens. Da denne oftest skal L. L. § 2-beskattes, må det herved formentlig også være barnets forventede indtægt i skattepligtsperioden, der indgår i ligningsgrundlaget, mens den indtægt, det har betalt skat af i første halvår, aldrig mere kommer til beskatning.

8. Se nærmere S. O. 1951, 195.

9. Spørgsmålet kan fx. komme frem, hvis barnet dør i januar kvartal. Som L. L. § 4 er formuleret, må det antages, at der må indrømmes forældrene børnefradrag (og -tilskud), idet der ikke kan være taget afstand fra den af lsk. anlagte fortolkning af den ophævede bestemmelse i S. L. § 8 stk. 8 (foran p. 303). Det synes da at være naturligt også at lade sambeskatningen fortsætte i analogi med de for enkemænd gældende regler (foran p. 481-482).

ad 3: a. Størrelsen af den minimumsindtægt, der kan begrunde selvstændig skattepligt er ved L. L. § 17, stk. 1b sat til 800 kr. i hovedstadsområdet, 600 kr. i rene landkommuner og 700 kr. andetsteds i landet.

Det afgørende burde vistnok her være bruttoindtægten, idet de vægtigste reale grunde for særbeskatning (ikke helt sammenvævet økonomi med forældrene) fuldt ud gør sig gældende i et tilfælde, hvor barnet fx. har komplicerede indtægtsforhold, der alt i alt som følge af § 6-a-fradrag fører til underskud eller ringe nettoindkomst. Lovens ord (»årsindtægt«) stemmer også bedst med denne fortolkning. Praxis henser imidlertid til det beløb, der fremkommer efter fradrag for driftsomkostninger og forsikringsudgifter, men før skattefradrag, jfr. fx. S. O. 1955, 27 lr. og lsk. 1955, 90.

Derimod er det utvivlsomt (formelt) korrekt, når lsk. 1955, 89 nægter særbeskatning i et tilfælde, hvor et barn igennem årets sidste 3 kvartaler havde haft en renteindtægt, der forhøjet med $\frac{1}{3}$ ville passere den relevante indtægtsgrænse, mens det intet havde tjent i januar kvartal.

b. De 600, 700 eller 800 kr. skal efter loven hidrøre fra bestemte kilder¹⁰, nemlig fra personligt arbejde og/eller fra indtægtsnydelser eller formue¹¹. Lovteksten tynges iøvrigt af, at man indenfor disse kilder i et vist omfang har gjort begrænsninger for erhvervelser, der stammer fra forældrene.

Har barnet den fornødne indkomst efter lovens unødigt kunstfærdige system, vil alle dets andre indtægter også blive beskattet hos det selv. Vi er hermed inde på det for skatterådgiveren praktisk vigtigste spørgsmål i hele børneskatteretten – rigmandsskilsmissebarnets fascinerende problem. Sådanne børn får ofte betydelige underholdsbidrag, som den bitre moder ikke holder af at føre på sin selvangivelse¹². Administrationen er imidlertid af den opfattelse, at bidraget ikke er en sådan »ind-

10. S. L. § 7, stk. 2 – der iøvrigt ikke havde nogen indkomstgrænse – anerkendte kun »stadig indtægt ved personligt arbejde for fremmede« jfr. herom fx. lsk. 1951, 199 og 1952, 84. Kriteriet bevirkede, at skattepligt kun kunne opstå ved fødslen for forældreløse børn uden plejeforældre, men med indtægter af skattepligtig natur.

11. Udenfor falder fx. indkomstskattepligtige gevinster i lotterier eller præmiekoncurrencer (R. R. 1955, 546 ld.). Lsk. 1954, 103 statuerer videre, at en fader var skattepligtig af gave på 10.000 kr., hans børn havde fået, da en § 17-indtægt alene fandtes at omfatte afkast af formuen og ikke erhvervelsen af selve denne.

12. Ved forældrenes faktiske samlivsophævelse har spørgsmålet også betydning for faderen, idet hans fradragsret er betinget af, at barnet ikke sambeskattes med moderen, jfr. lsk. 1953, 98.

tægtsnydelse», at det i sig selv kan konstituere selvstændig skattepligt¹³. Denne fortolkning er næppe korrekt¹⁴, men sålænge den er fremherskende, må man lægge hovederne i blød for at udruste barnet med de fornødne 800 kr. fra »autoriserede kilder«, idet bidragene i så fald lægges til dets indkomst¹⁵ (men moderen mister børnefradrag og evt. -tilskud). Kan man, måske på grund af dets lave alder, ikke give det en lønindtægt i en erhvervsvirksomhed (fx. faderens), må man skabe en indtægtsnydelse for det. Her støder man imidlertid på den hurdle, at gaver til barnet ifølge den i note 11 refererede afgørelse fra 1954 beskattes med kapitalbeløbet hos moderen i gaveåret. Kan man derimod få faderen eller en af bedsteforældrene til at forære barnet den fornødne sum til, at renteafkastet kan komme op over 800 kr.-grænsen, kan man klare sig med gaveafgift. Det bemærkes herved, at det i slutningen af L. L. § 17, stk. 1., b. tagne forbehold om, at formuen ikke må være tillagt barnet ved en gavedisposition »fra en af forældrene« formentlig alene sigter til »den skattemæssige forælder«¹⁶ og den med denne samlevende hustru, mens en fader, der lever faktisk adskilt fra moderen (hos hvem barnet er) ikke kan henføres til forældrene efter den betydning, dette ord sædvanligvis har i skatteretten, se § 81, III.

13. Lsk. 1952, 213 og 1957, 76, R. R. 1956, 119 lsk. og ld. 1957, 52 samt (om børnepension) lsk. 1955, 89 og (om plejebørnsvederlag) ld. 1957, 53 og lsk. 1957, 85. Lsk. 1957, 77 går så vidt som til at forudsætte, at børnebidrag indbetalt til børneværnet, fordi barnet var anbragt på børnehjem, var indtægt for moderen, selv om hun aldrig kom til at administrere beløbene (til eventuelle anmeldere: jeg kan godt huske, hvad jeg skrev p. 54. Der er ingen modstrid).

14. Den må formentlig forklares ud fra de forestillinger, der dannede sig hos skattemyndighederne, før vi i 1941-42 fik de nye regler om underholdsbidrag i L. L. Dengang måtte man nemlig beskatte børnebidrag såvel hos fader som barn, hvis det var selvstændigt skattepligtigt, og for at undgå sådanne stødende resultater skabte man den familieretligt set urigtige doktrin om, at børnebidrag principielt er ydelser til moderen, ikke til barnet. Denne billighedsbetragtning klinger igennem så sent som i lsk. 1957, 74 og 77, der handler om tilfælde, hvor barnefaderen betalte mere, end han skulle. Det overskydende beløb kunne han ikke fradrage (ovfr. p. 307 f), men drog man konsekvensen af hovedsynspunktet om, at bidraget er indtægt for moderen, ville dobbeltbeskatning finde sted, idet hun – modsat barnet – ikke er nærbeslægtet i den forstand, gaveafgiftsreglerne og derved S. L. § 5b tager dette begreb (ovfr. p. 160). Når man undlod dette, kan grunden kun være, at man betragtede beløbene som (skattefri) indtægt for barnet.

15. Lsk. 1953, 99, 115 og 98 og ld. 1957, 53.

16. Jfr. Ove Thomsen 47.

§ 118

III. Vi er hermed kommet ind på det begreb, der er afgørende for, med hvem sambeskatning i givet fald skal ske. Det fremgår af det tidligere udviklede, at hovedvægten ikke lægges på, hvem der familieretligt har bestemmelsesretten over barnet, men på de rent faktiske forsørgelsesforhold. For døtres vedkommende kan der opstå en særegen regelkonflikt, som loven ikke har taget stilling til, når et barn (i L. L. § 17's forstand) gifter sig. Man må sikkert her antage, at hun skal beskattes sammen med manden, ikke med forældrene¹⁷.

17. Lsk. 1956, 68 kan tages til indtægt for den foreslåede løsning.

AFSNIT VI

SKATTEPROCESSEN

KAPITEL 25

Ligningen¹

§ 119. SELVANGIVELSEN²

Grundlaget for det i Vesteuropa og Nordamerika gældende system for den direkte beskatning er, at det store flertal er i stand til at give – og faktisk også giver – nogenlunde korrekte periodiske oplysninger om deres økonomiske forhold³. I Danmark sker det i form af den såkaldte »selvangivelse« – en blanket, som enhver skattepligtig årligt skal udfylde, underskrive og indsende til skattevæsenet inden udløbet af bestemte frister.

Blanketten, – der fra skatteåret 1956/57 fremtræder i en ny og som tryksag bedømt, langt mere tiltalende form end tidligere – er indrettet således, at der til dens fuldstændige udfyldelse kræves en lang række specifikationer. Den stiller herved i ret vidt omfang krav, der for mange er uopfyldelige, i al fald, hvis de ikke skal tvinges til at betale for sagkyndig bistand⁴.

1. Fremstillingen tager alene direkte sigte på »hovedligningen«, d.v.s. skatteansættelsen af de personer, der er skattepligtige fra skatteårets begyndelse. Tilflyttere, enker o.a. sættes e.o. i skat fra andre tidspunkter. Det sker ved tillægsligninger. Når bortses fra, at tidsfristerne her selvsagt må være andre end de anførte, gælder stort set samme regler, jfr. nærmere Axel A. Nielsen II, 58-72 og Kommunehåndbog 525-527. Den eneste kendte domstolssag, der kommer ind på spørgsmålet om, hvad der ligger i »stort set« endte med meget forsigtige præmisser (byretsdom af 18-6-1957 i sag A 10.802/1957).

2. Hartvig Jacobsen 409-414.

3. Se fx. S. O. 1951, 150-151 om de endnu ikke overvundne, betydelige vanskeligheder, det har ført til i Italien, at man først i 1951 fik selvangivelsessystemet. I den kommunistiske verden er det anderledes. Man har her et langt bedre direkte greb på produktion og forbrug, og man kan følgelig meget let tillade sig at undgå de betydelige ulemper, der altid må hænge ved store direkte skatter jfr. foran p. 39 f (noten).

4. Dette gør 18 % ifølge gallupundersøgelse 1955 (S. O. 1955, 123).

Skattemyndighederne – og mange dagblade – søger tildels at råde bod herpå ved en udstrakt servicevirksomhed i selvangivelsestiden, men det kan naturligvis ikke udtømme det betydelige behov, der består hos de ca. 1,5 millioner skattepligtige personer. Hvis en selvangivelse er udfyldt på en ikke vildledende måde, og der ikke er sikre holdepunkter for, at den selvangivende bevidst har indtaget en ukyndig og modvillig holdning, bør eventuelle mangler vedrørende specifikationerne, om nødvendigt, løses ved en personlig forhandling.⁵ Vestre Landsret har da også i et par tilfælde tilbagevist skattemyndighedernes forsøg på at rykke frem med straffesanktioner, jfr. S. O. 1954, 13 og U. 1955, 155⁶. Som disse domme viser, opstår spørgsmålet i denne grelle form især i forbindelse med landbrugerselvangivelser i Jylland. Domstolene har i en fornylig afsluttet sag – H.R.T. 1957, 180 – påny haft lejlighed til udførligt at beskæftige sig med dette problem. Denne sag faldt stort set ud til domfældelse. Det er prisværdigt, at retterne vil gøre deres for at bekæmpe et betydeligt samfundsonde. Alligevel forekommer det stødende, at ligningsmyndighederne anvender et gidselsystem og hænger enkelte, efter dommenes referater at dømme ikke særlig uhæderlige, sognebeboere ud. Faktorernes orden burde nok være den, at man i første række fik gjort noget effektivt for at omorganisere de lokale ligningsmyndigheder. Her er utvivlsomt ondets rod. Så længe den proces ikke er tilendebragt, burde man formentlig – med de lige nævnte landsretsdomme og med underretsdommer og dissenterende landsdommer i 1957-sagen – lukke øjnene for, at de pågældende medborgeres selvangivelser er utilstrækkelige.⁷

Lade hånt om selvangivelsen kan eller bør dog ingen skatteyder. Heller ikke hvis han – i reglen som følge af administrativ fejlekspedition – ikke modtager nogen blanket. Ktrl. § 1, 1 pålægger i al fald en positiv pligt til at selvangive formuen. Samme lovs § 2 om indkomstopgø-

5. Ld. 1957, 46 henstiller, at der bortses fra forhøjelsesreglerne i ktrl. § 2, og at man i stedet lader vedkommende berigtige fejlen, når manglende specifikation uden for gentagelsestilfælde antages at bero på fejltagelse eller forglemmelse.

6. U. 1955, 945 H ej herom.

7. A. Christiansens behandling af emnet (R.R. 1957, 428-429) munder ud i den modsatte konklusion: »Den omtalte landsretsdom (S. O. 1954, 13) vedrører et skatteår kort efter kontrollovens ikrafttræden (1950/51), og den dermed følgende skærpede kurs overfor ineffektiv ligning; nu så længe efter turde det vist stå klart for skatteyderne selv ude i de fjerneste landkommuner, at skødesløshed ikke går an på dette område.« (Parentestilføjelserne er mine.)

relsen brugte ikke udtrykket »pligt«, og det er en almindelig udtryksmåde, at »pligt til selvangivelse af indkomsten foreligger ikke«.⁸ Om dette er retsteoretisk korrekt eller ej skal ikke drøftes her. Undlader man behørigt og rettidigt at selvangive sin indtægt, er konsekvensen i al fald, at man efter nævnte § 2 normalt bliver påført straffetillæg til indtægten. Herved kommer man oftest til at bløde et flere gange større beløb i indkomstskat, end man egentlig skulle.⁹ Jo værre, jo længere man fremturer i passiviteten, (ld. 1957, 46). Som et kuriosum i denne forbindelse skal nævnes, at skdep. antager, at merindkomstfradrag skal indrømmes også i tilfælde, hvor »indtægtsstigningen« hidrører fra disse straffetillæg (cirk. nr. 126 af 30. juli 1956).

Selvangivelsen skal underskrives af skatteyderen selv (hans værge, S. L. § 22, stk. 9) eller hans fuldmægtig. Fra 1953/54 kan, jfr. L. L. § 25, stk. 2, den med skatteyderen samlevende hustru medunderskrive, men dette har »ingensomhelst reel, juridisk betydning« (S. O. 1952, 183-184). Reglen er det eneste praktiske resultat af en embedsmandsbetænkning fra 1952 om gifte kvinders skattemæssige ligestilling med manden.

Bogføringspligtige skal som bilag til selvangivelsen vedlægge summarisk opstillet driftsregnskab¹⁰ og slutstatus.¹¹ Tilsvarende pligt kan efter Ktrl. § 3 pålægges andre erhvervsdrivende¹². Dette er sket dels for læger m.fl.¹³ ved bekendtgørelse nr. 591 af 12. december 1946 med

8. Piletræ Petersen 7. Jfr. fx. også R. R. 1956, 59 (Halvorsen). Martsforslaget mot. 155 og majforslaget mot. 163 vil – i alt fald som en formel nydannelse – »indføre« pligt til at selvangive indkomsten. Det er nu sket ved Lk. L. § 1, 1. pkt.

9. I sine nærmere detaljer er lovtæksten sjusket og uklart formet. A. Christiansen gør i R. R. 1957, 421-426, et forsøg på at komme med nogle fortolkningsbidrag. Lovgivningen er sluppet lidt bedre fra de tilsvarende bestemmelser vedrørende den overordentlige aktieselskabsskat (U. L. § 10a, 3-5 pkt.).

10. Undladelse, der fastholdes, påfører skønmæssige forhøjelser af indkomsten (Isk. 1956, 8), men ikke straffetillæg i medfør af ktrl. § 2 (Isk. 1956, 79 om en regnskabspligtig, der vel havde vedlagt et stykke papir, som han kaldte et driftsregnskab, men som ikke opfyldte de opstillede mindstekrav til regnskabsførelse.)

11. Bestemmelsen herom – S. L. § 22, stk. 4 – kræver også åbningsstatus vedlagt, men den har skattevæsenet jo (bortset fra nystartede virksomheder) i form af det foregående års slutstatus, hvorfor man i praksis ser bort herfra.

12. Herunder også den, der overvejende er lønmodtager, men ved siden af driver selvstændig virksomhed på sit felt (S. O. 1956, 145 lr.).

13. Under »m.fl.« skjuler sig tandlæger, tandteknikere, dyrlæger, revisorer, landinspektører og ikke-bogføringspligtige fiskeeksportører.

virkning fra og med skatteåret 1949/50¹⁴, dels for større landbrug ved bekendtgørelse nr. 12 af 14. januar 1954, der gælder for ejere eller brugere af de ca. 10 % største af vore landbrug¹⁵. Når tilstrækkelig sagkundskab bliver disponibel er det tanken at udvide regnskabspligten – måske etapevis – til hele landbruget. Sker det, vil 1954-bekendtgørelsen være en milepæl i dansk skatteret af langt vidererækkende praktisk betydning end de fleste lovrevisioner. For vel henimod 20 % af befolkningen vil det direkte eller indirekte være revolutionerende, at skateligningen nu skal ske med egentlige regnskaber som basis. Ifølge det hidtil fulgte grundprincip, opgøres den skattepligtige indkomst for landbrugere i reglen til et af sognefæller skønnet årligt privatforbrug¹⁶, korrigeret efter konstateret reel formuefremgang eller nedgang¹⁷.

Ejer den pågældende fast ejendom må han som yderligere selvangivelsesbilag vedlægge et udfyldt ejendomsskema for hver ejendom indeholdende driftsregnskab og status. Hjemmelen for krav herom er dog tynd. Den må nærmest udledes af S. L. § 22, stk. 7. Det er sikkert oftest i skatteyderens egen interesse at udfylde skemaet.

De fleste selvangivelser skal være indgivet inden udgangen af januar måned¹⁸. Skal erhvervsregnskab medfølge som bilag efter det lige anførte, udløber fristen dog først 15. februar, såfremt det pågældende regnskabsår er udløbet efter den 30. november (L. L. § 29). Juridiske personer kan vente helt til 30. april¹⁹. Kortere udsættelser opnås dog

14. Hertil føjedes (fra skatteåret 1957/58) arkitekter, rådgivende ingeniører, fiskeopkøbere og ejere af dambrug (bekendtgørelse af 5. oktober 1955, jfr. R. R. 1956, 30-32 (Niels Hansen)).

15. Samt for ejere af skovejendomme og større gartnerier, frugtplantager og planteskoler. Nærmere regler om regnskabspligten findes i bekendtgørelse af 9. november 1954 og ld.s cirkulære af 23. april 1954. Om baggrunden for de nye regler, se S. O. 1953, 208-212 (Børge Nielsen), om deres gennemførelse S. O. 1954, 211 ff (Charles F. Jensen) og om deres nærmere indhold Piletræ Petersen 14-18. – R. R. 1949, 351-354 (Sven A. Nielsen) og 1950, 67-68 (Bro Pedersen) kan også stadig læses med udbytte.

16. Ved ansættelsen af privatforbrugets størrelse indfrier man formentlig ikke altid den ideale fordring i ld. 1957, 59 om, at man skal sammenligne med »levefoden for tjenestemænd og andre skatteydere, hvis indkomst er undergivet nøjagtig kontrol.«

17. Axel A. Nielsens (I, 114-121 og 136-139) udførlige og eksemplificerede redegørelse for denne indirekte opgørelsesform er morsom at sammenholde med Philips abstrakte analysering med symbol på symbol i matematiske ligninger (p. 66 ff).

18. Selvangivelser, der indgår med posten første søgnedag i februar, anses dog i praksis de fleste steder som rettidigt indgivne.

19. Se senest cirk. nr. 1 af 3. januar 1957. Udk. 1948 II, 124 siger: »Det må anses for mest praktisk at optage disse bestemmelser i loven fremfor årligt at udsende cirku-

i praksis ret let, hvis man inden fristens udløb indgiver en plausibel begrundet ansøgning herom.

Den, der er under mistanke for også at være erhvervsskattepligtig, bliver – hyppigt nogle måneder senere – ulejligt med at udfylde yderligere en selvangivelse (K. L. § 21)²⁰. Med en rationel administrativ tilrettelæggelse kunne det nok undgås. Sanktionen er dog alene dagbøder à 10 kr., der begynder at løbe trediedagen efter, at man har sat sig udover en rykker fra skattevæsenet²¹.

U. L. har siden 1940 opereret med en tredje selvangivelse, aktieselskabers udbytterateanmeldelse, se U. L. §§ 10 og 11. Den skal indgives senest 8 dage efter den endelige udbyttefastsættelse, dog at man altid kan vente til 15. april.

Selvangivelse indgives til ligningsmyndigheden²² i bopælskommunen. 15. januar er her den afgørende dato. Har skatteyderen den dag fast bopæl i flere kommuner er der ved S. L. § 21, 2. pkt. indrømmet ham en begrænset mulighed for at vælge, hvilken af bopælskommunerne han vil skatteansættes i. Udnyttelse af denne valgfrihed kan have praktisk betydning, fordi børne- og socialfradrag i statsskatten ydes efter de for den pågældende kommune gældende regler. Det samme gælder børnetilskud, og L. L. § 17-afgørelsen om et barn skal sættes selvstændigt i skat som følge af tilstrækkelig store indtægter. Ved at vælge en større kommune, må man vel normalt påregne at gennemgangen af ens selvangivelse bliver foretaget mere kritisk end i en mindre²³.

lærer om ændrede frister«. Hvor ville det dog være rart, om myndighederne ville godtage denne tankegang både her og andetsteds i skatteretten.

20. Imin. skr. af 30. april 1955 antager, at denne selvangivelsespligt gælder blot vedkommende har haft indtægt af erhvervsskattepligtig art, uanset om erhvervsskat ikke kan pålignes p.gr. af indtægtens ringe størrelse (S. O. 1955, 150).

21. Man har anset det for urimeligt, at erhvervskommunen skulle profitere af et straffullægssystem, når vedkommende vel at mærke har indsendt hovedselvangivelsen behørigt. Er det ikke sket, får forhøjelserne muligt også virkning for erhvervsskatten.

22. Udbytterateanmeldelsen dog til amtsstuen, der således har fået personskatteretlige funktioner på et specialområde (se nærmere U. L. §§ 10 og 11), mens den, før vi i 1940 fik den overordentlige selskabsskat indskrænkede sig til at beskæftige sig med ejendomsskatter og visse forbrugsafgifter, gebyrer, sportler etc.

23. De regler, der tillægger bopælsforhold betydning, sonderer mellem tre distrikter, hvor man formoder, at leveomkostningsniveauet er forskelligt. Dyrest tror man, der er i hovedstadsområdet 13 kommuner (der opregnes i fx. L. L. §§ 4 og 5). Dernæst kommer købstæder og landkommuner med mindst een bymæssig bebyggelse med mere end 2000 indbyggere og sidst i rækken »rene« sognekommuner. 2000-sjæle-reglen findes i S. L. § 8 stk. 9, der underkastedes en mindre teknisk ændring ved L. L. 1952 § 18

§ 120. KOMMUNEKONTORET¹

Den midlertidige statsindkomstskat, der indførtes i 1870, var tildels en repartitionsskat i den forstand, at hver kommunal enhed skulle erlægge et på forhånd fixeret skattebeløb, uanset hvorledes indtægtsforholdene hos kommunens borgere stillede sig i detalillerne. Det var følgende en naturlig ordning, at loven overlod det til den kommunale administration at fordele statsskatten mellem kommunens borgere overensstemmende med lovens almindelige foreskrifter. Siden 1903 har vi haft en kvotitetsordning. Derfor får fejl i ligningsarbejdet et sted nu ligeså stor indflydelse på statsskatten i den anden ende af landet som i samme kommune. Baggrunden for 1870-ordningen var dermed bortfaldet, men desuagtet affotograferede S. L. 1903 stort set dens regler stykke for stykke, punktum for punktum. Siden da er der ikke sket væsentlige ændringer, hvad de underordnede skattemyndigheder angår².

Hermed er det praktiske tyngdepunkt i ligningsarbejdet placeret på kommunekontoret. De ydre former må nødvendigvis være forskellige, når det erindres, at landets mindste kommune har ca. 20 skatteydere, den største ca. 400.000, men uanset om arbejdet sker i sognerådsformandens dagligstue eller på det almindelige kommunekontor eller i et særligt (kommunalt) skattekontor eller i skattedirektorater, der har til huse i skattepalæer med diverse annekser og filialer³, er grundprincippet det samme. Specialkendskabet til skattereglerne, regnskabsspørgsmål og forretningsforhold indenfor de forskellige brancher er derimod stærkt varierende. Den personlige relation til skattesubjekterne ligeså.

I tidens løb er opstået et stadig mere omfattende statsligt kontrol- og tilsynsapparat⁴, men arbejdsområdet er så uhyre, at det hyppigt går så-

(herom S. O. 1952, 196). En opregning af hvilke kommuner, det drejer sig om (i 1954/55) findes hos la Cour-Wass p. 55 note 1.

1. Da Axel A. Nielsens bøger er udarbejdet som lærebøger for de i den kommunale skatteadministration ansatte, indeholder de selvsagt et stort stof til uddybning af det i dette afsnit behandlede; der henvises særlig til II, 15-32 og I, 113-132.

2. I de første år efter 1903 var kommunernes andel af de samlede personskatter til stat og kommune ca. 64 %, nu er den ca. 37 %.

3. Godt 1300 mennesker er fastansatte under Direktoratet for Københavns Skattevæsen.

4. Så stort, at der fra tid til anden – senest den 22. marts 1954 – nedsættes decentraliseringsudvalg. Denne gang består det udelukkende af embedsmænd, og resultater

dan, at hvad kommunesekretæren ikke bliver opmærksom på under sit forcerede arbejde i februar og marts, det kommer aldrig ind under skattemyndighedernes lup. Hvis grundsætningen »in dubio pro fisco« nogetsteds har nogensomhelst berettigelse, må det derfor (indenfor rimelighedens grænser) være her.

Hvilke oplysningskilder står nu til rådighed for kommunekontoret⁵ under det arbejde, der fører til, at gennemsnitlig 30-40 % af selvangivelserne bliver forkastet helt eller – i reglen – delvis?

1. Først og fremmest har man selve selvangivelserne og de dermed fulgte bilag. En eftertælling af disse fører til, at de første fejl afsløres. Begrænsninger i eventuel revisionspåtegning kan vække til eftertanke. En sammenligning med tidligere års selvangivelser og de oplysninger, der findes i vedkommende skatteydere's charteque om tvivlsspørgsmål ved tidligere ligninger, leder på sporet af andre muligheder, der må undersøges nærmere. Skattefradraget kontrolleres umiddelbart i kommunekontorets skattebogholderi. En jævnførelse med selvangivelser for andre skatteydere, der har tilsvarende erhvervs- og levestandard, kan hyppigt vise, at der foreligger noget unormalt, som bør belyses yderligere (fx. lav bruttoavance, store repræsentationsudgifter etc.). Privatforbruget kan beregnes efter de givne oplysninger om indkomst og formueskydninger, og resultatet vil undertiden vække skepsis efter selvangiverens husførelse og familieforhold, som disse i årets løb er fremtrådt for ligningssekretæren, eller som denne – hvis han da ellers er vågen – ikke kan undgå at blive opmærksom på under ligningsarbejdet, hvor man ved kombinationsevnespil erhverver et ganske godt kendskab til sine »klienter«⁶.

2. Allerede ved arbejdets påbegyndelse ligger forskelligt andet kontrolmateriale imidlertid klar i chartequet.

af dets arbejde foreligger endnu ikke i nævneværdigt omfang. Det skal iøvrigt beskæftige sig såvel med person- som med ejendomsbeskatningen.

5. Adskillige af de i det følgende nævnte oplysninger indhentes efter loven af overordnede organer, men det spiller vist i praksis ingen synderlig rolle.

6. Medens skatteyderen i dag, hvis han ønsker det, kan nægte nærmere at redegøre for sit privatforbrug og dets sammensætning, vil majforslaget (mot. 79) give hjemmel for specifikationspligt (vedrørende hovedposterne). Spørgsmålet fandtes så vigtigt, at det var et af de socialdemokratiske vilkår for medvirken til dannelsen af trepartiregeringen, som i juli 1957 gennemførte forslaget ved en tilføjelse til ktrl. § 2 (Lk. L. § 1 stk. 1, 3. pkt.).

a. Praktisk vigtigst er lønsedlerne fra arbejdsgiverne (hidtil ktrl. § 8, stk. 2; fra 1958/59: § 7 (Lk. L. § 3)). Hvor selvangivelsens lønbeløb ikke er umiddelbart påfaldende, er det i realiteten den eneste effektive kontrol med den indtægtsform, der er den største for flertallet. Det kan derfor ikke undre, at arbejdssøgende, der står i stærk forhandlingstaktisk position, meget hyppigt indleder med spørgsmålet: »Op-gives det til skattevæsenet?« Er lønsedlerne end det vigtigste oplysningsmiddel her, kan man på den anden side også normalt gå ud fra, at de er rigtige, måske fordi arbejdsgivernes egne muligheder for fradrag for lønudgifter o. lign. i praksis afhænger af hans sedlers samlede sum – eventuelt efter sket berigtigelse, (jfr. herved U. 1957, 496 H). Det er vel noget sådant, loven har haft i tankerne, når den har begrænset arbejdsgiverens oplysningspligt til de i hans virksomhed ansatte, således at fx. hushjælp o. lign. normalt vil falde udenfor, jfr. S. O. 1954, 83, lr.⁷. Pensionsydelse⁸ samt honorarer til fx. revisorer og sagførere omfattes heller ikke af oplysningspligten.

Da ikke alle er lige glade for at angive eller få angivet lønforhold til skattevæsenet, giver reglens anvendelsesområde undertiden anledning til disput.

Vi har således flere sager, hvor parterne har hævdet, at der ikke forelå noget egentligt arbejdsgiverforhold. Lovformuleringen er imidlertid så vid, at dette synspunkt oftest ikke kan holde, når fradrag af be-

7. Som følge af denne bestemmelse havde det muligt været mere realistisk, hvis betaling til løs rengøringshjælp etc. i stedet havde været behandlet foran i § 20, der jo bærer overskriften »skattefri løn«. Majforslaget vil udvide oplysningspligten også til privat medhjælp jfr. mot. 173 (»det må anses for utvivlsomt, at sådanne lønbeløb ... meget ofte holdes udenfor selvangivelsen«). men Lk. L. medtog ikke denne regel.

8. Marts- og majforslag (mot. 164 og 173) var enige om at ændre dette. Lk. L. gjorde det næppe, omend den vide formulering af forsikringsselskabsreglens (nu ktrl. § 8 B) stk. 1, 2. pkt. nok kan skabe nogen tvivl. Her har vi dog nok et eksempel på, at man må fortolke en lovtekst indskrænkende imod dens egne klare ord og uden støtte i motivudtalelser. Forhistorien er nemlig den, at majforslag § 191 a-c giver regler om henholdsvis løn (a), pension (b) og forfatterhonorarer m.v. (c), Lk. L. § 3 gentager a og c i væsentlig uforandret form, men udelader b, uden at motiverne siger noget om hvorfor. Ej heller siges der noget nærmere til forklaring af den nye regel i § 8 B, der efter placering og indhold iøvrigt kun synes at angå forsikringsselskaber og forsikrings-selskabslignende institutioner. Når hertil lægges, at Lk. L. på andre punkter har villet vise større lemfældighed end majforslaget (se note 7 og ndfr. p. 497) overfor de socialt svage, må det være uantageligt, at man skulle have indsmuglet en almindelig angiverpligt i denne relation. Man kunne dog nok have ønsket noget større klarhed.

løbet er sket i udbetalersens egne skatteregnskaber⁹. Dette er dog ikke nogen legal betingelse¹⁰.

Derimod har arbejdsgivere hidtil roligt kunnet undlade at indgive lønsedler, hvis skattevæsenet ikke sørgede for at sende dem blanketter dertil. Denne – praktisk ret betydningsløse – rettighed bortfalder fra 1958/59 (ktrl. § 7 som ændret ved Lk. L. § 3, jfr. majforslag mot. 173).

Til gengæld indfører Lk. L. en ny begrænsning i angiverpligten. Den skal ikke mere gælde, når løntageren i årets løb har fået et samlet beløb på mindre end 100 kr. fra vedkommende arbejdsgiver.

Oplysningen skal ifølge R. R. 1956, 115 ld. omfatte hele den indtjente løn, uanset om en del deraf først kommer til udbetaling senere. Før kunne det omtvistes, om denne afgørelse var forenelig med lovordene. Lk. L. har nu klart gjort dens løsning til sin fra og med 1958/59, jfr. martsforslag mot. 164.

b. En lignende effektiv kontrol kunne i praksis – med hjemmel i § 8, stk. 1 – udøves med hensyn til pengeinstitutters rentetilskrivninger. Man er imidlertid i praksis meget tilbage for besværet med de mange småposter, der her foreligger, og nøjes med stikprøver. En udvidelse ville vel også let føre til, at mange erstattede sparekassen med strømpe-skaftet, og det ville af andre grunde være uheldigt.

c. Mere effektiv er den ved bekendtgørelse nr. 97 af 11. april 1956 indførte, til lønoplysningerne svarende, nøjagtige kontrol i relation til de ved L. L. 1953 og 1954 indførte renteforsikringsregler. Her er det naturligvis forsikringsselskaberne, der er pligtssubjekter.

Tilsvarende indfangning må forventes at ville ske dem, der måtte lade sig narre til at tegne sig for »den pristalsregulerede alderdomsop-sparing« (indekskontrakter), jfr. F. L. § 7.

Lovhjemmelen for den almindelige forsikringsoplysningsregel stammer fra L. L. 1953 § 19 stk. 3. Med større og mindre ændringer vandrede den over L. L. 1954 § 21 (stk. 1 og 2) til L. L. 1955 og L. L.

9. Oplysningspligt statueres således i S. O. 1955, 214 lr. (filmsselskab – skuespillere i enkelte film) og 1954, 83 lr. (Branddirektør – vurderingsmand).

10. Konkursbo skal således oplyse fallentens lønudbetalinger (S. O. 1954, 227 lr.). Arbejdsløshedskasser har nu også en vis oplysningspligt, jfr. skdep. cirk. 17. august 1955, der tilbagekalder det politisk betonedede cirkulære af 13. juni 1945. De nævnte eksempler illustrerer iøvrigt også den glidende overgang mellem stk. 1 og stk. 2 i § 8 i den formulering, reglerne har haft til og med 1957/58.

1956 (samme paragrafnummer). I marts 1957 kom den ind i en permanent lov, og blev F. L. § 4. Endnu før denne regel var begyndt at virke i praksis, blev den ophævet (Lk. L. § 9), og i stedet fik vi en ny § 8 B i ktrl. (Lk. L. § 3). Realitetsændringen var ringe. Forholdet omtales derfor blot til illustration af, hvor svært det er for skatteinteresserede at finde ud af, hvor de skal søge gældende lovgivning.

d. Fra offentlige myndigheder¹¹ foreligger også et materiale, der ofte vil være til nytte ved den kritiske gennemgang¹². Nutidens speciallovgivning – fx. tilskuds- og afgiftslove – giver administrationens mange udløbere et væld af oplysninger om borgernes økonomiske forhold¹³ og med den vide hjemmel, skattemyndighederne har i ktrl. § 8, stk. 1, 1. pkt., er det kun et spørgsmål om rationel arbejdstilrettelæggelse, før de alle er samlede i chartequet. Udviklingen går et eller flere skridt i den retning hvert skatteår. Undertiden støder man på hindringer i form af specialregler om tavshedspligt for de pågældende myndigheder, men de kan overvindes ved lovændringer. Om postgirokontoret har vi således længe haft en sådan regel i L. L. § 26, der ved Lk. L. § 5 blev til ktrl. § 11 a.

3. Det er et partipolitisk stridsspørgsmål, hvorvidt man udover det anførte bør give hjemmel til at indhente oplysninger fra andre skatteydere om deres økonomiske relationer til den, man har i søgelyset¹⁴.

11. Herunder falder ifølge skdep. skr. af 25. august 1953 (S. B. 1953, 251) eksekutorer, der ved begyndelsen af bobehandlingen får en standardskrivelse om, at vedkommende skattevæsen ved boets afslutning forventer sig tilstillet en fuldstændig liste over udloddede legater og arvelodder. Teknisk skulle der intet være til hinder for, at denne opgave i stedet flyttedes over på skdep. (eller til nød eksekutorrevisionen). Det ville vel ikke blot give 100 % garanti mod forglemmelser, men også fjerne det ubehag, mange sagførere nu om dage føler ved at skulle være »barnepiger« eller »stikkere« til fordel, for et væsen, der føles – og i et retssamfund bør føles – som sagførerens modpart. I resultatet på linie hermed er Harbou i J. 1949, 315 om et analogt spørgsmål (»Denne indberetningslidenskab må vel ses som et udslag af den psykologisk forståelige, men uheldige tilbøjelighed hos tjenestemænd i de mere specielle administrationsgrene til at lægge en overdreven vægt på deres specielle område«).

12. Fx. har ligningsmyndigheden praktisk talt udtømmende oplysninger om køb og salg af fast ejendom (kontrollen sker på grundlag af de grønne indberetninger, der indførtes ved lov nr. 352 af 7. august 1922 § 17 (nu lov nr. 108 af 31. marts 1956)). Når systemet ikke glipper, hvad det endnu ofte gør, får man tillige oplysning, når skatteyderen køber motorkøretøjer eller fjernsynsapparater. Endvidere om erlagte bøder og konfiskationsbeløb på mindst 1000 kr. (Skdep. cirk. 10. august 1955).

13. Fra byggeriets område har statslånsansøgningerne således stillet et omfattende nyt kontrolmateriale til skattevæsenets disposition.

Her lukker vi helt øjnene for den eventuelle indirekte virkning, sådanne regler kan have på hele samfundsborgermentaliteten, og anvender alene en isoleret skatteretlig betragtning.

Det er da let at fremhæve, at nutidens skattetryk, (og navnlig den høje marginalbeskatning), gør skattesnyderbekæmpelsen til et særdeles vigtigt retsspørgsmål. At sådanne besvigelser forekommer i et betydeligt – om end ikke nærmere konstaterbart – omfang, stemmer ikke blot med, hvad nationalproduktopgørelserne i al deres mangelfuldhed indicerer, men givetvis også med de flestes indtryk fra de enkelte forhold, de tilfældigt har kendskab til.

Skal midlerne til bekæmpelsen heraf effektiviseres, må modstykket imidlertid være, at de retlige kauteler mod myndighedsmisbrug samtidslig forbedres. Skatteembedsmændenes tavshedspligt må indskræpes og håndhæves med hårdhed. De må også vide, at de er uvelkomne gæster, når de fra en privat borgers virksomhed ønsker at blive informerede om det ene eller det andet, og i konsekvens heraf sørge for, at størst mulig skånsomhed vises ham og hans personale samt betale for den uundgåelige ulejlighed, de forvolder.¹⁴ Man bør ikke slå sig til tåls med en vag udtalelse som finansministerens i Lk. U. 2 om, at der »altid vil blive lagt vægt på at der ... forvoldes de erhvervsdrivende mindst mulig ulejlighed«. Denne selvfølgelighed er endda udtrykkelig begrænset til kun at angå en af lovens specialbestemmelser, så man vil såmænd nok møde ligningsmyndigheder, der (i ord eller handling) vil slutte modsætningsvis, når en af de andre er på tale.

Gældende lovgivning skærpedes væsentligt ved ktrl. 1946. På grund af arbejdspresset fra 1945-46 sagerne (eengangsskat, formueopgørelsen 23. juli 1945 og værnemagerproblemer) har dette dog først for alvor fået praktisk betydning fra omkring 1952-53. Som det fremgår af det følgende er der ved Lk. L. sket en ny skærpelse (med virkning fra 1958/59). Det er sikkert givet, at man herved vil uddybe svælgene mellem forholdene i by og på land, mellem kontrollable og helt inkontrollable transaktioner og mellem frejdigt samvittighedsløse og ansvars-

14. Martsforslaget vil stort set opretholde gældende ret (mot. 164 og 165); Majforslaget går ind for en vidtgående »forbedring og effektivisering af ligningen« (mot. 78-79 og 173-174). Denne gennemførtes i det store og hele ved Lk. L. og det i fuld forståelse med oppositionen.

15. Det er næppe noget heldigt grundsynspunkt, der ligger bag en afgørelse som S. O. 1954. 228 lr., der (stik imod modsætningsslutningen fra § 8, stk. 1 og 2) nægter at yde vederlag for det med afgivelsen af § 8, stk. 3 – oplysninger forbundne arbejde.

betyngede bangebukse. Disse iboende skavanker i ethvert indkomstskattesystem, der ikke – modsat U.S.A. og tildels England – støttes af en almindelig befolkningsmoral, bør man dog sikkert se bort fra, for i al fald at gøre de gabende huller noget mindre (i det omfang, dette skønnes almenpolitisk forsvarligt).

De for skatteårene op til, og de fra og med, 1958/59 gældende regler er herefter i hovedtræk følgende:

a. Låne- og pengeinstitutioner samt vekselerere, sagførere m.fl. har fået pålagt særlige oplysningspligter ved § 8 stk. 1, 2. pkt. og stk. 3¹⁶, samt ved §§ 10 og 11. Lk. L. § 3 flytter § 8 stk. 3 til en ny § 8 A (der har et stk. 1, men ikke noget stk. 2) og § 8 stk. 1, 2. pkt. til § 8 C stk. 2, men man har hermed alene tilsigtet at give en præcisere formulering (majforslag mot. 174).

Disse regler har vist ikke hidtil givet anledning til særlige vanskeligheder.

b. Det har derimod den til og med 1957/58 gældende § 8, stk. 4 (fra 1958/59: § 8 C) om fabrikanter, en groshandlende o. lign.¹⁷. De vigtigste afgørelser kan sammenfattes derhen, at der alene er hjemmel til at afkræve oplysning om handelskøb¹⁸ i form af den samlede årsomsætnings¹⁹ nettobeløb²⁰ efter fradrag af eventuelle rabatter, bonusydelser og prisreduktioner²¹. Udelukket var det altså ikke blot at kræve underretning om salg til private forbrugere, men også at kræve specifikationer i form af kontoudskrifter el. lign.²² Med Lk. L. i hånden må myndighederne fremtidig kunne kræve sådanne kontoudskrifter.

16. Ved årlige meddelelser fra skdep. pålægges banker og vekselerere generel oplysningspligt vedrørende kunder med samlet årlig værdipapiromsætning på mindst 50.000 kr.

17. Herunder fx. fiskeopkøbere (skdep. cirk. 9. april 1956) samt landkøbmænd (vedrørende køb fra landbrugere), jfr. S. O. 1954, 53 lr. og auktionshal (S. O. 1956, 145 lr.), men ikke mellemhandlere (S. O. 1954, 53 lr.), Lk. L. taler om »enhver, der driver selvstændigt erhverv«.

18. Martsforslag mot. 164 mener dog ikke, at køb af råstoffer, emballage og brændsel m.v. kan medtages. En lignende tvivl kan næppe rejses med hensyn til den nye § 8 C.

19. S. O. 1954, 53 skdep. – Lk. L. opgiver begrænsningen.

20. S. O. 1954, 53 skdep. og 1956, 74 lr. – Lk. L. opgiver begrænsningen.

21. S. O. 1953, 206 (redaktionen). – Lk. L. opgiver begrænsningen.

22. Detaljer kan imidlertid opnås, hvis den oplysningspligtige kan henføres under § 8 stk. 1 »andre institutioner«. Se herved S. O. 1954, 83 lr., der pålagde producent-

At salg sker på auktion udelukker ikke reglens anvendelse²³, men derimod kræves oplysning om kontantsalg – modsat kontantkøb – ikke, hvis det er sket under omstændigheder, hvor køberens navn normalt ikke bliver noteret²⁴.

Hidtidig ret har begrænset oplysningspligten til omsætning med »navngivne« forretningsforbindelser. Lk. L.'s formulering af § 8 C stk. 1 i. f. opgiver dette.

c. Andre erhvervsgrupper – fx. håndværkere (S. O. 1954, 118) – har ikke nogen oplysningspligt. Det får de nu jfr. note 17.

En oplagt anomali forelå, da gældende ret ikke overførte lønseddel-reglerne til forlag og andre, der yder vederlag til forfattere og andre ophavsretsindehavere. Lk. L. har rådet bod herpå ved også at lade den nye § 7 i ktrl. omfatte »forfatter – eller komponisthonorarer til udøvende kunstnere, honorarer for foredrag o. lign. ... og ... udbetaling af afgift for udnyttelse af patentrettigheder, mønster, varemærke o. lign., hvadenten afgiften erlægges som en løbende ydelse eller som en sum een gang for alle«.

d. Undertiden er der også behov for oplysninger fra udlandet. Beskatningsaftaler, der hjemler krav herpå, hører imidlertid stort set fremtiden til²⁵.

4. Stort set må det vist kunne siges, at helt magtesløst behøver myndighederne i al fald ikke at stå, når de skal hamle op med forsøg på skatteunddragelser, men sagen har også en anden side. Såvel udfra et retstandpunkt som af »mentalhygiejniske« grunde, har skatteyderen et rimeligt krav på gennem forhandling – skriftligt eller mundtligt (»torskegilde«) – at få lejlighed til fra det tidligst mulige tidspunkt at forfægte og forsvare sine synspunkter. Lovgivningen indeholder kun en summarisk regel herom (S. L. § 23, stk. 3), men den bør i praksis

forening at meddele kontoudtog vedrørende navngivne medlemmers omsætning på foreningens auktioner. Den § 8 D, som Lk. L. lader afløse § 8 stk. 1, siges i majforslaget (mot. 194) at skabe større klarhed for lovlæseren.

23. Skdep. cirk. 9. april 1956 (fiskeauktionsmestre).

24. S. O. 1956, 106 skdep.

25. En begyndelse er dog gjort jfr. U.S.A.-aftalen art. XVII jfr. art. XIX (fra 1948/49) og bistandsaftalen med Sverrig af 27. oktober 1953 (fra 1954/55), Finland (Udenrigsministeriets bekendtgørelse nr. 29 af 23. juli 1956), Canada (Udenrigsministeriets bekendtgørelse nr. 61 af 18. oktober 1956) og Norge (Udenrigsministeriets bekendtgørelse af 14. februar 1957: fra 1957/58). Se også foran p. 24 note 18.

fortolkes og udvides med en liberal imødekommenhed, hvis grænse først sættes ved det gentagne, åbenbare kværvulanti. Administrativ bekvemmelighed tæller såre lidt i så henseende. Derfor må den for København gældende fravigelse (lov nr. 110 af 18. april 1910 § 19 i. f., hvorefter der først opstår retskrav på skatterådsstadiet), betegnes som en uheldig anakronisme²⁶. Heller ikke tendensen hos Axel A. Nielsen, I, 23 og II, 26-27 kan tiltrædes.

Under forhandlinger med skatteyderen vil myndighederne ofte nærmere gennemgå, eventuelt låne, hans forretningsbøger og bilag, der rigtigt bedømt kan afgive vægtige sandsynlighedsbidrag ved bedømmelsen af, om man står overfor en skattesnyder eller ej.²⁷ I henhold til ktrl. §§ 6 og 7 kan denne del af kontrolvirksomheden »når særlige forhold taler derfor« udvides til inspektionsbesøg i skatteyderens virksomhed (»på stedet«). En fortolkning af disse bestemmelser findes i S. O. 1953, 202-205 (redaktionen) og R. R. 1956, 111-112 (Wernberg)²⁸.

Et par citater fra de to af de senest nævnte afhandlinger belyser det spændingsforhold, der består på hele ligningskontrolområdet:

»Hvis man ... begynder med at se, hvor langt bøgerne er ført a jour, vil man ... « (Axel A. Nielsen, I, 125).

»I nogle provinsbyer har myndighederne ... anset sig for berettigede til at ... få konstateret, om noteringen af indtægts- og udgiftsposter er ført a jour til kontroløjeblikket ... En sådan fremgangsmåde ligger udenfor, hvad § 6 hjemler ... « (S. O. 1953, 204)²⁹.

26. Jfr. nærmere S. O. 1956, 109-110.

27. Se nærmere Axel A. Nielsen I, 123-132, der dog ikke nævner, at myndighederne intet retskrav har på, at regnskabsmaterialet skal bringes til kommunkontoret. (Man ser dog sjældent, at en skatteyder tør påberåbe sig dette). Han (Axel A. Nielsen) har herved undgået, at hans bog er blevet forældet på dette punkt. Lk. L. har nemlig nu givet ktrl. § 6 et stk. 1, hvorefter enhver regnskabsførende forretningsmand skal være pligtig, på ligningsmyndighedens bud at indsende regnskabsmateriale med bilag forud for det løbende regnskabsår. Der sad åbenbart ingen bogholdere i Lk. U. Ellers havde man vel hørt indignerede protester mod en ganske tidsbegrænset ret for skattevæsenet til at ligge med deres arbejdsmateriale. Reglen bør formentlig ophæves igen. Harbou skulle sikkert have gemt sine ord fra J. 1954, 120 til denne lovparagraf (»Jeg synes, at denne bestemmelse vidner om en noget overdreven tillid til den hurtighed, hvormed skattemyndighederne arbejder«).

28. Se også majforslaget mot. 172-173.

29. Også her har tiden – Lk. L § 3 (ktrl. § 6 stk. 2-4) – givet Axel A. Nielsen den ret, han formentlig ikke havde, da han skrev.

§ 121. LIGNINGSKOMMISSIONEN

I skattelovens tekst indtager kommunekontoret og dets personale en særdeles tilbagetrukket plads. Formelt juridisk er det kun den lokale ligningskommissions kontorhjælp.

I. Hvorledes er denne ligningskommission sammensat?

- a. i sognekommuner er den identisk med sognerådet (K. L. § 10, stk. 1).
- b. i provinsbyerne er den valgt på 4 år af byrådet efter forholdstalsvalg (købstadskommunallovens § 24, se også K. L. § 7, stk. 2).
- c. i København fungerer et råd af ligningsmænd for hvert af byens ligningsdistrikter. Dets medlemmer vælges af borgerrepræsentationen, jfr. nærmere lov nr. 110 af 18. april 1910 § 17.
- d. på Frederiksberg gælder en tilsvarende ordning jfr. kgl. anordning nr. 255 af 22. august 1937 § 2.
- e. i Gentofte fastsætter skattevedtægten af 1. juni 1948 § 1 regler svarende til provinsbyernes.
- f. en række andre københavnske forstadskommuner opnåede mulighed for at få Gentofte-status ved lov nr. 181 af 20. maj 1952 § 1.

II. Hvad er kommissionens arbejdsmaal?

Inden 1. april¹ skal kommissionen have udarbejdet dels en skatteliste (S. L. § 24, stk. 1, 1. pkt), dels en ligningsliste (K. L. § 10) indeholdende den foreløbige ansættelse af hver enkelt skatteborger til henholdsvis stats- og opholdskommuneskat². Rent faktisk er det også der kommunekontoret, der udfører den kvantitativt betydeligste del af arbejdet.

Hovedvanskeligheden før disse lister kan foreligge færdige, består i at finde den rigtige skala-indkomst for hver enkelt skatteyder (III). Har man først disse tal, er det i reglen kun et manuelt arbejde i skatte-skalaerne at aflæse, hvad skatten skal være (IV).

1. Denne frist er dog stort set kun en administrativ ordensregel, jfr. U. 1911, 123 og Axel A. Nielsen I, 234.

2. Erhvervsskatteligningslisten skal strengt taget foreligge allerede 10. marts (K. L. § 22).

III. Fastsættelse af skalaindkomsten

Stort set har hele den foregående fremstilling handlet om, hvorledes det rigtige facit nås ved skalaindkomstberegningen³. Det fremgår heraf, at der kræves en lang række oplysninger, hvis tilvejebringelse forudsætter skatteyderens medvirken.

»Det virksomste middel overfor skatteydere, der lægger skjul på deres økonomiske forhold«⁴, er at fastsætte deres skalaindkomst efter et skøn (S. L. § 23, stk. 4)⁵. Hvor grænsen går – og bør gå – for myndighedernes adgang til således at forkaste hans regnskaber og andre oplysninger er omtvisteligt.

Tidligere herskede i vidt omfang anarki. Undskyldelige småfejl eller ikke helt perfekte regnskabssystemer udsatte ikke sjældent de jævne mennesker, der mere eller mindre tilfældigt kom i søgelyset, for at deres regnskabsmateriale totalt blev forkastet. Deres skat fastsattes skønsmæssigt til væsentligt større beløb, end de skulle betale, hvis deres selvangivelser blot var nogenlunde rigtige.

U. 1954, 174 Ø betød et praktisk vigtigt skridt i retning af at skabe betryggende retstilstande på området. Dommen, der angik en isenkræmmer i Nibe, udtalte bl.a.:

1. Et iøvrigt behørigt ført regnskab kan ikke forkastes, fordi der ikke er foretaget daglige kasseafstemninger.

3. Det skal blot tilføjes, at man af praktiske grunde afrunder det fremkomne sluttal til det nærmeste laveste med 50 delelige kronebeløb. Bortset fra det foran om hustru- og børnefradrag (K. L. § 9, stk. 2 jfr. § 50, stk. 4) samt om merindkomstlempelser anførte, er indkomstopgørelsen til stat og kommune den samme jfr. K. L. § 8 og U. 1946, 241 H. Man får unægtelig ved at læse L. L. § 27 et andet indtryk, men hertil er vist blot at sige, at denne meningsløst formulerede bestemmelse sikkert hurtigst muligt burde forsvinde ud af lovbøgerne. Praktikere gør i al fald alt, hvad der er dem muligt for at bringe kommuneskatterettens regler i overensstemmelse med statsskatterettens. Eksempelvis kan henvises til foran p. 342 note 7 (nygiftereglerne), og til at man uanset K. L. § 5 stk. 3 som hovedregel følger S. L. § 2 nr. 2 ved emigration.

4. Motiver til S. L. 1922 § 34.

5. Det kan nævnes, at skønsmæssige ansættelser også anvendes ud fra et helt andet synspunkt. Det kan lederne af udenlandske virksomheders danske filialer tale med om. Myndighederne tænker blot på at hindre, at ledelsen vilkårligt gør den danske indtægt for lille. De tror, at de udenlandske finansfyrster specielt tænker på at narre netop det danske skattevæsen. Reglen gælder, hvadenten filialen er organiseret som en selvstændig juridisk person (herom fx. lsk. 1952, 6 og 1953, 8 samt S. O. 1954, 109) eller ej (Helkett I, 95).

2. Det samme gælder manglende opbevaring af kasseapparatets strimler til dokumentation af det daglige kontantsalg.

3. Den blotte konstatering af en enkelt fejl – uanset dennes art – berettiger ikke til total forkastelse af regnskabet.

S. O. 1955, 111 Ø supplerede afgørelsen ved at tilsidesætte myndighedernes totalforkastelse af et lignende regnskab, uanset at dette i et vist omfang indeholdt sammentællingsfejl, ikke hvilede på kasseafstemningslister, og til tider havde udvist negative kassebeholdninger. Hverken isoleret eller samlet havde disse fejl større omfang.

Yderligere udbygning af den nye linie i praksis skete ved S. O. 1955, 171 B (regnskabets indretning efter forretningens omfang tilfredsstillende, og konkrete beviser for urigtig regnskabsførelse ikke ført) og lsk. 1955, 12 (»uden støtte i en positiv kritik af privatforbrug og bruttoavanceprocent« kunne mindre regnskabsmæssige unøjagtigheder ikke berettige en uvæsentlig ændring af privatforbruget)⁶.

Nibe-isenkræmmerens sag nåede op til højesteret sammen med en Nibe-rutebilejers, hvis forhold underinstanserne også havde bedømt efter de anførte retningslinier. Da afgørelserne her forelå (U. 1956, 754 og 749), 31 måneder efter den skelsættende landsretsdom, viste det sig beklageligvis, at landets øverste domstol åbenbart ikke på grundlag af forelæggelsen af enkelte tilfælde turde tiltræde landsrettens generelle udtalelser. Forsigtighed er en højesteretsdommerdyd, men det må befrygtes, at dommens valne præmisser⁷ vil få skatteadministratorerne til påny at rejse de hoveder, som de i 1954 – jfr. Axel A. Nielsen II, 49 – måtte dukke.⁸

Set fra et retssynspunkt gøres perspektivet ikke mere lokkende af den omstændighed, at lsk. nærer en overdreven kærlighed til hovedreglen

6. I indførelsen af retssynspunkter lå på den anden side naturligvis ikke, at samfundet herefter skulle stå magtesløs i kampen mod skattesnyderiet. Selve den principielle afgørelse i U. 1954, 174 Ø gav således i sit resultat skattemyndighederne medhold, efter at disse havde haft en københavnsk statsautoriseret revisor i Nibe til at endevende isenkræmmerens regnskabsmateriale. Jfr. også lsk. 1955, 10 om en slagtermester, der var ude af stand til at give nogen plausibel forklaring på, hvorfor netop hans bruttoavanceprocent skulle være særlig lav.

7. Om de 3 mulige fortolkninger af dem, se S. O. 1956, 152-153.

8. Højesteretsdommene er naturligvis fulgt i senere praksis, jfr. S. O. 1955, 222 Ø. »Privatforbrugsforhøjelser« behandles i R. R. 1957, 468-476 af en praktisk ligningsmand (A. Christiansen).

i lsk. § 10, stk. 2, der lyder: »I tilfælde, hvor ansættelsen beror på et umiddelbart skøn, har det sit forblivende ved den af skatterådet eller ligningsområdet foretagne ansættelse, medmindre klageren meddeler sådanne yderligere oplysninger og bevisligheder, at retten derved sættes i stand til at danne sig et selvstændigt skøn.« Selv i københavnersager støtter lsk. sig hyppigt på den under nutidens forhold letkøbte frase »respekten for det lokale skøn.«

IV. *Skatteskalaerne*⁹

1. Om Statsindkomstskatten for personer findes i U. L. § 1 et sæt skalaer.¹⁰ De har følgende karakteristika:

a. de er progressive, d.v.s. at højere indkomst har højere beskatningsprocent.¹¹

b. de er trindelte, d.v.s. at samme marginalbeskatningsprocent anvendes ved enhver indkomstforøgelse indenfor et nærmere angivent indkomstinterval.

c. der er en rateskala, d.v.s. at overgang fra det ene indkomsttrin til det næste er glidende, således at grænsebeløbet beskattes ens, hvad enten det lavere eller det højere indkomstintervals princip følges. Herved tilsigtes det at undgå, at en beskeden merindkomst skal kunne føre til en skatteforhøjelse, der overstiger indtægtsforøgelsen, blot fordi man passerer en skarp grænse. Siden Ib Lindgreen i S. O. 1953, 156-159, skrev om spring i skatteudskrivningen, er der sket sådanne forbedringer

9. Siden 1946 har den bedste »litteratur« om dette emne så ubetinget været de af Spang-Thomsen hvert år udsendte »Skattetabeller«.

10. Udover den efter U. L. § 1 beregnede skat erlægges af alle – bortset fra folk med helt små indkomster – 1 % af skala-indkomsten i »folkepensionsbidrag« se lov nr. 258 af 1956 § 65 A, jfr. skdep. cirk. nr. 39 af 26. februar 1957.

11. Før 1903 var skatterne ofte degressive, d.v.s. at højere indkomst havde lavere beskatningsprocent. Særligt klart gælder dette kopskatten i den oprindelige form, hvor efter den hvilede med samme beløb pr. hovede (kopf) eller pr. familie. Visse modifikationer indføres dog meget tidligt, jfr. Hartvig Jacobsen 23, note 1. Tienden, der beregnedes i forhold til bruttoindtægten, var vel også i reglen degressiv i forhold til nettoindtægten. Skalaen i S. L. 1903 var nærmest proportional med svage progressive islæt. Først fra S. L. 1912 vandt progressionstanken for alvor frem, jfr. Røgind 90-95. Majforslaget (mot. 79-80) vil genindføre proportionalbeskatning (17 %) for indkomster under 16.000 kr. Det sker som et led i de senere års almindelige bestræbelser for at fremme overskueligheden og modvirke ulyst til ekstra arbejdsindsats.

i lovgivningen, at man nu stort set undgår skattemæssige sygekassegrænser, dog at afrundingsreglen (jfr. note 3) og børnetilskudsskalaen stadig kan fremkalde småuretfærdigheder af denne art.¹²

2. Opholdskommuneskatten i de 3 hovedstadskommuner beregnes efter en tilsvarende skala, der – bortset fra lempelser for småindkomster¹³ – er uændret siden 1919¹⁴. Kommunalbestyrelsen fastsætter for hvert år ad gangen med hvilken – for alle indkomster ensartet – procent af grundbeløbet ifølge skalaen, skatterne skal udskrives¹⁵. Denne procent er i København for 1957/58 132½ (rekorden 135 blev sat i 1942/43, under 100 % har den ikke været siden 1928/29 – 1931/32, hvor tallet var 90). På Frederiksberg er man mere moderat. Her har procenten aldrig oversteget 100 (hvad den senest var i 1955/56) og indtil 1940 lå den oftest væsentligt lavere (1930/31 – 1932/33 nåedes bunden med 55). Fra 1956/57 er procenten 95. I Gentofte har man endnu bedre råd til at være large. I 1945/46 trådte københavnerskalaen fuldt ud i kraft her, og lige siden 1949/50 har man ligget på 90 %-udskriving¹⁶.

3. I landet iøvrigt¹⁷ beregnes opholdskommuneskatten proportionalt med den for det pågældende skatteår gældende ligningsprocent (K. L. § 9, stk. 4). En vis – om end i forhold til statsskatten ret svag og tidligt ophørende¹⁸ – progression kommer dog frem for de lave og mellemstore indkomster, som følge af de foran i § 90 og 76 nævnte forholdelser

12. Under uheldige himmelstrøg kan erhvervsskatte reglerne i K. L. § 19 stk. 1 nr. 1 og 2 (ndfr. p. 580) lave endnu mere ravage.

13. Lov nr. 123 af 13. april 1954, jfr. S. O. 1954, 83 (strengt taget bør der også henvises til lov nr. 66 af 1. marts 1943).

14. 1919-skalaen ændrede lov nr. 110 af 18. april 1910 § 9, der indeholdt den første danske trindelte, progressive rateskala.

15. Lov 1910 § 27 foreskriver, at der principielt skal udskrives kommunalbestyrelsesvalg (»skattevalg«), hvis procenten sættes over 120, men – bortset fra 1912 – er der til stadighed meddelt dispensation herfra med hjemmel i lov nr. 12 af 23. januar 1914. Udenfor København giver lov nr. 79 af 20. april 1908 § 22 nogle – i praksis aldrig benyttede – regler om skattevalg; jfr. herom Kommunehåndbog 400.

16. Om hovedstadsskalaen se iøvrigt Røgind 115-117 og Kommunestyrebog 543-546.

17. Bortset fra Christiansø og Frederiksø, der ingen kommuneskatter har.

18. Jfr. nærmere Philip 184-185 og 191-192 samt Røgind 119-121 og Kommunestyrebog 539-541. Regeringsforslagene til kommuneskatte reform af november 1956 vil i denne henseende ikke indebære større principielle ændringer, uanset at man vil forskyde skattebyrden fra fattig til rig, se S. O. 1956, 213-215.

og nedsættelser efter formue og lejlighed eventuelt også efter kildeart. Forholdet mellem de samlede skattepligtige indkomster før disse reguleringer og det totale opholdskommuneskattebeløb har ikke (for skatteyderen) nogen direkte praktisk interesse, men K. L. § 17 siger, at det skal beregnes og betegner det som kommunens skatteprocent. (Den tillægges en vis – praktisk meget begrænset – betydning ved kommunalbeskatningen af juridiske personer, jfr. navnlig K. L. § 33).

§ 122. OFFENTLIGGØRELSEN

1. Skattelisten må ikke offentliggøres (S. L. § 24, stk. 3¹), bortset fra de dele af den, der vedrører begrænset skattepligtige og skatteydere, der ikke har selvangivet rettidigt (§ 24, stk. 1, 2. pkt.; jfr. også § 30, stk. 2, pkt.).

2. Ligningslisten offentliggøres i ikke så få kommuner – navnlig provinsbyer – i form af de såkaldte skattebøger, hvis gode best-seller-karakter giver udgifterne – det er i reglen en privat forretning for kommunkontorets leder evt. sammen med nogle af hans underordnede – en pæn ekstraskilling. Ligningskommissionen og kommunalbestyrelsen kan hindre sådan offentliggørelse², medens den er aktuel³. Borgerne har ingen mulighed herfor⁴.

Ligningslisten skal ved fremlæggelse være tilgængelig for offentligheden 1. – 15. april (K. L. § 10, stk. 5). De klager, der indkommer inden sidstnævnte dag (K. L. §§ 11, stk. 1 og 12, stk. 1, 1. pkt., jfr. stk. 4), skal bedømmes af ligningskommissionen inden 1. maj (K. L. § 12, stk. 1, 2. pkt.) og ligningslisten med de ændringer klagerne har givet anledning til bliver herefter normalt⁵ den endelige ansættelse til opholdskommuneskat (i 1. instans), jfr. nærmere Axel A. Nielsen II, 46-48. De anførte regler går iøvrigt i store træk helt tilbage til købstadskommuneloven af 26. maj 1868 § 27.

1. Jfr. også S. L. § 30 stk. 3 og 4 og U. 1934, 192 Ø.

2. Jfr. Indenrigsmin. skr. af 11. februar 1955 (S. O. 1955, 149).

3. Men ikke længere jfr. U. 1923, 925 S.

4. U. 1934, 351 V.

5. Nemlig hvis amtsrådet ikke efter sket klage tilsidesætter hele ligningen p.gr.a. generelle mangler (K. L. § 11 stk. 2). Ligningskommissionen selv kan ikke ændre sin egen ansættelse (U. 1921, 765 V).

§ 123. SKATTERÅDET¹

Landet er inddelt i 84 skatte kredse, der hver forestås af et skatteråd. Dettets medlemmer udpeges for 6 år ad gangen blandt ikke-professionelle skattefolk, jfr. nærmere S. L. § 18, lov nr. 110 af 18. april 1910 § 22 (København) og anordning nr. 255 af 22. august 1937 § 3 (Frederiksberg).

Skatterådet skulle modtage skattemønstret senest 1. april (S. L. § 24, stk. 1, 1. pkt.). Det foretager herefter en revision af det udførte ligningsarbejde (S. L. § 26-29²), hvorved skattemønstret kommer til at fremtræde i den form, der er udtryk for den endelige statsskatte ligning i 1. instans. S. L. § 30, stk. 5 siger at dette arbejde »skal være tilendebragt inden udløbet af august måned«, men det er det – og det skal det vist – normalt ikke, og hvis man skal tro lsk. XXXIX, 21 (733) er lovreglen uden betydning for ansættelsens gyldighed³.

§ 124. SKATTEBILLETEN

Man kan ikke vente med at opkræve skatten, til skatterådet engang er blevet færdig med sit arbejde. Derfor udsendes den årlige skatteregning til borgerne på grundlag af de resultater, ligningskommissionen er nået til. Lovhjemmel herfor tilvejebragtes ved § 12, stk. 1, i den første ligningslov (1939), hvis herhenhørende bestemmelser ikke er blevet gentaget i de senere ligningslove, men i stedet opretholdt ved henvisninger

1. Kommunehåndbog 465-467.

2. Jfr. anordning nr. 355 af 20. juli 1922 § 7 (København) og nr. 255 af 22. august 1937 §§ 15 og 16.

3. Princippet om skatterådsligningen hidrører fra 1870 og er næppe mere tidssvarende. Rent teknisk er det således vanskeligt foreneligt med den rationelle udnyttelse af hulkortanlæg og andre moderne kontormaskiner. Først da dette spørgsmål trængte sig på, begyndte man at pille ved det gamle demokratiske princip. U. L. 1956 § 39 stk. 1 indførte en, navnlig for større kommuners vedkommende, tiltrængt mulighed for, at en del af skatterådets arbejde kan overdrages til andre myndigheder. Det er vistnok det praktisk vigtigste udbytte samfundet hidtil har fået af det embedsmandsudvalg, der for 4-5 år siden nedsattes for at finde frem til decentraliserings- og rationaliseringsmuligheder i administrationen.

i de årlige udskrivningsloves § 3. Det er en sådan lovgivningsteknik, som er med til at bibringe vort skattesystem den overskuelighed, det har.

Skattebilletten er normalt færdigtrykt, så den kan være modtagerne i hænde kort før den almindelige sommerferietid. Den giver en specification af, hvor store de forskellige skatter er¹. Udenfor København er der dog mange kommuner, der skjuler kirkeskattens størrelse ved at sammenlægge den med opholdskommuneskatten. Vel nok størstedelen af denne skats godt 60 millioner kr. erlægges formentlig uden at de betalende nogensinde bliver klare over, at deres medlemsbidrag til folkekirken er mange gange større, end hvad de selv regner med. Forestillingen om de før krigen gældende småsatser er stadig levende i befolkningen².

Totalsummen er i reglen det tal på skattebilletten, der interesserer modtageren mest. Ikke så få finder den for høj og henvender sig til deres revisor eller sagfører. Denne gør derfor klogt i at have den kort forinden af Spang-Thomsen for det pågældende skatteår udgivne »Skatte-tabeller« liggende ved siden af telefonen i de uger, hvor chokkampagnen står på.

§ 125. DE OVERORDNEDE LIGNINGS-MYNDIGHEDER

I. Ligningsarbejdet frembyder så mange vanskeligheder og faldgruber, at lovgivningen ikke har anset det for fuldt tilfredsstillende at lade de lokale myndigheder have det endelige ord. Deres saglige forudsætninger må selvsagt være højst uensartede på et så udpræget specialismråde som skatterettens. For i retsenhedens interesse at afbøde ulemperne her ved er der etableret særlige organer, til hvis hovedopgaver det hører at kontrollere og revidere ligningerne. Sagt med andre ord: når man har modtaget sin skattebillet, er det formelt kun en foreløbig regning, som senere kan blive erstattet af en anden med andre beløb. Skattevæsenet

1. Og af eventuelle børnetilskud og opsparingspræmier. Derimod figurerer erhvervsskatten på en selvstændig skattebillet, der udsendes (langt) senere.

2. Kirkeskatteprovenuet er steget med ca. 150 % siden 1945/46, hvor det var 26,2 millioner kr., og folkekirkemedlemmerne udgør år for år en stadig mindre procentdel af det samlede skatteborgertal.

har en langt videre adgang til at gøre efterkrav gældende end den, andre er underkastet i medfør af de almindelige obligationsretlige regler.

En minutøs revision af hver eneste skatteansættelse her i landet ville kræve et særdeles omfattende administrationsapparat. Når det skal afgøres hvilke opgaver, der skal tages op, og hvilke der må blive liggende, er det formentlig mest hensigtsmæssigt, at lovgivningen holder sig i baggrunden og overlader besvarelsen til et administrativt skøn, som (alt efter skiftende behov og den til rådighed stående arbejdskapacitet) kan føre til forskellige resultater fra tilfælde til tilfælde eller fra år til år. Sådanne smidige regler om vejlednings- og tilsynsarbejdets omfang findes da også i lskl. §§ 3-6¹ og asrl. §§ 3-4.

Ligningsdirektoratet er centralmyndigheden på området. Til at bistå sig med arbejdet uden for København og Frederiksberg fik det i 1946 22 lokale aflæggere, amtsligningsinspektoraterne, jfr. asrl. § 1 og bekendtgørelse nr. 545 af 31. oktober 1946.

Bl.a. fra strafferets- og lejeretsplejen og fra monopolretten kender vi en tendens i nyere lovgivning til at supplere offentlige organer med læge elementer ud fra den tro, at man så er meget demokratisk. Denne tankegang, der fx. ikke har vundet indpas på kirurgers, blikkenslageres eller andre specialisters arbejdsområder, genfinder vi her. Lsk. § 2, stk. 2 og asrl. § 2, stk. 2 giver regler om sammensætningen af råd – ligningsrådet og amtsskatteråd – der virker i tilknytning til de nævnte institutioner.

II. Af større almen interesse end disse organisationsspørgsmål er problemet om, hvorvidt der tidsmæssigt er nogen grænse for revisionsmyndighedernes muligheder for at ændre foretagne skatteansættelser. Interessen knytter sig her i praksis til forhøjelser². Skattevæsenet har i vore dage så store prioriteter i de enkelte borgeres økonomi, at der er stærk trang til at udelukke forstyrrelser af den opfattelse, skattesubjekterne er bibragt gennem den udsendte skattebillet. De hensyn, der har ført til, at efterkrav må kunne gøres gældende, taber i vægt som årene går. Man får alligevel ikke alle fisk i nettet, og de få, der kan indfanges, når nogle år er gået, tæller lidt. Afvejelsen af de modstående reale hensyn har foreløbig ført til, at følgende er gældende ret³.

1. Jfr. også bekendtgørelse nr. 298 af 7. juli 1942.

2. Nævnes kan dog også S. L. § 42, stk. 5 og 6 om adgang til for indtil 5½ skatteår at inddrage personer, der ikke på de pågældende tidspunkter har været skattepligtige, se ovfr. § 113, b, 2.

3. Hist og her i lovgivningen – fx. i K. L. §§ 5 stk. 4 e.c. (juridiske personer), 10

A. Beror den pågældende forhøjelse på retsanvendelse, gælder 1908-lovens almindelige regler om 5-årig forældelse. Herom henvises navnlig til Ussing § 42, I-VI og – særligt om skatteefterkrav – Hartvig Jacobsen (der navnlig kan suppleres med U. 1955, 620 Ø og U. 1957, 193 Ø) 354-357. 1908-reglerne tilgodeser kreditorinteresser ved at udelukke forældelsen, hvis skatteyderen, fx. ved urigtig selvangivelse, har gjort sig skyldig i strafbart forhold, eller skattemyndighederne (iøvrigt) har svævet i en dem utilregnelig uvidenhed om kravet.

B. Er talen om skønsmæssige ansættelser, er der trang til kortere forældelsesfrister. Ikke blot er borgerens gode tro (juridisk set) mere kvalificeret og dermed mere beskyttelsesværdig, men yderligere er betænkkelighederne ved ændringer her større: noget eentydigt rigtigt resultat findes ikke, og domstolsbeskyttelsen vil normalt ikke stå borgeren åben.

Siden S. L. 1922 (§ 34) har vi da også haft en særlig 2-årig forældelsesregel på dette område. Bestemmelsen findes nu i lskl. § 3, stk. 5: »Forhøjelse af ansættelser vedrørende indkomst- og formueskat kan i

stk. 3 (efter skatteårets udløb) og 22 stk. 4 (men ikke i stk. 3(!)) – findes specialregler, der taget på ordet ville begrænse skattemyndighedernes revisionsmuligheder langt ud over, hvad der kan forenes med rimelig hensyntagen til administrationsapparatets funktionering. Et fællestræk for disse regler er, at de er håbløst uklart formulerede, og at de straks ved første gennemlæsning giver et sikkert indtryk af at være konciperet, uden at nogen særlig tankevirksomhed er fundet fornøden. Det er ikke mærkeligt, at administrationen her har fundet en kær legegård for spidsfindige sondringer, se fx. Kommunehåndbog 526-527, 540-541 og 443-555, Axel A. Nielsen II, 71 og de af Spang Thomsen 1949, 232 og 242-243 meddelte afgørelser. Alligevel vil disse bestemmelser ikke blive gjort til genstand for behandling her. Personlig nærer jeg nemlig ikke den ringeste tvivl om, at enhver dommer (i resultatet) vil sætte sig ud over lovens ord. Ræsonnementet må simpelthen være det rent terapeutiske, at det lovgiveren åbenbart ikke har kunnet klare, er at sondre mellem forskellige retsvirkninger. Han har sat tidsfrister for tilendebringelse af ligningsmyndighedernes arbejde for at passe det ind i lovens system vedrørende klagefrister, renteberegningsfrister, forfaldstider etc. Disse må selvsagt suspenderes, hvor ansættelsen lader vente på sig. Det er almindelige retsprincipper, så her gør manglende lovhjemmel intet. Derimod ville det være ganske uantageligt, at borgeren skulle opnå hel eller delvis skattefrihed på grund af overskridelse af stramt satte frister. Om dette spørgsmål har vi de almindelige forældelsesregler (ndfr. under A og B), og det kan ikke være alvor, at de skulle være fraveget ved bestemmelser af en karakter som de her omtalte. Måske tør jeg tage en utrykt byretsdom (12. afdeling) af 18. juni 1957 (sag A nr. 108021/1957) som bekræftelse på mine synspunkter, men selvfølgelig skriver danske dommere ikke direkte og utvetydigt noget i præmisserne om, at de fungerer som kranvogne for lovgivningsmagten.

det omfang, hvori ansættelsen beror på et skøn, ikke finde sted senere end 2 år efter udløbet af det pågældende skatteår.«⁴

a. S. O. 1955, 113 Ø statuerer, at »forhøjelse« fandt sted i et tilfælde, hvor skatteansættelsen forblev uændret, idet man samtidig på et helt andet punkt foretog en nedsættelse.

b. Iøvrigt knytter hovedinteressen ved reglens fortolkning sig til spørgsmålet om, hvornår en ansættelse »beror på et skøn«. Den nærmere afgrænsning bør sikkert her foretages således, at forhøjelser i al fald er udelukket i alle de tilfælde, hvor domstolenes prøvelsesret er indskrænket (domme herom ndfr. p. 516 note 6). Jeg tør derimod ikke med sikkerhed gå ind for, at 2 års-reglen ikke gælder i praktisk talt alle andre tilfælde.

Den vigtigste vejledning til reglens forståelse findes i præmisserne til U. 1955, 812 H (om fjerdedels-reglen (ndfr. p. 529)): »Den omstændighed, at administrative eller andre myndigheder – i tilfælde, hvor lovgivningen har overladt disse at træffe en afgørelse efter et skøn – efter indhøstede erfaringer over hvilke faktiske omstændigheder, der naturligt må spille en rolle ved udøvelsen af skønnet, derefter til praktisk brug bl.a. for lokale myndigheder og til fremme af ensartethed i afgørelserne, opstiller visse regler for, hvorledes et rimeligt resultat sædvanlig kan og bør opnås, kan ... ikke føre til, at den trufne afgørelse ikke skulle være en afgørelse truffet ved et skøn i den af loven angivne forstand«⁵.

Som typiske eksempler på skønsmæssige ansættelser i den her behandlede forstand kan nævnes fordelingen af salgssummen for en forretning mellem good-will, inventar og varelager (lsk. 1954, 89) og bedømmelsen af, hvor stort et beløb, de fradragsberettigede merudgifter ved overarbejde udgør (lsk. 1945, 187 (736)), og fordelingen af et aktieselskabs udbetalinger til en hovedaktionær mellem løn og (maskeret) udbytte⁶. På formuebeskatningens område er der rig anvendelse for reglen ved værdiansættelsen af aktiver og passiver, se fx. lsk. 1956, 150.

4. I tilslutning til udtalelser af Begtrup forfægter Halvorsen R. R. 1955, 529-533 og 1956, 271-274 og A. Christiansen R. R. 1956, 478-479 den opfattelse, at bestemmelsen ikke indeholder nogen materielretlig forældelsesregel. Dette må uden tøven bestrides, jfr. Thøger Nielsen R. R. 1956, 166-170.

5. Herefter kan udtalelserne i S. O. 1953, 104 B ikke opretholdes i deres generelle form.

6. Cfr. lsk. 1936, 123. Domstolene foretager imidlertid ikke nogen tilbundsående prøvelse i disse tilfælde jfr. U. 1943, 1109 H.

c. Spørgsmålet om *tidsfristens beregning* skulle efter de klare lovord ikke give anledning til væsentlig tvivl⁷.

d. Reglen er naturligvis ikke nogen redningsplanke for skattesnydere. Beror den oprindelige ansættelse på, at myndighederne er blevet vildledt af *urigtige oplysninger fra skatteyderen*, har ansættelsen ikke hvilet på et tilbørligt udøvet skøn. Revision bør derfor ikke hindres af, at der hængår mere end 2 år fra opdagelsen til forhøjelsen, jfr. S. O. 1953, 104 B, lsk. 1952, 105 og 1955, 183⁸. Derimod gælder reglen naturligvis, når myndighederne efter afsløringen har foretaget en skønsmæssig ansættelse, men senere vil revidere denne, jfr. lsk. 1956, 78.

C. I R. R. 1956, 170-176 går Thøger Nielsen ind for, at man efter forholdets natur bør opstille særregler om endnu kortere forældelsesfrister, og fremdrager herved navnlig flg. to synspunkter, der dog (endnu) ikke er tiltrådt af praksis:⁹

1. Bortset fra den løbende ligning bør det offentlige bære risikoen for tjenestemænds fejltagelser.

2. Ældre ligninger bør ikke kunne revideres retroaktivt, fordi generelle ligningsanvisninger ændres¹⁰.

Logvningsmagten bør sikkert i det hele overveje problemet om revision af gældende regler i lyset af de nuværende skatters højde og ligningsapparatets for skatteyderen særdeles komplicerede funktionering.

7. Næppe holdbar er lsk. 1955, 184: Da skønsmæssig forhøjelse af indtægten i relation til erhvervsskatteansættelsen var sket før fristens udløb, godkendtes en efter dette tidspunkt i konsekvens af den første forhøjelse foretagen ændring af ansættelsen iøvrigt.

8. Har skattevæsenet åbenbart skønnet urimeligt lavt, uden at skatteyderen har udvist svigagtigt forhold, taler almindelige risikosynspunkter, hensynet til borgeren og retstekniske grunde for, at revision ikke kan ske efter 2 års fristens udløb. Cfr. vistnok A. Christiansen R. R. 1956, 479-481 hvortil Thøger Nielsen l. c. 546-547.

9. Jfr. fx. de af Kommunehåndbog 525 med sympati refererede afgørelser.

10. Cfr. herved U. 1957, 34 Ø, hvis vidtgående udtalelser dog (heldigvis) ikke tiltrådtes ved højesteretspræmisserne l. c.

TILLÆG

Jeg ved ikke, hvornår jeg bliver færdig med de øvrige afsnit, der skulle indgå i denne bog. Når jeg desuagtet allerede nu udsender et halvgjort arbejde, beror det på, at dyngen af manuskriptark snart er ved at sprænge reolskuffernes rammer og dermed vel også grænserne for den læsetid, man kan påføre eventuelle i bogen interesserede. Det ærgerlige i, næsten fra dag til dag, at se dele af det allerede skrevne blive forældet, spiller vel også ind. For dog at modvirke, at bogen bliver totalt uegnet som lærebog, skal der i det følgende gives en summarisk oversigt over nogle af de vigtigste af de emner, som står tilbage. Disse spørgsmål stikker imidlertid efter mit skøn ikke op for de allerede omtalte med hensyn til nødvendigheden i at søge at tilvejebringe interesse for og råstof til en retsvidenskabelig debat. Derfor ønsker jeg ikke i det følgende helt at afstå fra de snart velkendte svinkeærinder bort fra den vej, som en ren beskrivelse af »gældende ret« afstikker.

T 1. KLAGEREGLER

I. Forsåvidt man stadig må betragte den ikke ophævede frist i S. L. § 24 som gældende, skal den, som ønsker sin ansættelse ændret, inden 1. maj indgive klage til det lokale skatteråd. Dettens¹ afgørelser kan indbringes for landsskatteretten. Ankefristen er 4 uger. Selv om man er for sent på den, kan man imidlertid oftest opnå at få sin sag realitetsprøvet af lsk. eller domstolene. Man skal blot gøre sig fortrolig med reglerne i lskl. § 13 (om »anketilladelser« *m.v.*). Det gør man ved at læse S. B. 1954, 354-355 og 393-394 (Torkild Hansen og Jan Hinze). Heraf ser man at 4-ugers-fristen er så gennemhullet, at det er vildledende for praktikere at docere, at den er reglen. Lovformuleringen synes så uigennemtænkt, at den næppe engang kan forsvares som et udtryk for det almindelige processuelle princip, at formelle regler ikke bør have noget anvendelsesområde udover det, hvor man på bekvem vis kan nå det materielt rigtige resultat i den overvældende majoritet af sager.²

1. Og ligestillet hermed amtsstuens (overordentlig selskabsskat) og ligningsrådets.

2. Man vinder imidlertid ikke klarhed gennem den lovgivningsteknik, der er benyttet i U. L. §§ 10c og 14, stk. 3, og i F. L. § 6 stk. 4 og 5, (modsat fx. P. L. § 4stk. 3). Man gentager der hovedlinjerne i lskl. § 13, nævner intet om oprejsningsbevillinger og følgerig opstår »hullerne« heller ikke. Dernæst siger lovene imidlertid, at »iøvrigt har de i lovgivningen om indkomst- og formueskat til staten indeholdte regler gyldig-

Indenfor sit ved lskl. § 10 afstukne kompetenceområde³ kan retten udfolde en omfattende officialvirksomhed.⁴ De resultater, den når til, tillægges umiddelbar virkning for kommuneskatteansættelsen, jfr. K. L. § 8, stk. 2 som denne bestemmelse er fortolket ved U. 1926, 341 H og U. 1930, 202 V.

II. Når der er gået 6 måneder fra sagens indbringelse for lsk., men endnu ikke 6 måneder efter lsk.s kendelse, kan skatteyderen bringe sagen videre til de ordinære domstole.⁵ Disse kan dog ikke efterprøve skønsspørgsmål, jfr. grundlovens § 63 e. c. Hvad der nærmere ligger heri er et af de vanskeligste problemer for den almindelige forvaltningsret, se navnlig Poul Andersen 541-616 og dennes diskussion med Max Sørensen i U. 1950 B, 273-295 og 1952 B, 225-232 og 289-294. Skatteretten er vel den praktisk vigtigste slagmark. At give almindelige formaler, der dækker den vidtomspændende praksis, er umuligt. Kan man ikke finde noget nyere præjudikat, der er direkte anvendeligt, må man i vidt omfang forlade sig på den enkelte dommerpersonligheds indstilling til problemet: borgernes retsbeskyttelse ctr. administrationens effektivitet.⁶

III. Af den summariske behandling, der her gives emnet skal man ikke forledes til at tro, at det er af ringe interesse. Det er i al fald min opfattelse, at sålænge det politisk set er utopi at drøfte den stærkt på-

hed«. Lovsjusket når herved så superbe højder, at det er komplet umuligt at gisne om, hvorvidt 4-ugers-appelfristen er indispensabel på reglernes område, (henholdsvis den overordentlige selskabsskat og den p. 368 note 29 omtalte specielle kapitalvindingsskat vedrørende indekstrakter.)

3. Herunder fx. ikke, om skattekrav er bortfaldet ved forældelse efter 1908-loven i det omfang, hvori de efter deres indhold er anvendelige (lsk. 1953, 123 og 219, jfr. lsk. 1947, 88) eller om efterbetaling er udelukket p.gr. af de almindelige regler om *condictio indebiti* (lsk. 1953, 219). Heller ikke S. L. § 42, stk. 5, (lsk. 1951, 2). Det kan være noget tvivlsomt, om lsk. vil anse sig kompetent til at tage sig af ansættelser i efterbetalingssager, når der er truffet en ordning med andre myndigheder, se lsk. 1957, 92 og 93. Se også U. 1956, 224 H og S. O. 1954, 78 Ø.

4. Se som særlig flagrant eksempel lsk. 1943, 82: Enke selvangiver 10.400 kr. Skatteråd godtager dette beløb. Hun klager og påstår nedsættelse til 8.000 kr. Lsk. forhøjer til 147.500 kr.

5. Også skattevæsenet kan indbringe lsk.s kendelser for domstolene, men har vist kun gjort det ved een lejlighed (U. 1956, 809 H).

6. Hartvig Jacobsen 436-443 opsummerer nogle af de vigtigste domme; hans liste kan nu navnlig suppleres af følgende højesteretsafgørelser: U. 1951, 983; U. 1952, 63 og 79; U. 1953, 1070 og U. 1956, 749 og 754. Østre Landsret har i de senere år beskæftiget sig med spørgsmålet i U. 1951, 569 og 788; 1953, 955; 1955, 620 og 1957,

krævede – og (for ikke-partipolitikere) sikkert også praktisk let gennemførlige – afvikling af indkomstskatten, er det allervigtigste reformarbejde i hele skatteretten at give skatteyderne samme beskyttelse som forbrydere og administrativt frihedsberøvede har.

Man kunne fx. tænke sig følgende lov: »§ 1. Domstolene skal være berettigede og forpligtede til at foretage en tilbundsående realitetsprøvelse i alle de for dem indbragte sager vedrørende personbeskatningen⁷. § 2. Stk. 1: Når der for Landsskatteretten eller Statens Ligningsdirektorat foreligger personskatteretlige sager, som efter de pågældende myndighedsers skøn frembyder væsentlig juridisk tvivl eller af andre grunde er særlig uegnede til administrativ afgørelse⁸, skal vedkommende forvaltningsorgan foranledige, at der ufortøvet træffes afgørelse af det pågældende spørgsmål i skatteyderens disfavør⁹. Stk. 2: Denne beslutning skal straks meddeles skatteyderen, der samtidig underrettes om, at der er meddelt ham fri proces med beskikkelse af en af ham selv valgt revisor, sagfører eller anden villig rettergangsfuldmægtig, såfremt han inden 6 måneder efter modtagelsen af underretningen for domstolene

219. og H.R.T. 1957, 97 Ø samt i S. O. 1953, 217; 1954, 79 og 1956, 194. Se også byretsdomme i S. O. 1952, 147; 1954, 48 og 199 samt 1957, 125. Endelig mærkes den foran p. 458 note 2 omtalte judicielle nydannelse: Præmismisbilligelse + sagsomkostningskonsekvenser, hvor domstolene anser sig magtesløse.

7. Når kun det vigtigste skatteområde medtages, beror det på, at man af hensyn til domstolenes arbejdsbyrde i overgangsårene og indtil man har vundet erfaringer med hensyn til nydannelsen, sikkert vil kunne tillade sig at blive stående ved hidtidig ret på ejendomsskatternes og de indirekte skatters felt. Iøvrigt gør de bag modsætningsslutningen fra grundlovens § 63 liggende reale hensyn sig gældende vedrørende visse spørgsmål på de sidstnævnte to skatters domæner, men næppe nogetsteds i indkomst- og formueskatteretten.

8. Herunder må fx. gå: alle tilfælde, hvor man vil henføre et lønbeløb under S. L. § 5d (eller andre tjenestemandsbegunstigelsesregler) uden at have helt klar dækning herfor i domspraksis; alle sager om meget betydelige beløb med blot ringe tvivl; tilsvarende sager, hvor sagsgenstanden ikke er helt bagatelagtig, og skatteyderen enten er ansat i den overordnede skatteadministration eller er en indflydelsesrig eller fremtrædende samfundsborger.

9. Af hensyn til tilvejebringelse af ordnede retstilstande er det meget vigtigt, at domstolene ikke – som nu – afskæres fra at bedømme sager, hvor forvaltningen muligt er mildere end loven. Blandt de utallige eksempler, der kunne nævnes i denne forbindelse skal her blot henvises til dels et rent juridisk, dels et (efter gældende opfattelse) rent skønsmæssigt og dels et (formentlig) blandet. Det første er beskatning af udlodninger fra kredit- og hypotekforeningers reservefonds (foran p. 86-87); det andet, fagforeningsfunktionærers fradrag for rejsegodtgørelser (foran p. 215-216), det tredje, værdiansættelsesproblemet ved selvstændigt erhvervsdrivendes forbrug af egne varer (p. 145).

T 1

indbringer spørgsmålet om sin skatteansættelse for det pågældende skatteår. Stk. 3: Sager af den i stk. 2 nævnte art indbringes for underretten i den retskreds, sagsøgeren vælger, medmindre det i den i stk. 2 nævnte meddelelse er anført, at administrationen ønsker dem behandlet ved den af sagsøgeren valgte landsret. Det kan ikke pålægges sagsøgeren at udrede omkostninger til modparten vedrørende sagens behandling i første instans. Stk. 4: Hvis appel til højere instans på noget tidspunkt iværksættes af skattemyndighederne, har sagsøgeren fri proces under appellen som nævnt i stk. 2, ligesom stk. 3, 2. pkt. skal finde tilsvarende anvendelse. Stk. 5: Løvrigt gælder reglerne for borgerlige retssager, dog at sagsøgte ikke under sagens gang i første instans er berettiget til at frafalde den i stk. 2 nævnte beslutning, medmindre der senere er truffet afgørelse fra overordnet domstol, hvorefter beslutningens uholdbarhed er umiddelbart indlysende. Ved inappellabel kendelse kan retten til enhver tid under sagen meddele sagsøgeren hel eller delvis henstand med betaling af de ham ved skatteansættelsen pålignede beløb. En sådan henstand kan gøres betinget efter rettens skøn. Kendelsen kan frit omgøres ved ny kendelse, om hvilken samme regel skal gælde.«

Motiver til dette lovforslag er det meste af denne bog. Specielt henvises til noterne 7-9 og til § 8. De der nævnte ulemper ved domstolbehandling (retternes ukendskab til skattereglerne og tillid til skatteadministrationen) ville formentlig ganske forsvinde under den foreslåede nyordning.

T 2. LØNINDEHOLDELSE

Lovgivningen indeholder en række regler til betryggelse af det offentliges kreditorstilling i de tilfælde, hvor skatten ikke betales frivilligt og rettidigt. Praktisk vigtigst er vel *udpantningsbestemmelserne* i lov nr. 185 af 23. juni 1932, jfr. rpl. kap. 54¹. I insolventtilfælde samler interessen sig om de rent fiskalt begrundede – og saglig set urimelige – bestemmelser i konkurslovens § 33 om *privilegium* for skattevæsenet².

1. Hartvig Jacobsen 375-376 med henvisninger samt U. 1953, 844 V og 1956, 549 Ø. Se også lov nr. 130 af 28. april 1955 (rpl. § 509).

2. I forbifarten råbes vagt i gevær overfor A. U. 154. (I. L. § 10 stk. 1 (jfr. § 14)), der kan akcentuere den unaturlige levedygtighed, mange gennemrådne firmaer har som følge af, at ingen af de »bedragne« kreditorer tør møde med en konkursbegæring, fordi medinteressenten, skattevæsenet, i strid med almindelig opfattelse af, hvor man placerer de overskudsberettigede, står foran i konkursordenen. Når vi nu er inde på reglen: Hvem melder sig som den ansvarlige for at forskelsbehandle konkursboer og likvida-

I K. L. § 42 stk. 4 findes hjemmel for det meget hårde »rets«middel: *afbrydelse af gas og elektricitet*.³

Herudover ser man ofte nævnt *modregning*, men problemerne herom er vist overvejende obligationsretlige og kan derfor bedst studeres hos Illum, Ussing og Lassen. De særlige skatteaspekter behandles, fx. af Kommunehåndbog 571-572 og Hartvig Jacobsen 349-352.

I hele skatteinddrivelseslæren er det interessanteste retsinstitut dog nok *lønindeholdelsen*. Reglerne fandtes før 1937/38 i S. L. § 38 stk. 3 og 4, men er nu flyttet til K. L. § 42 stk. 1-3. Rodekontoret kan ifølge bestemmelsen pålægge arbejdsgiveren at fungere som skatteopkræver således, at han skal tilbageholde indtil $\frac{1}{6}$ (for ugifte $\frac{1}{3}$)⁴ af restantens løn og provision.⁵ Om de beregningsproblemer, der navnlig kan opstå, henvises til S. O. 1955, 58 og Kommunehåndbog 567. Myndighederne er ikke underkastet nogen særlig forældelsesfrist.

Forudsætningerne for, at man således kan vælte den væsentligste del af udgifter og ubehageligheder ved skatteinddrivelsen over på den i reglen uskyldige arbejdsgiver, er dog, dels at skattevæsenet omhyggeligt sørger for, at pålægget virkelig kommer frem til denne⁶, og dels at der virkelig foreligger et sådant forhold mellem påbudsmottager og restant, at førstnævnte såvel retligt som faktisk har adgang til at foretage tilbageholdelse. Hvad det nærmere indhold i denne betingelse angår er U. 1956, 1008 H vel nok den mest principielle afgørelse: Et oplysningsbureau lønnede sine repræsentanter således, at de ved tegning af treårige kontrakter indkasserede det første års kontingent direkte fra kunden og beholdt det som deres egen provision. Der blev således ikke

tionsboer som det sker ved I. F. § 10 stk. 1 og 2? (sondringen stammer fra I. F. I § 8 og sluges af A. U. 160).

3. Mærk hertil den praktisk vigtige indenrigsministerielle afgørelse i S. O. 1955, 120: K. L. § 42, stk. 4, må ikke anvendes samtidig med, at der foretages lønindeholdelse. Se iøvrigt Kommunehåndbog 571.

4. Disse satser vil ofte ikke engang give tilstrækkelig dækning for de nye skatter, der påløber, mens lønindeholdelsen foregår. De er ved et i november 1956 fremsat regeringsforslag søgt forhøjet til 25 % og 40 %. Ved »gifte« forstås de, der er eller engang har været gift (Kommunehåndbog 568). Ifølge S. T. 1952/53, 40 kan procenten udnyttes fuldt ud, også når en del af lønnen går til afbetaling på et tjenestemandslån. U. 1939, 1020 Ø lader det samme gælde privat løntransport, men som nævnt i note 7 var denne instans særlig skattevæsenvenlig på lønindeholdelsesområdet i førkrigsårene.

5. Ifølge de af Poul Andersen 184 meddelte afgørelser kan indeholdelse ikke ske i pension og næppe i ventepenge. Udk. 1948 III, 131 vil ophæve disse rent konstruktivt begrundede særregler.

6. Se navnlig U. 1953, 242 H og U. 1955, 178 Ø. Smlg. U. 1952, 1078 V.

tale om nogensomhelst form for kontant udbetaling til dem fra bureauet. På dette grundlag kendtes den af skattevæsenet fremsatte lønindeholdelsesbegæring ulovlig.⁷ Man er imidlertid på vagt overfor omgørelser, således at man ikke yder beskyttelse under særegne forhold, der anses etableret som et udslag af arbejdsgiverens lyst til at hjælpe sin underordnede i dennes kamp mod skattevæsenet⁸.

Har arbejdsgiveren forsømt en mulighed for at foretage lønindeholdelsen, bliver han i samme omfang debitor overfor skattevæsenet⁹ og tillige bødeansvarlig. Har han holdt pengene tilbage og ikke afregnet dem til myndighederne, står han måske endog til fængselsstraf efter en eller anden af paragrafferne i straffelovens kapitel om berigelsesforbrydelser, jfr. den Vestre Landsretsdom, der diskuteres så ivrigt i ugeskriftets litterære afdeling årgang 1952 (navnlig 53 ff, 114 ff og 222 ff) og i S. O. 1953, 125.

Der er grund til med flammeskrift at fremhæve, at lønindeholdelse kun kan ske overfor skatteretlige hovedpersoner.¹⁰ Man skal ikke have set mange løntilbageholdelsesbegæringer, før man støder på et af de utallige tilfælde, hvor rode- eller kommunekontor frejdigt lader hånt om denne regel og med trusel om bål og brand lokker de ukyndige parter til via hustruens arbejdsplads at få mandens skatterestancer inddrevet.

7. Se også U. 1952, 294 H og 1941, 452 Ø samt imin. skr. af 11. august 1954. (S. O. 1955, 58). Østre Landsrets hårdere opfattelse fra ældre tid – U. 1930, 403 og 1939, 938 – må herefter anses for ganske at være forladt.

8. Se præmisserne til U. 1956, 1008 H, samt U. 1939, 812 Ø og U. 1949, 999 Ø. Vestre Landsret gik imidlertid ved U. 1954, 1008 så vidt som til at udtale, at løntilbageholdelsespålæg ikke kunne meddeles en gårdejer med hensyn til hans søn, der arbejdede for ham og herfor oppebar kost, logi og tøj, betaling af kommuneskat (men ikke statsskat) og sygekasse, samt ca. 200 kr. årligt til lommepenge. Personligt tror jeg, at afgørelsen var blevet væltet, hvis skattevæsenet havde appelleret.

9. Smlg. imin. skr. af 29. maj 1954: Arbejdsgiverens undladelse af at give den påbudte meddelelse om en arbejders fratræden kan ikke medføre erstatningsansvar for ham, uanset at kommunen derved rent faktisk afskæres fra at kræve lønindeholdelse hos den nye arbejdsgiver. (S. O. 1954, 144).

10. Se nærmere ndfr. p. 521 og imin. skr. af 22. november 1937 (S. T. 1937/38, 394) og af 26. juli 1954 (S. O. 1954, 226-227). Sidstnævnte afgørelse henviser til udpantning i hustruens løn. Så vidt jeg kan se, må noget sådant være ulovligt, allerede fordi det er en omgåelse af K. L. § 42. Dernæst strider det positivt mod rpl. § 602, stk. 1, jfr. § 511, stk. 3. Se også U. 1934, 97 H med note 1. og udk. 1948 II, 131. Det er selvfølgelig højst uheldigt, at der skal herske retsusikkerhed på så praktisk vigtigt et område. U. 1957, 442 Ø forsømte en af de sjældne, gode lejligheder, der har eksisteret for overordnede domstole, til at skabe klarhed ved at give praksis en retningslinje enten den ene eller den anden vej. Præmisserne er med beundringsværdig kunst udformet

T 3. AKTIONER MOD HSTRUEN

Fra den omstændighed, at den med manden samlevende hustru ved ligningen anses for ikke eksisterende som selvstændigt retssubjekt, har man følt, at det som en art »logisk« konsekvens følger, at hun heller ikke hæfter overfor skattevæsenet¹, medmindre der er positiv lovhjemmel for andet.

Klarest har dette hovedsynspunkt fundet udtryk i U. 1944, 108 H: To ægtefæller hævdede samlivet i maj 1938. Senere opdagede skattevæsenet, at hustruen havde haft større indtægt og formue end den, man havde lagt til grund ved skatteansættelserne af manden, men da det nye skattekrav var opgjort, var han emigreret. Man anlagde så sag mod konen for at få hende tilpligtet at betale beløbet. Lovgranskningen førte 5 ud af 9 højesteretsdommere til det resultat, at der selv ikke i et sådant tilfælde består nogen (subsidiær) skattepligt for hende. Dette har selv sagt været bindende for senere praksis, se navnlig U. 1953, 154 V².

Konsekvenserne af det herved knæsatte princip må ikke blot være den foran i T. 2 ved note 10 nævnte, *at* der ikke kan ske indeholdelse i hustruens løn, men tillige, at det de lege lata må være urigtigt, at praksis godtager, *at* mandens skatterestancer kan kræves betalt af hustruens konkursbo³ og *at* der kan lukkes for gas og elektricitet i tilfælde, hvor hustruen er lejer eller ejer af ægtefællernes hjem.⁴ Efter mandens død kan hustruen derimod komme til at hæfte for hans skatter ved at sidde i uskiftet bo eller optræde som gældsvedgående arving, men det er civilret og ikke skatteret.

således, at de på overfladen virker særdeles fyldige, men ganske smutter væk mellem fingrene, så snart man søger at finde ud af, hvad retten egentlig mente. Denne proces er for mit vedkommende endt i en erkendelse af, at man ikke kan nå frem til noget-somhelst andet end det selvfølgelig, *at* der (alene med respekt i tvangsbeneficiet) kan foretages udpantning i forfalden løn for allerede udført arbejde, og *at* dommen i al fald ikke tillader, at der slutes modsætningsvis til, at udpantning i løntilgodehavender er udelukket i andre tilfælde.

1. Men efter omstændighederne overfor manden se foran p. 479 om U. 1951, 1112 Ø. Smlg. også den i 1912 ophævede bestemmelse i S. L. 1903 § 7, stk. 2, 2. pkt.

2. Skal man endelig være logiker, kunne man vel med større styrke sige, at grunden til, at hustruen ikke eksisterer i skatteretlig forstand, er, at alt hvad hun ejer og tjener, ifølge sambeskatningsreglerne er mandens. Realt ville denne tankegang vistnok oftest føre til mindre stødende resultater end de, praksis nu når til.

3. U. 1952, 613 V – se hertil U. 1952 B. 234-236 (Thal-Jantzen) og 295-298 (Poul Madsen).

4. Kommunchåndbog, 568-571.

Den praktiske betydning af det anførte er selvfølgelig øget enormt i årenes løb, dels som følge af skattesatsernes stigning og hustruernes stadig stigende udebeskæftigelse, dels på grund af den ved ægteskabslov II af 1925 indførte bodelsordning.

Den eneste – men til gengæld meget væsentlige – modvægt, vi har i lovgivningen, er S. L. § 38, stk. 2, 2. pkt., hvorefter forgæves udpantning hos manden⁵ kan efterfølges af udpantning i de ejendele, der tilhører den med ham samlevende hustru. I tid er forfølgingsmuligheden mod hustruen dog begrænset af den almindelige udpantningsfrist på 2 år fra forfaldstid i lov nr. 185 af 23. juni 1932 § 7, stk. 1.⁶

I praksis er navnlig opstået tvivl om, hvad der skal indlægges i ordet »samlevende«.⁷ Lad os tænke os, at ægteskab indgås i juni 1955, og samlivet hæves i august 1957. Efter U. 1956, 776 H, er enhver udpantning for mandens skatter hos hustruen udelukket efter august 1957, uanset hvornår de pågældende skatter er forfaldne. Dette giver hende naturligvis en stor chance, når hun begynder at føle jorden brænde. Videre følger det af U. 1921, 498 H, at udpantning heller ikke kan ske hos hustruen for mandens skatter for skatteårene til og med 1954/55. Omvendt er det hævet over enhver tvivl, at skatterne for 1957/58 kan kræves gennem forfølgning mod hustruen, hvis pantefogeden dukker op hos hende før samlivsophævelsen. Det samme må gælde for den forholdsmæssige del af skatten for 1956/57, der vedrører ægtefællernes indtægt efter juli 1955, men den lidt uklare domsnote til 1921-dommen skaber usikkerhed med hensyn til restskatten for 1956/57 og navnlig for skatten for 1955/56, der – bortset fra tilflyttertilfælde – fuldtud er lignet på grundlag af mandens indtægt før ægteskabet (i 1954). Dissensen til U. 1944, 108 H vil lægge vægten på, om der er tale om sambeskatningsskatter eller ej og vil altså føre til, at hele 1956/57 skatten, men ingen del af 1955/56 skatten kan § 38-inddrives hos hustruen.⁸

5. Det er omtvisteligt, om denne betingelse analogt må antages at være opfyldt, når det er notorisk, at manden ikke kan betale. Se herom dissensen til U. 1944, 108 H, og U. 1954, 370 Ø (samt U. 1953, 154 V).

6. Om beregningen af denne frist se S. L. § 38, stk. 2, 3. pkt., U. 1944, 108 Ø og U. 1953, 154 V.

7. Herom Severinsen i S. O. 1952, 33-34.

8. Vestre Landsrets præmisudformning i U. 1948, 606 og U. 1952, 613 (»betingelse for bestemmelsernes anvendelse, at hustruen har samlevet med manden i det skatteår, for hvilket de pågældende skatter er pålignede«) kan formentlig ikke tillægges nogen synderlig vægt, jfr. Tegners ord om det dunkelt sagte.

T 4. SKATTESTRAFFERETTEN¹

I. Skattesnyderi er et så alvorligt problem for det nuværende danske samfund, at man næppe bør have betænkeligheder ved på dette felt at afvise moderne kriminalisters bestræbelser på at gøre strafferetten til en operationskniv. Den bør sikkert her i stedet fungere som en økse.

Med andre ord er det min opfattelse, at retterne ved *strafudmålingen* blankt bør forkaste forsvarerens argumenter om

at skattereglerne i deres helhed og ofte også i detaljer er ganske urimelige² (det burde andre straffes for).

at man kommer til at slå blomstrende virksomheder i stykker,

at man ikke kan lukke øjnene for, at det er ret tilfældigt, hvem der rammes,

at en streng straf sikkert ofte vil stride mod »retsfølelsen« hos måske befolkningens majoritet³ og

at man rammer samfundsklasser, der ikke hører til blandt det traditionelle fængselsklientel.

Lignende argumenter hørte man, da domstolene efter anden verdenskrig indledte den stærkt skærpede kurs overfor spritbillister. Ingen er vel dog i tvivl om, at man der har opnået betydelige generalpræventive resultater. Man tør vel håbe, at en tilsvarende udnyttelse af lovens strafferammer overfor skattesnydere ville virke i samme retning. Blot må man huske, at fristelsen her er langt større og opdagelsesrisikoen ofte meget lille. Der må derfor væsentlig strengere reaktioner til.

Lovgivningsmagten bekræftede denne udviklingspil ved de skærpede bestemmelser i ktrl. 1946 §§ 13-17, men selv om lovens strafferamme går op til fængsel i 2 år, begyndte domstolene (underretterne) først i vinteren 1955-1956 i noget betragteligt omfang at anvende frihedsstraf og hidtil endog kun ret små hæftestrafte.⁴

1. Se herom navnlig N.T.f.K. 1957, 1-51, Hartvig Jacobsen 384-398 og la Cour i R. R. 1948, 149-171.

2. Dog med undtagelse for de tilfælde, at retten ikke med sikkerhed tør se bort fra tiltaltes forklaring om, at han troede, at han handlede i overensstemmelse med gældende retsregler og/eller indenfor myndighedernes tolerancegrænse.

3. Man må blot åbent stå op mod følgende logiske kynisme: Loven skal holdes – moralen virker rent faktisk hos mange omvendt – følgelig må den juridiske straf gøres ekstra følelig.

4. Se Jørgen Smith 33-34. Til opregningen dør kan føjes U. 1950, 818 Ø, 1951, 376 Ø og S. O. 1953, 54 (Esbjerg). Muligt er U. 1957, 416 Ø en bebuder af vårbrud (30

Hovedreglen er dog stadig, at man kan lempe sine klienters sager igennem med en bøde på ca. 1,8 gange efterbetalingsbeløbet⁵ og oftest ved en forligsmæssig ordning med administrationen.

II. Den nærmere fastlæggelse af *subjektive strafbarhedsbetingelser og gerningsindhold* i skattesvigsforbrydelsen vil på grund af forholdenes mangfoldighed kræve en hel specialafhandling.⁶ Lad os her blot nøjes med nogle nyere domme af stor praktisk betydning.

U. 1951, 1094 Ø, der næppe bør følges,⁷ frifinder en forretningsmand, der havde udskudt bogføringen af indtægter på ialt ca. 55.200 kr. til fiktive datoer i det følgende regnskabsår. Begrundelsen var, at han, hvis han havde udnyttet reglerne om varelager nedskrivning, ikke ville være kommet til at betale mere i skat, end han rent faktisk havde gjort.

U. 1952, 1011 H dømmer en fabriksarbejder, der havde selvangivet sin indtægt efter erindringen til 4.020 kr., medens den var 5.414 kr., hvilket selvfølgelig straks afsløredes gennem arbejdsgiverens lønsedler.⁸

S. O. 1953, 54 V fandt, at det var strafbar grov uagtsomhed af en slagtermester, der ikke havde ført regnskab, at gå ud fra en bruttoavance på 11,1 %, når branchens gennemsnit var 17 %.

U. 1955, 153 V afslår at domfælde en gårdejer, fordi hans uspecificerede selvangivelse var så sløset udfyldt, at den alt for lavt opgivne

dages fængsel for at anvende 100 l. farvet benzin til egen privat bilkørsel). Derimod tror jeg ikke, man skal glæde sig over, at man i aviserne for 14. juni 1957 kunne læse, at byrettens 6. afdeling dagen før havde idømt en murersvend 14 dages hæfte for nogle ret undskyldelige fejl på selvangivelsen. Sålænge der ikke fuskes med lønsedlerne (på en sådan måde at arbejdsgivers og arbejders samlede skattetilsvær formindskes), kan man vist roligt normalt betragte lønrubrikken på selvangivelsens indtægtsside (for andre end privat hushjælp m.v.) som rent ordensmæssige oplysninger, hvis korrekthed, der ikke er særlig grund til at gennemtvinge ved strenge straffe. Man må også tage i betragtning, at de pågældende borgere ofte er mennesker, for hvem bogholderi er noget fjerntliggende, og som kun i begrænset omfang benytter sig af sagkyndig assistance.

5. Se navnlig Jørgen Rønne i S. O. 1952, 101-103 og 108-110; af senere trykte bøddomme kan nævnes U. 1952, 1011 H og 1955, 620 Ø, samt S. O. 1952, 17 Ø, 40 B, 192 Ø. 193 Ø og 194 Ø; 1953, 54 V og 55 Ø, samt 1955, 241 V.

6. Fragmenter af en sådan gives af A. Christiansen, R. R. 1957, 426 ff.

7. Hvad retten i Vejle da heller ikke har gjort (R. R. 1957, 428).

8. Om samme spørgsmål S. O. 1952, 17 Ø og 40 B. Smgl. om udmålingen foran note 4.

indkomst ikke kunne have vildledt ligningsmyndigheden.⁹ Det herved rejste problem er behandlet foran p. 490.

III. *Bevisproblemer* i skattestraffesager opstår navnlig, når tiltalte hævder, at den skjulte formue, der har givet anledning til sagen, er opsparet af tidligere beskattet indkomst, idet han har klaret sig med et ganske minimalt privatforbrug. Påstande herom er ofte svagt funderet, men retternes stilling til dem er stærkt svingende fra det ene dommerkollegium til det andet.¹⁰

T 5. FORMUESKAT¹

A. Så længe skatterne er ret små, er det – navnlig for at lette inddrivesarbejdet – fristende i vidt omfang at lægge dem på de besiddende klasser i form af formueskatter. Kort efter skattereformen af 1903 blev således som formueskat udskrevet ca. 11 % af det beløb, der opkrævedes hos fysiske personer i samlede stats- og kommunale indkomstskatter. Procenten steg herefter og kulminerede med ca. 19 i midten af 1920-erne, men derefter er den stadig faldet og var i 1956/57 nede på ca. 3. Den ved U. L. 1957 § 24 gennemførte yderligere lempelse i formueskatteskalaen vil bevirke, at skattens placering som et hensygnende led i systemet yderligere akcentueres.

Efter skattesatsernes størrelse – maximum er 2,3 % af den del af den skattepligtige nettoformue, der overstiger 1.000.000 kr. – er skatten for de fleste, der må betale den, et appendix til indkomstskatten. Tankegangen kan også udtrykkes derhen, at formueindtægter belægges med en ekstraskat, fordi de på grund af deres stabile karakter giver en forøget skatteevne.²

Skattepligtige nettoformuer under 50.000 kr. beskattes slet ikke. Det er forståeligt, at man ikke har villet presse de fiskale muligheder særlig meget. Ikke blot er der tale om en dobbeltbeskatning af indkomst

9. Stadfæstet – måske uden realitetsprøvelse – ved U. 1955, 945 H.

10. Jfr. Jørgen Rønne i S. O. 1952, 101-108 samt S. O. 1952, 192 Ø og 193 Ø; 1954, 11 Ø og 195 V, og 1956, 60 V.

1. C. Helkett: Opgørelse af den skattepligtige formue (2. udg. 1950) og Hartvig Jacobsen 244-280. Udk. 1948, I, 62 og II, 107-115, martsforslag mot. 135-149 og majforslag mot. 138-151.

2. Jfr. herved også U. L. § 24 sidste stk. om lempelser for formueejere med små indkomster.

fra bestemte kilder, ja, ved formuer, der er opsparet af tidligere beskattet indtægt en slags tredobbeltbeskatning, men tillige hører formuebesidderne til nogle af de hårdest ramte i en inflationstid. Hertil kommer, at vurderingsvanskeligheder fører til, at personer med samme realformue beskattes forskelligt alt efter, om de har den placeret i fx. bankindskud, fast ejendom, varelager eller goodwill.

Heller ikke det juridiske grundlag har været genstand for særlig interesse. Hovedbestemmelserne findes stadig i S. L. §§ 10-16, der i alt væsentligst er enslydende med de samme paragraffer i S. L. 1903.³

Når man kan klare sig med så få regler, beror det bl.a. på, at loven med hensyn til de personelle betingelser for skattepligten, dennes indtræden og ophør, ligningens foretagelse, klager herover og inddrivelse stort set følger de for indkomstskatten gældende regler. Der er dog grund til at fremhæve, dels at indenlandske aktie- og andelsselskaber ikke er formueskattepligtige, dels at alene staten – men hverken kommunerne eller folkekirken – anvender denne skatteform.

Formuen opgøres pr. indkomstårets slutning, altså i reglen pr. 31. december (1. januar)⁴.

B. Hovedspørgsmålene i formueskattelæren er, hvad der skal henregnes til bruttoformuen i skattemæssig forstand, og hvordan man skal ansætte de enkelte aktivers værdi.

3. På grund af, at eengangsskatteoven i vidt omfang reciperede S. L.s formueansættelsesregler, blev disse i en overgang af større praktisk betydning. Det havde til følge, at der kom adskillige domme og kendelser vedrørende fortolkningsspørgsmål i årene omkring 1950, men denne opblussen er nu døet hen igen. Efternølere kan dog stadig dukke op og besvære praksis med tvistemål, som forlængst burde have været ude af verden, jfr. fx. U. 1957, 563 H, der pålagde skattevæsenet at tilbagebetale et i april 1947 modtaget eengangsskattebeløb til en skatteborger, der så vidt ses ikke selv havde sinket sagen på noget tidspunkt.

4. Udover de af Hartvig Jacobsen 245-246 og Helkett II, 112-113 anførte afgørelser vedrørende skæringstidspunktet, kan nu navnlig henvises til lsk. 1944, 84; 1950, 120; 1951, 44, 109, 225 og 226; 1952, 102 og 119; 1953, 118, 213 og 217; 1955, 110 og 1956, 135. En vis belæring kan også hentes fra de ndfr. p. 530 omtalte gældsafgørelser, idet problemet i mange af disse sager også kan formuleres sådan: *Hvornår* bliver en (almen) pligt til en (konkret) gæld?

I dødsboskattelæren møder vi den eneste undtagelse fra det i teksten angivne hovedprincip, nemlig U. L. § 26 stk. 2, der for at undgå et års skattefrihed af formuer, som har tilhørt personer, der er døde de sidste 3-4 måneder før en 1. april, fastsætter, at opgørelsen skal ske pr. registreringsdagen (»skiftets begyndelse«), hvis den ligger efter den sædvanlige formueopgørelses-nytårsdag. Dødsboformueskatten udskydes iøvrigt til ndfr. T. 7.

a. *Fast ejendom* er altid formueskattepligtig og optages så at sige undtagelsesfrit til den senest fastsatte ejendomsskyldværdi. Dette gælder, uanset hvad anskaffelsessummen har været, og uden hensyn til om der er nedskrevet på den med virkning for indkomstopgørelsen. En af konsekvenserne heraf er, at man kan opnå midlertidig formueskattefrihed for midler, som man anvender til ny- eller ombygninger. Uanset om disse arbejder er udført før statustiden, skal den derved tilvejebragte værdistigning nemlig først indgå i den skattepligtige formue, når der foreligger en før statustid foretagen omvurdering til ejendomsskyld.

b. *Løsøre* beskattes ligeledes, medmindre der er tale om husligt indbo, herunder fx. også bøger og kunstgenstande, der ikke besiddes i forretningsøjemed⁵.

Andet løsøre er formueskattepligtigt, principielt efter salgsværdien (S. L. § 14, nr. 4). Heri gør dog praksis meget væsentlige modifikationer: Husdyr optages til skalapris, varelagre til cirkulærepris, skibe til 75 % af maksimalforsikringsværdien og driftsmidler til den værdi, hvortil de er nedskrevet over indkomsten, eller hvis betryggende regnskaber ikke findes, til en fast værdi på 50 % af anskaffelsessummen. A. L. og I. L. øger betydeligt urimeligheden på sidstnævnte område. Nedskreven værdi vil fremover differere endnu mere fra værdi i handel og vandel end hidtil. Helt barokt er det, at en nyanskaffet maskine nu straks skal kunne optages til 0, nemlig hvis købet fuldt ud er finansieret gennem investeringsfondsmidler. På den anden side burde man sikkert ikke, af hensyn til den perifere formueskat, være vejet tilbage fra at føre A. U.'s tanker ud i livet. Ejheller var det anbefalelsesværdigt at kræve flere specifikationer og udregninger end dem indkomstskatten nødvendiggør. For at opnå en bekvem og lidt mere retfærdig gennemsnitsløsning burde man sikkert give et nedslag på ca. 20 % i den nomi-

5. Om den legislative hensigtsmæssighed i dette hul i formueopgørelsen, se udk. 1948 II, 107, Hartvig Jacobsen 251, martsforslag mot. 135 og majforslag mot. 138. Af nyere afgørelser vedrørende grænsedragningen mærkes navnlig ld. 1957, 55 og lsk. 1955, 94 (jfr. Helkett i S. O. 1955, 165-166). Når vi ikke allerede i S. L. 1903 fik en tilfredsstillende løsning på spørgsmålet, skyldtes det først og fremmest Scharlings flammende taler i folketinget (Det er ikke til at forstaa, at den, der anvender et vist Beløb til at købe Bøger for, Aar efter Aar, skal blive ved at skatte af dette Beløb, mens man ikke forlanger at den, der har drukket Øl for det samme Beløb, skal blive ved at betale Skat deraf« (Rt. 1896/97, Ft. 5746)). Han talte ligeså hårde ord om det umoralske i at beskatte aktieselskaber, men man fandt det altså tilstrækkeligt at give ham ret på et af hans to hovedpunkter. Under datidens forhold var det vel hip som hap, om man valgte det ene eller det andet.

nelle værdi af kontantbeholdninger, udestående fordringer og værdipapirer og måske 5 % på ejendomsværdierne. Det eneste, der interesserer, er jo at forholdstallene mellem formuernes størrelse bliver så korrekte, som det kan gøres uden administrativt besvær. Hvilket niveau tallene så end ligger på spiller ingen rolle; det kan reguleres gennem skatteska-læns satser.

c. *Kontantbeløb* skal teoretisk set altid indgå i formueopgørelsen.

d. *Udestående fordringer* er næsten altid formueskattepligtige. Hvis de ikke er uerholdelige, må de optages til deres nominelle værdi, medmindre der er tale om langfristet kredit. I så fald anvendes kursværdien⁶.

Er der tale om båndlagt formue, ville det rationelle utvivlsomt være at beskatte rentenyderen med et nedslag i værdiansættelsen under hensyn til båndlæggelsens forventede varighed og deraf følgende indskrænkning i hans ejerbeføjelser. Loven – S. L. § 12 nr. 2 – vil imidlertid ikke vide af sådanne rationelle skatteretlige betragtninger. I stedet forvilder den sig ind i arveretlige krinkelkroge, til hvis lus og lopper man vist roligt kunne have ladet justitsministeriets eksperter beholde den exclusive jagtret⁷.

Hovedreglen er, at rentenyderen beskattes fuldt ud, men han slipper helt for skatten, hvis han ikke er kapitalejer⁸ og heller ikke ascendent⁹ eller arvelader¹⁰ i forhold til kapitalejeren. Dog sker beskatning fuldt ud, hvis rentenyderen selv har fraskrevet sig retten til kapitalen¹¹, eller renten foreløbig skal lægges til kapitalen.¹² Kapitalejeren beskattes aldrig som sådan.

e. Retten til en endnu ikke forfalden *livsforsikringssum* formuebeskattes ikke.¹³ Hermed ligestiller F. L. §§ 1, stk. 3 og 5 stk. 4 de i ton-

6. Nyere afgørelser herom: Lsk. 1950, 128; 1951, 101 og 220, samt ld. 1957, 82 (og den meget specielle, U. 1954, 657 H). Uanset den i forhold til renteniveauet usømmeligt lave forrentning Overformynderiet i de senere år har budt sine – af hensyn til deres egen betryggelse (!) tvangsindlagte – kunder af deres (i praksis inkonvertible) kontantindeståender, kræves disse optaget til pari (R. R. 1957, 395 ld.).

7. Skattepraksis fra før 1950 er samlet hos Hartvig Jacobsen 255-260, der suppleres med nyere afgørelser i de følgende noter.

8. U. 1956, 695 H; lsk. 1950, 201; 1951, 97, 102, 221, 230 og 240; 1952, 103 og 220 og 1953, 211, samt S. O. 1956, 108 lr. og R. R. 1957, 347 ld.

9. Lsk. 1950, 202 og 1951, 98.

10. Lsk. 1951, 99 og 1957, 91.

11. S. O. 1952, 37 Ø; lsk. 1950, 200 og 203, samt R. R. 1956, 442 ld.

12. Lsk. 1952, 104 og R. R. 1956, 366 ld.

tioner indestående beløb¹⁴ og saldoen på konti vedrørende pristalsreguleret alderdomsopsparring. Den kapitaliserede værdi af en aktuel renteforsikring eller anden løbende underholdsydelse formuebeskattes heller ikke. (S. L. § 12 nr. 3).

Tingsforsikringsbeløb skal kun medtages i det omfang, de overstiger, hvad der udkræves for at stille den forsikrede, som om skaden ikke var indtrådt, jfr. L. L. § 16¹⁵.

f. *Selskabsandele* er formueskattepligtige (S. L. § 12d), men andels-havere plejer rent faktisk ikke at medtage deres anpart i foreningens formue i selvangivelsen.¹⁶ Reglen bliver derfor i praksis en bestemmelse om beskatning af aktionærer.

Børsnoterede aktiers værdiansættelse volder naturligvis ikke kvaler, men i andre selskaber er vanskelighederne store.¹⁷ For at klare problemerne har vi for det første en række særregler.¹⁸ På andre områder benyttes de af ld. hvert år på grundlag af selskabernes seneste status udfundne »normalkurser«. Beregningen heraf sker efter den såkaldte fjerdedelsregel, hvis indhold for tiden er følgende:

1. Man tager $\frac{1}{4}$ af 80 % af aktiernes indre værdi (ved dette begreb forstås egenkapitalen i procent af aktiekapitalen).

2. Man lægger hertil $\frac{1}{4}$ af indtjeningsevns kapitaliserede værdi. Med indtjeningsevne menes overskud i procent af aktiekapitalen i de sidste tre år, idet det sidste år dog tæller dobbelt. Kapitaliseringsfaktoren er 10 for de første 10 % indtjeningsevne, 5 for resten.

3. Man tillægger yderligere $\frac{2}{4}$ af det deklarerede udbyttes kapitaliserede værdi. Her regnes kun med det seneste indkomstår. Kapitaliseringsfaktoren er 16 for de første 10 % udbytte, 10 for resten.

4. Facit forhøjes med 15 % under hensyn til de i de senere år stedfundne kurstigninger på børsnoterede aktier (denne forhøjelse kom ind i 1951/52, idet procentsatsen dog forhøjedes fra 10 til 15 fra og med 1957/58).

13. Se herved (om pensionsordninger) lsk. 1954, 88 og 170, samt R. R. 1956, 442 ld.

14. Smlg. J. D. 1957, 60 B om den retlige bedømmelse på det område, hvor de – ved L. L. 1956 § 18, stk. 3, indførte – særlige regler er uanvendelige.

15. Hertil U. 1953, 955 Ø samt lsk. 1948, 49 og 194; 1951, 104 og 238 og 1957, 89.

16. Majforslag mot. 83 – om hvad, der er teoretisk rigtigt, se R. R. 1956, 549 ld.

17. Philip 202-203.

18. L. L. § 11 – ld. 1957, 86 om ejendomsaktieselskaber, jfr. S. O. 1954, 79 Ø (S. O. 1954, 198 B) – ld. 1957, 84-85 om håndværkeraktier.

g. *Goodwill* formuebeskattes aldrig.

h. *Ophavsrettigheder* formuebeskattes formentlig aldrig.

i. *Brugsrettigheder* formuebeskattes i reglen ikke, jfr. S. L. § 12, nr. 3, sammenholdt med § 12e.

C. Formueopgørelsen slutter med, at man i den samlede aktivmasse fradrager sin gæld – som altovervejende hovedregel med dennes pålydende værdi. Det er – som ved aktivsidens tilgodehavender irrelevant, om gælden er forfalden eller ej, og om den er af privat eller forretningsmæssig natur. Ej heller spiller det nogen rolle, at den måske har relation til et ikke-formueskattepligtigt aktiv (fx. afbetalingsgæld på møbler), jfr. dog note 19. Endog ubetalte bøder kan fradrages som gæld.

Bortset fra en praktisk set ret interesseløs særregel¹⁹ overlader lovgivningen det fuldt og helt til retsanvendelsen at tage stilling til de ofte vanskelige problemer, om gæld foreligger eller ej. Sagerne er hyppigst stærkt konkret prægede og afgørelserne som følge heraf af ringe principiel interesse.²⁰ Der tiltrænges hårdt en indgående teoretisk analyse. Jeg ser mig ikke i stand til at give en sådan.

De nyeste højesteretspræmisser, der kan tjene til mere almindelig vejledning, fremkom i dommen U. 1952, 531, som drejede sig om, hvorvidt Thomas B. Thriges Fond var berettiget til fradrag for ca. 642.000 kr., der pr. statusdagen (23. juli 1945) var afsat til uddeling i overensstemmelse med fondens formål. Dette spørgsmål besvaredes benægtende »da den nærmere anvendelse af det omtvistede beløb, uanset at det var bestemt til at anvendes efter fundatsens regler, på opgørelsesdagen var udskudt til en ubestemt fremtid, idet der ikke var truffet nærmere og overfor trediemand bindende bestemmelse om, hvem det skulle tilfalde«. Med andre ord: gæld uden kreditor er (i reglen) ikke gæld.

Ud fra mere kasuistiske synspunkter findes der at være anledning til at fremdrage tre grupper:

1°. Beløb, der i henhold til lejelov 1955 § 78 hensættes på vedligeholdelseskonti, kan ikke bringes til fradrag i udlejerens formueopgø-

19. L. L. § 10 om lån indenfor tilbagekøbsværdien på livsforsikringer, hvorpå præmiebetalingsperioden er under 10 år, eller på hvilke der er sket ekstraordinære præmieindskud.

20. Blandt sådanne fra tiden efter Hartvig Jacobsen (272-280) og Helkett (II. 49-55 og 89-92) skrev deres fremstillinger kan nævnes U. 1951, 147 H og 1952, 772 H; S. O. 1951, 45 Ø og Isk. 1951, 108 og 224, samt 1954, 93; 1955, 130 og 1957, 87. Man kan diskutere, om U. 1957, 563 H alene har eengangsskatteretlig relevans.

relse, hvis skdep.cirk. af 30. september 1955 er korrekt, hvad det næppe er, jfr. Thøger Nielsen i S. O. 1955, 238.

2°. Pålignede, uforfaldne, ikke-betalte skatter er ikke gæld (U. 1925, 552 H og S. O. 1954, 196 B), hvorimod betalte, uforfaldne skatter ikke skal aktiveres (U. 1945, 440 H), mens forfaldne, ubetalte skatter naturligvis er gæld, og det samme antages at gælde om skattebeløb, der efter tingenes normale gang ville være forfaldne på statustiden, hvis beregningen af dem ikke var blevet udskudt på grund af skatteyderen utilregnelige forhold (Isk. 1950, 204; 1951, 234 og 235).

3°. Forpligtelser til at yde underholdsbidrag og understøttelser kan fradrages med deres kapitaliserede værdi.²¹ Om ikke-aktuelle pensionsforpligtelser henvises til afhandlingen i S. O. 1953, 100-104.

T 6. DØDSBOSKATTER¹

I. Når famlien nogle dage efter begravelsen kommer op til sagføreren og beder ham ordne boet, vil han ofte følge det han har lært hos Viggo Bentzon og som fuldmægtig. Hvis han ikke skal være eksekutor, ser han først på den efterlevende ægtefælles muligheder for at komme til at sidde i uskiftet bo og dernæst på, om privat skifte kan finde sted. Det er god traditionel jura, at det er det værdigste, hvis man kan ordne sig uden skifterettens indblanding. Skattefiffigt forekommer det også mange at være. Man sparer – efter 1. juli 1957 – ca. 2 % af bomassen i skifteafgifter, og ved uskiftet bo opnås tillige nogen arveafgiftslempe. Det var måske også meget rigtigt indtil for en snes år siden, og det bliver det muligvis igen engang ad åre². I dag kræver skattelovgivningens indretning, at han ikke tager alt for let på problemet og navnlig ikke blindt følger det instinkt, hans uddannelse har skabt hos ham.

Hvis afdøde har haft en erhvervsvirksomhed, eller der af andre grunde kan forventes i tiden efter dødsfaldet at indgå indtægter fra boets

21. Ld. 1957, 53, jfr. bek. nr. 279 af 29. okt. 1956. Se også Helkett (II. 22-23, 51-57 (sammenholdt med § 82 og 83 foran) og 90-92) samt Isk. 1951, 106 og 1954, 161.

1. Se navnlig Hartvig Jacobsens posthume arbejde: »Skatteretlige Proplemer ved Dødsfald«. 16-21, Albrechtsen 80-91 og Niels Hansen i S. B. 1954, 72 ff.

2. Martsforslag mot. 126-129 og majforslag mot. 127-133. Harbou har, navnlig i J. 1954, 120, forsøgt at anføre saglige grunde for skatteretligt at opretholde sondringen mellem skifteformerne.

aktiver, vil offentligt skifte ofte indebære betydelige fordele. Uskiftebosiddere og privatskiftende arvinger opnår nemlig ingen særlig skattefrihed, men må tværtimod lægge »boet«s indkomst og formue ovenpå deres egen (fordelt efter arvebrøkerne). I tilgift svarer den sidste gruppe arveafgift af de indtægter, der er opstået før arveanmeldelsens indgivelse.

Omvendt ved de ca. 7 % af danske dødsboer, der underkastes offentligt skifte. Statsskattereglerne her er opbygget på ret primitive synspunkter ud fra den hovedbetragtning, at boet er et helt nyt retssubjekt uden kontinuerlig forbindelse med afdødes økonomi. Efter omstændighederne kan dette føre til ikke så helt små besparelser for de efterladte. Tankgangen kan videreføres derhen, at sagføreren i masser af tilfælde ikke bør være ængstelig for ved testamentsaffattelsen at anordne eksekutorskifte. Så kommer reglerne om offentligt skiftede boer til at gælde uden hensyn til arvingernes eventuelle fordomme, og en sagfører har selvsagt noget større mulighed for – indenfor eksekutorpligternes grænser – qua overordentlig skifteforvalter at benytte sig af de af skattelovene givne muligheder, end han har som skifterettens medhjælper.

II. De særlige regler har navnlig relation til skattepligtens indtræden. Bestemmelserne fører til, at der opstår skattefri tidsperioder af større eller mindre længde³.

a. Den skat, der først dukker op, er indkomstskatten til kommunen (K. L. §§ 29-32, jfr. Axel A. Nielsen II, 123-127). Den er der allerede ved det første efter dødsfaldet begyndende skattehalvår⁴. Da den hører til erhvervsskattegruppen omfatter den til gengæld stort set kun overskud af selvstændig erhvervsvirksomhed og de boet tilhørende faste

3. Som en art forsvar for disse skattefri tidsrum anfører Harbou (J. 1949, 322) bl.a.: »Det tager sin tid at få afviklet, fx. skattetilsvaret, uden at det kan siges, at det afhænger af arvingerne, hvor lang tid, der medgår hertil. Disse vil endda tit være så dristige at mene, at den betydelige tid, der ofte hengår med afslutningen af skattesager, skyldes skattemyndighederne.«

4. Overensstemmende med udtalelserne hos Munch-Petersen 236-238 antages et bo at være under offentlig skifte fra og med dødsminuttet, således at tidspunktet for bobehandlingens påbegyndelse er uden relevans (lsk. 1941, 107; 1945, 186 og 1957, 88). Reglens forhistorie er illustrerende for, hvorledes retsvidenskabelige indlæg i skattedebatten behandles. Skdep. cirk. af 30. marts 1940 overså ganske en række skiftetekniske forhold. Harbou gjorde opmærksom herpå i en artikel i U. 1940, B. 171 ff. Alle hans kritikpunkter på nær eet var ikke entydigt i skattevæsenets favør. Dette ene angik netop mellemprioriteten (l. c. 172). Som man vil være klar over, når man har læst nogle få si-

ejendomme, men fx. ikke formueindtægter iøvrigt. Den udskrives med kommunens ligningsprocent, så den vil i reglen være til at overkomme⁵.

b. Er boet under offentligt skifte en 1. april (jfr. note 4), skal der svares statsformueskat efter de sædvanlige regler herom (se U. L. §§ 26-30). Det følger heraf, dels, at boer med nettoformue under 50.000 kr. går helt fri, dels, at andre boer slipper så forholdsvis nænsomt. Man må jo her sammenligne med, hvor stor formuebeskatningen ville blive hos arvingerne, og på grund af den lidet stejle progression i formueskatteskalaen vil merskatten hyppigst være beskeden, selv under kombinationen: rigt bo contra fattige arvinger. Kan man slutte boet i januar kvartal, opnås et års formueskattefrihed (forudsat at arvingerne ikke har et uheldigt liggende forskudt regnskabsår).

Det er desværre en erfaringssag, at studenter har svært ved at huske denne formueregulering. Prøv med følgende helt teoretiske eksempel: A dør 31. marts 1956. Hans bo sluttes næste dag (1. april 1956), uanset at der var mere end 50.000 kr. at fordele, og uanset at offentligt skifte var nødvendigt. Boet er formueskattepligtigt for hele skatteåret 1956/57, altså helt frem til 31. marts 1957, men på den anden side kommer det ikke til at betale A's formueskatter for dette skatteår, og arvingerne formuebeskattes heller ikke af dødsboets midler for det år, selvom de får pengene ved skatteårets begyndelse. Var A død 1. april 1956 og boet sluttet 31. marts 1957, ville boet have været helt formueskattefrit.

Endelig bemærkes om denne skatteform, at det er en fast opfattelse, at beløb svarende til en efterlevende ægtefælles boslodskrav tilhører denne og ikke boet, også i den periode, hvor midlerne er inddraget under dødsboskifteforvalterens rådighed⁶.

der mere af denne bog med noter, har skattemyndighederne til stadighed fulgt den linie at negligere Harbou. Herfra gælder kun een undtagelse, nemlig hans kritik vedrørende mellemprioriteten. Her tog man ved den først givne lejlighed – skdep. cirk. af 29. marts 1941 – hans synspunkter til sig som sine egne.

5. Navnlig i små forretningsdrivendes boer, som alligevel slutter ret hurtigt, kan kommuneskatten, der kommer til at virke som en dobbeltbeskatning af efterlevende ægtefælle, undertiden have en sådan (relativ) vægt, at man for at undgå den så vidt muligt bør vælge privat skifte eller uskiftet bo. Harbou 103-104 retter en skarp kritik mod den »fiktion«, at boet og efterlevende ægtefælle skulle være »to forskellige skatte-subjekter«, men denne sunde betragtning er ikke praksis (U. 1938, 433 Ø. S. T. 1948/49 45 og 1954/55, 99) og næppe heller lovens. Afgørelserne kritiseres af Harbou.

6. Harbou (U. 1940 B. 173) læser lovordene (U. L. § 26 stk. 2) som en jurist og mener derfor, at det er bodelen og ikke bosloden, der skal lægges vægt på. Den son-

Iøvrigt henvises til Helkett II, 24-25 og (om opgørelsesdagen) til foran T. 5 note 4 i. f.

c. Den store skat, statsindkomstkatten, melder sig først når der efter dødsfaldet er hengået et fuldt kalenderår, og en 1. april derefter passer, uden at den offentlige bobehandling er afsluttet. (S. L. § 2, note 4). Med andre ord: Er dødsdagen 31. december 1955, skal man slutte boet 31. marts 1957 for at udnytte skattefrihedsmuligheden fuldt ud, men overlevede afdøde nytårsminuttet 1955/56 kan man vente $2\frac{1}{4}$ år – til 31. marts 1958 – uden at de i denne periode indvundne indtægter bliver indkomstskattepligtige til staten for nogensomhelst, blot man holder sig væk fra de foran p. 153 omtalte indkomst-a-contoudlodninger.

Kan man ikke få sig gjort færdig inden udløbet af disse rummelige frister, kommer skatten imidlertid. Reglerne herom er i og for sig de samme som de, der gælder for fysiske personer. På grund af skattesubjektets karakter kommer visse særegenheder dog frem i praksis.

1°. For det første konstrueres forholdet således, at enhver tilknytning til afdødes skatteansættelser er afbrudt.

Dette indebærer bl.a., at man i boets åbningsstatus og den på grundlag heraf oprettede status pr. indkomstårets begyndelse kan optage af-skrivningsaktiver og varelagre til højere beløb, end afdøde havde gjort i sit sidste regnskab. Selv om dette hyppigt koster noget i ekstra formueskat og lidt mere i arveafgifter, vil pengene ofte være tjent ind gennem de af- og nedskrivninger, der kan foretages med virkning for indkomst-opgørelsen.

Dernæst må spekulationshensigt hos afdøde være boet uvedkommen-de, således at boets avance ved realisation af afdødes spekulationseffekter er ren og skær formuegevinst⁷.

dring er dog nu alligevel for subtil for skattemyndighederne (jfr. foran § 117 note 5), så den slags har man virkelig ikke taget den ringeste notits af, hverken i praksis i skatteembedsmænds litterære afhandlinger eller nogen af de 17 gange lovgivningsmagten har behandlet og vedtaget en U. L. siden Harbou skrev sit teoretiske indlæg. (Med de »litterære afhandlinger« sigtes, efter hvad jeg husker p. t. til Helkett II, 24, Niels Hansen i S. B. 1954, 74 og Axel A. Nielsen I, 155 – der kunne nok gives flere henvisninger, men ingen af mig læst skattemandsbehandling af emnet har i al fald blot antydningssvis været inde på det af Harbou i 1940 rejste »tvivlsspørgsmål«).

7. Lsk. XXI, 3 og foran p. 101 og 110 med note 17. Det samme vil iøvrigt i et vist omfang blive antaget med hensyn til næringsejendomme, hvis disse ikke findes i et stort omfang, eller boet køber nye faste ejendomme, så man kan sige, at boet som sådant bliver ejendomshandler. Man må herved (og til støtte for noget videregående antagelser) kunne påberåbe sig lsk. 1955., 30, der statuerer skattefrihed for en kunstma-

Også refusion af afdødes for meget erlagte skatter (S. O. 1955, 176 lr.) og måske avance ved boets salg af hans forretning (Albrechtsen 83) er skattefri indtægter for boet.

På fradragssiden savner man – ved den første skatteansættelse – skattefradraget (bortset fra betalte boskatter af de under a og b nævnte kategorier). Selvom boet i det før ligningens foretagelse liggende kalenderår har betalt restancer på afdødes skatter, hjælper det ikke, og det samme gælder hans efter dødsfaldet forfaldne skatter (se ndfr. T. 7). Disse beløb er for boet ikke skatter, men gæld.

2°. Driftsudgifter fratrækkes i overensstemmelse med den almindelige regel i S. L. § 6a, men ved bestemmelsen af, hvilke arter af omkostninger, der kommer med her, tager praksis liberalt hensyn til, at formålet med dødsbobehandlinger er at opføre, afvikle og fordele afdødes efterladenskaber. Fx. godkendes som fradragsberettigede de i regnskabsårets løb udbetalte gravstedsudgifter, vurderingshonorarer og a conto salærer til eksekutor (medhjælper)⁸. Man skal bare passe på at få pengene betalt inden 31. december og ikke udskyde skattetænkningen, til man hen på foråret får en selvangivelsesblanket.

Kan disse fradrag ikke bringe en ned til et rimeligt skatteniveau må man – også indenfor indkomståret – udlodde boets indtægter, helt eller delvist, til de af arvingerne, der ligger på laveste indkomstniveau, hvorved man flytter skattebyrden fra bo til arving, jfr. S. L. § 8, stk. 10, 2. pkt., og hertil U. 1938, 1010 H, men husk i så fald på arvingernes kvitteringer at få en udtrykkelig bemærkning om, at beløbet er modtaget som et for ham skattepligtigt udbytte af hans arvekapital (eventuelt boslod). Skdep.cirk. af 17. maj 1922 og 18. september 1930 opstiller nemlig en formodning for det modsatte⁹.

lerenke, som solgte ud af sin mands efterladte malerier (»da klageren ifølge sagens natur ikke kunne siges at have fortsat sin afdøde mands erhvervsvirksomhed«).

8. Se afgørelser hos Axel A. Nielsen II, 123 og Albrechtsen 81-82. Se også S. B. 1954, 73 og 74, hvor Niels Hansen – i mindre god overensstemmelse med de i teksten nævnte eksempler fra praksis – oplyser, at begravelsesudgifter anses som startgæld for boet og ikke som driftsomkostning. Det samme gælder regninger vedrørende afdødes (sidste) sygdom.

9. Forsørgerlempelser, social-børne-hustru- og (muligt) forsikringsfradrag kommer efter deres natur ikke i betragtning. Samme resultat må sikkert nås med hensyn til merindkomstfradrag, jfr. foran p. 330 om, at M. L. ikke gælder for juridiske personer og udtrykkelig udtalelse i skdep. cirk. nr. 126 af 30. juli 1956. Der vil dog nok kunne opnås almindelig enighed om, at det er et resultat, som hovedsagelig skyldes manglende omtanke hos lovgivningsmagten – i al fald hvad dødsboets anden og følgende ansættel-

III. A. Vedrørende skattepligtens ophør har vi hidtil stort set klaret os med den vage vending »boets slutning«. Allerede dermed har vi dog været mere præcise end gældende lovgivning, der ganske savner bestemmelser om spørgsmålet¹⁰. Praxis kan dog naturligvis ikke klare sig med så lidt. Man bruger hovedformlen »ved udløbet af det skattehalvår, hvori bobehandlingen afsluttes«.¹¹

Vedrørende enkelttilfælde er den ældste afgørelse af interesse i dag en, som omtales i skdep.cirk. nr. 25 af 30. oktober 1915: Dødsbos skattepligt ophørt med udgangen af 1. skattehalvår. Uanset at den formelle afslutning af skiftebehandlingen til protokollen endnu ikke var sket ved septembers udgang, var dødsbos skattepligt ophørt med 1. skattehalvårs udløb, idet udlodning havde fundet sted i juni i henhold til en samtidig fremlagt og af alle vedkommende godkendt repartition.

Vi springer frem til skdep.cirk. til U. L. 1940, udsendt 30. marts s.å.: »Boet betragtes som værende under offentlig skifte indtil endelig og upåankelig repartition i boet foreligger ...« Vi ser dommerfuldmægtig Harbou – allerede da landets skiftespecialist – gøre anskrig og fortælle skattemyndighederne, at det hermed bliver umuligt på loyal vis at slutte dødsboer i perioden 3-31. marts incl., da ankefristen så vil løbe over en 1. april (U. 1940 B, 172-173). Skattevæsenet tager tilsyneladende ingen notits heraf. Enhver, der har blot begrænset kendskab til skifteforhold, ved, at de fleste større boer »af skattemæssige grunde« netop slutter i nævnte periode. Forklaring: skattemyndighederne følger ikke deres eget cirkulære. Alligevel bør den forsigtige boskifter – selvom han gør det med dårlig smag i munden – ved afslutningen af den afsluttende skiftesamling få alle arvingers erklæring til protokollen om, at de frafalder anke af boopgørelsen. Man ved jo ikke, om det lige bliver i ens eget tilfælde, at den citerede passus' tornerosesøvnighed forsvinder.

ser angår. Når et dødsbo gennem flere år har stadig stigende indkomst, vil grunden meget hyppigt være, at en eller flere af arvingerne påtager sig en ekstra arbejdsbyrde ved siden af sit sædvanlige arbejde. Selv når dette ikke er tilfældet, vil det være ret svært at påvise nogen real grund til at behandle dødsboer anderledes end fysiske personer i denne relation.

10. Fra 1937/38 er K. L. § 31 stk. 1 dog en undtagelse herfra.

11. S. L. 1912 § 36 stk. 1, jfr. skdep. cirk. nr. 24 af 30. oktober 1915, der ophævedes ved S. L. 1922 § 52 stk. 2, en stadig anses gældende ifølge skdep.skr. af 7. januar 1926. Om statsskat for københavnske boer, se an.nr. 335 af 20. juli 1922 § 10, stk. 3. Det vil le formentlig stemme bedst med skiftetekniske hensyn at knytte virkningen til boets op-

B. Undtagelser? Selvfølgelig. Vi nævner to¹²:

a. Fra og med 1940/41 ophører formueskattepligten ikke længere ved slutningshalvårets udløb. Den skal svares med det fulde skatteårs beløb, blot boslutningen ligger 1. april eller senere. Begrundelse: Herved formindsker man formueskattefrihedens område noget.

b. Udlægges aktiver endeligt¹³ anses boet for deres vedkommende sluttet i relation til formue-¹⁴ og kommuneskat¹⁵ pr. udlægstidspunktet.

IV. Kommet så vidt, vil jeg næppe blive mødt med modsigelse fra nogen side, når jeg bemærker, at gældende rets løsning af de skatteretlige problemer i forbindelse med dødsfald næppe er uegnet som emne for et samlet revisionsarbejde. Skulle der være tvivl hos nogen, kan han jo sammenholde det nu sagte med fx. § 42, IV, § 93, III, § 110 note 4 og § 117, VI samt med T. 7 ndfr. Mon vi så ikke alle er enige?

Dermed naturligtvis ikke være sagt, at det er ligegyldigt, hvordan man ændrer reglerne. Beklageligvis kaster netop dette område, hvor de humane hensyn må tillægges så langt større vægt end noget andet sted i skatteretten, et sjældent skarpt skær over noget typisk for de dominerende kræfter bag vor tids skattereformisme.

Æren for at have ført ballet op, tilkommer udk. 1948. Dets studerkammerprodukt gav anledning til, at en erfaren skiftepraktiker – Niels Harbou – meldte sig i J. 1949, 313-333 med en sønderlemmende kritik, som han med fuld føje kunne slutte med ordene: »Udkastet bærer efter mit skøn i det hele præg af at være udarbejdet af skatteexperter, der har savnet fornødent kendskab til bobehandling, og det er et godt eksempel på det uheldige i, at et lovudkast, der griber så dybt ind på civilretlige og processuelle områder, udarbejdes uden medvirken af justitsministeriet eller særlig tilkaldte sagkyndige.«

På foranledning af Den danske Dommerforening og Sagførerrådet

tagelse til slutning, jfr. Harbou i U. 1940, B 172-173, men sligt interesserer ikke skatteenbedsmænd.

12. Jeg er ikke sikker på, om flere kan findes.

13. Skattemyndighederne er på vagt overfor udlodninger med tilbagevirkende kraft eller uden helt definitiv karakter, jfr fx. lsk. 1944, 90.

14. Helt nøjagtigt kræver U. L. § 26 stk. udlodning før 1. januar 1957 for at boet kan blive fri for formueskat for 1957/58.

15. Dette stemmer vist med de fleste skattefolks opfattelse efter at praksis havde sva-jet hid og did, og fx. da Albrechtsen skrev side 81-82 i sin bog nærmest tenderede i modsat retning.

fik Harbou derefter anledning til gennem Justitsministeriet at afgive en udførlig betænkning om spørgsmålene til Finansministeriet. Det så ud som om arbejdet skulle bære nogen frugt. Fulgte martsforslaget end i mangt og meget 1948-udkastet, var den herved forvoldte tekniske upraktikabilitet vel ikke nogen urimelig pris for at bevare det væsentligste på dette retsområde, nemlig en skatteplyndringsfredning i den personligt og økonomiske hårdeste situation i enkers og mange andre menneskers liv. Man kan så lade ondsindede sjæle om at antyde, at det nok hovedsageligt skyldtes viljen til at beskytte og hjælpe de besiddende klasser så meget som det politisk kunne være muligt.

Majforslaget havde her som på så mange andre felter intet glemt af den store skattelovskommissions tanker fra 1948 og 1950, og intet lært af det siden da passerede. Tværtimod fandt man i endnu konsekventere grad, end nogen tidligere havde troet det muligt, at »de hensyn, der taler for gennemførelsen af en egentlig kontinuerlig beskatning – hvorved såvel afdødes indkomst i tiden indtil dødsfaldet, som den indkomst, hans bo afkaster efter dette, undergives beskatning – er så vægtige, at man uanset de vanskeligheder af forskellig art, der kan være forbundet hermed, anser dens gennemførelse for påkrævet«. (mot. 128).

Skønt det var »med liden lyst«, han påny beskæftigede sig med spørgsmålet, var dette dog for galt for Harbou. J. 1954, 117–127 kom til at indeholde gnistrende indsigelser fra hans hånd. Belært af erfaringen – troede han – gav han kun plads til hovedpunkterne, som så kunne hamres så meget fastere.

Siden da har den socialdemokratiske finansminister i hver eneste folketingssamling genfremsat majforslaget i helt uændret skikkelse. Den tykke bog, som forslaget fylder hver gang, det kommer, har intetsteds haft så meget som en henvisning til de steder, hvor en af vort lands højest ansatte dommere og skifteretsteoretikere, har beskæftiget sig med emnet. Nå – det forudsætter man vel, at alle folketingets medlemmer er bekendt med i forvejen, så det er pladsspil påny at gøre opmærksom derpå.

Den rene bedrøvelighed er det hele nu ikke. Ingen interesseret læser bør nøjes med den frie fortolkning af citatretten, jeg har gjort mig skyldig i overfor Harbou. Alle bør de tage ulejligheden med at læse hans afhandlinger igennem i deres helhed. Udk. 1948 og majforslag har her gjort den nytte at være besvangrere for de mest fremragende skatteretlige produkter, nogen nulevende dansker har født – i al fald efter hvad jeg skønner og kender til.

T 7. AFDØDES SKATTEFORHOLD

1. Ifølge S. L. § 36 stk. 1 og K. L. § 5 stk. 6 skal boet (arvingerne) færdigbetale den løbende skattebillet, hvis dødsfaldet indtræder mellem 1. oktober og 31. marts, mens skattevæsenet skal have halvdelen af den nye skattebillets pålydende, såfremt døden indtræder i sommerhalvåret¹.

2. For at afbøde provenutab ved død, er man i den allerseneste tid kommet ind på at lade selve dødsfaldet være retstiftende kendsgerning for visse særskatter. Endnu drejer det sig dog kun om ganske specielle tilfælde².

3. Derimod er det et urgammelt element i dansk skatteret vi møder i S. L. § 43: »Befindes det ved behandling af et dødsbo, at afdøde har betalt for lidt i skat, påhviler det boet ... at indbetale den for lidet erlagte skat ... Skyldes den for lave ansættelse afdødes urigtige selvangivelse, bliver skatten at efterbetale med dens dobbelte beløb«³. Sorte formuer er alle dage kommet frem i dagslyset under dødsbobehandlinger, men det er først i de senere år, at fordoblingen – »dødsbotillægget« – har givet anledning til voldsomme brydninger i teorien⁴. De fleste af de gode kræfter, der er ofret på de mange indgående analyser af retsinstituttet, kunne dog formentlig være sparet. Domstolene har til stadighed fulgt den kurs uanset mangelfuld lovformulering og rodet historisk udvikling, at betragte tillægget som en kompensation for den bøde, afdøde slipper for som følge af reglen i straffelovens § 92 nr. 1.⁵ Konse-

1. Både marts- (mot. 109) og majforslag (mot. 114) vil ændre denne regel. De er blot stærkt uenige om, hvordan det skal ske, jfr. herved foran T. 6, IV. I de der nævnte Harbou-artikler er vist allerede sagt alt, hvad der kan siges af ondt om majforslagets § 218, hvorefter et dødsbo skal tilsvare afdødes skat indtil udgangen af skattehelåret (se navnlig J. 1954, 117-120 og 123-127).

2. Januar 1957: Ld. 1957, 81 (ikke-hjemtagne udenlandsindtægter) og 84-85 (håndværkeraktier beskattet inter vivos til underkurs (reglen går så langt tilbage som til ld. cirk. af 3. november 1956)). Marts 1957: F. L. § 6 stk. 1 (eengangsbeløb fra renteforsikringer eller indekskontrakter). Juli 1957: I. L. § 10, stk. 1 og 4 (ikke-anvendte henlæggelser til investeringsfonds). Fra sidstnævnte måneds lovhøst kan her også nævnes kapitalvindingsskatten i A. L. §§ 6, 13 og 28, der ofte reelt vil høre til buketten i denne note om end den vel ikke strengt formelt kan rubriceres herunder.

3. Se også ktrl. § 5.

4. Kahlke U. 1948, B 294-297. Harbou J. 1949, 316-318. Hartvig Jacobsen 394-396, S. O. 1951, 160-166 og Dødsfald 11-16. Severinsen S. O. 1951, 133-140. La Cour S. O. 1951, 166-168 og Jacobi S. O. 1955, 75-80 og U. 1955, B 99-103.

5. Særlig kraftigt for den opfattelse: Harbou l. c.

kvensen heraf er, at fordoblingen kun kan finde sted, hvis afdøde har gjort sig skyldig i strafbart forhold,⁶ men at det på den anden side er ligegyldigt, om forholdet er opdaget før hans død, blot bøde endnu ikke er ikendt.⁷ Videre er kravet uprilegeret⁸ og ikke fradragsberettiget som skat.⁹ (Kirkeskatteproblemer har domstolene endnu ikke set; så der har administrationen fortsat kunnet hævde sin opfattelse, hvorefter reglerne ikke blot skal være et bødesurrogat, men i stedet en vanskelig tilgængelig tumleplads for specialisters lyst til at sondre. Da fortolkningen her går i borgernes favør, er det vel tvivlsomt, om retternes mere naturlige syn nogensinde får lov til at slå igennem vedrørende dette ret ligegyldige detailspørgsmål¹⁰).

T 8. ARVEAFGIFT¹

»At, ligesom vi ere betænkte paa, efterhaanden at ophæve adskillige fra gammel Tid af paalagte Afgifter, som ikke udbringe saa Meget, at Fordelen, som derved vindes for Vore Finanser kan veie op imod de Besværligheder, de foraarsage Vore Undersatter ... saa kræver derimod og paa den anden Side Nødvendighed, at Midler maae anvendes til at vedligeholde Ligevægt imellem vore Indtægter og Udgifter: Vi have derfor taget under Overvejelse, hvorledes dette maatte kunne opnaaes ved Paabud, som for de Ydende ere mindst trykkende. En Afgift af Arv ... er i Hensigt hertil, ligesom den allerede i andre Lande forlængst er indført, forekommet Os at være et af de tjenligste og bedste, da den af Enhver, ... Arv tilfalder kun erlægges eengang og ydes kun af en virkelig og ny Formue, som tilfældigviis bliver Arvingen til Deel, og hvilken han ofte kan anse som uventet ...«.

Med disse ord kom arveafgiften 12. september 1792 til »Kongerigerne Danmark og Norge med underliggende Lande«. At afgiftssatser

6. U. 1936, 823 Ø; S. O. 1953, 105 Ø; 1954, 11 Ø og 171 V, samt S. O. 1956, 60 Ø.

7. V. L. T. 1951, 214, samt de i note 5 nævnte domme fra S. O.

8. U. 1955, 430 H.

9. Lsk. 1940, 76 og 1955, 164 – se også p. 324 note 13.

10. Ktrl. § 13 indførte – en før 1946 savnet – bøderegel for sager, der færdigbehandles i skatteyderens levende live, men S. T. 1954/55 afslår at anvende dødsbotillæg, da der ikke var hjemmel for analogislutning.

1. Philip 213-222.

og -provenu siden er mangedoblet kan ikke undre; men begrundelsen er stort set den samme som dengang, om end nogle nu yderligere anfører, at beskæring af arv medvirker til at fremme det demokratiske princip om at alle så vidt muligt bør have den samme start i livet og dermed opnå mulighed for netop den placering i samfundet, som hans eller hendes anlæg »berettiger« til.

Afgiften opkræves efter skalaer, der er progressive på såvel slægtsfjernhed (fra 1861) som arveloddernes størrelse (fra 20. århundredes begyndelse). Det årlige provenu er nu 45–50 mill. kr.

De nærmere regler findes i lovbek. nr. 138 af 1957, hvis arkaiske formuleringer frembyder betydelig fortolkningstvív. Herom henvises til skifte- og arveretten, hvor disse problemer sagligt hører hjemme, og til foreliggende lovkommentarer².

T 9. HOVEDSYNSPUNKTER BAG SELSKABSBSKATNINGEN

I. Dannelsen af en juridisk person medfører principielt ikke nogen tilvækst i skatteborgernes antal. Der skabes blot en form, som en eller flere af de allerede eksisterende skatteydere finder hensigtsmæssig for deres økonomiske virksomhed eller en del deraf. Teoretisk kan man derfor hævde, at det er urimeligt at beskatte den juridiske person samtidig med, at man henregner dennes udbetalinger til de pågældende fysiske personers skattepligtige indkomst. Vil man derfor nærmere begrunde en sådan selskabsbeskatning ud fra højere retfærdighedssynspunkter føres man let ud i spekulative betragtninger¹.

Disse drøftelser er imidlertid uden praktisk skatteretlig relevans. Siden S. L. 1903 har Danmark haft en permanent selskabsbeskatning, og hverken i udlandet eller her er der nogensomhelst praktisk udsigt til, at den vil blive afskaffet. Alene det faktum, at de ca. 5800 danske aktieselskaber sammenlagt har et overskud på godt 1 milliard kroner årligt,² og at aktieselskabsbeskatning ikke føles direkte tyngende for nogen betydende vælgergruppe, er tilstrækkelig argumentation i så henseende.

2. Navnlig Harbou 312 ff, men også Karnov og Albeck's eksekutorvejledning.

1. Jfr. nærmere Philip 158-161. Om synspunktets endelige skibbrud i dansk ret, se foran p. 527 note 5.

2. Herom senest S. O. 1956, 75-76 og 1957, 85.

II. Interessen må derfor koncentrere sig om, hvorledes man nærmere udformer – og bør udforme – reglerne om selskabsbeskatningen:

1. En overførsel af grundprincippet i personbeskatningen om stærk progression alene bestemt af indtægtens størrelse er ikke hensigtsmæssig. Den vil let føre til at virksomhederne alene af skattemæssige grunde brækkes op i en række formelt indbyrdes uafhængige småselskaber med nogenlunde lige store overskud. Det forenede Dampskibsselskab (D.F.D.S.) ville hurtigt blive til »de uforenede rederier«. Formålet med progressionen nås derfor ikke, men i stedet opstår let til glæde for ingen uoverskuelighed og komplikationer på andre områder.

I erkendelse heraf har dansk skattelovgivning lige siden statsselskabs-skatten under første verdenskrig blev progressiv³ ladet beskatningsprocenten afhænge af forholdet mellem indkomst og aktiekapital.

Heller ikke hermed har man dog fundet de vises sten. Når et selskab har bestået nogen tid er aktiekapitalen i mange måder blot et papirtal af historisk interesse. En oprindeligt stor aktiekapital kan være gået tabt. Det synes da lidet rimeligt, at det nu hel- eller halvtomme selskabs aktionærer skal kunne få en pæn kurs for deres aktier, blot fordi det giver en skattemæssig fidus for andre at overtage selskabet. Omvendt kan et selskab, der stiftedes på et beskedent niveau, ved sparsommelighed (henlæggelser) have tilvejebragt store reserver. Det kan være uheldigt, at selskabsskattereglerne tilskynder til forøgelse af den nominelle aktiekapital i tilfælde, hvor dette er uønsket af rent forretningsmæssige grunde.

Disse betragtninger fører til at erstatte formaliteten: aktiekapital med realiteten: egenkapital. Gjorde aktieselskabsbeskatningen det, ville en rimeligt virkende progression sikkert kunne opnås, men vel at mærke kun hvis myndighederne ansatte en eller flere skatteinspektører pr. selskab til at kontrollere og vurdere, at der ikke fx. gennem for små afskrivninger eller for optimistiske skøn over debitormassen eller andre aktivers værdi skete grove tilsidesættelser af påbuddet i arl. § 42 om regnskabsopgørelser »som ordentlig og forsigtig forretningsbrug til-siger«.

Disse synspunkter har ført svensk ret ind i en cirkeludvikling starten-de med proportional beskatning over en progressiv skat som den danske og (fra 1938) tilbage. S. L. 1903 og 1912 beskattede proportionalt

3. § 8 i. f. i henholdsvis S. L. 1903 og S. L. 1912 fastsatte skatteprocenten til henholdsvis 2 og 3 (!).

(note 3), og såvel skattelovskommisionen som de to regeringsforslag vil følge samme princip så det er sikkert kun et tidsspørgsmål før Danmark i så henseende kommer på linie med – foruden – Sverrig⁴ – fx. Norge⁵, Finland⁶, England⁷, Frankrig⁸, Vesttyskland⁹, Holland¹⁰ og U.S.A.¹¹.

2. Såfremt staten ønsker at påvirke selskabernes udbyttepolitik kan skattelovene være eet af de egnede instrumenter. Man kan fx. ønske at modvirke kapitalophobninger, eller i al fald at beskatte henlæggelser særlig stærkt, fordi de giver en større skatteevne (analogt med kommunalbeskatningens kildeartprincip). Dette fører til som i Norge at anvende en supplerende skat på henlæggelser og til at formuebeskatte selskaber.

Dansk skattelovgivning hylder det modsatte synspunkt. Man vil lette den konsolidering, som aktieselskabsloven og almindelige driftsøkonomiske overvejelser finder ønskværdig. Derfor giver man lempelser for visse reservefondshenlæggelser og pønalskatter omvendt udlodninger fra disse reserver. Udfra samme synspunkt belægger man den del af indkomsten, der anvendes til udbyttebetaling med en særlig høj skat og undlader at formuebeskatte selskaberne.¹²

III. De lege lata må følgende grundbegreber i selskabsskatteretten herafter tages op til nærmere behandling:

1. Skattesubjektet. (T 10).
2. Det skattepligtige overskud (T 11) (stort overskud – stor skat).
3. Aktiekapitalen (T 12) (stor aktiekapital – lille skat).
4. Lempelsesberettigede reserver (T 13) (store reserver – lille skat).
5. Udbyttet (T 14) (stort udbytte – stor skat).
6. Reserveforbrug (T 15) (Stort reserveforbrug – stor skat).

Endelig repeterer vi i T 16 nogle af hovedprincipperne ved at tage et eksempel – beholdning af egne aktier – »på tværs«.

4. S. O. 1955, 183.

5. Philip 171, jfr. S. O. 1953, 227.

6. S. O. 1956, 146 og 147.

7. Philip 158 og 170.

8. S. O. 1953, 61-62.

9. S. O. 1954, 85 og 1955, 155.

10. S. O. 1954, 55.

11. S. O. 1954, 176-177, jfr. Philip 170.

12. Cfr. Majforslag mot. 83.

T 10. DET SKATTERETLIGE SELSKABSBEGREB

S. L. § 2 nr. 2 a knytter skattepligten for danske erhvervsdrivende selskaber til det – vistnok ikke helt kløgtigt valgte – kriterium, at deltagerne »ikke alle hæfter solidarisk uden begrænsning for selskabets forpligtelser.« Afgrænsningen er i så henseende nøjagtig den samme for alle vore tre selskabsskatteformer: ordinær statsskat (S. L. § 1 nr. 3 jfr. U. L. § 4 og 31), den i form af udbytte- og restrate opkrævede overordnede statsskat (U. L. §§ 5–14, jfr. § 31) og kommuneskat (K. L. §§ 33–36).¹

Subjektproblemet giver navnlig anledning til at stille fire spørgsmål:

- a. Er aktieselskabsskatten udelukkende en skat for aktieselskaber?

Svar: Nej, som det fremgår af de anførte lovord, medtager man også fx. kommanditselskaber og partrederier. Dette er næppe rimeligt, og det skaber ikke helt små tekniske vanskeligheder, ligesom det har ført til en stagnation for disse retsinstitutter. Det bør formentlig ikke være skattelovens sag at gøre vort erhvervsliv fattigere ved at likvidere mellemområdet mellem aktieselskaber og interessentskaber, hvilke sidste aldrig er skattepligtige som sådanne.²

- b. Skal et stadig registreret aktieselskab fortsat behandles som et selvstændigt skattesubjekt, eller bliver det en nullitet, som må sambe-skattes med hovedaktionæren når aktionærtallet bliver mindre end

1. Kommuneskatten for aktieselskaber foreslås iøvrigt ophævet, såvel ved marts- (mot. 71) som majforslag (mot. 73). Den indbringer heller ikke mere end ca. 45 mill. kr. årligt for alle kommuner under eet mod statsskatternes ca. 374 mill. kr. (tallene er fra 1956/57, jfr. S. O. 1957, 23).

2. Udk. 1948 II, 100, martsforslag mot. 118 og majforslag mot. 120 er enige i det i teksten anførte. Om afgrænsningen overfor andelsforeninger, ndfr. under 18. Se også U. 1939, 262 H. Et af de afgrænsningsforhold, der navnlig i de senere år har trængt sig på, opstår, når en virksomhed, der hidtil har været drevet som enkeltmandsfirma, interessentskab eller aktieselskab nu omskibes til »en selvejende institution«, som i statutterne kaldes en erhvervsdrivende fond eller andet. Den bedste måde, hvorpå man her kan undgå aktieselskabsskatterne er, før fundatsens endelige udformning, at tage et personligt møde med ld., – skattemyndighederne er i reglen smigrede, når man beder dem hjælpe sig i sin forretningsplanlægning – og lade direktoratet få indflydelse på detailbestemmelsernes formulering. Som følge af denne fremgangsmådes store udbredelse findes der kun få trykte afgørelser, se dog fx. S.T. 1951/52, 547, der udenfor selskabsbegrebet holder en fond, der videreførte en virksomhed, hvis overskud skulle anvendes til gavn for dansk industri og håndværk. Der opnåedes herved den under T. 23, 3 omhandlede langt lempeligere beskatning.

tre, eller lignende forskrifter i aktieselskabslovens tilsidesættes formelt og/eller reelt?

Svar: Efter at praksis tidligere havde vist nogen usikkerhed,³ er der efter mit skøn nu ikke længere tvivl om, at det første af de i spørgsmålet opstillede alternativer altid må vælges, således at hverken skattevæsen eller skatteyder kan kræve livet besværet med de komplicerede retlige og faktiske tvivlsspørgsmål, der altid vil være forbundet med forsøg på at skære igennem den stadig formelt bestående aktieselskabsform.⁴ Helkett I, 55–57 bedømmer dog udviklingspilen i praksis stik modsat, muligt med den foran p. 38 (jfr. § 33 note 33) nævnte baggrund.

- c. Skal moder- og datterselskaber beskattes hver for sig, således at skatteloven adskiller, hvad der i det praktiske liv er en enhed?

Svar: Principielt ja, dog at tre sæt særregler gør væsentlige modifikationer heri:

1°. Ejer moderselskabet (praktisk talt) alle aktier i datterselskabet, er selskabernes virksomhedsområder beslægtede og hovedindflydelsen på ledelsen stort set den samme, har højesteret godkendt en praksis, hvorefter sambeskatning finder sted, jfr. U. 1936, 715; 1940, 421 og 1943, 784.⁵

2°. S. L. § 37, stk. 3 og 4 bemyndiger finansministeren til helt eller delvist at lempe moderselskabets skattepligt af udbytte fra datterselskaber, i hvilke det ejer mindst 50 % af aktiekapitalen, dog højst med det beløb, som det påhviler datterselskabet at udrede i indkomstskat af det pågældende udbytte.⁶

3°. For rene holdingselskaber halverer U. L. § 14, stk. 2, det under 2° nævnte 50 %-krav⁷.

- d. Beskatter man også virksomheder med et mere officielt end privatkapitalistisk præg?

3. U. 1911, 518 H; U. 1926, 140 Ø; U. 1934, 45 H; U. 1937, 464 H; 1938, 188 Ø, samt lsk. 1950, 1 og 1952, 22. Jfr. også Severinsen i S. O. 1951, 1-7 og udk. 1948 II, 99-100.

4. U. 1955, 117 H; S. O. 1951, 14 Ø; lsk. 1946, 148; 1954, 91 og 1956, 26. Se også martsforslag mot. 118 og majforslag mot. 120.

5. Se nærmere Helkett I, 57-58.

6. Reglerne gælder næppe kommuneskatten, men derimod begge statsskatteformer (U. L. § 14). De er ved lsk. 1932, 190 (739) fundet anvendelige i et tilfælde, hvor datterselskabet var udenlandsk.

7. Dog kun med virkning for den overordentlige statsskat.

Svar: Ja, vore lovgivere har aldrig givet sig til at overveje, om det efter de funktioner, fx. banker og forsikringsselskaber over i samfundet, som det nu er, er klogt og rimeligt at fordyre deres virksomhed ved at beskatte dem. Kun i helt tilfældigt omfang, uden nogen fast retningslinje, har man fundet for godt at undtage selskaber med udpræget offentlig karakter som fx. »Dansk Tipstjeneste A/S« (lovbek. nr. 171 af 18. juni 1956 § 8 stk. 1).

T 11. SELSKABSINDKOMSTOPGØRELSEN

Opgørelsen af selskabers skattepligtige indkomst sker i det store og hele efter de samme regler, som gælder for fysiske personer.¹ Det har derfor været naturligt i forbindelse med den mere udførlige gennemgang i afsnittene 2–4 og 6 at omtale adskillige af de tilfælde, hvor særlige synspunkter kommer frem for selskabers vedkommende.^{1a}

Visse herhenhørende spørgsmål er dog overvejende af selskabsskatte-retlig karakter.

1. Først og fremmest problemet om maskeret udbytte. I personskatte-retten er det af underordnet interesse, hvorledes det vederlag, der fx. tilflyder hovedaktionærdirektøren, fordeles sig mellem løn, tantieme, bestyrelshonorar og udbytte. Alle disse indkomstarter er fuldt skattepligtige for modtageren. For selskabets skatteansættelser er opdelingen derimod af vital betydning. De tre første poster er fradragsberettigede driftsomkostninger, den sidste er indkomst, der skal beskattes – endda særlig strengt. På grundlag af de ved højesteretsdomme U. 1919, 601 og 1943, 1109, afstukne retningslinier er der om dette spørgsmål truffet et utal af administrative afgørelser. Grundsynspunktet bør måske stadig være det af Anthon i U. 1918, B. 128 anførte: »Det er klart, at der må vises megen varsomhed i bedømmelsen af forholdet, idet en tantiemes størrelse ikke så meget afhænger af en ydet arbejdspræstations værdi som langt oftere af vedkommende persons økonomiske og sociale stilling, hans forretningsdygtighed og anseelse eller andre forhold, der unddrager sig en nøjagtig beregning.« Praksis viser dog, at embeds-

1. Systematikken i S. L. §§ 1-9; U. L. § 9 og K. L. § 33 stk. 1, 1. pkt. i. f.

1a. Se fx. p. 106-108 (ejendomsselskabers salg af fast ejendom), p. 158 (indsamlingsgaver), p. 225 (velgørenhedsbidrag), p. 323 (skattefradrag), p. 330 (merindkomstfradrag), p. 338 (regnskabsperioden) og p. 386 (overførsel af underskud).

mændene, hvis egne økonomiske forhold jo hviler på helt andre forudsætninger, ofte har svært ved at kapere visdommen i den gamles ord. Afgørelserne er imidlertid uensartede. Man må bruge meget vage udtryk, hvis man skal sammenfatte dem i generelle formler². Kun for de administrations- og bestyrelshonorarer ejendomsaktieselskaber kan få godkendt til deres aktionærer foreligger der fastsat talmæssige satser, se ld. 1957, 83–84, jfr. U. 1951, 983 H.³

2. Ifølge S. L. § 4, stk. 4 er indvunden overkurs ved aktieudstedelse ikke skattepligtig indkomst for selskabet.⁴

3. Ønsket om gennem skattemæssige begunstigelser at animere til at skabe indtægtskilder i udlandet har som følge af en historisk tilfældighed kun givet sig positivt udslag for selskabers vedkommende. Reglerne, som især har betydelig interesse for vore store rederier, findes i S. L. § 8, stk. 12, 4. pkt., og K. L. § 33, stk. 1, 2. pkt., der til-

2. De trykte kendelser er samlet hos Helkett I, 156-157. Hovedafhandlingen om emnet findes i U. 1949, B. 378 ff. (Margot Satz og Robert Hay Schmidt). Se også Philip 167-169 (og hertil Piletræ Petersen i S. O. 1956, 29). Problemet kan naturligvis tage mange andre skikkelser, end det i teksten nævnte typetilfælde. fx. må man anvende tilsvarende retlige betragtninger, *når* selskabet opretter pensionsordninger for hovedaktionæren (ld. 1957, 56-57), *når* det låner ham billige penge (lsk. 1957, 4 og 5) og *når* han omvendt giver selskabet lån til en særlig høj rente. (U. 1942, 1112 H). Jfr. også U. 1944, 823 H. For de fleste der beskæftiger sig med ligningsforhold hører emnet til det, man har indsøgt med børnemælken. Sligt er ofte farligt, idet man i lutter begejstring fristes til at anvende den kære gamle regel, hver gang man støder på forhold, der ligger i nærheden af dens område. Blandt de mange eksempler på sådan veneration, der har ført på afveje kan vi lige så godt se lidt nærmere på et af de nyeste – lsk. 1957, 7 – som på ethvert andet: A/S fik egne aktier til kursværdi 42.000 kr. Da man ikke kunne ligge med så stort et beløb efter asl. § 39, fordelte man dem i 1942 mellem aktionærer, der udstedte 2 % gældsbreve til A. For 1953 beskatter lsk. A, som om gældsbrevene havde båret 5 % rente, svarende til hvad man fandt var passende efter renteforholdene i 1953. Man overser herved ganske, punkt 1, at der reelt ikke var tilflydt aktionærerne nogensomhelst fordel (jfr. friaktieeksemplet foran p. 90 med note 6), og punkt 2, at det afgørende for bedømmelsen af en sådan aftale naturligvis må være forholdene ved dens indgåelse (i 1942). Om udviklingen siden har været gunstig eller ugunstig for en af parterne kan skattevæsenet næppe blande sig op i, så længe ændringsaftale ikke træffes, eller der foreligger relevante bristede forudsætninger i obligationsretlig forstand.

3. Om reglens udviklingshistorie, se også U. 1949 B, 318-319 og lsk. 1952, 52 (jfr. S. B. 1952, 100-101 og Helkett i S. O. 1952, 143-145). Om fortolkningen bl.a. lsk. 1953, 64 og 1955, 59.

4. Begrundelse findes i U. 1912, 212 H, jfr. U. 1912 B, 241, 249, 252 og 265.

sigter at give fuld skattefrihed for disse indtægter. Reglerne gælder dog ikke for den overordentlige statsskat (U. L. § 9).

Et, formentlig praktisk vigtigt, fortolkningsdatum findes i U. 1939, 1074 H. Uden at sagen formentlig nødvendiggjorde nogen sådan udtalelse, (ndfr. note 7) siger præmisserne, at udenlandslempelse er udelukket, når dobbeltbeskatningskonventioner bevirker, »at dobbeltbeskatning helt undgås«. ⁵ Foreligger der ikke noget sådant konventionstilfælde, er lempelsesbetingelserne at indtægten hidrører fra en erhvervsvirksomhed, ⁶ at denne drives direkte af det danske selskab ⁷ og at dens stærkeste stedlige tilknytningspunkt ikke er dansk. ⁸ Med hensyn til gældende ret henvises iøvrigt til Helkett I, 401–405. Med hensyn til kommende, til martsforslag mot. 124–125 og majforslag mot. 126, hvoraf kvintessensen formentlig er, at fradragets bevarelse eller afskaffelse er et rent partipolitisk anliggende.

4. For at mildne dobbeltbeskatningen gives der ved beregningen af den ordinære statsskat – men ikke ved de to andre skatter – et fradrag i indkomsten på 5 % af aktiekapitalen. ⁹

T 12. AKTIEKAPITALEN

Ikke blot på grund af den lige nævnte regel om 5 %-fradraget, men også for at begrænse størrelsen af såvel den ordinære som overordentlige statsskat iøvrigt, er det af den allerstørste betydning for selskabet at have så stor en formel aktiekapital som muligt. ¹

I de fleste selskaber volder det ingen vanskelighed at afgøre, hvor

5. Dommen kritiseres kraftigt i S. O. 1956, 96-99 og 1957, 75-80, samt af Rørdam i R. R. 1957, 278-279. Se også Hartvig Jacobsen 322.

6. Lsk. VII, 54; 1933, 24, 25 og 84.

7. Lsk. 1936, 105 og 1938, 75; se dog U. 1914, 379 H og lsk. 1938, 73. Smlg. U. 1939, 1074 H, der drejede sig om svensk datterselskab.

8. U. 1909, 264 H; 1910, 232 H; 1911, 205 H. St. og 259, H. St., samt S. O. 1954, 136, Ø.

9. Se herom Albrectsen 26-29 og der citerede afgørelser, samt lsk. 1930, 189; 1941, 98 og 1948, 6. Se også martsforslag mot. 124 og majforslag mot. 125-126. Om en beslægtet lempelse ved den overordentlige statsskat, se ndfr. p. 555.

1. Derimod har kapitalen ingen kommuneskatteretlig betydning, idet denne skat simpelthen udgør en vis procent – som hovedregel 5 – af nettoindtægten, jfr. K. L. § 33, stk. 1.

stor aktiekapitalen er. Tvivlsspørgsmål kan imidlertid opstå, fx. når aktietegningen er sket til overskurs,² der er udstedt aktionærforskrivninger,³ eller friaktier.⁴ For ikke at gøre selskabsskatteretten alt for enkel, skal spørgsmålet tildels løses forskelligt i de forskellige relationer, jfr. nærmere Hartvig Jacobsen 308–310 og 325.⁵

T 13. RESERVEFONDS

Konsolideringsincitamentet fremkommer ved, at de beløb, der forbliver indestående i selskabet, under visse betingelser giver skattebegunstigelser såvel ved beregningen af den ordinære som af den overordentlige statsskat (men ikke kommuneskatteretligt).

Teknisk gennemføres lempelsen på to vidt forskellige måder. Ved den ordinære skat sker der i selve henlæggelsesåret en eensangsbegunstigelse, således at skatten nedsættes med 25 % for en til årets henlæggelse svarende del af den beskattede indkomst.¹ Ved den overordentlige skat skal reserverne før lempelse gives overstige 50 % af aktiekapitalen, men så bliver der til gengæld tale om en varig lempelse for alle de år, ved hvis begyndelse så store reserver findes, idet disse ved skatteberegningen lægges til aktiekapitalen med halvdelen af det overstigende beløb.

Reservefondsbegrebet er stort set det samme i de to relationer, dog at forhøjelse af aktiekapitalen ved friaktieudstedelse normalt sidestilles med faste reserver ved den overordentlige selskabsbeskatning, (U. L. § 6, stk. 3)² mens lempelse ikke kan gives ved den ordinære (U. 1928, 1006 H)³.

2. Lsk. 1936, 148 og R. R. 1956, 36; lsk: ej aktiekapital.

3. Se herom L. L. § 12.

4. U. 1908, 311 H; U. 1911, 817 H; U. 1929, 1122 Ø og U. 1937, 464 H.

5. Fra tiden efter 1950 (udsendelsesåret for Hartvig Jacobsens bog) kan navnlig henvises til Vogt i S. O. 1951, 32-33, samt til lsk. 1951, 113 og 1952, 5, 114 og 115.

1. Om beregningsmåden se U. 1929, 723 H.

2. Hertil S. O. 1951, 33 (Vogt), 73-75 (Præstholm og Vogt), samt lsk. 1952, 5.

3. Domsresultatet synes uheldigt. Friaktieudstedelse er den mest effektive konsolidering, idet den ikke kan omgøres uden iagttagelse af aktieselskabslovens betingelser for nedsættelse af aktiekapitalen. Note 1 til dommen synes at afsløre, at man har ladet sig vildføre af den irrationelle friaktiebeskatning hos aktionærerne. Hartvig Jacobsens forsvaret for dommen (319-320) synes ikke overbevisende (hvorfor kan det »i det hele ikke

Hartvig Jacobsen har, 310–318 og 325–326, foretaget en indgående gennemgang af den op til 1950 foreliggende praksis vedrørende den nærmere afgrænsning af det skatteretlige reservefondsbegreb. Her skal spørgsmålet – der måske er det allervanskeligste i hele vor skatterets vildnis – derfor først og fremmest søges belyst ud fra de i de senere år trufne afgørelser.⁴

Man kan vistnok uden at være alt for unøjagtig sammenfatte reglerne således, at den nødvendige og tilstrækkelige betingelse for, at reservefondslempelser kan begæres er, at følgende tre krav alle er opfyldt:

1. De pågældende midler hidrører fra beskattet indkomst eller fra avance ved realisation af formuegenstande.
2. Reservefonden tjener alene det formål at imødegå ugunstige forretningsforhold i en ubestemt fremtid, og
3. Fonden placeres som en selvstændig post på passivsiden i status.

Endelig må man med hensyn til lempelsens størrelse som et generelt korrektiv mærke sig, at den ikke kan overstige den i det pågældende år skete forøgelse af selskabets samlede regnskabsmæssige egenkapital.⁵

ad. 1: Som eksempler på indtjente beløb, der ikke kan danne grundlag for lempelser, kan nævnes indvunden overkurs ved udstedelse af nye aktier,⁶ formuefremgang hidrørende fra bortfald af en selskabets påhvilende rentenydelsesforpligtelse. (Isk. 1950, 115) og refusion af for meget betalte overordentlige skatter i tidligere år.⁷

Det, der i denne forbindelse kan skabe vanskeligheder i et utal af tilfælde er, at selskabets egenkapital ofte påvirkes af ikke fradragsberettigede udgifter. Et – for selskabsskatteberegnere usædvanligt simpelt eksempel vil sikkert lette tilegnelsen af det følgende: Selskabets skatteplig-

bestrides, at selskabets økonomiske stilling er forringet« ved friaktieudstedelsen? Nok skal man fremover »svare udbytte til den forhøjede aktiekapital«, men 6 % af 200.000 kr. plejer nu ikke at være mere end 12 % af 100.000 kr.). Se også ndfr. p. 558 med note 4.

4. De vægtigste litterære bidrag fra den senere tid er ydet af Jørgen Andersen (R. R. 1956, 35-36. 315-319 og 1957, 235-242 (J. 1957, 85-93)) og Torben Pedersen (J. 1956, 390-401).

5. Man bortser dog herved fra nedgang, som hidrører fra faldende kursværdi på ikke realiserede værdipapirer, for så vidt den nu anvendte kurs ikke er mindre end købskursen, jfr. U. 1934, 4 H. Hvorvidt herved knæsatte princip også er anvendeligt i andre konstellationer er omtvisteligt. For en benægtende besvarelse taler de meget kategoriske ord i Isk. 1951, 3.

6. Jørgen Andersen l. c. 35-36.

7. Endvidere ikke-skattepligtige lotterigevinster (Isk. 1953, 6). Se også Isk. 1956, 4.

tige overskud er i et givet år 100.000 kr. Der er betalt 30.000 kr. i overordentlige statsskatter (som ikke har kunnet fradrages), således at der til disposition ville være ialt 70.000 kr. Nu har vort selskab imidlertid vundet 20.000 kr. netto i klasselotteriet. Denne gevinst bevirker, at der er 90.000 kr. til rådighed. Heraf anvendes de 30.000 kr. til udbyttebetaling, mens de 60.000 kr. henlægges til en reservefond, der opfylder de ndfr. under 2. og 3. opstillede krav.

Man kan herefter tænke sig, at lempelse bliver givet for et af følgende beløb:

- a. 60.000 kr. ud fra det synspunkt, at udbyttebetalingen fortrinsvis er sket af de midler (de 20.000 kr.), som der alligevel ikke kunne gives lempelse for,
- b. 40.000 kr., fordi man konstruerer forholdet således, at overordentlige skatter og udbytte, tilsammen 60.000 kr., fuldt ud er betalt af årets skattemæssige overskud på 100.000 kr., således at henlæggelsen består i gevinsten + resten af skatteindtægten.
- c. 50.000 kr. Dette tal når man frem til ved at erkende, at man ikke kan følge pengesedlernes gang, og at man derfor må foretage en forholdsmæssig beregning. Der har ialt været et 5 gange så stort overskud (100.000 kr.) + som gevinst (20.000 kr.) til rådighed til bestridelse af de tre dispositioner (betaling af overordentlige skatter – udbytteudlodning – henlæggelse). Loven tvinger til en opdeling. Hvorfor så ikke sige, at $\frac{5}{6}$ af hver af de tre anvendelseskategorier hidrører fra overskuddet. $\frac{5}{6}$ af henlæggelsen (60.000 kr.) er 50.000 kr.

Løsning c. er utvivlsomt den rationelle, så den kan vi straks udskyde som værende uden nogensomhelst støtte i praksis.

Ved valget mellem a. og b. lægger man i første række vægt på et så irrationelt kriterium som om generalforsamlingen har tilkendegivet noget om, hvor de 30.000 kr. i udbytte hidrører fra. Har selskabets revisor eller sagfører været tilstrækkeligt fiffige og indført i forhandlingsprotokollen, at man ud over et almindeligt udbytte på 10.000 kr. udloddede gevinster på de 20.000 kr., der var skattefri for selskabet, er det altså utvivlsomt, at der opnås lempelse for 60.000 kr.

I de fleste tilfælde er hverken revisor eller sagfører imidlertid tilstrækkelig skatte-minded i tide, men det skulle heller ikke være nødvendigt. Almindelig jura – eller hvad der i denne forbindelse er det samme, en smule sund fornuft – må føre til, at når en person principalt er frit stillet til at erklære sig om et vist forhold, må formodningen, så-

fremt han forholder sig tavs, være for, at han har foretrukket den for ham gunstigste løsning; jfr. herved bl.a. Ussing 380–381.

Ak, vi er atter kommet på vildspor. En fast og mangeårig administrativ praksis har indarbejdet det dogme, at formodningen er for, at selskaber først og fremmest bruger de midler, som *ikke* giver lempelse, til konsolidering og kaster årets skattepligtige indkomst og realitetsfortjeneste ud til udbytte og ikke-fradragsberettigede udgifter, jfr. bl.a. de i Uddrag 51–53 nævnte afgørelser, samt lsk. 1947, 5 og 1953, 6^a.

Indtil fornylig kunne man således gå ud fra, at vort selskab alene ville få lempelse for 40.000 kr., men så kom den første dom om emnet – S. O. 1954, 136 Ø – og gjorde billedet endnu mere broget. Et selskab havde i 1951 fået refunderet 4900 kr. som det i tidligere år havde betalt for meget i overordentlige skatter. I bedste overensstemmelse med hidtidig praksis nægtede myndighederne lempelse for et tilsvarende beløb af årets reservefondshenlæggelse, men landsretten tilsidesatte dette og udtalte, at uanset formel modregning ikke var sket i selskabets bogholderi, måtte de 4900 kr. overensstemmende med posteringen i selskabets selvangivelse kunne fragå i de 6100 kr., som man i 1951 havde erlagt i skatter af samme art som de refunderede. Følgelig kunne ingen del af de 4900 kr. tillige være anvendt til reservefondshenlæggelse.

Som det vil ses heraf, er der navnlig to muligheder for at underkaste dommen en indskrænkende fortolkning, *dels* at man havde udnyttet sin fra alle sider anerkendte optionsret, om end først i selvangivelsen, *dels* at der var tale om konnekse poster, der naturligt hørte hjemme på en fælleskonto.

Man har ført lsk. 1956, 6 i marken som et udtryk for, at praksis nu mere generelt er ved at svinge fra løsning b til a⁹. Efter min mening kan den nævnte helt ubegrundede kendelse ligesåvel forklares ved, at lsk. har fået øje på ordene: »Ved realisation af dets formuegenstande erhvervede fortjeneste» i S. L. § 1 nr. 3. Den indtjening, der svarede til

8. Det uheldigt formulerede hovede til U. 1932, 1087 H. må ikke forlede til den antagelse, at praksis har allerhøjeste stempel. Det fremgår af dommen, at det afgørende moment var, at egenkapitalen slet ikke var blevet forøget i det pågældende regnskabsår. Derimod har praksis siden 1940 kunnet hente en vis støtte i grundsætningen i U. L. § 7, stk. 1b, 2. pkt.

9. Det er en af de få ting, Torben Pedersen (l. c. 393-394) og Jørgen Andersen (l. c. 235 og 238) er enige om. Helkett I, 394 slutter sig til opfattelsen (den pågældende udgave af hans bog og Torben Pedersens artikel var i trykken samtidig).

vort eksempels lotterigevindt var en ikke-skattepligtig indtægt ved salg af en bil.

ad 2. Kravet om, at de henlagte midler »alene skal være bestemt til at tjene som sikkerhed mod fremtidige tab« (lsk. 1956, 5) har i årenes løb været håndhævet strengt. En god illustration blandt utallige er lsk. 1948, 6, der nægter at godkende et fond, hvis midler skulle benyttes til betaling af pensionspræmier og som tilskud til pensioner for ældre, veltjente funktionærer, når det iøvrigt særdeles velkonsoliderede og storttjenende selskab skønnede at deres pension var for lille¹⁰.

Derimod udelukkes lempelse ikke af den omstændighed alene, at fondet har fået et navn, der viser hvilke tab, man særlig har tænkt på. Dette har haft betydning for delcrederefonds (lsk. 1941, 4 og 1943, 1) og for rederes klassifikationsfonds (lsk. 1952, 116) i sager, hvor henholdsvis tab på debitorer og klassifikationsudgifter normalt blev belastet indtjeningen i det løbende år, såvidt denne slog til.

Mon ikke der var en overvejende sandsynlighed for, at 1948-klageren også fremover stort set ville klare pensionstilskud m.v. af hvad det tjente. Det selskab havde i al fald i mange år kunnet spare op hvert år og intet tydede på, at ændring ville ske fremtidig.

Man kan vist roligt konkludere, at alt her under b behandlet blot er udløbere af de vanskeligheder, der åbenbart er forbundet med at forstå den banalitet som foran p. 119 note 7 er kaldt »de forbundne kar«. Desværre er praksis nu så gammel – vel ældre end nogen nu fungerende skatteembedsmand – at der næppe er ladt noget håb tilbage om, at administrationen nogensinde vil læse lovordene (S. L. § 1 stk. 5, 2. pkt.) noget lettere (og sprogligt naturligere). Principielle reale modhensyn af vægt kan end ikke føres i marken. Fiskalt ikke, fordi staten får (mere end) hvad dens er, hvis der i senere år sker forbrug af det, der er lempet for tidligere (ndfr. T 15). Skatteborgerbeskyttelsesmæssigt ikke, fordi det står ethvert selskab frit for at befri sig fra pønalskatten ved at lade være med at begære lempelse. Det eneste praksis når, er at skabe komplikationer, ulighedsbehandling af ensartede tilfælde og øget uoverskuelighed.

10. Af lignende afgørelser fra de senere år kan nævnes lsk. 1948, 7 og 1952, 4. Domstolene følger samme linie (U. 1932, 538 H. S. O. 1951, 73 Ø. og U. 1946, 1271 H.). Pudsigt nok er det i litteraturen Albrechtsen (34 f), der angriber linien, og Hartvig Jacobsen (316, note 2), der forsvarer den.

ad 3. Ugeskrift for Retsvæsenets domssamling for året 1953 indledes med en højesteretsdom af en karakter, som man på forhånd ville forsværge, at nogen dommer i Anders Sandøe Ørstedes fædreland ville lægge navn til mindre end 100 år efter hans død. Et selskab havde udover de tilladte skattemæssige afskrivninger anvendt 50.000 kr. af årets overskud til nedbringelse af den bogførte værdi for et pakhus, altså således at den pågældende henlæggelse ikke på dets regnskab stod på højre side af papiret (passivside) men alene manifesterede sig ved at venstresiden var de 50.000 kr. mindre. At der reelt var sket en varig konsolidering var åbenbart, jfr. asl. § 42, stk. 3, 2. pkt., hvorefter senere opskrivning af pakhusets værdi kun kunne ske til dækning af fremtidige tab. Alle rimelige kontrollenssyn var iagttaget ved, at selskabet erklærede sig villigt til, om det ønskedes, at fremsende særskilte årlige opgørelser over bevægelser i pakhusets bogførte værdi. Ikke desto mindre mente alle de tre domstolsinstanser, der behandlede sagen, at måtte godkende den ved lsk. 1942, 94 (54), samt 1943, 5 og 6, instituerede praksis på området. I følge denne går hensynet til skatteadministrationens magelighed forud for den betydelige økonomiske interesse, selskaberne har i at få de lempelser, de reelt er berettigede til.

Den formelle måde, man vælger at opstille sit regnskab på, er med andre ord en faktor af afgørende betydning. Det er papirspild at spørge, hvorfor det offentlige skal blande sig i den slags forretningsprivatlivet tilhørende forhold.

Det samme bekvemmelighedssynspunkt kommer frem ved de såkaldt »blandede fonds«, d.v.s. sådanne der vel findes på passivside, men hvori der indgår såvel beløb, der efter deres oprindelse skulle være lempelsesberettigede som andre midler. Sådanne fonds kasseres i deres helhed, jfr. fx. lsk. 1946, 5.¹¹ Særlig stødende bliver synspunktet unægteligt, når man præsenteres for afgørelsen R. R. 1956, 35 lsk.: En indvunden overkurs ved aktieudstedelse – altså et ikke-lempelsesberettiget beløb – var som påbudt i asl. § 43 stk. 2 henlagt til den lovmæssige

11. Lsk. 1953, 7 tog et mere rimeligt standpunkt, men der var den pågældende fond også på regnskabet opdelt i en afdeling I og en afdeling II, således at beløb fra godkendte kilder førtes over I og andre over II. Til trods herfor kritiseredes afgørelsen heftigt af Jørgen Andersen l. c. 320. Også ld. udtalte sig under sagen mod det af lsk. antagne, hvilket var så meget mærkeligere, som udfaldet blot betød en videreførelse af de tanker, ld. selv satte i sving i sagen, lsk. 1943, 97 (790). Præmisserne til U. 1946, 1271 H. tyder vel nærmest på, at det er skattemyndighedernes hovedsynspunkt, der er noget i vejen med.

reservefond, hvorefter denne i sin helhed måtte diskvalificeres som bærer af nogen reservefondslempelse.

Nu fik denne konsekvens ingen praktisk betydning i nævnte afgørelse, fordi der ikke var andre midler i reservefonden, men lad os se bort fra det, så det sidste indtryk fra dette lille strejftog – og mere har det ikke været – i skattelovenes sorteste jungle, giver det eneste korrekte helhedsbillede: det bizare er trumf.¹²

T 14. UDBYTTERRATEUDBYTTTEBEGREBET

Vi har i det foregående beskæftiget os med to af de måder, hvorpå skattelovene søger at hæmme udbytteudlodninger. Først så vi, at udbyttet beskattes såvel hos selskab som aktionær, dernæst har vi lige behandlet reglerne om reservefondslempelser, der er udbyttefjendske, så sandt som de penge, der går ud af selskabet som udbytte, ikke kan henlægges til fonds.

Et tredje regelsæt med samme funktion har vi haft siden vi i 1940 fik den overordentlige statsskat. Denne skat er nemlig opdelt i to afdelinger: udbytterate og restrate. Den første er en særlig streng skat på udbyttet, den sidste en væsentlig mildere beskatning af resten af indkomsten.

Også her har vi imidlertid en 5 %-regel (U. L. § 7, stk. 2), der som lempelsen i den ordinære statsskat har til formål at give aktionærerne en passende »forrentning« uden alt for urimelige skattemæssige konsekvenser. Reglen er imidlertid udformet på en helt anden måde end S. L.s 5 %-bestemmelse. For det første skal de 5 % ikke beregnes af den nominelle aktiekapital, men af denne + de ved den overordentlige beskatning lempelsesberettigede reserver (altså 50 % af det beløb, hvorved friaktier og reservefonds i skatteretlig forstand overstiger halvdele af aktiekapitalen). For det andet er det – modsat S. L.'s regel – en alt eller intet-bestemmelse. Overstiger udbyttet ikke de 5 %, svares slet ingen udbytterate. Er det større gives slet ingen lempelse.

Skal udbytterate herefter svares, er dens størrelse reguleret af en progressiv skala, der er bygget op efter forholdet mellem udbytte og aktie-

12. Hartvig Jacobsen 317 slutter sin gennemgang af emnet med det fromme håb, at »det må være de bag henlæggelsen liggende realiteter, der bliver bestemmende for afgørelsen.«

kapital med tillæg som lige nævnt, dog således at en stor skattepligtig indkomst bevirker, at udbytteraten bliver mindre end den ville være blevet, hvis denne indkomst var lav.

Hvad der er udbytte i denne relation er tildels afgjort ved positive bestemmelser i U. L. § 7, stk. 1. Man kan stort set sige, at udgangspunktet er det foran i § 30 beskrevne udbyttebegreb,¹ idet der dog bl.a. sker følgende afvigelser:

1. Den omstændighed, at et beløb forbliver indestående i selskabet, bevirker ikke uden videre, at det ikke kan betegnes som udbytte. Loven nævner således udtrykkeligt, at overførsler til det følgende års regnskab² og henlæggelser til udbyttereguleringskonti³ indgår i udbyttet. Omvendt må det være givet, at man aldrig kan udbyttebeskatte henlæggelser til reservefonds i den foran under T 13 beskrevne forstand. Mellemområdet omfatter et broget billede af diverse hensættelser og mere eller mindre løse fonds. Administrativ praksis tager nok lidt for kraftigt for sig af retterne her. Således er det næppe med føje, at man med udbytte ligestiller beløb, der afsættes til at imødegå skattetilsvær, jfr. S. O. 1953, 69–72.⁴

2. Udlodninger, der sker i form af friaktier eller reservefondsbeviser, er positivt undtaget fra det heromhandlede udbytte.⁵ Da grunden hertil må være, dels at der sker en konsolidering af selskabet, dels at de nævnte transaktioner i al fald teoretisk ikke giver aktionærerne nogen realøkonomisk fordel (foran p. 90) må det være urigtigt, når lsk. 1941, 93 (797) udbytteratebelægger nedskrivninger på aktionærforskrivninger. Der er en fuldstændig årsagernes lighed mellem dette tilfælde og de af loven udtrykkelig nævnte (cfr. Helkett I, 376).

3. »Udbyttebetalinger« ved endelig⁶ likvidation rammes normalt ikke af udbytteraten.⁷ Lovgrunden er vistnok – foruden hensynet til at und-

1. Om maskeret udbytte se lsk. 1941, 88; 1942, 1 og 1943, 135.

2. Lsk. 1942, 3.

3. Lsk. 1941, 5 og 6; 1942, 5 og 91; 1943, 97; 1944, 6 og 1945, 2.

4. Se lsk. 1950, 4. Helkett I, 372 har ret i, at praksis er godkendt ved U. 1953, 742 Ø (H ej herom), men det hører med til historien, at nævnte sag først og fremmest drejede sig om andre spørgsmål, og at landsrettens begrundelse ved det heromhandlede spørgsmål indskrænkede sig til en to gange fremført henvisning til administrativ praksis (!). Smlg. også lsk. 1947, 91.

5. Se herved den i S. O. 1951, 73–75, jfr. 98, drøftede landsretsdom fra 1944.

6. Modsat »delvis« (lsk. 1946, 3 (798)).

7. U. L. § 7, stk. 1c, 2. pkt. gør med olympisk foragt for de herved forvoldte beregningsvanskeligheder undtagelse for beløb, der aldrig har været skattepligtige for sel-

gå den kæmpebeskatning, likvidationsudbytte ellers ville blive pålagt – at der ikke her er tale om »en vilkårlig udbyttedeklaration.« Dette anføres i al fald i S. B. 1954, 386 af Niels Hansen, der samtidig stiller den fidus til rådighed, at man bør henlægge det sidste normale driftsårs overskud til faste reserver og så vente med den egentlige likvidationsudlodning til senere år. For et sådant omgælsesforsøgs vandtæthed tør dog hverken Niels Hansen eller jeg garantere. Nogen trøst kan man imidlertid hente i lsk. 1946, 104; 1950, 117 og 118, hvilke afgørelser formentlig ikke er tilsidesat ved lsk. 1954, 92. Under alle omstændigheder skal man dog også drage pønalskatten med ind i overvejelserne, se næste side, medmindre man tør vove den dårlige udgangsposition at undlade at begære reservefondslempelse for henlæggelsen.

4. Endelig indeholder U. L. § 7, stk. 1 b, en ret vanskelig tilgængelig regel, hvorefter selskaber, såfremt en række betingelser er opfyldt, kan blive fri for at svare udbytterate ved særskilte udlodninger af skattefri avancer m.v. Det bedste og nyeste om denne bestemmelse findes hos Helkett I, 373–375, der kan suppleres med S. O. 1951, 73–75, jfr. 98.

T 15. PØNALBESKATNING

Et selskab har opnået reservefondslempelse. I et senere år forbruger det de pågældende midler.

Hvad de overordentlige skatter angår, bliver konsekvensen selvsagt for det første, at de nu forbrugte midler ikke længere kan indgå i aktiekapitaltillæget ved beregningen af fremtidens overordentlige skatter. Er pengene gået til udbyttebetaling eller andre lempelsesstridige formål, er det for det andet muligt, at der heller ikke kan gives sådan lempelse for de i fonden tilbageværende beløb, jfr. det foran p. 554 om blandede fonds bemærkede (cfr. dog Jørgen Andersen R. R. 1956, 318 og lsk. 1947, 8 og 90)¹.

skabet. Hartvig Jacobsen (329, note 2) gør vold på lovens ord for at undgå denne konsekvens, og han følges vist i praksis.

1. Helkett I, 377 mener, at pønaltillæget, jfr. straks nedenfor, også skal restrateberegnes. Derfor savnes dog formentlig den fornødne klare hjemmel, således at denne tredje mulige konsekvens må afvises.

På den ordinære statsskats område har en benyttelse som nævnt imidlertid særlig alvorlige konsekvenser, såfremt pengene bruges til formål, der strider mod den på henlæggelsestidspunktet manifesterede hensigt. S. L. § 1, nr. 3, stk. 6, bestemmer nemlig, at halvdelen af de beløb, hvorover der således disponeres, skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst for det følgende år.² Da denne pønalsbeskatning – i strid med grundsætningen i U. L. § 7, stk. 1 c – også antages at omfatte likvidationsudbytte³, er en af reglens praktiske virkninger, at det ofte vil være selvmorderisk at likvidere et velkonsolideret men nu udtjent selskab.

Den vigtigste afgørelse vedrørende spørgsmålet om, hvad der er formålsfjendsk anvendelse, er den uheldige højesteretsdom i U. 1928, 1006, der pønalsbeskatter faste reserver, som anvendtes til friaktieudstedelse.⁴

Om pønalskatten henvises iøvrigt til Helkett I, 397-401.

T 16. EGNE AKTIER

Beholdningen af egne aktier og udbytte herpå behandles efter følgende regler:

1. Udbyttebeløbet indgår ikke med dobbelt vægt i den skattepligtige indkomst (alt udbytte indgår jo en gang).
2. Egne aktier medregnes i aktiekapitalen som andre aktieposter.¹
3. Udbyttet kan næppe anvendes til lempelsesberettigede henlæggelser.²
4. Udbyttebeløbet belægges ikke uden videre med udbytterate. Spørgsmålet herom afgøres efter, hvad midlerne anvendes til.

2. Se lsk. 1950, 116 om beregningen i et tilfælde, hvor henlæggelsen var sket i et år, hvor selskabet havde fået udenlandsfradrag, og U. 1928, 1006 H. om hvorledes 5 %-fradragene i henlæggelsesåret influerer på pønalskatteberegningen.

3. Lsk. 1939, 91 og 39, samt 1940, 6.

4. Se til dommen Henning Vogt i S. O. 1951, 32 og foran T 13 note 3.

1. Det er næppe rigtigt at gøre undtagelser for aktier, der aldrig har været ejet af andre end selskabet selv, men modsat lsk. 1940, 97 (50); ved aktieudvidelse er det derfor det fornuftigste at udstede aktier til andre og de kan så, når de har betalt aktien, sælge den til selskabet til tegningskursen. Børsstemplet er jo mindre tyngende end ulejligheden med at skulle gå til domstolene med skattespørgsmålet.

2. Cfr. lsk. 1951, 114 og Albrechtsen, 30.

T 17. KOOPERATIONSSKATTEDEBATTEN¹

I. I deres oprindelige udformning er kooperative virksomheder interessentskaber. Som sådanne skulle de ikke beskattes særskilt som juridiske personer. Derimod skulle hver af »interessenterne« (andelshaverne) i sin skatteopgørelse medregne en forholdsmæssig andel af foreningens indkomst og formue. En sådan ordning gælder principielt i England². Udviklingen har imidlertid ført med sig at det for et interessentskab karakteristiske i den fulde personlige hæftelse navnlig i større kooperative foretagender er blevet trængt i baggrunden, såvel faktisk som retligt³.

Der kan næppe gives nogen tilfredsstillende begrundelse for at sammenkæde de helt forskellige spørgsmål om ordningen af gældshæftelsen og om stillingen som skattesubjekt. Alligevel gør dansk ret det som hovedregel jfr. T 10, a. Konsekvent kunne man derfor beskatte den nævnte moderne form for større kooperative sammenslutninger ganske som man gør det med aktieselskaber m.v. At den samme indkomst herved ville blive beskattet to gange – såvel hos medlem som hos forening – ville principielt ikke skabe nogen forskel fra andre virksomheder med begrænset ansvar, om end dobbeltbeskatningen nok faktisk ville ramme Kooperationen hårdere. Der har man jo i reglen ikke de samme praktiske muligheder som i mindre aktieselskaber for at udlodde fortjenesten i form af lønninger, honorarer eller andre fradragsberettigede udgifter.

Når andelsbevægelsen skal drøfte skattespørgsmålet lukker dens mænd imidlertid oftest øjnene for den omorganisation af foreningerne, der har været den nødvendige følge af bevægelsens betydelige erhvervmæssige fremstød. Man fremmaner forholdene som de var i 1880'erne: en forening er ikke en erhvervsvirksomhed, der søger at indvinde profit, men alene en sammenslutning af naboer, der vil opnå besparelser ved at løfte i flok. På brugsforeningsområdet, hvor dette synspunkt stærkest strider mod nutidens forhold, har man et ekstra argument i baghånden: overskuddet er et skatteopgørelsen uvedkommende tal, da det kun udtrykker den rabat medlemmerne indvinder ved køb, der (nor-

1. Jfr. hertil navnlig »Betænkning vedrørende beskatning af brugsforeninger m.v.« af 8. september 1948.

2. Herom nærmere Philip 180.

3. Se fx. S. O. 1951, 86-88 om Hovedstadens Brugsforening.

malt) henhører under privatforbruget og som er foretaget for andetsteds erhvervet indkomst, der er beskattet engang. Om overskuddet henlægges eller straks ved årets udgang anvendes til tilbagebetaling til medlemmerne i form af dividende beregnet efter den enkeltes køb må indkomstskattemæssigt være ligegyldigt. I det lange løb tilfalder det alligevel medlemmerne som rabat. En beskatning af brugsforeninger medfører derfor blot, at de straks udlodder rabatten i form af prisnedsættelser, således at der ingen fortjeneste bliver at beskatte (den virkning har de hidtidige brugsforeningsskatter dog vist i praksis kun haft i ringe omfang). Medens man i den generelle argumentation om brugsforeninger kan tillade sig at overse, at en vis del af medlemmernes købsudgifter skatteretligt er driftsomkostninger går det samme ikke an for de foreninger, der typisk har direkte relation til medlemmernes erhverv. Forsvinder en produktions- eller salgsforenings overskud ved, at den sætter priserne op ved køb hos medlemmerne stiger disses skattepligtige indkomst i samme takt, ganske tilsvarende falder deres driftsudgifter svarende til indkøbsforeningers nedsættelse af salgspriserne for foderstoffer o.s.v.

Kooperationens konkurrenter, det såkaldt frie erhverv, ønsker at vægten skal lægges på de faktisk eksisterende erhvervsforhold. Man former herudfra slagordet om den skattemæssige ligestilling. Skatteloven bør være neutral og ikke give en organisationsform fortrin i konkurrencen fremfor en anden. Helst vil man vel se andelsforeningerne skatteplyndret i samme omfang som aktieselskaberne bliver det, men for brugsforeningernes vedkommende har man dog (forløbig) indskrænket sig til at kæmpe for formelen: brugsforeningernes skat + uddelerens skat = den frie købmands skat. I en vilkårlig valgt årgang af Skattepolitisk Oversigt vil man finde synspunkterne uddybet nærmere.

Uanset den intime tilknytning dansk andelsbevægelse har til vore to største politiske partier har frontlinien stadig bevæget sig til kooperationens ugunst. Mærkeårene er 1912 (S. L. § 2 stk. 1 nr. 5 e (og d)), 1940 (U. L. §§ 15-20)⁴ og 1949 (U. L. §§ 15-20). Hovedårsagerne er vel dels det offentliges stigende finansbehov, dels foreningernes stedse mere upersonlige forretningsmæssige helhedspræg. Der er dog stadig lang vej til den skattemæssige ligestilling⁵.

4. Om de ældre ordninger kan navnlig henvises til Albrechtsen 103-105 og 107-113.

5. Sammenlignet med aktieselskaber: se S. O. 1953, 67-68 med private købmænd: S. O. 1956, 1-6. I 1956/57 betalte vore ca. 4800 kooperative virksomheder ialt 6 mill. kr.

II. Hovedkomponenterne i den kompromisordning, der for tiden er gældende ret, findes i de samme synspunkter, som fremføres i debatten om, hvorvidt skattepligt overhovedet skal pålægges.

1. Det synspunkt, at kooperationens regnskabsmæssige overskud er et vilkårligt papirtal, har vundet gældende lovgivnings gehør derved, at skatten er en proportional skat på foreningens egenkapital, mens det enkelte års regnskabsmæssige overskud ikke har nogen relevans indenfor det egentlige foreningsområde. Med andre ord hovedresultatet er blevet en formueskat med en indkomstskatteretlig begrundelse.

2. Da kooperationens argumentation i første række hviler på foreningernes omsætning med medlemmer, kan den ikke tillægges (samme) vægt ved indtægter fra anden virksomhed. I konsekvens heraf behandles visse »foreningsfremmede« indkomster strengere.

3. Fra aktieselskabsskattens reservefondsregler har man endelig hentet synspunkter, der fører til at også andelsforeningers konsolideringsbestræbelser støttes ved lempelser for henlæggelser og pønalbeskatning af forbrug af sådanne reserver.

III. Hermed er det klargjort, at en oversigt over gældende dansk kooperationsskatteret må berøre i al fald følgende spørgsmål:

- a. Hvilke foreninger er skattesubjekter? (T 18).
- b. Hvorledes opgøres foreningsformuen? (T 19).
- c. Hvilke formålsfremmede indkomster særbeskattes? (T 20).
- d. Hvilke henlæggelser begunstiges? (T 21), og
- e. Hvorledes beregnes skatten? (T 22).

T 18. ANDELSFORENINGSBEGREBET

U. L. § 15, stk. 2 og 3 indeholder tilsyneladende klare og udførlige definitioner af de institutioner, der skal kooperationsbeskattes. Når man står overfor tvivlstilfælde i praksis, opdager man i reglen snart, at ordene – som det så ofte er tilfældet med lovdefinitioner – er tilpas udflydende og vage til, at afgørelsen reelt må træffes ikke ved deduktion,

i skat, mens de ca. 5800 aktieselskaber tilsammen måtte af med 419,5 mill. kr. For skams skyld må man vel også henvise til et af Statens Trykningskontor i 1956 udsendt duplikeret hæfte, indeholdende mange tal, som blev resultatet af 4 års arbejde, udført af et 3 mands-udvalg, bestående af nogle af vore allerhøjest rangerende skatteembedsmænd.

men efter et helhedsskøn. Ved dettes udøvelse bliver det afgørende vistnok oftest, om organisationen henhører under det, man almindeligvis forbinder med udtrykket »andelsbevægelsen«.¹ Har man først fundet ud af det, kan man altid bagefter skrive præmisser i en mere »juridisk« iklædning.

Spørgsmålet kan komme frem i to relationer. Undertiden er det usikkert, om den kollektive enhed skal underkastes den væsentligt strengere selskabsbeskatning (S. L. § 2, nr. 5 a). I andre sager går tvivlen på, om den skal slippe med den hyppigst mildere foreningsskat (S. L. § 2, nr. 5 g).

Vedrørende førstnævnte afgrænsning giver en gennemlæsning af dommen i U. 1944, 823 godt arbejdsstof. Sagen angik »Danske Købmænds Handels-Aktieselskab«, der både i organisationsform og udbyttefordeling lå ganske på linie med en hovedforening indenfor andelsområdet. Alligevel var det ganske utvivlsomt, at virksomheden måtte beskattes efter selskabsreglerne. Omvendt er det ligeså givet, at fx. et firma som H. B. må brugsforeningsbeskattes, ikke fordi dets økonomiske virkemåde adskiller sig væsentligt fra aktieselskaber, men fordi det i hele sin baggrund hører til indenfor Kooperationen.²

Det andet spørgsmål belyses af det i lsk. 1928, 66 (99) omhandlede marketenderi, der blev drevet af sammenslutning af arbejdere på en arbejdsplads. Hvorledes kendelsen nærmere begrundede, at det daværende brugsforeningsbegreb ikke omfattede denne virksomhed, er i dag uden større interesse. Det afgørende er, at foretagendet var for atypisk til, at man fandt det naturligt at kvalificere det som en kooperativ virksomhed.³

T 19. FORENINGSFORMUEN

Det første mildhedstegn i kooperationskattereglerne finder vi i U. L. § 18: Forningsformuen opgøres efter formueskattereglerne, altså fast ejendom til ejendomsskyld, varelager med betydelige nedskrivninger,¹

1. I samme retning – omend selvsagt lidt forsigtigere formuleret – skdep.cirk.nr. 88 af 7. april 1949.

2. Smlg. S. O. 1951, 86-88. Se også lsk. 1944, 2 (800) og 1946, 106.

3. Andre illustrationer findes i lsk. 1931, 98 (105); 1943, 13 (799); 1944, 100 (106); 1945, 3 (800) og 98 (109). Også U. 1939, 262 H kan læses i denne forbindelse.

1. Jfr. herved U. 1955, 635 H.

2. Helkett I, 64-65 aftrykker de herom optagne bestemmelser i skdep.cirk. af 7. april 1949.

goodwill til 0, inventar og maskiner itl en lempelig værdi o.s.v.² Som gæld kan formentlig medtages de ydelser (dividende, bonus etc.), der i henhold til årsregnskabet skal udloddes til medlemmerne.³ Reglen findes i U. L. § 18, stk. 2, hvis ord dårligt kunne være valgt bedre af den, der bevidst søgte at gøre en lovtekst tvetydig.

De omgåelsesforsøg, der navnlig har påkaldt sig interesse i praksis i tiden efter indførelsen af de nye regler fra 1949, vedrører medlemmernes indestående i foreningen. Der er jo her klart tale om foreningsformue, jfr. således lsk. 1951, 4, 117 og 118. Med den nugældende form for skatteberegningen bliver det imidlertid en fristende opgave for foreningens vejledere at få mest muligt omdannet til gæld (til medlemmerne), så det kan trækkes fra ved formueopgørelsen. Ganske vist er den anden side af et »gældsforhold«, at medlemmet teoretisk set må regne beløbet som et aktiv ved opgørelsen af sin formue (og indtægt),⁴ men det tager man nu ofte ikke så tungt på, som ligningsforholdene for de fleste medlemmer nu engang er. Følgelig har et stort antal foreninger i tiden efter 1949 indført vedtægtsændringer, hvorefter adskillige fonds er blevet gæld til medlemmerne. Disse opnår herved ovenikøbet at blive ligestillet med kreditorerne, hvis foreningen skulle komme i økonomiske vanskeligheder. Disse manipulationer godkendtes ved lsk. 1951, 5. Senere er lsk. gået endnu videre, idet man (efter en konkret bedømmelse) har godtaget vedtægtsændringer med tilbagevirkende kraft⁵ og anvendt gældssynspunktet uden klar hjemmel i vedtægterne.⁶ Det behøver vel ikke at tilføjes, at det privatkapitalistiske erhvervsliv ikke har registreret denne retsudvikling med større glædesudbrud.⁷

T 20. UANDELSMÆSSIG VIRKSOMHED

Irritationen overfor andelsforetagender har alle dage været stærkest i detailhandlerkredse. Som en koncession hertil har vor retsorden allerede på et tidligt stadium indført skattepligt for de bedriftsformer, der direkte konkurrerer med butikshandelen, navnlig brugsforeninger, der sælger uden for medlemskredsen, og andelssvineslagteriers kødudsalg.

3. Herom lsk. 1950, 119 og 1951, 119.

4. R. R. 1956, 549 ld. og Piletræ Petersen 66. Se også foran p. 97 f.

5. Lsk. 1952, 118.

6. Lsk. 1955, 5.

7. S. O. 1949, 80; 1951, 88-89 og 1953, 98-100.

Mens det første forhold nu diskrimineres på anden måde (ndfr. under 22), har vi i U. L. § 17, stk. 3 fået en regel om, at der til den på grundlag af formuen beregnede »indtægt« skal lægges overskuddet – opgjort på sædvanlig måde – fra de af produktions- og salgsforeninger drevne detailsalg, hvadenten disse foregår fra butik eller fra vogn (fx. andelsmejeriernes mælkevogne) eller på anden måde.¹

Når eet og samme skattesubjekt ved ansættelsen af een og samme skat skal underkastes beregningsgrundlag, der er så vidt forskellige, som tilfældet her er, vil der selvsagt let kunne opstå gnidninger. Dem forbigår U. L. stort set i tavshed. Fra praksis vedrørende problemet kan nævnes, at man tillader fradrag af detailsalgets underskud i hovedindtægten (lsk. 1953, 9), men er formuen negativ, beskatter man alligevel det fulde overskud fra butikken m.v. (lsk. 1953, 10). I sagen S. O. 1956, 64 lsk. havde et andelssvineslagteri fundet på det ganske fikse synspunkt, at man ved opgørelsen af butiksoverskuddet skulle fratrække renter af den i udsalget investerede egenkapital, idet denne ellers ville blive dobbeltbeskattet. Den skøjtebane fik man dog ikke lokket myndighederne ud på.

T 21. RESERVEFONDSHENLÆGGELSER

Hovedprincippet i vor kooperationsskatteret er opsparingsfjendtligt, idet foreninger med lav formue slipper billigere end de velkonsoliderede. Ønsker man foreningsopsparing, er det derfor naturligt at servere lokkemad i form af en reservefondsgodtgørelse for det nettobeløb, hvormed foreningsformuen i årets løb er vokset.¹ Dels i mangel af tilstrækkelig fantasi til at finde på noget bedre, dels fordi der siden S. L.

1. Baggrunden for det sidste led er lsk. 1947, 92 om et andelsmejeri, der slap godt fra at hævde, at detailsalg fra mejeriets skummesal ikke var (eller skatteretligt kunne sidestilles med) salg »fra butik« og følgelig ikke underkastet den allerede ved S. L. 1912 indførte skattepligt for sådant salg.

1. Det er nærmest selvfølgeligt, at S. O. ikke er enig med mig heri (se 1953, 66). Det kan undre, at martsforslaget (mot. 117-118) vil fratage foreningerne disse rettigheder uden at have nogen særlig stærk begrundelse herfor (det hævdes, at bestemmelserne, hvis anvendelse kun forudsætter de ved mellemskoleprøven krævede regnekundskaber, »i høj grad besværliggør den skattemæssige behandling af disse virksomheder«). Mere forbavsende er det imidlertid nok, at majforslaget (mot. 119-120) afviser at følge venstrefinansministerens forslag »for derved at tilskynde til konsolidering«. Bortset fra dette lille detailspørgsmål og et par andre bagateller (S. O. 1953, 46 og

1922 har været en vis tradition herfor², har man udformet reglerne – U. L. §§ 16, stk. 3, og 17, stk. 4 – efter næsten den samme skabelon, som anvendes ved aktieselskabers ordinære statsskatter (foran T 13). Det er herved navnlig vigtigt at mærke sig, at der her som der kun gives lempelse een gang, nemlig ved henlæggelsen, uanset at formueforøgelsen – modsat hvad der gælder for aktieselskaber – er en klods om benet hvert eneste år, hvori den stadig er i behold (og bruge pengene kan man dårligt, da det ofte giver en (eengangs)udgift, jfr. straks ndfr.).

T 22. SKATTEBEREGNINGEN

Man tager 4 % af den del af formuen, der svarer til forholdet mellem årets omsætning med medlemmer¹ og den samlede omsætning. Man lægger hertil 6 % af restformuen.² Det herved fremkomne beløb reduceres med $\frac{1}{4}$ af de under T 21 nævnte reservefondshenlæggelser, dog højst med 25 %. Alternativt tillægges så stor en del af de udbetalinger til medlemmerne, hvormed nettoformuen i årets løb er formindsket, som svarer til den formueforøgelse, som foreningen i 1949/50 eller senere skatteår har modtaget reservefondsfradrag for. Endelig reguleres summen med det foran under T 20 omtalte driftsresultat for detailudsalg. Facit er »skalaindkomsten«.

Heraf betaler de fleste brugsforeninger i statsskat 25 % + 35 % heraf, altså ialt 33,75 %, medens kommuneskatten – K. L. § 36a – normalt er på 5 %, så den samlede skattebyrde bliver 38,75 % af det mærkværdige indkomstbegreb.³

Langt billigere slipper foreninger, der ikke har været ude for så hårdt

65-66, samt 1954, 111-112), undlader begge forslag iøvrigt at ændre gældende ret vedrørende andelsforeningsskatterne, og man har den gode undskyldning herfor, at der som sædvanlig sidder en kommission og beskæftiger sig med problemerne – nedsat i 1952 (og i 1956 afløst af et nyt udvalg), jfr. S. O. 1955, 95; 1956, 1-6 og 57-58 og foran T. 17, note 5.

2. Se nærmere Albrechtsen 104, 105 og 110-112.

1. For produktions- og salgsforeninger henregnes ethvert opkøb af færdigvarer til denne gruppe, også hvis det sker hos ikke-medlemmer.

2. For produktions- og salgsforeninger dog kun 4 %, hvis købesummen for de af ikke-medlemmer leverede råvarer ikke overstiger 3 % af det samlede opkøb.

3. Selve den nøgne procentsats svarer så nogenlunde til den, der gennemsnitligt anvendes for aktieselskaber i forhold til disses samlede indkomster før skattefradrag, (se nærmere S. O. 1957, 85 og T. 17, note 5).

et politisk tryk, som handelsstanden har udøvet mod de sædvanlige brugsforeninger. I stedet for de 38,75 % er satsen nemlig 15,5 %⁴ for produktions-, salgs- og indkøbsforeninger, samt for hovedforeninger med samme formål.

Så behøver de skattepligtige (eller deres skattekonsulenter) normalt ikke længere bryde deres hjerner, men for myndighederne er der endnu et stykke vej tilbage. Man skal igang med et af de brydsomme regnestykker, som er sognepolitikernes traditionelle triumfer indenfor vor moderne forvaltningslovgivning: fordeling af kommuneskatten mellem de kommuner, hvori foreningen har drevet virksomhed eller oppebåret indtægt. Man læse K. L. § 36a stk. 3, og herom Axel A. Nielsen II, 89-102⁵, og glæde sig, hvis man hører til dem, der ikke skal bruge sin tid til sligt – men man skal jo desværre være med til at betale for det.

T 23. ANDRE KOLLEKTIVE ENHEDER

Når vi kommer udenfor de tre hovedgrupper: her i landet hjemmehørende dødsboer, aktieselskaber m.v. og andelsforetagender, er vi inde på et felt, hvor retsreglerne fik en ret tilfældig udformning i 1903 og siden i hovedsagen har ført en ret upåagtet tilværelse. Grundtrækkene kan gengives ved en ny tredeling: nogle organisationer beskattes fuldt ud (1), andre slet ikke (2) og atter andre er alene skattepligtige af visse indtægtskilder (3).

1. Til den første gruppe hører:

a. Gensidige forsikringsforeninger, d.v.s. sådanne forsikringsforetagender, som kan opkræve tillægspræmier hos forsikringstagerne (foreningsmedlemmerne), fx. hvis skadesportefeuillen kommer til at overstige foreningernes midler¹. En sådan skabning er alene skattepligtig i det under 3. angivne omfang, hvis den overhovedet ikke har andre forsikringstagere end medlemmerne, men tegner den blot en enkelt forsikring for en mand, som der ikke kan rettes efterkrav mod, bliver den fuldt skattepligtig af hele sin indkomst (S. L. § 2, nr. 5c og K. L. § 33, stk. 2). Hvis den har en formue på over 200.000 kr.² uden at have spe-

4. Heraf går de 13,5 til staten og de 2 til kommunen.

5. Eller Kommunehåndbog 536-538.

1. Om afgrænsninger overfor forsikringsaktieselskaber, der beskattes som andre selskaber, se lsk. 1942, 97.

ciel offentlig autorisation³ er den alene i kraft heraf kommuneskattepligtig af den fulde indtægt (K. L. § 33, 2. stk.). Reglerne gennemgås iøvrigt nærmere af Hartvig Jacobsen, 99-100. Skattesatsen vil normalt være 13,1 %⁴ af den skattepligtige indkomst.⁵

b. Sparekasser, kreditforeninger, hypotekforeninger og lignende realkreditinstitutter er i medfør af S. L. § 2, nr. 5f, statsskattepligtige, såfremt deltagelse i deres udbytte er forbeholdt stiftere, garanter eller aktionærer.⁶ Under udbytte går ikke normal forrentning af det til tilvejebringelse af institutionens egenkapital indbetalte beløb.⁷ K. L. er ganske pudsig på dette område. I § 3e hjemles skattefrihed for de offentligt autoriserede⁸, men det siges intetsteds, at de andre er skattepligtige. Dette antages imidlertid i praksis i det omfang, de er statsskattepligtige, se nærmere Albrechtsen 115-116. Skattesatsen er de samme 13,1 % som nævnt i og ved note 4.

2. Fuldstændig skattefrihed gælder for:

a. Interessentskaber⁹, privatskiftende arvinger i et dansk dødsbo¹⁰ og lignende samejeforhold.¹¹

2. Herom U. 1905, 667 V. O. (stadfæstet ved U. 1907, 70 H) og lsk. 1944, 103 samt S. T. 1944/45, 509.

3. U. 1915, 393 H og 1948, 72 H, samt lsk. 1948, 98. Administrationens velforståelige usikkerhed overfor den mærkværdige lovtekst afspejles i Kommunehåndbog 547-548.

4. Heraf 8,1 % til staten (U. L. §§ 21, stk. 1 og 32) og 5 % til kommune (K. L. § 33).

5. Ved indkomstopgørelsen opstår navnlig tvivlsspørgsmål om, hvorvidt den del af overskuddet, der henlægges til de enkelte medlemmers konti, er skattepligtig for foreningen. Se herom navnlig S. O. 1953, 193 V. (lsk. 1952, 7).

6. En ligningsmyndighed søgte at ramme en institution af den i § 5f nævnte art ved at anvende 5g, idet f-betingelsen ikke var opfyldt. Den belærttes om elementær lovfortolkning ved Imin. skr. af 5 (13?) -12-1934 (Kommunehåndbog 549).

7. Fra praksis kan nævnes U. 1907, 169 H. St. (uden betydning at »der under en fjærrn Eventualitet kan blive at udbetale en ringe Del af Udbyttet ... til enkelte Aktionærer, der ingen Indflydelse kunne få på Selskabets Styrelse«) og U. 1945, 414 Ø. (Stadfæstet in terminis ved U. 1946, 19 H): Østifternes Land-Hypotekforening skattepligtig, da garantierne kunne få indtil 1 % p.a. af *ikke*-indbetalte garantibeløb og en kursavance på 10 %, når de indbetalte garantibeløb skulle tilbagebetales. Se også lsk. XXXII, 8 og 1944, 13 (begge 103).

8. Herom U. 1911, 258 H. St.

9. Lsk. opererer med et urimeligt snævert skatteretligt I/S-begreb, se de mange formalistiske afgørelser refereret i S. O. 1957, 110-114.

10. Om privatskiftede, udenlandske dødsboer, se Ove Thomsen 67-68, der – som følge af de kvalifikationsvanskeligheder, der ellers ville opstå – formentlig med rette vil behandle alle udenlandske dødsboer efter de under 3. nævnte regler.

Dette modsvares af, at deltagerne umiddelbart er skattepligtige af de indvundne indtægter. Det kan ikke gøre nogen forskel, at en af interessenterne måtte være et selskab med begrænset ansvar (R. R. 1956, 401 ld.). Derimod er subsidær solidarisk hæftelse ikke nok til at opnå skattefrihed (U. 1939, 262 H.).

b. Andre boer end de allerede nævnte, altså navnlig ægtefælleboer ved separation (lsk. 1951, 204), skilsmisse eller bosondring, samt konkurs- og andre insolvensboer, hvis skyldneren er en fysisk person¹².

c. Staten, kommunerne og andre rent offentligretlige institutioner er skattefri, dog at erhvervsindtægter m.v. undertiden kan være kommuneskattepligtige (K. L. § 29, jfr. § 3, stk. 1b og c).

De komplicerede sontringer, der skjuler sig i det lille uskyldige »undertiden«, afdækkes af Kommunehåndbog 549-551, Albrechtsen 120-121 og Axel A. Nielsen II, 113-117 samt af lsk. 1952, 109 og XXXVI, 1 (107).

3. Til rest har vi herefter en heterogen masse, om hvilken vi – med al forenklingens fejlmargen – kan sige, at dens bestanddele rammes af skattepligt, for så vidt angår indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed¹³ og ved udleje af fast ejendom. Skattefri er derimod al anden indkomst – herunder også lejeværdien af den del af egen fast ejendom, der anvendes til egne formål eller stilles til rådighed for andre i form af fribolig. Muligt underskud ved den skattefri del af virksomheden kan ikke bringes til fradrag i indkomstopgørelsen (U. 1929, 250 H om »Kvindelig Læseforening«)¹⁴.

11. Jfr. nærmere Albrechtsen 92-95 med en fuldt begrundet kritik af de alt for overfladisk udarbejdede præmisser til U. 1925, 787 Ø.

12. Cfr. om juridiske personer S. O. 1952, 165 V, der lader S. L. § 36, stk. 4 og 5 nyde fortrin frem for S. L. § 38, stk. 5.

13. Herom U. 1925, 787 Ø (Skodsborg Badesanatorium er erhverv) og Hartvig Jacobsen 103-104. Lettest at huske mellem det blandede gods, praksis må beskæftige sig med, er vel U. 1912, 132 H. St.: B 93 fundet skattepligtig af entreindtægt fra »de offentlige Opvisninger«, klubben afholdt for »at udbrede Kendskab til og Færdighed i Boldspil«, til trods for at dommens udtrykkelige bemærkning om, at »det må anses som uomtvistet under Sagen, at der hverken findes Aktionærer, Parthavere, Andelshavere eller Andre, der kunne blive delagtige i noget Udbytte.« Den sportsligt interesserede vil forhåbentlig forstå, at jeg ikke har kunnet dy mig for at citere disse rørende linier til illustration af dommermedlevenheden i, hvad der i grunden rørte sig i samfundet i de år, vi andre først og fremmest kender som dansk fodbolds guldalder.

14. Se også lsk. 1954, 20g R. R. 1957, 479 ld.

Det er navnlig to grupper, der i denne forbindelse har påkaldt sig interesse¹⁵.

a. Foreninger og legater, hvis hovedformål ligger uden for det egentlige erhvervsliv, men som helt eller delvist tjener deres penge på (en af) de anførte to måder¹⁶. Disse foretagender, der ikke er formueskattepligtige, har imidlertid gode muligheder for bevillingsmæssigt at få deres skattetilsvær nedsat, når de bruger de erhvervede midler i veldædigt øjemed, jfr. K. L. § 3, stk. 4 og U. L. § 21, stk. 2. Sidstnævnte (stats-skatte retlige) dispensationsregel anvendes dog normalt ikke, hvor der foreligger en egentlig erhvervsvirksomhed (skdep. cirk. af 30. oktober 1940)¹⁷. Iøvrigt gælder 13,1 % satsen også her.

b. Udenlandske juridiske personer af enhver art¹⁸ er – iøvrigt på linie med fysiske personer, der ikke har skatteretligt domicil her – skattepligtige af herværende indtægtskilder af den nævnte art.¹⁹ Herudover skal de – som noget helt enestående for juridiske personer, bortset fra dødsboer – svare formueskat til staten af de aktiver, hvis afkast underkastet indkomstskatten²⁰ medmindre dobbeltbeskatningskonventioner er til hinder for sådan skattepligt.²¹ Indkomstskatten til staten svares

15. Praktikere med behov for flere detaljer henvises til Kommunehåndbog 484-485 og 551-552.

16. Se eksempler hos Helkett I, 61-62, samt U. 1939, 262 H og lsk. 1951, 6.

17. En vis teoretisk interesse (se foran p. 34, note 6) er knyttet til den ved U. L. 1956, § 21, stk. 3 (jfr. skdep. cirk. af 2. maj 1956 gengivet i R. R. 1956, 279) indførte skattefrihedsregel, hvorfor dens indhold her skal gengives skematisk. Den begunstiger landbo- og husmandsforeninger, samt fjerkræ- og biavlereforeninger (disse sidste dog kun, hvis de er landsomfattende eller i al fald virker i større dele af landet). Den gælder for entreindtægter o.l. samt indtægt ved udleje af udstillingsplads til medlemmer, alt for så vidt det hidrører fra dyrskuer, planteavlsudstillinger, landbrugsfaglige udstillinger, fjerkræ- eller biavlere skuer. Medens disse indtægter fuldt ud kan holdes uden for bruttoindtægten, er der overhovedet ikke gjort nogen begrænsning i fradragsrettighederne i henhold til S. L. § 6a eller lovgivningens regler iøvrigt.

18. Undtagelse: udenlandske dødsboer er aldrig kommuneskattepligtige. (Det er en af de ligegyldigheder man »traditionelt« kan ved eksamensbordet).

19. Se nærmere Hartvig Jacobsen 109-111.

20. Ved dødsboer er begrundelsen, at de pågældende aktiver »normalt« er formueskattepligt undergivne, og at man ikke ved at gøre »undtagelser« herfra bør friste bobehandlere til at være sendrægtige (Harbou i U. 1940 B, 171 f). Disse synspunkter rammer efter et Peter Plys-princip. Muligt er lovbestemmelserne (S. L. § 10, 1 og 4. pkt. og U. L. § 24) blot eksempler på den uigennemtænkte måde, hvormed man har tjattet næsten alle de her i T. 23 behandlede regler ned på papiret. Ellers må lovgrunden være, at sømmelighed i internationale relationer ikke har vejet i forhold til den fi-

T 23

efter ikke-forsørgerskalaen, dog mindst med 12 % (U. L. § 1, stk. 4), til kommunen betales de sædvanlige 5 % – her dog undtagelsesfrit – efter den § 33 i K. L., der utallige gange har været nævnt i juridisk-person-skatteretten, som hermed sluttet.

T 24. ERHVERVSSKATTER

Foran p. 461 noterede vi det fristende, der ligger for et skattevæsen i at gå på rov overfor borgere, som henter indtægter hjem fra det pågældende skattevæsens domæne, uanset at de domicilmæssigt hører til og beskattes fuldt ud andet steds. Denne fristelse er man for det første faldet for, når vedkommendes rette »skatteværneting« er udenlandsk. Man taler da om »begrænset skattepligt«. Herom har vi regler såvel i stats- (S. L. §§ 2 nr. 3 og stk. 2 og 10, 1 og 4. pkt. samt L. L. § 3)¹ som i kommuneskatteretten (K. L. § 30)². Dernæst gælder det samme i mange tilfælde, hvor en skatteyder til sin hjemstedskommune skatter mindre af erhvervsindtægten, end han ville være kommet til, hvis han havde boet der, hvor denne indkomst stammer fra (K. L. §§ 18-28)³. Terminologien er her »egentlige erhvervsskatter«. Det er den skatteform, vi først og fremmest skal beskæftige os med her.⁴

Navnlig af to grunde er den det mest mislykkede kapitel i hele den danske skatteret.

skale appetit på de tusinder af kroner, man her kan hente fra subjekter, der endog på valgdage er forsvarsløse.

21. Hvad U.S.A.-konventionen i al fald er (S. O. 1956, 187).

1. Litteratur: Helkett I, 46-51 og 73-75 og Hartvig Jacobsen 54-55, 65-67, 109-111, 133, 137-138, 292, 341 og 454. De danske regler er langt mere beskedne end de fleste fremmede landes, fx. er kuponskat af aktieudbytter almindeligt forekommende i næsten alle lande. Om et af de grådigste lande (U.S.A.) se Rørdam R. R. 1957, 268-269. Dansk kuponskat foreslås indført ved Udk. 1948 §§ 17, stk. 1d-h og 158, jfr majforslag mot. 134-137, men ikke ved martsforslaget (mot. 101).

2. Litteratur: Axel A. Nielsen II, 111-127, Vogt R. R. 1956, 55-57 (også om statskat) og Hartvig Jacobsen 302 og 341.

3. Litteratur: A. Wamberg: Erhvervsbeskatningen (1941) og adskillige artikler af samme forfatter i S. T. (navnlig årgang 1944/45), Axel A. Nielsen I, 172-191 og Hartvig Jacobsen 68-76. Sidstnævnte anfører 68 (noten) forskellig anden litteratur.

4. De særlige erhvervsskatter, der opkræves hos biografdirektører m.fl. (foran § 3, note 1) forbigås her.

For det første har den været undergivet den ulykkelige historiske skæbne altid at komme for sent. Kronologisk set er udgangspunktet således, at vi havde en slags erhvervsskat, »næringsskatterne«.⁵ Da disse henimod det 19. århundredes midte så småt kom til at få nogen økonomisk betydning, stødte de an mod tidens liberalistiske opfattelse. Denne krævede, at man udelukkende henså til borgerens samlede skatteevne og ikke differentierede efter, hvor eller fra hvilke kilder, han fik sine penge. Skatterne var tilmed nær knyttet til det forhadte laugsvæsen. Man ophævede derfor skatteformen som et led i 1860'ernes kommuneskatte-reform (vigtigst var købstadskommunalloven af 26. maj 1868). Et par år efter begyndte industrialismens gennembrud. Den ny tids rigmænd kunne meget vel have deres indtægtskilde i en kommune, hvor deres arbejdere klumpedes sammen og selv bo i et velhaverdistrikt, hvis ligningsprocent kunne sættes lavt på grund af de store indtægter og bagatelagtige offentlige udgifter⁶. De heraf dragne retfærdighedskonklusioner slog først igennem i lovgivningen efter 1/3 århundrede (K.L. 1903), og der skulle gå endnu en lige så lang periode, før man for alvor fik opbygget et system på deres grundvold.. Det skete ved K. L. 1937. Et par år efter ændrede krigsudviklingen helt forudsætningerne. Boligforholdene blev nu sådanne, at om man boede i sin erhvervskommune eller ej først og fremmest var et generationsspørgsmål. Derfor forekom det ikke mere umiddelbart retfærdigt at lægge en særskat på dem, der i forvejen havde de økonomiske og personlige ulemper, der var forbundet med en langvej til deres arbejdsplads. Dertil kom, at hele spørgsmålets (relative) betydning var stærkt aftagende som følge af de kraftigt stigende statsskatter og mellemkommunale refusionsordninger, således at skattelybetragtningen heller ikke af den grund længere kunne bære en særbeskatning⁷. K. L. 1937, §§ 18-28 står imidlertid (i det væsentlige) uændret i lovsamlingen, til trods for, at næsten alle partier i en længere årrække har givet stadig fornyede løfter til vælgerne om erhvervsskattens snarlige ophævelse⁸.

5. Litteratur: Philip 411 og 426-427 og Røgend 42-43.

6. Herom nærmere Philip 187-188 og Hartvig Jacobsen 68-69.

7. S. O. 1956, 215 oplyser, at nettoprovenuet nu er ca. 7. mill kr. årligt, altså ca. 1 % af de samlede skatteindtægter.

8. Se fx. ndfr. T 25 note 13. Reformmodstandernes første mænd er naturligt nok Københavns ledende kommunalpolitikere, der mener at skatteflugtbetragtningen stadig gælder. I 1956 mistede byen dog kun en skatteindtægt på knapt 173 millioner kroner brutto ved fraflytning til forstæderne, og heraf gik endda 17 % til Frederiksberg og

For det andet vil det være særdeles let at vinde en injuriersag for den sagsøgte, der måtte hævde, at lovkoncipisten fuldt og helt har manglet de fornødne kvalifikationer til at give sine tanker en forståelig og retsteknisk passabel, sproglig klædedragt. Følgerne er, *at* administrationen af reglerne sikkert koster næsten lige så meget, som det i note 7 nævnte nettoprovenu, og *at* vi næppe nogetsteds i hele det danske retssystem finder noget bedre paradis for dyrkere af subtiliteter⁹. Som udenforstående har man i al fald ikke det indtryk, at erhvervsskatteudvalget – der ifølge K. L. §§ 24-26 er denne skatteforms lsk. – har haft nogen heldig hånd til at formindske de vanskeligheder, lovteksten udsætter praktikerne for. Den dristige vil måske endda sige tværtimod (i al fald på visse områder).

Da jeg alligevel ikke er i stand til at præstere mere end fragmentariske referater af nogle af de foreliggende fortolkningsbidrag, kan jeg tillade mig at sige, at erhvervsskattepligten er betinget af, at syv – måske otte – betingelser alle er opfyldt:

1. *Indtægtsarten* er af betydning.

Lovgivningsteknikken er her den, at man vælger at opregne visse indkomstarter, der navnlig skal særbeskattes og iøvrigt stort set overladt det til retsanvendelsen at afgøre, hvorvidt andre indtægtsarter skal bedømmes, ved at man slutter modsætningsvis eller analogt (K. L. § 18).

Følger vi hovedsystematikken fra denne bogs afsnit II, kan visse hovedtræk gengives således:

A. Lønindtægter er af erhvervsskattepligtig natur med tre undtagelser:

a. Erhvervsskat svares ikke, når arbejdsgiveren er en amtskommune¹⁰ eller en anden primærkommune end den, hvor arbejdspladsen ligger¹¹.

Gentofte, hvor der alligevel ikke kommer erhvervsskat fra (Tallene hentet fra p. 3 i Politiken for 2. juli 1957).

9. Vor førende ekspert på erhvervsskatteområdet – A. Wamberg – udtrykker sig i mere akademiske vendinger i S. T. 1944/45, 421 men nogen realitetsuenighed skal næppe udledes heraf. Se også Hartvig Jacobsen 70.

10. S. T. 1942/43, 185 og 1954/55, 93. Det første stykke rigtige erhvervsskattejura, jeg vil præsentere, er en i Kommunchåndbog 535 refereret afgørelse fra 1954: En kontorchef i overpræsidiat fandtes ikke omfattet af amtsprivilegiet for nogen del af sin lønindtægts vedkommende. København falder jo – af skatteretligt helt irrelevante grunde – formelt udenfor landets amtsinddeling. Umiddelbart før referatet af denne afgørelse hedder det i håndbogen, at »en amtsfuldmægtig ... kan erhvervsbeskattes af den del af lønnen, der hidrører fra staten som vederlag for overøvrighedsarbejde«.

11. Ex.: En kommune har sit vandværk i en anden. Se iøvrigt afgørelser hos Spang-

Også andre offentligt ansatte kan – i meget sjældne tilfælde – nyde turbanappelsiner, nemlig hvis de arbejder i en styrelse, der af en eller anden – med nærværende problems legislative side helt ubeslægtet – grund har en fra stat og kommune afsondret »selvstændig« retssubjektivitet, jfr. Kommunehåndbog 534.

b. Samme bogs side 533 refererer en modsætningsslutning som bør indgå som skoleeksempel i en begynderlærebog i lovfortolkning. Et helt andet led i K. L. § 18 end løntagerreglen udtaler, at selvstændige havfiskere er erhvervsskattepligtige (ndfr. note 17). Herfra slutter praksis så, at mandskab og partfiskere på havkuttere ikke er det.

c. Arbejdstagere går også fri, når deres ansættelsesforhold er af løse karakter. Praktikerer lades ganske i stikken, når han nærmere skal fastlægge, hvad der ligger i dette kriterium. Helt galt blev han stillet, da erhvervsskatteudvalget i besættelsestidens sorteste mørke fandt det opportunt at udsende et langt generelt formet cirkulære (nr. 158 af 30. juni 1944). Et slagkraftigt sandhedsbevis for disse påstande vil jeg straks føre. Som vidne indkalder jeg en loyal embedsmand, hvem ingen kan pådutte, at han ikke evner klart at fremstille, hvad klart fremstilles kan. Axel A. Nielsen (I, 178-179) har ordet:

»Selvom der ikke kræves *fast* ansættelse, kræves der dog på den anden side, at der skal være tale om et virkeligt ansættelsesforhold, hvorfor f.eks. skuespillere, der optræder i statsradiofonien, men som bliver specielt engagerede til hver enkelt optræden, *ikke* kan erhvervsbeskattes¹² ...

For funktionærer, de fastansatte, kræver loven, at der skal være tale om ansættelse med mindst 14 dages opsigelsesvarsel.

Hvad angår arbejdere, personer med vedvarende beskæftigelse, udtaler loven, at beskæftigelsen for at begrunde erhvervsskattepligt skal have strakt sig over hele det foregående kalenderår bortset fra arbejdslede perioder.

Mens reglerne om funktionærers ansættelsesvilkår er klare nok, kan bestemmelserne om den vedvarende beskæftigelse give anledning til

Thomsen 1949, 238, note 9-10. Reglerne hænger sammen med, at man oprindelig – uden saglig begrundelse – fritog alle offentligt ansatte for erhvervsskat. Da man ved K. L. 1937 ville råde bod herpå, formåede man ikke at udtrykke det bedre end sket ved K. L. § 18, stk. 1, nr. 5, og man kan vel rationalisere det med, at man bør vise den fremmede kommune en vis høflighed à la *corps diplomatique*.

12. I den sag, der sigtes til, hidrørte så godt som hele skatteyderens indtægt fra radiofonien, jfr. Kommunehåndbog 533-534 (min note).

tvivl. Imidlertid er det fastslået, at den vedvarende beskæftigelse sigter på arbejdsgiveren således, at man skal have været beskæftiget hos *een arbejdsgiver* – og ikke blot hos flere arbejdsgivere indenfor vedkommende kommunes grænser.

Man kan blive erhvervsskattepligtig, hvis man hos een arbejdsgiver har arbejdet *kun en del af året* i kommunen, mens resten af årets beskæftigelse er sket udenfor kommunen – dog kun af den indtægt, der er tjent i kommunen.

Man kan også godt have haft beskæftigelse hos to arbejdsgivere, hvis forholdet er, at man hvert år er beskæftiget f.eks. hos den ene om sommeren, og hos den anden om vinteren.

Ved »arbejdsledige perioder« sigtes også kun til arbejdsledighed i forholdet til arbejdsgiveren, hvorfor man altså godt i en pause, hvor ens »faste« arbejdsgiver intet har at beskæftige een med, kan tage midlertidigt arbejde hos en anden.

Iøvrigt betyder bestemmelsen om, at arbejdet skal have strakt sig over hele året, *ikke*, at der skal have været tale om *dagligt arbejde*. Betingelserne kan således godt være opfyldt, hvis man een dag om ugen i 5 timer eller 4 gange årligt i perioder på hver een måned med et par daglige arbejdstimer har været tilknyttet en bestemt arbejdsgiver.

Der skal dog her være tale om beskæftigelsesforhold af en vis fastere karakter, og der skal i denne henseende henvises til det cirkulære af 30. juni 1944, hvori erhvervsskatteudvalget har optrukket retningslinierne for den beskæftigelsesgrad, som kræves for, at der kan statueres erhvervsskattepligt.«

B. Formueindtægter er ikke erhvervsskattepligtige. Herfra gør K. L. § 18 nr. 3 undtagelse for indtægter, der hidrører fra, at den pågældende »bruger, ejer eller er beneficeret med fast ejendom«. Hvad det sidste udtryk betyder, vides ikke. U. 1936, 136 V nægter at anvende det på en brugspantehaver, der heller ikke fandtes omfattet af lovordene i § 18 nr. 4 »oppebærer afgift af fast ejendom«. ¹³

Sidstnævnte regel er ved U. 1925, 710 V anvendt på oppebåren forpagtningsafgift fra forretnings ejendom, selvom forpagtningsforholdet klart

13. På dommens tidspunkt fandtes reglen i en noget udførligere udformning i K. L. 1924 § 10 (»oppebærer tiende eller anden afgift af fast ejendom (herunder renten af en fideikommiskapital, der er forbundet med fideikommissarisk besiddelse af fast ejendom)«). Bestemmelsen fandtes enslydende i K. L. 1922 § 6, stk. 1, der anvendtes i den følgende i teksten nævnte dom.

fremtrådte som første led i en overdragelse af den pågældende virksomhed (»Horsens Avis«)¹⁴.

Hovedreglen gælder alle renter og dividender, herunder også udbytte på aktier i familieaktieselskab til direktør, der ejer 99½ % af aktiekapitalen, jfr. afgørelse refereret af Wamberg S. T. 1944/45, 428. Om eventuel ændring af aktiereglen – for begrænset skattepligtige – se foran note 1.

Man kunne fra reglen om skattefriheden for renter drage den slutning, at erhvervsdrivende som ved kildeartsbeskatningen (foran p. 280) skulle kunne fradrage beregnede renter af deres egenkapital i overskuddet (ndfr. D.). Det gør man ikke, jfr. nærmere Axel A. Nielsen I, 181 og (om begrænset skattepligtige) lsk. 1955, 101.

C. Ved salgsindtægter anvendes den sædvanlige tredeling: nærings salg – spekulationssalg – formuetransaktioner. I de to sidstnævnte grupper er der erhvervsskattefrihed. I den første (som hovedregel) erhvervsskattepligt; U. 1942, 1130 V gjorde undtagelse herfra i en sag om fast ejendom, men S. T. 1947/48, 258 og 259 har ikke fulgt denne domsafgørelse. Man støtter sig til, at U. 1946, 241 H har udtalt, at goodwillavance skal erhvervsbeskattes.

D. Selvstændig erhvervsvirksomhed rammes i et vist omfang, jfr. K. L. § 18, stk. 1, nr. 1, 2 og 7.¹⁵

a. Hvad arten angår opregner nr. 1 først 12 forskellige grupper og tilføjer så, at det samme skal gælde »andre med de fornævnte beslægtede virksomheder«.¹⁶

Dernæst nævner nr. 2 »havfiskeri«¹⁷. Hertil føjer nr. 7 så medlem-

14. Lsk. 1956, 3 afslår at anvende S. L. § 3, nr. 3 på en beslaglagt villa.

15. Sådanne indtægter er også underkastet begrænset skattepligt. Konturer af dennes omfang kan sammenstykkes fra T. 23, 3 med note 13, ndfr. 16, 18 og 20, og foran under C om lsk. 1955, 101. Videre kan læses L. L. § 3, der – siden 1939 – har pålagt partredere og kommanditister en begrænset skattepligt, som begge reformforslag vil udvide noget (martsforslag mot. 101 og majforslag mot. 107). Når man skal arbejde med disse regler, der går på tværs af min systematik, er det dog langt lettere at gå til »konkurrenternes« værker, (se foran note 1 og 2). Der finder man bestemmelserne samlet, og der er ikke kommet noget væsentlig andet nyt end det nævnte i de senere år, hverken i lovgivning, teori eller praksis.

16. Måske kan man herved finde en vis inspiration i, at de anførte grupper overvejende må karakteriseres som typiske byerhverv. R. R. 1956, 325 ld. (om S. L. § 2, nr. 3, der gælder alle selvstændige erhverv) frifandt en udenlandsk kunstner, der opholdt sig her for at udsmykke et bygningsværk.

17. Rambusch II, 82-83 mener, at udøvere af bundgarnsfiskeri og af fiskeri i bæltet

mer af bestyrelser og repræsentantskaber¹⁸. Hermed har man imidlertid ikke – modsat L. L. § 23, stk. 4 – fundet tilstrækkelig anledning til at ligestille folketingsmedlemmer, hvorfor København ikke kan erhvervsbeskatte disses løn.¹⁹

b. Ved udformningen af selvstændighedskravet fandt forfatteren til K. L. § 18, nr. 1 det interessant at medtage den, der »som medinteressent deltager i en under en andens personlige ansvar drevne erhvervs-virksomhed«. Han tænkte vistnok på kommanditister, men selvfølgelig skabte han med de valgte udtryk en total juridisk begrebsforvirring.

Påny får vi et klart billede af gældende ret ved at klippe i den fortrinlige fremstilling hos Axel A. Nielsen I (174 og 175): »Her tænkes nærmest på kommanditister, men også i almindelige konsignationsforhold synes der at være mulighed for erhvervsbeskatning af konsignanten (varens ejer), forsåvidt han overfor konsignatøren har sikret sig særlig vidtgående indsigt med den i erhvervskommunen drevne virksomhed, således også i almindelige kommissions- eller fuldmagtsforhold, hvor forretningen drives for leverandørens regning og måske tilmed i dennes navn. – Drejer andelen i virksomheden sig imidlertid om et blot og bart låneforhold, selvom der til lånets ydelse er knyttet betingelser om adgang til kontrol med virksomheden, vil erhvervsbeskatningen ikke kunne gennemføres. Der må være tale om virkelig deltagelse med et (omend eventuelt begrænset) ansvar overfor virksomhedens kreditorer ... Det vil ikke være tilstrækkeligt som betegnelse for en selvstændigt næringsdrivende, at vedkommende antager og lønner funktionærer. En kapelmester, der antager og lønner musikere i sit orkester, er således ikke erhvervsskattepligtig som selvstændigt næringsdrivende, – men derimod er der intet i vejen for, at han på grund af langvarigt engagement kan beskattes som fast beskæftiget.«²⁰

og fjerde falder udenfor, da det ikke foregår på »havet«. En vis støtte herfor kan man hente i det forhold, at reglen – der stammer fra K. L. 1937 – formentlig er blevet udformet i irritation over, at højesteret ved U. 1928, 627 (med konkret begrundelse) ligesom U. 1922, 231 V (med principiel begrundelse) havde frifundet Esbjerg-fiskere for erhvervsskattepligt. Tendensen i Kommunchåndbog 533 går dog mod Rambusch.

18. Til kommunen, men ikke til staten, består begrænset skattepligt af bestyrelses-honorarer, der tilfalder udlændinge, se Axel A. Nielsen II, 112-113 og Vogt i R. R. 1956, 55.

19. L. L. § 23 stk. 4 omtales foran p. 283. Den handler om lønmodtagerfradraget, som alligevel ikke ville have interesse, da alle folketingsmedlemmer fradrager langt større erhvervsudgifter end de 400 kr., som er § 23's maksimum.

20. Fra domspraksis henvises navnlig til U. 1933, 162 Ø, hvorimod det er omtvistet.

E. Gaver er kun erhvervsskattepligtige i det omfang, de rettelig må kvalificeres som henhørende under andre indtægtsarter, som fx. jubilæumsgratualer, der også her betragtes som lønindtægter ligesom vi så det i en anden relation foran p. 157 med note 4.

F. Om forsikringsydelse og erstatninger gælder på tilsvarende vis, at kvalifikationsspørgsmål er altafgørende.

2. Dernæst kræves en vis *fysisk tilknytning* mellem indtægtskilde og beskatningskommune. Også her er lovord og praksis så mageløs i upræcisede og inkonsekvens, at jeg kun tør give nogle eksempler til bedste.

Ex. 1: U. 1957, 173 V: En handelsrejsende opholdt sig i Randers hver lørdag samt i december måned, ugerne før påske og pinse samt hver 1. maj og 1. november. Hans arbejdsgivers firma lå der og repræsentanten brugte tiden til at afvikle ordrer og kollektioner fra overståede rejser og til at forberede kollektion og ruter for de følgende. Han havde i årets løb haft 188 rejsedage og ferie hele juli måned. Erhvervsskatteudvalget mente, at de 6000 kr. af hans indtægt på 31.717 kr. var indtjent i Randers. Landsretten anså ham slet ikke for erhvervsskattepligtig, da det i Randers udførte arbejde »kun har været af rent forberedende art og af underordnet betydning i forhold til hans egentlige arbejde som sælger ude i distriktet, ved hvilket han har haft sin indtægt.«²¹

Ex. 2. U. 1942, 889 Ø: Codans akkvisitionschef var beskæftiget med at engagere og instruere 300 agenter over hele landet, heraf 20 udenfor Sjælland. Han havde i årets løb 62 rejsedage. Han ansås kun delvis at have sit arbejdssted i København, der herefter kun kunne erhvervsbeskatte den del af hans løn – anslået til 40 % – som måtte antages at være fortjent i København.²²

ligt, hvordan man efter K. L. 1937 skal bedømme et forhold som det i U. 1924, 723 H refererede. Mere principielle administrative afgørelser findes i S. T. 1939/40, 116 og 117; 1940/41, 63; 1943/44, 522; 1945/46, 318 og 1949/50, 17. Se også Møllmann 48 og 66. Vogt (R. R. 1956, 57) antager, at udlændings udlån til herværende selvstændig agent ikke medfører (begrænset) skattepligt for ham, uanset om renten varierer ved størrelsen af det overskud agenten indvinder.

21. Om erhvervsskattefrihed for »læger, revisorer, rejsende, forretningsdrivende og andre, der slider brostenene og trapperne i en kommune, uden selv at have konsultation, kontor eller lager i denne« henviser Kommunehåndbog 530 til S. T. 1938/39, 499 og 1939/40, 13, 58 og 209.

22. Forvaltningen lader hånt om dommen og erhvervsbeskatte fuldt ud, når andre kommuner ikke gør krav på også at erhvervsbeskatte, se Kommunehåndbog 532.

Ex. 3. U. 1945, 1031 H statuerer, at mælkevogne, der dagligt kører ad samme rute gennem en kommune, ikke skaber den fornødne geografiske tilknytning. Nørre Tranders kommune troede ikke, at højesteret havde forstået gældende ret rigtigt og fik medhold heri hos erhvervsskatteudvalget.²³ Derfor fik vi ved U. 1948, 252 V endnu en dom om emnet.²⁴

Ex. 4. U. 1928, 348 V og 1930, 1053 V antager, at henholdsvis hyttefæde og lagerpakhuse, hvorfra der foregår en begrænset salgsvirksomhed, giver det tilstrækkelige lokale samhørighedsforhold med vedkommende kommune.²⁵

Lov nr. 49 af 8. marts 1949 velsignede dansk ret med den nye regel, at havfiskeri foregår i den kommune, hvor kutteren »må anses for nærmest hjemmehørende.« Man forholdt lovtidendens abonnenter den oplysning, at man i virkeligheden mente det retsteknisk langt skarpere, »hvor fartøjet har haft det største antal liggedage.«²⁶

Allerede U. 1925, 221 Ø gik så vidt som til at hævde, at en skibsfører var pligtig at betale erhvervsskat til Køge af den indtægt, han havde haft ved befordring af gods med sit i Køge indregistrerede skib, uanset at han hverken havde telefon, pakhus eller forretningslokale i byen.²⁷

Derimod har vi fra det ganske analoge område – om begrænset skattepligt – afgørelser som U. 1908, 693, V. O. om skattefrihed for udlænding, der købte kalluner her og behandlede dem foreløbigt i sin herværende faste ejendom, før han eksporterede dem og 1910, 804 V. O.,

23. Jeg går ud fra, at udvalget vil foretrække den måde at gengive dets standpunkt på fremfor at påklandre det den asociale betragtning, det selv anførte i sine præmisser: Selvstændig næringsdrivende (som i 1945-sagen) skal gå fri, lønmodtagere (som i 1948-tilfældet) ikke.

24. Det er vel herefter tvivlsomt, om man med Kommunehåndbog 529-530 fortsat kan akceptere det synspunkt, at et elektricitetsselskab driver erhverv i de kommuner, hvor dets aftagere bor. Derimod er det oplagt, at det ikke kan være nok, at ledninger går gennem kommunen, og at U. 1941, 269 H ikke kan tillægges nogen betydning for besvarelsen af spørgsmålene, da sagen alene angik skattefordeling mellem kommuner i henhold til K. L. § 36, stk. 2, der er langt videre formuleret end erhvervsskattereglerne (cfr. Kommunehåndbog l.c.).

25. Jfr. også S. T. 1941/42, 543; 1943/44, 95; 1944/45, 92 og 1945/46, 345.

26. Kommunehåndbog 533.

27. Endnu S. T. 1943/44, 522 følger dommen. Se også de meget strenge administrative afgørelser i Kommunehåndbog 531 (fiskeeksportører indfandt sig regelmæssigt i auktionshal for at byde; slagtermester indbragte på bestemte ugedage kreaturer til en købstads eksportstalde og lod derefter slagtingen foretage i samme bys slagtehuse).

hvor den pågældende slap ligeså smertefrit fra her at opkøbe kød, æg og smør, hvoraf 99 % eksporteredes, mens den del af det leverede smør, som var usælgeligt, solgtes i Esbjerg.²⁸

Ex. 5: Arbejdsskure er et kapitel for sig. Dets højdepunkter er skrevet af U. 1908, 323 H, 1928, 627 H (med note), 1942, 1130 V og 1945, 759 H samt af Hartvig Jacobsen 73-74.²⁹

Ex. 6: U. 1930, 603 H fastslog, at en rutebilejer, der boede i og havde sine vogne i Odder, men kørte på Aarhus, var erhvervsskattepligtig til sidstnævnte kommune, da han var medlem af en større sammenslutning af rutebilejere, som ejede den station i Aarhus, som han benyttede sig af. Dommen førte til, at de pågældende interessegrupper ved den næste lovrevision (K. L. 1937) fik gennemført noget helt enestående i vor erhvervsskatterets historie: en indskrænkning af skattepligtens område³⁰.

Ex. 7: Støttet på U. 1921, 665 H anfører Rambusch 81-82, at aktieselskabsbestyrelsesmedlemmer har deres honorarindtægt fra den kommune, hvor selskabets hovedvirksomhed foregår, uanset om det er indregistreret andetsteds, og uanset om bestyrelsesmedlemmet aldrig har sat sine ben i registreringskommunen, fx. fordi bestyrelsesmøderne ikke holdes der. Han er i god pagt med hele tilknytningslæren, når han fortsætter: »Ganske absolut gælder dette dog ikke, thi i tilfælde hvor f.ex. ...« Realiteten er vistnok, at finansministeriet mener eet, indenrigsministeriet noget andet.³¹

3. I vore dage omfatter det fornemste eksempel på, at der stadig er noget liv i den klassiske skattely-betragtning, sådanne tilfælde, hvor bopælen er på *Frederiksberg* eller i *Gentofte* men arbejdet udføres i *København*. Her opkræves til gengæld ingen form for erhvervsskat, jfr. lov nr. 84 af 31. marts 1937, §§ 4 stk. 1 og 8 stk. 1³². »Spejl-situationen« er uden praktisk interesse jfr. ndfr. p. 583.

28. Se også de af Helkett I. 47 og 73-75 kommenterede afgørelser (lsk. 1928, 42 og 43; 1935, 3, 72 og 142; 1937, 58 og 1938, 84).

29. Jfr. også S. T. 1941/42, 547; 1942/43, 498; 1943/44, 376 og 1949/50, 93.

30. Dog ikke vedrørende tilknytningsbetingelsen, men i relation til indtægtsartskriteriet, jfr. K. L. § 18 stk. 1 nr. 1, der undtager koncessionerede automobilruter. Hvorfor skal den lille mand, der ikke får subsidier i form af koncession være dårligere stillet?

31. Smlg. det om et nærbeslægtet problem i Kommunehåndbog 532-533 anførte.

32. Loven, der tildels er ændret ved lov nr. 48 af 14. februar 1951 og nr. 53 af 16. marts 1956, indeholder derimod nogle regler, hvorefter de to rige kommuner som så-

Derimod udskrives normal erhvervsskat i det indbyrdes forhold mellem Frederiksberg og Gentofte, og har en skatteyder samtidigt opholdskommuneskattepligtigt ophold såvel i en af disse kommuner som i en fjerde, mens hans arbejder i København, vil han der kunne erhvervsskatteansættes efter den del af erhvervsindtægten som svarer til forholdet mellem fjerdekommuneskatten og hans samlede opholdskommuneskat.

4. *Småindtægter* beskattes ikke til erhvervskommunen. Det herved skabte skattefrihedsrum blev i 1940'erne øget langt stærkere end prisstigningen kunne begrunde. Nu gælder lov nr. 83 af 8. marts 1949 hvorefter man undgår erhvervsskat, hvis enten:

- a. Årets erhvervsindtægt i den pågældende kommune fra alle erhvervsskattepligtigt begrundende indtægtsgrupper under eet har været under 4000 kr.³³ eller
- b. Årets samlede indtægt³⁴ ligger under erhvervskommunens (højeste) sygekassegrænse.³⁵

5. Man kan næppe med føje sige, at det er krystalklart, hvilke *personelle krav*, der gælder i erhvervsskattelæren.

A. Om skattepligtens indtræden og ophør findes nogle regler i K. L. § 19 stk. 1 nr. 3 samt stk. 2 og 3 og, i § 20. De kommenteres af Axel A. Nielsen I, 183–184³⁶. Hverken lov eller teori gør en væsentligt klogere, når man står overfor et vanskeligt tvivlstilfælde i praksis. Her har man foreløbig kun et lille halmstrå at klynge sig til, nemlig et par

danne yder en vis socialhjælp til København. Hele spørgsmålet har i mange år stået på, at man afventede »hovedstadsvoldgiftsrettens« betænkning; i de senere år på, at man skulle have tid til en grundig gennemlæsning af den.

33. Med »indtægt« må formentlig her være sigtet til det samme overskudsbegreb, som vi har beskæftiget os med i børneskatteretten (foran p. 486). Nævnes kan erhvervsskatteudvalgets skr. af 12. februar 1955 (S. O. 1955, 247): Bevillingsmæssig skattelettelse (S. L. § 23) bragte indtægten i erhvervskommunen ned under 4000 kr., herved bortfaldt erhvervsskattepligten. Smlg. Kommunehåndbog 538-539.

34. Her ifølge praksis identisk med »den skattepligtige indkomst«.

35. Det forekommer lidt mærkeligt for en almindelig betragtning at se, at loven giver indenrigsministeren adgang til, for at hjælpe nødstedte kommuner, at lempe denne skattepligtsbetingelse ved at nedsætte grænsen med indtil 35 %. Ifølge Kommunehåndbog 538 er det hidtil dog kun sket en enkelt gang.

36. Se også Hartvig Jacobsen 121 (med henvisninger til yderligere litteratur i note 1) og Kommunehåndbog 539-540.

Om begrænset skattepligts indtræden og ophør, se Vogt R. R. 1956, 56 med klare eksempler.

nærmest selvfølgelig Østre Landsretsdomme fra U. 1922: En grosserer omdannede i december 1919 sit firma til et aktieselskab, hvori han blev direktør. Med fuld formel ret kunne han hævde, at han herefter ikke var erhvervsskattepligtig i 1920/21 af sin grossererindtægt, da dette erhvervsforhold var ophørt at bestå (jfr. nu K. L. § 20 nr. 3). Den gik naturligvis ikke (375). Blader vi om til 403 møder vi en købmand fra Rudkøbing, som det gik bedre. Han havde 1. januar 1917 startet en forretning i Odense, men skulle ikke betale erhvervsskat for 1917/18, da der ikke var nogen indtægt i det foregående år, som kunne danne grundlag for ansættelsen.

B. Hvad sambeskatningsproblemerne angår er loven ganske tavs.

Det er utvivlsomt korrekt, når U. 1937, 138 V udtaler, at »pligt til at udrede erhvervsskat ikke kan påhvile en person ... der ikke ... selvstændigt kan ansættes til statsskat« (eller opholdskommuneskat(?)). I det hele bør man sikkert løse spørgsmålet rent konstruktivt og blindt følge dansk skatterets hovedprincip om at kone (og børn) er dele af manden uden selvstændig eksistens overfor skattevæsenet. At forsøge at mildne det ud fra forholdets natur, vil formentlig blot føre til en forrodet retsstilling.

Et eksempel vil sikkert bedre end mange ord tydeliggøre, hvad jeg mener: En i Haslev bosat sagfører driver sin forretning i Næstved. Den har i 1956 givet 20.000 kr. i overskud. Han gifter sig 15. februar 1957. Bruden er bestyrelsesmedlem i en Næstved-bank og fik herfor i 1956 2000 kr. i honorar. Endvidere er hun kontordame i København og her tjente hun 8000 kr. i 1956. 1. maj 1957 går hun over til deltidsarbejde, hvorved lønnen falder til 500 kr. om måneden. For 1957/58 ville jeg erhvervsbeskatte manden til Næstved af 22.000 kr. $\div$ 500 kr. = 21.500 kr. og til København af 6000 kr. $\div$ 400 kr. $\div$ 1500 kr. = 4100 kr.

Jeg vil med andre ord foretrække at forstå erhvervsskatte reglerne således, at såvel 4000 kr.-reglen som sygekassebestemmelsen må forstås efter ægtefællernes indtægtsforhold under eet, at sambeskatningens indtræden sker samtidig ved erhvervsskat³⁷ og anden skat, at nygifte-

37. Jfr. herved, at begrænset skattepligt også antages at omfatte indtægt og formue, der hører til hos skatteyderens hustru, når ægtefællerne ikke lever faktisk adskilt. Dette gælder hvadenten hustruen opholder sig her i landet (Isk. 1952, 112) eller bor hos sin mand i udlandet (Isk. 1952, 3).

reglerne også gælder for erhvervsskatten, at lønmodtagerfradrag også indrømmes og at hustrufradrag gives og fordeles proportionalt mellem samtlige hustrufradragsberettigende indkomster.

6. Et *overskud* ved erhvervet må naturligvis være fremkommet. Ved opgørelsen heraf anvender man de almindelige regler i S. L., men her opstår det særlige spørgsmål, at man skal afgøre, hvilken kommune hver enkelt krones indtægt og udgift skal henføres til. Dette skaber selvsagt ikke helt små problemer. Loven hjælper os ikke stort. Praksis frembyder en mangfoldighed, som sikkert kun kan forklares og forstås af specialister, så jeg opgiver ganske ævred og henviser blot til de almindelige grundprincipper, der udvikles af Axel A. Nielsen I, 181–182 og (om juridiske personer, hvad principielt ikke skulle gøre nogen større forskel) II, 92–102.³⁸

De vigtigste af de grupper, for hvilke erhvervsskattepligten først indførtes ved K. L. 1937 – statsansatte (men ikke kommunalt beskæftigede) og havfiskere samt søfolk – fik ved K. L. § 27 stk. 1 den særbehandling at deres indtægter kun skulle medtages for halvdelen vedkommende (dog ikke ved bedømmelsen af, om indtægten overstiger de under 4 nævnte skatteminima). Ved afgrænsningen af, hvad der skal gå under de milde statstjenesteregler, følger praksis en klar linie i skatteyderens disfavør. Hovedafgørelsen er U. 1937, 821 V om en eksportandelssvineslagterioverkontroldyr læge, der ansattes af landbrugsministeriet og fik løn udregnet efter tjenestemandreglerne, men den betaltes af slagteriet³⁹. Den foran i note 10 omtalte kontorchef i

38. Supplerende kan henvises til erhvervsskatteudvalgsafgørelsen i S. O. 1954, 52, der henfører direktørindtægt i form af fribolig (naturnødvendigt i opholdskommunen) og automobil til privatkørsel (praktisk nødvendigt udenfor erhvervskommunen) til erhvervskommuneindtægten, da det var vederlag for arbejde udført i denne kommune. – Personligt prægede fradrag som forsikringspræmier, underholdsudgifter o.l. kommer ikke i betragtning, jfr. (om S. L. § 2) lsk. 1952, 87. Derimod gælder efter hele vort skattesystems indretning noget andet om skattefradrag (modsat merindkomstfradrag, der kun findes i statsskatteretten og her kun for ubegrænset skattepligtige; loftsreglen må derimod antages at gælde også på de her behandlede områder). På den egentlige erhvervsskats område spiller disse spørgsmål ingen særlig rolle som følge af den særlige beregningsmåde i K. L. § 27; man må blot ikke lade sig forlede af stk. 1, 2. pkt. til at tro, at der ligger noget principielt i ordene »uden fradrag for personlige skatter og forsikringer«. Der er jo tale om brøkregning.

39. Tilsvarende S. T. 1951/52, 549 (hedeselskabet) og 1952/53, 19-20 (mødrehjælpsinstitution). Jeg har ikke herved helt udtømt min kilde, der er Kommunehåndbog 534.

overpræsidiat fik statsbegunstigelse for den del af lønnen, der modsvareredes af det statstilskud, hans arbejdsgiver blandt andet lever af.

7. Erhvervskommuneskatteberegningen er en opgave for specialister. Den, der tvivler herpå, henvises til at læse om K. L. §§ 27 og 28 (som bestemmelserne fortolkes ved imin. cirk. nr. 13 af 7. februar 1938) hos Axel A. Nielsen I, 189–191, Hartvig Jacobsen 300–302 og i Wamberg's bog 63–65. Slutresultatet siges at blive, at summen af opholdskommuneskatten og erhvervsskatten normalt ikke kommer til at overstige den opholdskommuneskat, der ville være blevet pålignet, hvis den pågældende havde boet i sin erhvervskommune. Det kan også udtrykkes sådan, at det normalt er en betingelse for, at man overhovedet kommer til at svare erhvervsskat at man bor i en billig kommune og arbejder i en dyr.⁴⁰

8. Hvis man læser K. L.'s mere perifere regler, får man det indtryk, at der opstilles yderligere en erhvervsskattepligt-betingelse, som (efter skattemyndighedernes velkendte arbejdstempo og vanskelighederne med at finde de skattepligtige⁴¹) måtte forventes at spille en betydelig rolle. For det første kræver § 22, stk. 4 at *skatteansættelse skal være sket inden 10. marts*, og det vil ofte vanskeligt kunne nås. Dernæst giver § 22 stk. 3 (om tillægsligning) næppe for en uhildet lovfortolker nogen redningsplanke. Skal 10. marts-fristen tages alvorligt, må det være uantageligt at følge Kommunehåndbog 540 derhen, at erhvervskommunen skulle kunne befri sig for sine lovhjemlede pligter ved blot at døbe ansættelsen med navnet »tillægsligning«. Selvom dette antages, ville man blot give erhvervskommunen henstand i eet år og en og tyve dage, idet stk. 3 henviser til § 10 stk. 3. Det må være udelukket at knytte realitetsbetydning til herved muliggjorte spil på formelle strenge. Der foreligger ikke den dertil krævede klarhed for, at lovgiveren har villet give en materiel forældelsesregel, jfr. nærmere foran § 125 note 3 og den der nævnte byretsdom.

40. Begrænset skattepligtiges statsskatter beregnes efter ikke-forsørger-skalaen, dog mindst 6 % (for juridiske personer (foran T 23, 3b) er minimum 12 %), jfr. U. L. § 1 stk. 4. Da de ikke omfattedes af reglerne om værne- og tillægsindkomstskatter, fik skalasammensmeltningen i 1956 (foran p. 14) den vistnok utilsigtede følge, at deres skatter forøgedes ikke så lidt. Kommuneskatten beregnedes med ligningsprocenten af skalainkomsten uden reguleringer efter formue og lejlighed eller kildeart (K. L. § 29).

41. Man har jo ikke noget folkeregister at ty til og opholdskommunen vil ofte være alt andet end kollegial, dels har dens skattefolk arbejde nok om foråret, dels skal den ofte af med en del af sin skat, hvis der bliver tale om erhvervsskatte retlig refusion.

T 25. EJENDOMSSKATTER – ALMINDELIGHEDER¹

I. Igennem den længste periode i det årtusind, hvori det danske samfund har bestået, har skatterne på fast ejendom været de vigtigste direkte skatter. De er også de ældste blandt nutidens tre direkte skatteformer². I det primitive samfund er det bekvemt med en skat, hvor ligningskontrollen indskrænkes til det mindst mulige, og så længe samfundet endnu overvejende har et bondepræg, og realkrediten er mangelfuldt udviklet, er ejendommenes værdier og afkast ganske gode udtryk for den relative skatteevne hos de borgere, der har så meget, at det under datidens forhold var praktisk muligt og ønskeligt at beskatte dem.

Vi skal naturligvis ikke kaste os ud i nogen detaljeret gennemgang af ejendomsskatternes brogede historie gennem århundrederne. Det ville imidlertid være forkert i en bog som denne at fortie, at vor ærværdigste direkte skat er tienden. Den opstod i det sydlige udland omkring år 600 og førtes med den katolske kirke her til landet, hvor Knud den Hellige indførte den o. 1120. Ganske vist begyndte man at afløse den allerede ved General-Landvæsens Collegiets i maj 1768 udfærdigede instruks for Landvæsens-Commissairerne i Danmark³, og ganske vist blev denne proces fuldbjyrdet ved lov nr. 100 af 15. maj 1903 (og bekendtgørelse nr. 154 af 1. oktober s.a.), men nævnte lovs § 2 tillod tiendeyderne at vælge en så lempelig afviklingsordning – 4 % obligationer med 2¼ % halvårlig ydelse – at vi kommer langt ind i det 21. århundrede, før vi siger det endelige farvel til ordningen⁴.

1. Blandt den righoldige uddybende litteratur skal her blot henvises til L. V. Birck: »Ejendomsskatter og Ejendomspriser« (1912), P. J. Tetens: »Haandbog i Lovgivningen om Skatter og andre communale Paalæg, samt om Organisation af de vigtigste dertil hørende Indretninger« (1885) og Jens Toftegaard og C. Ulrich Mortensen: »Vore Skatter« (3. udg. 1942), 57-99 og 247-255. Læst i sammenhæng skulle disse tre værker give så megen og så alsidig orientering, som de fleste vil slå sig tilfreds med.

2. Hvor gammel ved ingen, men der er formentlig ingen tvivl om, at vor ældste egentlige formueskat er Christian den Tredies af 1542 og den første indtægtskat, Erik Menveds 10 %-afgift af 1317, og længe før den tid havde vi jo bl.a. tienden.

3. Philip, der behandler tienden 292-293, siger, at afløsningen begyndte ca. 1740.

4. Den, der ønsker at tilbringe nogle fornøjelige timer med at læse mere om Tien- den, kan hos mig låne den af Cancellist i det danske Cancellie, Capitain af Kongens Livcorps, Christian Lunn, i 1839 på Gyldendal udsendte »Håndbog over det danske Tiendevæsen og nogle dermed beslægtede Materier, tillige med et Anhang om den til

1688 blev det skelsættende år i vor ældre ejendomsbeskatnings historie. Da lå Ole Rømers matrikel fuldendt. Grundlaget var skabt for hartkornsskatterne. De blev først sat på aftægt 15. maj 1903 (K. L. afsnit B og lov nr. 103 § 1) og først aflivet helt ved den kommunale ejendomsskattelov nr. 83 af 31. marts 1926⁵. Det var grundskatter, der baseredes på jordens bonitet. Permanente bygningsskatter fik vi ved den forordning af 1. oktober 1802, om Afgift af Eiendomme, der skulle blive grundpillen i vor lovgivning om direkte skatter i et hundreår. Forordningens husskatte regler fik hovedsageligt alene betydning i byerne⁶.

Byernes vækst og industrialiseringens gennembrud svækkede grundlaget for de faste ejendommers placering som hovedskattekilde afgørende. Selv de skatteliberaller, der stod bag den store reform i 1903, veg imidlertid tilbage fra helt at give afkald på denne skattekilde, uanset at den stemte mindre godt med tidens tanker. Industrifyrster med topskattevner behøvede så at sige ikke eje nogen fast ejendom; forgældede landbrugere kunne godt sidde på gårde med ikke helt små bruttoværdier. Lovgivningsmagten indskrænkede sig imidlertid i princippet til en tiltrængt rationalisering. Den bestod i, at man samlede de mange skatteformer, der var groet op, i een skat, ejendomsskylden, og i at man fremover skulle have hyppigere vurderinger, så forholdet mellem ejendommenes skattetilsvær til enhver tid kunne komme til at svare til de faktiske værdiforhold. De nye skattesatser fastsættes således, at ejendomsskatterne fik en ringere del i totalskatteprovenuet. Den senere udvikling har fortsat denne (relative) tilbagetrængningsproces⁷, men i

Kirketiendens Oppebørsel knyttede Forpligtelse, at holde Kirken med Tilbehør og Kirkegaarden vedlige, samt om Kirkeieierens Dispositionsret over Kirkegodset, m.m.«. De 364 tættrykte sider rummer – set med nutidens øjne – mange snurrigheder.

5. Om de gamle skatters sidste år i kommunerne se navnlig »Vore Skatter« 247-249 og Røgind 68-69.

6. Til dette korte rids af ejendomsskatternes udvikling i forbigange århundreder hører vel også en bemærkning om, at vor første eengangsskat – bankhæftelsen – hvilede på de faste ejendomme. Hovedbestemmelserne om denne før-første prioritet til Nationalbanken på 6 % af ejendomsværdien findes i forordningerne af 5. januar og 9. juli 1813. Lovgivningen herom og administrativ praksis gengives i stærkt koncentreret form af Tetens l. c. 1-4.

7. 1900/1901 tegnede ejendomsskatterne sig for 32 % af det samlede (direkte som indirekte) skatteprovenu, 1905/06 var procenten 25, i mellemkrigsperioden lå den på 15-16 og kort efter anden verdenskrigs afslutning på 8 (mere udførlige oplysninger findes i tabellen hos Philip 39). I 1956/57 blev der udskrevet ialt 522 mill. kr. i ejen-

princippet opretholder man altså stadig den dobbeltbeskatning, som ligger i at udskille enkelte aktiver til en speciel ekstraskat på bruttoværdien, samtidig med, at man lader ejendomsværdiernes nettobeløb indgå i ligningsgrundlaget for den på evnebetragtninger hvilende formueskat⁸.

Når man trods alle betænkeligheder ikke forlængst er ophørt med at opkræve ejendomsskatter, skyldes det – foruden fiskale grunde – at der i århundredets løb er skabt politisk magt bag nye ideer. For det første har man set skævt til den privilegerede stilling, ejendomsjerne opnår under den stadige pengeforringelse⁹. For det andet er det blevet hævdet, at profitten ved udnyttelsen af »vore allesammens« jord bør tilfalde os alle, personificeret i stat og kommune. 1903-ejendomsskylden fik derfor ved lov nr. 352 af 7. august 1922 § 5 et barn, grundskylden, der forlængst er vokset faderen over hovedet og nu er ca. dobbelt så høj som denne¹⁰. Nogle år senere førte tankerne til, at man fostrede et barnebarn – grundstigningsskylden – der vel (endnu) er den lille i familien, men til gengæld et sådant problembarn, at det er den af vore nugældende ejendomsskatter, der burde gøres til genstand for den udførligste behandling.

Den stærke trang til at skatte jorden som sådan har som modstykke en stigende aversion mod bygningsskatter. Det er vel ikke helt klart, hvorfor man i så henseende skal skille, hvad der økonomisk er en udelelig enhed (grund og bygninger) men det gør man altså, og det endog i stadig stigende grad. Vi skal ikke her foregribe de afsnit i den nyere fædrelandshistorie, som angår opbygningen af det lovgiverværk,

domsskatter svarende til godt 7 % af alle skatter (S. O. 1957, 20-21). En lignende udviklingstendens finder vi i de andre vest- og sydeuropæiske lande, se nærmere S. O. 1951, 61-68.

8. På noget lignende vis særbruttobeskattes ejere af motorkøretøjer. Når radio-, fjernsyns- og hundeejere må betale årlige skatter for at eje aktiver af de nævnte arter, er der tale om rene kopskatter på goder, som normalt ikke indgår i den skattemæssige formueopgørelse. Se dog hundelov 164/1937 §§ 2-4.

9. Totalbeløbene for de ejendoms- og grundværdier, hvorpå skatterne udskrives øges springvis i de år, hvor der foregår almindelige vurderinger. Således steg de samlede grundværdier i 1950 fra 6,5 til 8,4 milliarder kr., mens tallet herefter var praktisk talt uændret til vurderingen i 1956, hvis slutsum blev ca. 12,5. Ejendomsværdierne stiger noget stærkere mellem vurderingerne, som følge af nybygninger etc. – De lå i 1950 på niveauet 28-29 milliarder kr. men var efter 1956-vurderingen steget til ca. 47.

10. Provenuet 1956/57 til såvel stat som kommune var således henholdsvis 168,6 mill. kr. og 335,2. Det manglende beløb i de i note 7 nævnte 522 mill. kr. – 18,2 mill. kr. – hidrørte fra grundstigningsskylden.

der sigter på helt at likvidere den ejendomsskyld, som 1903-rationaliseringen gjorde til den eneste ejendomsskat. Først gennemgangen ndfr. T 27, II og T 29 vil afsløre for eventuelt interesserede, om jeg qua folketingsvælger mener, at børnenes værk er bedre end fædrenes.

II. En fremstilling af vor ejendomsskatteret falder herefter naturligt i fire hovedafsnit. Først et om vurderingen, og så et om hver af de tre skatteformer.

Man kunne imidlertid også have sondret efter skattemodtageren. Modsat, hvad der gælder for de andre – direkte som indirekte – skatter, er det her kommunerne, der ligger i spidsen¹¹. Begrundelsen må vist nok først og fremmest søges i den betydelige konservatisme, der så ofte hænger ved kommunalforvaltningen. I al fald de af Philip 285–286 fremhævede »saglige« forklaringer synes ikke at have væsentlig vægt. Det mener han vist også selv, efter hvad han »skriver« mellem linierne.

Hvad udskrivningens størrelse – promillefastsættelsen – angår, står amtsrådet helt frit år for år ved budgettets udarbejdelse. Dette er nødvendigt, fordi ejendomsskatterne er den – næsten – eneste variable post på indtægtssiden¹², og fordi de fleste amtskommuneudgifter er bundet af den til enhver tid gældende lovgivning og skiftende behov for nødvendighedsforanstaltninger som sygehuse, veje etc.

Primærkommunernes folk finder derimod spredt rundt i lovbøgerne aparte umyndiggørelsesbestemmelser om, hvad de må og ikke må¹³. Da

11. De 522 mill. kr. i 1956/57 fordelte sig således med 92,5 til staten (hvoraf den fælleskommunale udligningsfond fik 61,2) og 429,5 til kommunerne. Langt den overvejende del blev udskrevet på landet til sogne- og amtskommuner, nemlig henholdsvis ca. 214 og ca. 137 mill. kr. Herudover fik Gentofte, der er sognekommune i ejendomsskatterettens forstand, ca. 11 mill. kr., mens de resterende beløb fordelte sig med 21,3 mill. kr. på alle købstæder under eet og ca. 39 mill. kr. til København og knapt 7 til Frederiksberg.

I England opkræver staten slet ikke skat på fast ejendom. der til gengæld er kommunernes eneste skatteobjekt (Philip 284 jfr. 259-261).

12. Jfr. foran p. 15.

13. Herom kan bl.a. henvises til Røgind 130-132 og Karnow 620 note 7-10. Navnlig socialdemokratiet har i de senere år været aktivt, om end ikke overvældende energisk, for at indføre endnu strengere lovmæssige begrænsninger af ligningsforholdet i ejendomsskatternes disfavør se fx. S. O. 1954, 119-120 og 1956, 216. Spørgsmålet optoges i den plan over de 5 områder i vor skatteret, som skønnedes i ganske særlig grad at trænge til reformer, og som politikerne derfor i marts 1956 blev enige om at revolutionere inden 1. oktober s.å. Der skete lige så lidt her som på 3 af de andre punkter

disse regler så at sige er de eneste forsøg lovgivningsmagten har gjort på at koordinere indkomst og formuesskatter med ejendomsskatterne, skal vi se en smule på bestemmelserne her.¹⁴

Købstadskommunernes ejendomsskatteudskrivning blev reguleret ved den kommunale ejendomsskattelev nr. 188 af 20. maj 1933 § 5. Herefter må ejendomsskatter kun forhøjes ud over visse grænser i forhold til det foregående tiårs indkomstskatteudskrivning, hvis det sker langsomt¹⁵. Det kræver nogen tid og vejledning at tilegne sig den overbroderede lovteksts finesser. Alligevel forbigår jeg – modsat fx. Kommunehåndbog 583 – en nærmere fortolkning. Praktisk betydning har en sådan nemlig aldrig haft. Alle købstæder, uden en eneste undtagelse, har stedse holdt sig langt under maksima¹⁶.

For sognekommuners vedkommende skal forholdet mellem indkomst og ejendomsskatter (ligningsforholdet) godkendes af amtsrådet i medfør af den sidste endnu gældende bestemmelse i den store landkommunallov af 6. juli 1867 (§ 18)¹⁷. For at forrykke det pr. 1. januar 1904

(forsørgerbegrebsrevision og afvikling af erhvervsskatter samt indkomstrateskalaer i stedet for formue og lejlighed og kildeartsligning). Kun de radikales bannermærke, merindkomstfradraget, fik man hejst.

14. Svensk ret har siden 1955 arbejdet med et sindrigt system, hvorefter hver enkelt ejendomsejers samlede skattetilsvær bliver fastsat under eet, således at man kombinerer de hensyn, der ligger bag de tre skatteformer. Detaljer findes hos Granlund-Hedborg 42-60 og 67-77 samt Geijer 2-3, 6-35 og 306-327. Et af hovedprincipperne er, at der reelt ikke skal pålignes nogen ejendomsskat, hvis ejendommen giver et passende udbytte. Reversen heraf er, at ejeren bliver indkomstbeskattet af en procent af ejendomsværdien (»minimumsafkast«), uanset om han ikke har haft så stor en indtægt af ejendommen.

15. Philip 286-287 mener, at reglen først og fremmest er begrundet i ønsket om at hindre politiske misbrug, når kommunalbestyrelsesflertallet står og vipper mellem sognets gårdejere og stationsbyens arbejdere. Det er næppe rigtigt, at lovgivningsmagten har ladet sig bevæge af sådanne hensyn. Bestemmelsen gælder kun for købstæderne og giver ikke nogen begrænsning for de personlige skatter. Langt snarere er den et udslag af trangen til for indviklethedens egen skyld at komplicere systemet gennem lovmageri. Det samme gælder sikkert de øvrige regler om ligningsforholdet, der omtales straks ndfr.

16. Tabellen i Kommunestyrebog 525 viser variationer fra 2-9 % for ejendomsskatternes andel i de samlede direkte kommuneskatter i en række købstæder. På landet ligger ejendomsskatteprocenten langt højere. Anførte værk 526-527 nævner procenter op til 80. Dette er formentlig ikke uden sammenhæng med de mangler, der traditionelt hæfter ved indkomstligningsgrundlaget. Ufuldkommenheden her er særlig skæbnesvanger ved kommuneskatteudskrivninger, mens den stort set blot rammer udensognsboende ved statsskatteligningen.

gældende forhold kræves konfirmation med kvalificeret majoritet i amtsrådet af et af sognerådets flertal stillet forslag¹⁸.

Alle kommunegrupper skal fastlægge ligningsforholdet for 4 år ad gangen¹⁹, dog gerne til svingende brøker²⁰. Reglerne findes i lov 1933 §§ 4-6.

T 26. EJENDOMSSKATTER – ALMINDELIG DEL

I. Siden lov nr. 103 af 15. maj 1903 trådte i kraft den 1. juli 1904 har ejendomsskatternes ligningsgrundlag været individuelle vurderinger af landets ejendomme foretaget med ret korte mellemrum. Siden 1916 (lov nr. 321 af 22. december 1915) har man ved hver enkelt vurdering, udover at fastsætte en værdi for hele ejendommen, tillige foretaget en særlig værdiansættelse af jorden.¹ Vurderingsreglerne fandtes en tid lang i lov nr. 352 af 7. august 1922, men denne blev på dette område afløst af lov nr. 179 af 23. juni 1956².

Ifølge loven sker vurderinger af alle landets ejendomme (§ 1) med

17. En sønderjydsk kommune, der ikke ville respektere dette formynderskab, blev i 1939 drevet hjem til folden på den ganske effektive måde at fogden nægtede den udpantningsret for udskrevne skatter (S. O. 1951, 104).

18. Retskilde er stadig K. L. 1903 § 26 jfr. K. L. 1924 § 30.

19. De 4 år svarer til valgperiodens længde. Den nu løbende skatteperiode udløber 31. marts 1959, mens den kommunalbestyrelse, som vil fremgå af næste almindelige valg, tiltræder 1. april 1958.

20. »Dette sker ikke sjældent i bymæssigt bebyggede kommuner i stærk vækst, hvor man for at hindre, at ejendomsskatterne skal blive for tyngende, vedtager en gennem de 4 år nedadgående aftrapning af ligningsforholdet« (Kommunehåndbog 417-418). Nævnte forhold førte til, at lov nr. 361 af 22. december 1954 § 5 helt ophævede 4 års-reglen for sognekommuner med betydelig befolkningstilvækst.

1. Den historisk set virksomste faktor bag jordskatternes genindførelse var den ved lov nr. 51 af 14. marts 1911 nedsatte landbokommission.

2. Se hertil navnlig ld. cirk. nr. 131 af 2. august 1956. Da der ikke er tale om nogen gennemgribende lovrevision, har ældre administrativ praksis stadig interesse, jfr. herom »Over-Skyldraadets Bestemmelser vedrørende Vurdering til Ejendomsskyld og Grundskyld« (1931); »Oversigt over de siden 1931 stedfundne ændringer i de gældende Vurderingsbestemmelser m.m.« (1945) og ld. cirk. nr. 52 og 191 af 10. marts og 12. september 1950, samt skdep. cirk. nr. 7 af 13. januar 1951. Med hovedvægten lagt på de i 1956 foretagne ændringer kommenteres loven af Karnow 4563-4571 og 4589-4591, af Halvorsen i R. R. 1956, 387-390 og af S. O. 1956, 129-132. Nydannelserne er så at sige alle hentet fra udk. 1950, der navnlig behandler ejendomsbeskatningen 98-102 og 141-194. Sidstnævnte sted i det motiverede lovforslags form.

undtagelse af kirker, kirkegårde³, offentlige veje og parker⁴, befæstnings-, fyr-, jernbane-, havne-, kanal- og lufthavnsanlæg (§ 7). I praksis bortser man dog hyppigst tillige fra småejendomme som fx. kolonihavehuse på lejet grund, i det omfang man ikke tør tage den uro i vælgerbefolkningen, som opstår, hver gang skattevæsenet søger at optræde på denne arena.⁵

II. Det er dog ikke alle de vurderede ejendomme, der beskattes. Vi møder her for det første det sædvanlige snobberi for diplomatiet, der her fører til, at man – under forudsætning af gensidighed – fritager fremmede staters gesandtskabs- og konsulatsejendomme.⁶ Naturligt er det derimod, at man – for at undgå administrationsbesvær – i vidt omfang undtager de ejendomme, det offentlige selv ejer.⁷ Dernæst kan nævnes en tredje gruppe, omfattende ret forskelligartede tilfælde, hvor man ønsker at give subventioner i form af ejendomsskattefritagelse, hvilket iøvrigt synes at være en dårlig – men for politikere let fordøjelig – ide. Gennemførelsen af den fører til ret tilfældige resultater. Reglerne gælder navnlig for hedearealer, bygningsfredede ejendomme og ejendomme, der tilhører velgørende stiftelser o.l.⁸

3. Se herom Axel A. Nielsen I, 225.

4. Private parkanlæg skal vurderes, men bliver efter omstændighederne sat til 0, hvis offentligheden har fri adgang dertil, og der er tinglyst deklaration om, at arealet skal opretholdes som anlæg (Karnow 4565 note 23.)

5. Se også nærmere ndfr. p. 602 om februarlovene 1957. (nr. 30 § 6, stk. 3 og nr. 31 § 4, stk. 2).

6. Lov 1956 § 49 (stat og fælleskommunal udligningsfond) og lov 1933 §§ 16 og 19 (kommunale skatter). Ifølge skdep. cirk. nr. 53 af 3. marts 1923 gælder fritagelse også for ejendomme, der udlejes og som følge deraf (tildels) bruges til andet end kontorer og bolig for vedkommende fremmede repræsentation (!).

7. Se nærmere lov nr. 352 af 7. august 1922 § 8 (der formentlig stadig gælder uanset den uklarhed, der er skabt ved den sjuskede formulering af lov 1956 § 52 (jfr. § 49 (!))) og lov 1933 §§ 16 og 19 samt (om nationalbanken) lov nr. 116 af 7. april 1936 § 21. Fritagelsen gælder ikke ejendomme, som det offentlige har lejet. (skdep. cirk. nr. 53 af 3. marts 1923).

8. Lovgrundlaget er det i note 7 anførte, samt lov 1933 §§ 17 og 18. Sidstnævnte regel er god at kende for den, der forhandler med myndigheder, som stiller sig op i den position, at de gerne ville hjælpe, hvis de blot kunne (»Hvor kommunalbestyrelsen ... finder det ønskeligt ... er kommunalbestyrelsen berettiget til ... at tilstå ... fritagelse« for kommunale ejendomsskatter). De i citatet udeladte dele af paragraffen er alle af en sådan art, at man ved velvilje kan se bort fra dem. Se også lov 1933 §§ 20-22, samt lov nr. 30 af 15. februar 1957 § 7, stk. 1 og 4 og lov nr. 31 af s.d.

I de vigtigste tilfælde, hvor ejendomsbeskatning således undlades, opkræver kommunerne ofte en mindre skat – i reglen på højst 50 % af den sædvanlige – der går under navnet »dækningsafgift«. Provenumæssigt spiller denne skat ikke nogen særlig rolle; for samtlige kommuner under eet indbringer den kun knapt 4 mill. kr. årligt.⁹

III. Om vurderingsenheden savnede vi tidligere lovregler, men lov 1956 har nu afbødet dette »savn«¹⁰.

For det første bestemmer § 11, at der foreligger to ejendomme i det tilfælde, hvor bygningen ejes af en mand, grunden af en anden.

Dernæst indeholder samme paragraf den hovedregel, at et område, der tilhører samme ejer og udgør en driftsenhed, skal behandles som een ejendom, uanset om det består af flere matrikelnumre. Stk. 2 indeholder nogle (ikke særlig vellykket formulerede) undtagelser herfra. Spørgsmålet har stor praktisk betydning som følge af udformningen af de ndfr. p. 598 f omtalte socialfradragsregler. Det er derfor trist, at den i note 10 nævnte dom tyder i retning af, at domstolene ikke vil befatte sig med at kritisere administrationens bedømmelse af de mange i praksis forekommende tvivlstilfælde.

IV. A. 1903-lovens § 2, stk. 4, fastsatte, at almindelige vurderinger normalt skulle finde sted hvert 10. år. Man havde dog nået at få 4 sådanne vurderinger, da loven fra 1922 i § 1, stk. 1 bestemte, at de følgende almindelige vurderinger skulle foretages pr. 1. januar 1922 og 1. januar 1927 og derefter hvert femte år. Fingerregning fører til, at 8. vurdering skulle have været afholdt pr. 1. januar 1937, men lov nr. 47 af 6. marts 1936 flyttede vurderingsdatoen til 1. oktober. På grund af krigen gik der så 9 år, før man pr. 1. oktober 1945 fik 9. almindelige vurdering. Nr. 10 fandt planmæssigt sted pr. 1. oktober 1950, men da vi

§ 5, stk. 1. og 4. Endelig (om hedeplantager) lov nr. 174 af 1. maj 1923 (ndfr. p. 600 note 17).

9. Hjemmelen findes i lov 1933 § 23. Udenfor Landkommunerne kan afgiften i kroner og øre ikke udgøre mere, end der opkrævedes i 1956/57, jfr. lov nr. 31 af 15. februar 1957 § 6, der dog ikke gælder grundskatter. Se iøvrigt Karnow 622 note 26. Hvis man holder af gysere, garanterer jeg for, at man vil få glæde af at læse Kommunehåndbog 588-591. Dækningsafgiften – denne retligt som økonomisk latterligt ligegyldige afkrog – er af administrationens specialister gjort til et af de mest komplicerede felter i hele dansk jura. Bedre bliver det vel ikke, når man skal til at indvæve 1957-loven i mønsteret.

10. Hidtidig praksis lå nær op ad det nu ved loven foreskrevne, jfr. ld. cirk. nr. 131 af 12. august 1956, Karnow 4565 note 25 og S. O. 1956, 137 Ø.

kom frem til 1955, ventede man på højesteretsdommen i den ndfr. T. 28, I, 1^o omtalte sag (U. 1956, 809), og det var vist den tungestvejende grund til, at man udskød 11. almindelige vurdering.¹¹

I mellemtiden kom så lov 1956 § 1 og bestemte, dels at man nu skulle holde almindelige vurderinger hvert fjerde år¹², dels at vurderingsdatoen skulle rykkes frem til 1. september. Man nærede det forfængelige håb, at myndighederne så kunne blive færdige, før borgerne det følgende års januar skal bruge tallet i deres selvangivelse (R. R. 1956, 389).

11. almindelige vurdering foregik da pr. 1. september 1956.

B. Ved siden af bestemmelserne om hovedvurderingerne er der i tidens løb – i skattelove som i andre love¹³ – givet regler om, at nyvurdering af enkelte ejendomme kan eller skal ske udenfor de sædvanlige vurderingsterminer. Denne udvikling fuldbyrdedes ved lov 1956 §§ 2-4¹⁴. Om disse særskilte vurderinger indeholdt nævnte lovregel iøvrigt (på forslag af udk. 1950 (161) det nye, at man fremtidig skal hense til prisforholdene på tidspunktet for vurderingen¹⁵ og ikke som efter 1922-lovens § 2, stk. 2, pr. sidste almindelige vurderingsdag.¹⁶

V. A. Når vurdering skal foregå, starter man med at true alle ejendoms-ejere med bøder¹⁷, såfremt de ikke indenfor korte frister i sommerferietiden ulejliger sig med at udfylde og indsende nogle indviklede skemaer (lov 1956 § 38). Indholdet af disse, alle sagførerkontorers lyseblå rædsler, bliver ofte helt ufyldestgørende, dels fordi de fornødne oplysninger ofte kun foreligger i samlet form hos myndighederne, dels fordi mange udfyldere skeler til, hvad de tror bedst kan betale sig skatte-

11. Om de officielle påskud, se S. O. 1955, 55.

12. Bestemmelsen hentet fra udk. 1950, 158, der ser noget principielt i ændringen (»vurderingsperiode på 5 år må af hensyn til muligheden for større prissvingninger forekomme lovlig lang, og man foreslår derfor ... 4 år«).

13. Se fx. saneringslov nr. 212 af 31. maj 1939 § 16, stk. 1, jfr. §§ 10 og 13. Endvidere Kommunehåndbog 581-583 og S. O. 1955, 175.

• 14. Jfr. hertil bek. nr. 243 af 22. september 1956, Id's cirk. af 25. s.m. og S. O. 1956, 130.

15. Skavankerne herved for ejendomsjere afbødes dog i stort omfang ved lov 1956 § 3, stk. 2.

16. Undtagelse gjordes ved jordvurderingen, se pudsige udslag heraf i Kommunehåndbog 582.

17. Herom lov 1956 § 38, stk. 3, jfr. Id's cirk. nr. 131 af 2. august 1956 og skdep. cirk. nr. 167 af 1. oktober 1956.

mæssigt. I det beskedne omfang de afkrævede oplysninger skønnes at have nogensomhelst relevans, må de derfor efterkontrolleres og kritiseres af vurderingsmyndighederne selv. Mon århundredet vil gå til ende, før en genial administrationschef finder ud af, at man skal lade myndighederne selv udfylde skemaerne og så sende en genpart til ejeren, så han kan protestere, hvis der er noget, han mener er urigtigt og eventuelt supplerende udfylde de få rubrikker, det offentlige er i tvivl om?

B. Sagen behandlede herefter i 1. instans af vurderingsrådet, der består af to af kommunalbestyrelsen valgte medlemmer for hver kommune eller hvert vurderingsdistrikt (§ 22) indenfor den pågældende vurderingskreds (§ 23). Grundlaget er det nævnte ejerskema, vurderingsmandens personlige kendskab til ejendommen og om fornødent en besigtelse (§ 39)¹⁸ og eventuelt tillige udtalelser fra tilkaldte specialsagkyndige (§ 25).

Skyldsrådet, der består af vurderingskredsens formænd (§ 24), reviderer vurderingsrådenes ansættelser (§ 35) og ld. skyldrådenes (lskl. §§ 29, 38 og 46).

C. Ud fra den samme sammenrodningstanke, som ligger bag afgrænsningen af skatterådenes kompetence i personskattesager, er skyldrådet også appelinstans.¹⁹ Klagefristen er normalt 4 uger (lov 1956 § 42).

Tredieinstans er lsk. (lskl. § 46) og står man ikke overfor et meget principielt retsspørgsmål, kan man trygt gå ud fra, at man herefter ikke har flere effektive retsmidler, idet domstolene ikke plejer at have syndelig lyst til at omgøre lsk.'s ansættelser.²⁰

VI. Der udsendes normalt to skattebilletter hvert år til hver ejendoms-ejer, en for primærkommuneskatter og en for skatterne til amtskommune, stat og fælleskommunal udligningsfond.

For at gøre det hele mere indviklet – navnlig for sagførerfuldmægtige, der skal lave deres første refusionsopgørelse – har man opretholdt

18. Man hører undertiden insinuationer i anledning af, at vurderingsmændenes honorar tildels fastsættes proportionelt efter vurderingernes størrelse. Satserne – der findes i skdep. cirk. nr. 8 og 9 af 23. januar 1957 – er imidlertid så små, at kritikken allerede af den grund må forstumme. Fx. ydes i hovedstadsomegnen kr. 4,50 pr. ejendom + 2 øre for hver påbegyndt 1000 kr. vurderingssum.

19. Spørgsmål om eventuel fritagelse, helt eller delvist, for at svare ejendomsskatter appelleres dog til fmin., jfr. lov 1956 § 47, bek. nr. 298 af 7. juli 1942 § 37 og bek. nr. 299 af s.d. § 15 stk. 3.

20. Jfr. navnlig ndfr. T 27 note 5 om U. 1957, 516 H.

visse bestemmelser i forordning af 8. juli 1840 om amtsstue-oppebørslerne, uanset at forordningens herhenhørende bestemmelser iøvrigt er blevet moderniseret ved lov nr. 124 af 20. april 1926. Forholdet er herefter det, at kommuneskattebilletten vedrører det sædvanlige skatteår 1. april – 31. marts, mens amtsstueskatter m.v. løber med kalenderåret. Den sidste betales i to halvårige ydelser, der skal erlægges senest henholdsvis 30. juni og 31. december og meget logisk kaldes henholdsvis april og oktober termin. Herudover forekommer på amtsstueskattebilletten ofte forskellige andre ydelser som fx. brandforsikringspenge, og de vedrører i reglen helt andre perioder. Kommuneskatteforfaldsdagene fastsættes for hver kommune for sig; ofte falder de i to rater nogenlunde oveni amtsstueskatter og terminsydelser, men især i kommuner med store ejendomsskatter anvender man en mere human fordeling, fx. således, at ejendomsskatter og personskatter opkræves under eet i flere rater. Så sparer man udsendelsen af flere skattebilletter til samme mand, og gør det hele vidunderligt upraktisk i tilfælde af ejendomssalg indenfor skatteåret.

T 27. EJENDOMSSKYLD

I. A. Det første tal, vurderingsmyndighederne skal skyde på, er ejendomsværdien. Efter lov 1956 fastsættes den – som tidligere¹ – til værdien i handel og vandel (§ 6) af den faste ejendom i dens helhed med sædvanligt tilbehør, men uden besætning og driftsmateriel (§ 9) under hensyn til sædvanlig prioritering og til sædvanlige udlejningsforhold (§ 10, stk. 3) og de konkret foreliggende servitutter og andre byrder, være sig af privatretlig (§ 10, stk. 2) eller offentlig (§ 10, stk. 1) natur, dog at landbrugsjord formentlig også her bør ansættes under hensyntagen til de ndfr. T. 28, I, 2^o udviklede principper, og at man formentlig bør skele til sædvanlig (i stedet for faktisk) vedligeholdelsestilstand, og undertiden også til, om ejendommen kunne anvendes på en økonomisk bedre måde end sket.²

1. Ld. cirk. nr. 131 af 2. august 1956 udtaler, at loven ikke giver anledning til at ændre det til brug ved 11. almindelige vurdering den 3. april 1956 udsendte cirkulære for så vidt angår dette spørgsmål.

2. Jfr. Philip 255-256 og 259. Se også Axel Nielsen I, 221-222. Det bidrager til forståelsen af den lidt mærkelige formulering af servitutreglen i § 10, s. stk., at oplyse, at bestemmelsen er hentet fra udk. 1950 § 9, stk. 2. Man har bare herfra fjernet 1. pkt. 2, led (»når servitутten efter sin art er af vedvarende karakter«) men har ikke

B. Det, der navnlig har skabt diskussion (og satire) er lovens ord »handel og vandel«. Regeringsforslaget sagde »salgsværdien«. Når folketingsflertallet med stor energi klæbede sig fast til det hævdevundne udtryk, skyldtes det (foruden pietet) ifølge udvalgsbetænkningen, at man ikke ville risikere nogen realitetsændring.

Det var derfor sagligt ganske uforsvarligt, at landboforeningerne i deres medlidenhedskampagne for medlemmerne henviste til, at regeringens forslag var forkastet hvorfor man nu skulle vurdere lempeligere og lukke øjnene for de gaver, inflationen havde givet.³

Nok er det rigtigt at man skal hense til langtidsværdien og ikke til en forbigående konjunkturpræget handelsværdi, men såvel salgsstatistikkerne⁴, som det erfaringsmateriale, vi alle har, godtgør, at man så sandelig i al fald ikke bør indprente landkommunernes vurderingsmænd den indskrænkning, som ligger i denne bonus-pater-købermålestok. Indenfor andre erhvervsområder, fx. ældre udlejningsjendomme i byerne er der langt større grund til at mane til forsigtighed⁵.

Den ulighed, der givetvis består, er imidlertid ikke så alvorlig som den tilsvarende ved personskatterne. Ejendomsskatterne er jo dels min-

ladet denne realitetsændring føre til nogensomhelst rettelse i den sproglige redaktion iøvrigt.

3. Se en vilkårlig valgt venstre-avis fra oktober kvartal 1956 (og hertil S. O. 1956, 188, samt udk. 1950, 161).

4. Se fx. S. O. 1955, 179-182 og ld.s årlige meddelelser, senest ld. 1957, 158-169.

5. Helt forfærdende lovforståelse hos administrationen afslører U. 1957, 516 H: Et afgravet lerareal lå ubeskyttet ud til Jyllands Vestkyst og var hvert år oversvømmet af havet. Det blev i 1950 vurderet til 30 øre pr. m². Nogle måneder efter erklærede vurderingsrådet i en uforbindende udtalelse (»vejledningsvurdering« i henhold til lov 1950 § 15 stk. 5), at det nok havde en værdi på knapt 1 kr. pr. m². Det solgtes herefter for godt 6,25 kr. m²en til et pengestærkt firma, der var kommet i bekneb, fordi dets lejemål på nabogrunden blev opsagt. Vurderingsmyndighederne fik herefter blod på tanden og endte med at ansætte det til ca. 5 kr. pr. m². Det georgistiske indslag, der præger højesteret i disse år (foran p. 85 og 112), fornægtede sig heller ikke i denne sag. Vel var det helt udelukket at udtale noget om, at ansættelsen materielt set var lovlig, men samme resultat blev opnået på anden vis. Man nægtede borgeren domstolsbeskyttelse, da retten »måtte antage«, at der ved den præmisløse ansættelse var taget hensyn til alle relevante forhold, herunder også de særlige omstændigheder ved salget, at ansættelsen ikke var så urimelig, at det frie skøns grænser var overskredet, og at der ikke fandtes »nogetsomhelst grundlag for at antage, at der var taget uvedkommende fiskale hensyn«. Den i alle instanser resultatløse kamp mod dette myndighedsmisbrug førtes fra først til sidst af lrs. A. C. Krebs, der allerede i U. 1954 B 115-118 fandt det opportunt (og korrekt) at henlede den juridiske verdens opmærksomhed på tilfældet.

dre, dels for størstedelens vedkommende kommunale. Man må herved gøre sig helt klart, at ejendomsværdierne kun er skattefordelings-forholdstal, så blot vurderingerne er procentvis lige forkerte for alle kommunens ejendomme, gør det ikke så meget, hvilket niveau, de ligger på.

C. § 9, stk. 1.s bud om, at ejendommen skal vurderes i dens helhed, uddybes i stk. 2 derhen, at man skal medtage »sædvanligt tilbehør«. Dette udtryk er nok noget bedre valgt end 1922-lovens mur- og nagelfast tilbehør (§ 1, stk. 2)⁶. Nogen (væsentlig?) realitetsændring vil dog næppe blive følgen i praksis. En kort fremstilling af, hvad der nærmere ligger i (1922)-lovordene, kan næppe formes bedre end Axel A. Nielsen (I, 222-223) har gjort det, så jeg lader påny ham tale:

»Som ejendom betragtes ... ikke blot sædvanlige bygninger, men også f.eks. olietanke og lignende, der er bestemt til varig forbliven på stedet, endvidere hegn, broer, bolværker, sluser og iøvrigt enhver påbygning og indretning på eller i jorden ... nedgravede beholdere og olietanke, pælefunderinger, maskinfundamenter, gårdspladser, brønde o.s.v.

Yderligere medregnes indmurede dampkedler – men ikke fritstående⁷. Det samme gælder bageriovne, kølehusanlæg (men ikke kølemaskiner), nedstøbte salt- eller andre beholdere samt boksanlæg (men i reglen ikke boksdørene). På samme måde medtages faststøbte kranbroer, men ikke selve kranen eller kranbroens bevægelige dele.

Kalkovne, teglovne o.l. medregnes, men ikke roterovne, der betragtes som maskineri.

Det har sin store betydning, når man skal opgøre den skattepligtige formue for en skatteyder, at man gør sig klart, hvad der i forvejen er medregnet i vurderingssummerne for ejendomme, og hvad der som særskilt aktiv skal optages på status.

Forviklinger opstår nemlig ofte, idet der jo over indtægten kan afskrives også på dele, der er medregnet i vurderingen, f.eks. centralvarme- og varmtvandsanlæg samt ledninger, ja i givne tilfælde tilmed på bygningerne.«

D. Særlige vanskeligheder opstår ved skove og plantager, jfr. herom senest cirk. af 31. juli 1956⁸.

6. Vinduer og døre skal selvfølgelig med, uanset om de er løse. Det kan omvendt være unaturligt at medtage mur- og nagelfaste maskiner (udk. 1950, 162), uden at man dog derfor tør antage, at afgørelsen i note 7 er forældet.

7. S. O. 1954, 83 ld.

8. Specielt om frugtplantager, se cirk. 15. august 1956 og udk. 1950, 170.

U. 1949, 397 H fjernede enhver principiel tvivl ved at fastslå, at træer skal med i ejendomsværdien (men ikke i grundværdien).

Politisk strid har imidlertid stået om, hvorvidt frugtplantagerne var for konjunkturfølsomme til at kunne bære ejendomsskatter på træernes værdi, (således at man burde give den privilegier ved særlovgivning.⁹). De radikale fremsatte i 6 på hinanden følgende samlinger lovforslag om at bruge skatteretten som instrument for en støtteaktion på dette felt. Omsider så de realiteter i vinteren 1953/54 – troede de. Den nye finansminister viste sig fra sin venlige side og tilbød sin bistand til at omforme forslaget om at træerne ikke skulle beskattes, således at det teknisk kunne indpasses i den udviklede ejendomsskatteLovgivning. Hurtigt fik man lov nr. 189 af 11. juni 1954, hvis korte tekst synes ganske blottet for fælder og helt ud i overensstemmelse med det radikale skattefrihedsforslag.

Man glemte imidlertid helt det 21.000 kr.-fradrag, som vi om lidt skal komme ind på. *Da* frugttræer, som nævnt alene indgår i ejendomsværdien og ikke i grundværdien, *da* dette fradrag fuldt ud tages i forskellen mellem disse vurderingssummer, og *da* denne ved disse ejendomme hyppigt for den overvejende del netop vil bestå af frugttræer, indebar loven reelt, at frugtplantagefolkene mistede (en stor del af) 21.000 kr. fradraget¹⁰.

II. Medens de nu fremstillede vurderingsregler m.v. stort set er ensartede for alle fem hovedgrupper af ejendomsskatteopkrævere¹¹, forekommer betydelige variationer i de regler, der er gennemført eller foreslået som udslag af tidens tanker om, at bygningsskatter er u hensigtsmæssige. Man siger, at disse skatter gennem overvæltninger på lejere¹² og forbrugere reelt virker som forbrugsafgifter på områder, hvor man ikke ønsker at stække forbruget eller i al fald ikke at gøre det i blinde¹³.

9. En udmærket oversigt over problemets juridisk-økonomiske historie gives af Ib Lindgreen i S. O. 1954, 9-11. Se også S. O. 1955, 17.

10. Se nærmere S. O. 1955, 17-20. – Andre fortolkningsbidrag til loven gives i S. O. 1954, 142 og 174 samt i 1957, 63. Se også lov nr. 30 af 15. februar 1957 § 7 stk. 2 og lov nr. 31 af s.d. § 5 stk. 2.

11. a. Staten og den fælleskommunale udligningsfond

b. København og Frederiksberg

c. Købstæderne

d. Landkommunerne

e. Amtskommunerne.

12. Jfr. fx. lejelovens § 39.

13. I engelsk ret har disse synspunkter ført til, at erhvervsjendomme ofte er helt

1. a. Statsejendomsbeskatningen fik allerede ved 1903-lovens § 7 udførlige regler om socialfradrag. Hjælpeaktionen gjaldt de ejendomme, der typisk var indrettet som arbejderboliger, eller hvorpå der blev drevet mindre landbrug, eller hvis beboere »ernære sig ved Fiskeri eller Haandværk uden fremmed Medhjælp«.

1922-lovens § 6 repræsenterede en retsteknisk forenkling, idet man nu gav et ensartet fradrag på 10.000 kr. ved alle ejendomsskyldansættelser. Et sådant nedslag har (relativt) størst vægt ved småejendomme, jfr. ndfr. under III.

Sociale hensyn førte imidlertid til, at man ved en ændringslov – nr. 102 af 14. april 1937 – samtidig med at udligningsfonden fødtes, gav et supplerende fradrag på 2000 kr. »for hver beboelseslejlighed med køkken, som ejendommen indeholder ud over een lejlighed«.¹⁴

Da 9. og 10. vurdering trådte i kraft som skattegrundlag forhøjedes af 10.000 kr. først til 12.000 kr.¹⁵ og derefter til 21.000 kr.¹⁶. Der var ingen, som i mindste måde søgte at lægge skjul på, at formålet var at afbøde virkningerne af vurderingsforhøjelserne for de brede vælgerlag – en sagligt set mærkværdig lovgrund.

En tilsvarende forestilling blev ikke opført efter 11. vurdering, men det skyldtes alene, at man valgte en anden teknisk fremgangsmåde for at tilgodese de samme hensyn, jfr. den i det følgende (under 4) omtalte lov nr. 31 af 15. februar 1957.

b. Den moderne kommunale ejendomsbeskatningshistorie begynder for alvor med at lov nr. 83 af 31. marts 1926 § 3 bl.a. bestemte, at der ved beregningen af ejendomsskylden i København og på Frederiksberg skulle gives et fradrag for hver enkelt ejendom. Dettets størrelse skulle af kommunalbestyrelsen fastsættes til samme beløb for alle ejendomme, dog mindst til 3.000 kr. og højst til 10.000 kr. Derudover indførtes for flerfamiliehuse en køkkenregel som den, statsbeskatningen fik i 1937, dog med sats 1000 kr.

1933-lovens § 3 lod reglerne uændrede. Note 15-lovens § 2 forhøjede beløbene med henholdsvis 4.000 kr. og 500 kr. Lov nr. 46 af 14. februar 1951 førte op til samme satser, som fra samme år kom til at gælde for staten. Kommunalbestyrelsen kan dog i stedet for de 21.000 kr.

skattefri, mens beboelsesejendomme beskattes efter lejeværdien, og skatten opkræves direkte hos beboeren, uanset om han fx. er lejer (Philip 259-260 og 262).

14. Ordet »køkken« fortolkes af Axel A. Nielsen I, 226.

15. Lov nr. 58 af 18. februar 1946 § 1.

16. Lov nr. 88 af 7. marts 1951.

vælge et mindre tal, sålænge den ikke går under 12.000 kr. Disse bestemmelser genfindes i den nugældende lov nr. 361 af 22. december 1954.

c. For købstædernes vedkommende har vi haft regler i præcis de samme lovbestemmelser, som de under København nævnte. Satserne var oprindelig lidt mindre, men siden 1946 har der ikke foreligget nogen forskelsbehandling.

d. Noget tilsvarende gælder sognekommunerne (herunder hovedstadens omegn), dog at det faste grundbeløb her længe var noget mindre (1954-loven mindst 9000 kr. højst 11.000 kr.) for langt de fleste kommuner, nemlig dem, der ikke havde en eneste bymæssig bebyggelse med over 3000 indbyggere.

Denne gruppdeling af kommunerne gælder stadig, men da man ville modvirke 1956-stigningerne turde man ikke gå så radikalt frem på landet som i byerne. Resultatet blev, at det traditionelle socialfradragsforhøjelsesprincip påny måtte holde for her. Ved lov nr. 31 af 15. februar 1957 § 7 blev satserne for de store kommuner forhøjet ud over de under a-c nævnte, nemlig til intervallet 20-35.000 kr. (for de tyndtbefolkede til 14-20.000 kr.), og også køkkenfradraget satte rekord, idet det blev på 3000 kr. pr. stk. (i alle kommunerne).

e. Amtskommunefradraget har fulgt de andre kommuner for så vidt angår flerlejlighedsbestemmelserne, dog at stigningen fra 1000 kr. til 2000 kr. først kom ved 1951-loven. Med hensyn til grundbeløbet startede man på det lave sogneniveau, men ved 1933-lovens § 3, stk. 2 fandt man på at erstatte det med ejendommens grundværdi + 5000 kr. De 5000 kr. blev ved 1951-loven til et beløb mellem 9000 og 12.000 kr. og ved 1957-lovens § 7 til 15-25.000 kr.¹⁷

2. Sålænge vi har haft regler om statslån til byggeri, har det været en yndet fornøjelse at forhøje låntagernes almissegævindest med at give ejendomsskattelempler. Regler om sådan tilgift placeres i lånelovens afsluttende diverse-kapitel. Den nærmere udformning har skiftet fra lov til lov, så her skal blot henvises til de vigtigste nyere bestemmelser:

17. Før vi forlader socialfradraget, citerer vi fra Kommunehåndbog 581: »Ved vurderingen foretager vurderingsrådet også en angivelse af antallet af beboelseslejligheder med køkken ... Ejeren skal imidlertid selv begære fradraget i vurderingsskemaet. Har han undladt dette, kan han ved henvendelse til vurderingsformanden få fejlen rettet, men kun med virkning fra den førstfølgende skattetermin«. Kommentar: se § 118 note 3 og § 93 ved note 26.

a. Stat og fælleskommunal udligningsfond: lov nr. 153 af 13. april 1938 §§ 27 og 28 (børnerige familier), nr. 235 af 30. april 1946 § 56, stk. 2 (do), nr. 304 af 6. oktober 1954 § 56, stk. 5 (huslejetilskud – een- og tofamiliehuse) og nr. 107 af 14. april 1955 § 70, stk. 5 (do)¹⁸.

Fixeringslov nr. 30 af 15. februar 1957 (ndfr. under 4) får formentlig den virkning, at så at sige alt nybyggeri fritages for ejendomsskyld.

b-e. Alle de i teksten nævnte lovregler gælder også for den kommunale ejendomsskyld, og her har vi endvidere lov nr. 128 af 11. april 1933, senest forlænget ved lov nr. 107 af 14. april 1955 § 72. Den kommunale fixeringslov (nr. 31 af 15. februar 1957, afsnit I) gælder dog ikke for sogne- og amtskommuner.

3. Nærbeslægtet med de under 2 nævnte regler er lovbestemmelser, der giver (tidsbegrænset) skattefrihed til alle nybygninger af visse kategorier uanset om der er givet statslån eller ej.

a. Ved lov nr. 117 af 9. april 1933 indførtes en 10-årig fritagelse for statsejendomsskyld af nybygninger, der opførtes inden 1. januar 1934. Foranstaltningen var ment som et midlertidigt led i bekæmpelsen af den store krisearbejdsløshed. Midlertidigheden kom – via en række forlængelses- og udvidelseslove, senest lov nr. 124 af 17. maj 1956 – til at bestå så længe, at »10-årsperioden« for de først opførte ejendomme ikke udløb før 30. juni 1956, og at den for andre ejendomme fikses til 22 år. Datoen 1. januar 1934 er senest – nemlig ved lov nr. 107 af 14. april 1955 § 70, stk. 1 – blevet til 1. april 1959, dog 1. juli 1955 for ikke-beboelsesejendomme (lov nr. 355 af 22. december 1954)¹⁹.

b-d. For primærkommunerne gælder bevillingsmæssige lempelsesregler i lov nr. 123 af 4. april 1928 (senest forlænget ved lov nr. 107 af 14. april 1955 § 72). Retskrav på 22-årig fritagelse hjemles ved lov nr. 235 af 30. april 1946 § 56, stk. 1 og lov nr. 107 af 14. april 1955 § 70 for beboelsesejendomme opført efter 1. april 1946. Ligeså godt er man ofte stillet (i 10 år) ved den ejendomsskyldsforøgelse, der hidrører fra om- og tilbygninger efter sidstnævnte dato (1946-lovens § 57, som ændret ved lov nr. 252 af 14. juni 1951²⁰ og som skærpet ved 1955-lovens §

18. Nyanlagte hedeplantager har 60-årig fritagelse, jfr. lov nr. 174 af 1. maj 1923.

19. Se nærmere S. O. 1954, 202 og 226 samt 1956, 107. Se ndfr. i og ved note 20 nævnte om- og tilbygningsregler gælder også statsskatteretligt.

20. Om- og tilbygningsreglerne gjaldt ved arbejder, der påbegyndtes før 1. juli 1951 alene for statslånejendomme.

71). 1946-lovens § 56, stk. 1 og 4 (sidstnævnte fra lov nr. 304 af 6. oktober 1954) giver tilsvarende regler om kontor- og forretningsejendomme opført mellem 1. april 1946 og 1. oktober 1954. Ved 1951-loven (§ 56, stk. 3) fik man ejendomme med socialt og kulturelt formål med i gruppen. De overlevede nedskæringerne såvel ved septemberforliget 1954 som ved martsforliget 1955, jfr. nu 1955-lovens § 70, stk. 4²¹.

e. Af de under a-d nævnte gælder kun 1928-bestemmelserne for amtskommunerne.

Den under 2 og 3 behandlede lovgivning bevirker, at ejendomsskylden til staten og udligningsfonden – det område, hvor den virker kraftigst – reduceres med 20-25 %²². Muligt kunne reglerne være udformet lidt enklere, og muligt kunne de have givet et lidt mindre flimrende billede²³.

4. Socialdemokratiet har i de senere år gentagne gange fremsat lovforslag om at ejendomsskylden skulle maximeres til det nugældende be-

21. Endelig kan det nævnes, at den ved lov nr. 166 af 24. maj 1955 (jfr. indenrigsmin. cirk. af 7. oktober s.å. (S.O. 1955, 246-247)) indførte forhøjelse af ejendomsskylden i købstæderne ikke gælder for ejendomme opført efter 1. oktober 1948 og kun delvis for ejendomme fra perioden 1. oktober 1945–30. september 1948.

22. Se nærmere S. O. 1954, 168-169; 1955, 177-178; 1956, 16 og 1957, 21-22 samt Røgind 77-78 og 80.

23. Der ligger ikke nogen særlig stærk ironi bag disse ord. Efter den nu om dage fremherskende cand. polit.-opfattelse er det jo netop ønskværdigt, at differentiere så stærkt og så skiftende som muligt. At vi almindelige cand. jur.'er så ikke kan finde ud af, hvad der er gældende ret, gør vel ikke så meget, når der, som her, er tale om regler, hvis detaljer (ifølge herskende opfattelse) alene har interesse for specialister. Politbetragtningen skal blot opfylde eet krav. Man skal have tillid til, at avisomtalen af disse krusninger på ejendomsskatteoverfladen tilskynder mange borgere til at iværksætte eller afstå fra byggearbejder eller til at forcere eller udsætte projekter. Er man i tvivl om, hvorvidt en sådan bedømmelse resulterer i karakteren »bestået«, må det måske være juristen tilladt at bruge en fodnote til et par spagfærdige ord: Jeg tror og håber, at de 25 mennesker, som er kyndige på området vil finde flere fejl og ufuldstændigheder i ovenstående beskrivelse af gældende ret (som alligevel efter fortidens erfaringer vil være ændret, før bogen er i handlen). Mit eneste motiv har været ønsket om at give et eksempel på, at vi, der er hverdagens almindelige juridiske rådgivere for borgerne, meget hyppigt er ude af stand til på stående fod at vejlede vore klienter i gældende (skatte)ret. Selv når vi benytter lovregister og vort øvrige arbejdsværktøj, er det os ofte umuligt inden for en rimelig tid at blive orienteret. Hvis blot 5 % af landets sagførere i så henseende er ligeså tungnemme som jeg, er det efter mit skøn ikke os, men »retsordenen« der er noget i vejen med.

løb i kroner og øre, og derefter helt afvikles over en aftrapningsperiode på 40 år²⁴.

De tre første scener af første akt er nu spillet, se lovtidende under 15. februar 1957. Her omtales staten og udligningsfonden i lov nr. 30, (§§ 1-5) og København, Frederiksberg samt købstæderne i nr. 31 (§§ 1-3). I disse områder kan ejendomsskylden nu ikke i kroner og øre vokse ud over de beløb, der pålignes i 1956 (1956/57), – det sidste år, for hvilket 10. almindelige vurdering fandt anvendelse. I en noget grov tilskæring vil det sige det samme som skattefrihed for alle nybygninger, der fuldførtes så sent, at de ikke nåede med i omvurderingen pr. 1. oktober 1955.

Lovene indeholder tillige – henholdsvis i §§ 6 og 7 og §§ 4 og 5 – nogle nye bestemmelser om ejendomsskyldsfritagelse til de nævnte skattemodtagere for visse kategorier af ejendomme. Den interessanteste nydannelse er, at finansministeren – også for såvidt angår kommunebeskatningen – bevillingsmæssigt kan fritage bygninger på lejet grund. Kolonihaveejerskattenægtelsesbevægelsen fra sommeren 1956²⁵ har altså allerede noteret kontante resultater.

III. For så vidt der herefter skal svares ejendomsskyld beregnes denne som en i princippet proportional skat på forskelsværdien (d.v.s. differencen mellem ejendoms- og grundvurdering²⁶) ÷ socialfradrag. Dette sidste bevirker, at skatten i virkeligheden bliver (svagt) progressivt som følge af, at fradraget stort set indrømmes med samme absolutte beløb for alle ejendomme. Derimod har man endnu ikke haft fantasi nok til at udforme egentlige progressive ejendomsskatteskalaer²⁷.

a. Statspromillen har – bortset fra midlertidige krigsbestemmelser –

24. S. O. 1954, 119-120 og 1956, 44 og 216. Rent overflødigt er det vel at oplyse, at Kampmann har hentet også den fra skattelovskommissionen (Udk. 1950, 157-158 og 169-171).

25. Foran p. 590 ved note 5.

26. Man siger ofte, at forskelsværdien er lig bygningernes vurderingssum og kalder så ejendomsskyld for »bygningsskyld«. Helt rigtigt er det ikke. Navnlig spiller forskellene i principperne ved ejendoms- og grundvurdering ind. Anvendes ejendomme således på en dårlig økonomisk måde, er den underkastet kraftigt virkende husleje-regulering, eller svarer bygningerne ikke til deres nedrivningsværdi, kan forskelsværdien i grelle tilfælde endog blive negativ. Det fører dog ikke til, at grundskylden reduceres med et beløb svarende til, hvad det offentlige skulle »skylde« borgeren i ejendomsskyld. Sådanne sprælske tanker – der vist iøvrigt er ret fornuftige – er fmin.'s lovkontor fremmede (jfr. også foran p. 385).

27. Smlg. om svensk ret foran T 25 note 14.

været så godt som uforandret siden den ved 1903-loven blev sat til 1,1. Alene i 1937 skete en permanent forhøjelse – til 1,2. Samtidig fik vi imidlertid en ny ejendomsskyld, der i det hele følger statsreglerne, nemlig til den da oprettede fælleskommunale udligningsfond og den fik promillesatsen 3,3, så den samlede skat altså er på 4,5 %.

b. Også i København (der i store træk er fulgt af Frederiksberg) stagnerede skattesatsen længe. Loven maximerede promillen, først til 2,3 (1903 § 21) senere til 5,625 (1926 § 4 jfr. § 1, gentaget i 1933-loven). Disse skranker for skatteplyndringen virkede forældede og blev fjernet ved lov nr. 361 af 22. december 1954 § 2 (udløber af samme års septemberforlig om forbrugsbegrænsning). Begge udnyttede den vundne frihed og lod straks kommunepromillerne stige med godt 50 %.

c-e. I de øvrige kommuner har der ikke været tale om særlige lovbestemte indskrænkninger i de folkevalgte kommunalbestyrelses ret til at fastsætte ejendomsskyldspromiller, ud over hvad der følger af reglerne om ligningsforholdet (foran T. 25, II) og om forholdet til grundskyldpromillen (ndfr. T. 28, III).

Promillerne er oftest lavest i købstæderne og landkommuner med tilsvarende struktur.²⁸ De plejer at falde en del, når man får beskatningsmassen forøget efter en almindelig vurdering²⁹, men i løbet af 2-3 år plejer de at klatre op til det gamle niveau, for så i vurderingsperiodens sidste år at sætte ny rekord³⁰.

Hvad specielt købstæderne angår, mærkes dels 1957-fixeringen (foran II, 4), dels de særlige krisestigninger i lov nr. 166 af 24. maj 1955, der dog – for at mindske spændvidden i huslejeniveauet – ikke gjaldt nyopførte ejendomme³¹.

28. Jfr. eksempler i Kommunestyrebog 525-528 og S.O. 1951, 187-188 (hovedstadsomegnen).

29. Promillefaldet reduceres selvfølgelig i det omfang, socialfradraget samtidig for højes.

30. Se fx. (om tiden mellem 10. og 11. almindelige vurdering) S.O. 1952, 146, 1953, 168 og 1956, 73.

31. Hertil imin. cirk. af 7. oktober 1955 (S.O. 1955, 246-247). Lovens hovedprincip var, at ejendomsskylden fra og med 1956/57 skulle være mindst 9 ‰, dog at man ikke måtte forhøje med mere end 4,5 ‰. Det herved indvundne provenu – anslået til ca. 20 mill. kr. årligt – skal båndlægges for kommunerne i 5 år.

T 28. GRUNDSKYLD

I. Lov 1956.s hovedbestemmelser om jordvurderinger fastslår, at grundværdien – som hidtil – skal ansættes til den værdi, ejendommen har (ville have) i ubebygget stand, såfremt den benyttes (var blevet benyttet) på en i økonomisk henseende god måde (§ 13, stk. 1), idet der tages hensyn til påhvilende byrder efter tilsvarende synspunkter som gælder ved ejendomsvurderingen (§ 13, stk. 2 og 3, jfr. foran T. 27, I, A).

Der må herefter henses til bl.a. grundens form og størrelse, beliggenhed i forhold til bysamfund, de givne muligheder for udstykning og sammenlægning etc. I praksis sker det på den måde, at vurderingsmændene tager deres udgangspunkt i grundværdikort, på hvilket der opføres normalpriser pr. m² for de enkelte distrikter, hvorefter man regulerer efter den enkelte grunds individuelle forhold, eventuelle naturforekomster i jorden og de til grunden knyttede servitutrettigheder (fiskeadgang, røorskærsret o.s.v.).

1° Huslejerestriktionerne har givet anledning til særlige bryderier.

Feltet var ulovbestemt i den forstand, at man ikke havde tænkt på denne specielle byrde, da man udfærdigede ejendomsskattelevne i 1903 og 1922. Ld. fandt det lige fra problemet opstod i 1930'ernes begyndelse forsvarligt at vise ejendomsejerne det hensyn, at de ikke ovenpå lejelovens erstatningsløse ekspropriation af deres ejendomme, skulle pålægges forøget grundskyld. Realøkonomisk rammer restriktionerne jo ejendommen som helhed, herunder også grunden. Sagligt syntes ld.'s synspunkt følgelig at være i den skønneste orden. Selvfølgelig protesterede ingen skatteyder mod denne opfattelse. Efter nogle års forløb mente de fleste sikkert derfor, at den havde udviklet sig til en slags sædvaneret.

I en ganske konkret situation var en kreds af husejere ikke taknemmelige. Grundstigningsskyld-loven af 1950 skabte behov hos dem for at få høje skattemæssige grundværdier for deres ejendomme ved den samme år foretagne »nulpunktsvurdering« (ndfr. p. 608). Bevæbnet med det bedøvende slogan »ubebyggede grunde kan ikke være underkastet huslejerestriktioner« gik de til kamp¹ og opnåede ganske at få landsskatteret, Østre Landsret og Højesteret til at falde for den ubestridelige formelle logik. Se U. 1956, 809. Også de borgerlige partier fik de til at stride for deres ønsker om, at skatteværdierne skulle for-

1. Se fx. S. O. 1951, 8-12 og 1955, 49-53 og 125-128.

højes. Med virkning for fremtiden fik de ad den vej en klar bekræftelse på deres standpunkt i lov 1956, § 13, stk. 2, jfr. ld.'s cirk. nr. 131 af 2. august 1956, pkt. 3.²

Mens spørgsmålet om de energiske husejere skulle betale lidt mere eller mindre i grundstigningsskyld vel ikke hører til dem, der giver skatteretten anledning til de største bekymringer, var det derimod en alvorlig sag, at et gammelt vigtigt princip i grundvurderingslæren var stemplet som ulovligt af højesteret. Dobbelt beklageligt var det, at man efter 6 års forløb skulle ramme den for grundstigningsskylden så overmåde vigtige 1950-vurdering. Lovgivningsmagten har ikke rørt sig i anledning af denne misere. Ld. slikker for tiden sine sår. Noget virkeligt rationelt for at klare de af højesteret skabte komplicerede problemer, vil næppe blive gjort. Man nøjes med – meget tidkrævende – individuelt prægede lapperier³.

2°. Det hører til almindelig dannelse at vide, at vi med hensyn til landbrugsjord fra gammel tid har haft den – senest ved lov 1956 § 14, stk. 2 gentagne – regel om, at ansættelsen skal ske pr. arealenhed ud fra den fiktion, at jorden hørte til en middelstor bondegård i middelgod kultur.

Også begrundelsen herfor hører til det, man lærer i barneskolen. Det danske demokrati skaber lykke for sine borgere ved at give hver mand sit eget brug. Selv skatteloven er ikke fjendsk overfor udstykningspolitikken. Man vil ikke straffe flid, dygtighed og sparsommelighed – siger man. Som om hele læren om de direkte skatter drejer sig om andet – eller kan dreje sig om andet – end at straffe flid, dygtighed og sparsommelighed.

3°. I jordværdien vil efter det anførte indgå værdien af arbejdsskabte grundforbedringer som fx. dræning, hedeopdyrkning og vejanlæg. At grundskyldbelægge dem ville være i strid med den georgistiske begrundelse for jordskatterne. At fritage dem ville incitere til nye arbejder af den art i hele samfundets interesse. Dette er baggrunden for reglerne om grundforbedringsfradrag, der nu findes i lov 1956, §§ 17-21 incl.⁴

2. Jfr. S. O. 1956, 130.

3. S. O. 1956, 132-133.

4. Overdriver gør man ikke, når man siger, at reglerne er ret indviklede. De kommenteres udførligt i ld.s cirk. nr. 131 af 2. august 1956 pkt. 4 og på mere tilfældig vis af Karnow 4567 note 34-37 og (i før-1956-udgaven) af Kommunehåndbog 580-581.

II. Ved beregningen af de forskellige skatter, indrømmes visse arter af ejendomme hel eller (sjældent) delvis fritagelse.

Reglerne herom findes i de samme lovbestemmelser som foran er anført i T. 27, II. Det kan generelt siges, at grundskyldsfritagelser forekommer betydeligt sjældnere end ejendomsskyldsprivilegier, og at det ved grundskylden hverken er på tale at give socialfradrag eller at foretage nogen fixering.

III. Alle grundskyldspromiller er siden 1926⁵ og 1937⁶ $\frac{1}{3}$ af de tilsvarende ejendomsskyldpromiller, ved amtsskatter dog siden 1933, $\frac{5}{3}$ ⁷.

T 29. GRUNDSTIGNINGSSKYLD

Amerikaneren Henry George udgav i 1879 værket »Progress and Poverty«. Hans aksiom var, at jomfruelig jord kun kan koste penge, hvis der er blevet knaphed på den som følge af samfundets vækst. Herfra kan man deducere, at samfundet ad beskatningens vej bør inddrage jordværdien. Denne vil helt forsvinde, hvis man pålagde førstegangsejerne af jomfruelig jord en afgift svarende til dens afkastning (»fuld grundskyld«). I Sydvestjylland har vi førstegangsejere af jord; der er den ikke jomfruelig, men derimod arbejdsskabt. På Midtjyllands hede kan man vel endnu i 1957 finde en hektar eller to af jomfruelig jord; der er den ikke i hænderne på nogen førstegangsejer, men vel typisk på ejer nr. 77 eller nr. 129 eller deromkring. Dermed er sagt, hvad jeg evner at sige om den praktiske interesse, Mr. Georges bog burde have i dagens Danmark.

Det sagde jeg dog ikke, da jeg engang i Arizona dumpede ned blandt den håndfuld mennesker, der udgør den nye verdens Georgeist-sekt. At møde en dansk var for disse kongresfolk det samme, som for en muhamedaner i Peru at træffe en mand fra Mekka. Jeg takker hermed den håndfuld velbegavede landsmænd, der med idealistisk ildhu og go-

De bedømmes legislativt (som helt utilstrækkelige) i S. O. 1950, 101 ff og 155-158; 1951, 116-118; 1952, 186-188 og 1955, 63.

5. Kommunerne.

6. Staten (her tidligere 15/11) og udligningsfonden.

7. Den særlige regel om nedsat grundskyldspromille for skovejendomme er ophævet ved lov 1956 § 50. Dette og andre emner behandles i udk. 1950, 163, der kunne have haft overskriften »Skov og Grundskyld«.

de politiske evner, næsten på religiøs vis er gået ind for Georges tanker herhjemme, og kvitterer ved i den følgende behandling af emnet at blive ved den læst, hvor juristen siges at høre hjemme: beskrivelsen af gældende ret. Så godt jeg da formår, vil jeg søge at holde mig der.

En realisation af den oprindelige tanke om fuld grundskyld har endnu ikke fundet sted, mens dette skrives. Alene opgaven med i et i århundreder gennemopdyrket land som Danmark at finde frem til »den jomfruelige jords værdi«, og til hvem, der efter utallige salg, prioriteringer og andre dispositioner har oppebåret denne værdi, frembyder vistnok ikke helt ubetydelige vanskeligheder. Dem kan man dog blot påhæfte prædikatet »af teknisk og praktisk art«. Bruger man disse ord, er følgen selvsagt, at sådan noget skal man ikke lade sig tyranisere af¹.

Derimod er det lettere (men ikke let) at tage sit udgangspunkt i grundværdien på et givet tidspunkt og belægge den herefter indtrædende stigning med en årlig skat, der tilsigter en hel eller delvis konfiskation af værdiforøgelsen. I dansk lovgivning forekommer de første tilløb til en sådan grundstigningsskyld i den kommunale ejendomsskatte- lov nr. 83 af 31. marts 1926. Som noget ret enestående i vor skatteret fik kommunerne selvbestemmelsesret med hensyn til, om de ville opkræve en sådan afgift eller ej. Efter at det havde vist sig, at navnlig de mindre kommuner ikke ønskede en sådan ny skat, blev denne gjort obligatorisk ved den første grundstigningsskyldlov nr. 202 af 20. maj 1933, der atter er afløst af – og skærpet ved – den nugældende lov nr. 265 af 27. maj 1950².

For jurister i almindelighed findes lovens vigtigste bestemmelser i §§ 12 og 15, hvorefter sælgeren af en fast ejendom er pligtig til før

1. En kvantitativt omfattende »Betænkning vedrørende fuld grundskyld« af 13. oktober 1954 går ind for at pålægge alle »grundværdier« en afgift på 4 % p.a. Jeg tør ikke påstå, at den har fået en god modtagelse fra sagkyndigt hold. Sæt læseren selv fandt frem til og lod sig bjergtage af den dybtgående saglige argumentation i U. 1955 B, 29-36 (Illum) og i S. O. 1955, 59-64 og 80-81. Heller ikke på Philip 263-267 og 270-276 kan jeg foranstalte nogen autodafé.

2. Hvor vanskeligt selv det begrænsede problem om grundstigningsskyld er – og er gjort – fremgår tydeligt af den bekendtgørelse (nr. 375 af 1. september 1950), fmin. har udsendt i tilknytning til loven (aftrykt i S. B. 1950, 321 ff) og af *Victor Nielsens* bog »Grundstigningsskyld« (3. udg. sept. 1950), anmeldt i S. O. 1950, 167-168. Fra diskussionen omkring lovens tilblivelse må navnlig henvises til S. B. 1949, 303 (Axel H. Pedersen) og 326 (Enrico Hansen) og til J. 1949, 165-180 (Fr. Vinding Kruse) samt til den af Enrico Hansen i 1950 udgivne bog »Virkningerne for Realkredit af det Offentliges Inddragning af Grundværdierne«.

købesummen fastsættes at oplyse størrelsen af den afgiftspligtige grundstigning, selv om denne endnu ikke er fastsat (!). Forsømmer han dette, kan køberen gøre ham erstatningsansvarlig³. Begrundelsen er, at grundstigningen skal tages i betragtning som en del af købesummen ligesom parterne frivilligt plejer at gøre det med prioriteter. Denne tanke må naturnødvendigt, selvfølgelig og uden ringeste tvivl være fostret i en hjerne, der ikke har beskæftiget sig overvættes meget med praktisk ejendomshandel. Her betragtes grundstigningsskylden nemlig ikke så sjældent som andre ejendomsskatter, der må bæres af den til enhver tid værende ejer. Der er grund til at tro, at domstolene bakker op bag denne praktisk nødvendige opfattelse⁴.

Beregningen af grundstigningsskylden belyses i hovedtræk af følgende eksempel:

Udgangspunktet er – ifølge lovens § 7 – den senest fastsatte grundværdi (vurderingslov af 23. juni 1956 § 13ff), fx. 120.000 kr. Herfra trækkes

- | | |
|---|------------|
| a. Værdien af eventuelle grundforbedringer (lov 1950 § 1 stk. 1 jfr. lov 1956 §§ 17–19 og de der nævnte begrænsninger i fradragsretten) med fx. | 10.000 kr. |
| b. Grundværdien ved 10. almindelig vurdering 1950 efter grundforbedringsfradrag (i lov 1950 § 3, stk. 1 betegnet som »grundbeløbet« eller nulpunktsbeløbet), der fx. kan udgøre | 70.000 kr. |
| c. Konjunkturfradrag, jfr. 1950 § 6, stk. 1 og 2, (der bruger terminologien »grundbeløbstillæg 1«). Dette fradrag, hvis formål er at eliminere inflationsbegrundede stigninger ⁵ , beregnes med en for alle landets ejendomme fælles procentsats, svarende til den gennem- | |

at transportere

80.000 kr.

3. Se nærmere om disse spørgsmål S. O. 1950, 130-138 (Enrico Hansen), S. B. 1950, 365 ff (I. S. Vang) og 437 (Thorkild Hansen). Da sælgeren – modsat køberen – kan frafalde regulering, hvis den afgiftspligtige grundstigning er anslået urigtigt, ser man i praksis ofte, at der, hvor fornødne oplysninger ikke foreligger, når slutsedlen skrives, bliver anført et »fantasital«, som ligger så højt over, hvad der overhovedet kan blive tale om, at parterne tør håbe, at det end ikke vil få vejledende betydning ved den næste grundvurdering. Se i denne forbindelse også den foran T 27 note 5 refererede sag om det vestjydske kystareal (H. R. T. 1957, 95). Denne sag opstod netop, fordi sælgeren – i tillid til at een-krones udtalelsen ikke var helt urigtig – opgav for lav en afgiftspligtig grundstigning til køberen.

	transport	80.000 kr.
	snitlige grundværdistigning siden 1950 udenfor hovedstaden og dennes omegn efter resultaterne fra den senest almindelige vurdering. Procentsatsen er for tiden 30. ⁶ Følgelig bliver fradraget 30 % af de under b. nævnte 70.000 kr. eller	21.000 kr.
d.	Et »fejlregningsfradrag«, jfr. lov 1950 § 6, stk. 3, der kalder dette fradrag for »grundbeløbstillæg 2«. Det beregnes som regel som 10 % eller 5 % af den nye grundværdi – i eksemplet 120.000 kr. – alt efter om grundværdien pr. m ² overstiger 40 kr. eller ej. Tænker vi os, at den i eksemplet nævnte jord ligger på et isoleret sted og ikke af andre årsager er særlig værdifuld, bliver fradraget altså 5 % af 120.000 kr. eller	6.000 kr.
	De samlede ⁷ fradrag er herefter	107.000 kr.

og forskellen fra grundværdien (de 120.000 kr.) følgelig 13.000 kr. Dette beløb skal så efter lovens § 7 reduceres med 25 % altså til 9.750 kr.

Hertil skal lægges et i § 8 som »fikseret ældre grundstigning« betegnede beløb, der fremkommer som den afgiftspligtige grundstigning pr.

4. I al fald har de sagførere, der har procederet på lovens grundtanke, hyppigt – med forskellige begrundelser – opnået et dårligt resultat for deres klienter, jfr. fx. utrykt Østre Landsretsdom af 20. februar 1953 i sag VII. 242/52, U. 1955, 311 V og U. 1956, 155 Ø, samt den af Palle Dige i U. 1954 B, 130-136, kommenterede byretsdom. Modsat U. 1956, 870 V.

5. Jfr. nærmere Philip 268-269.

6. Finm. bek. nr. 23 af 14. februar 1957.

7. Såfremt der samtidig med en indtrådt grundværdistigning konstateres tab på bygninger, beplantninger eller andet som følge af, at ejendommen må overgå til en væsentlig forandret brugsform, for at den kan udnyttes på økonomisk god måde, indrømmes yderligere et fradrag for værditab. Dette gives også, selv om det pågældende anlæg måske allerede er fjernet, men der bortses fra værdifald af andre årsager end den nævnte, altså fx. fra slid, brand etc. Reglerne herom indførtes ved lov 1950 § 9, jfr. ld. cirk. af 3. oktober 1953. (Litteratur: Kommunehåndbog 586 og S. O. 1953, 197). De opretholdes ved lov 1956 § 5. Ifølge den hertil knyttede bekendtgørelse nr. 243 af 22. september 1956 § 2, stk. 1, kan sådanne værditab kun konstateres ved almindelig vurderinger eller ved de i lovens § 20 nævnte årsvurderinger, men ikke ved § 4-omvurderingerne.

1. oktober 1950 beregnet efter 1933-lovens regler – altså et for den enkelte ejendom konstant beløb, hvis størrelse sædvanligvis er halvdelen af grundværdistigningen i perioden mellem 7. almindelige vurdering (pr. 1. januar 1932) og 10. almindelige vurdering med fradrag svarende til det under a. c. og d. nævnte (1933-lovens § 1, stk. 2 og § 4).⁸ Er dette fikserede beløb fx. 15.250 kr., fremkommer altså et totalbeløb på 25.000 kr.

Ifølge lov 1950 § 1, stk. 2, er det årlige skattebeløb (»grundstigningsskylden«) 4 % heraf eller 1.000 kr.

Det foran anførte måtte for at være helt korrekt iøvrigt suppleres med en lang række modifikationer, afrundinger og andre detaljer, men kort sagt kan det udtrykkes derhen, at grundstigningsskylden udgør 2 % p.a. af en på en for ejeren skånsom måde beregnet realstigning i »den rene grundværdi« i perioden 1932-1950 og 3 % af den derefter indtrufne tilsvarende stigning, medens stigninger før 1932 ikke rammes af denne form for beskatning.

Adskillige ejendomme er fritaget for grundstigningsskyld⁹, enkelte skal på den anden side svare begrænset afgift af værdistigningen før 1932 (»jernbaneskyld«, indført 1910, jfr. lov 1950 § 21).

Provenuet deles som hovedregel ligeligt mellem staten og den pågældende by- eller sognekommune (§ 23).¹⁰

Iøvrigt beherskes loven af et utal af særregler, undtagelser og undtagelsers undtagelser o.s.v. Om disse byzantinske snørkler henvises til lovtæksten og til de i note 2 nævnte arbejder.

19. januar 1956 har finansministeren i folketinget fremsat lovfor-slag, hvorefter fremtidig stigning ikke skal reduceres med konjunktur-, fejl- eller 25 %-fradrag. Der var ikke overvældende interesse i tinget

8. Konjunkturtillægget for perioden 1932-1950 beregnes ved bek. nr. 26 af 1. februar 1951 til 62 %. Stigningen var på 84 % i hele landet, men dette tal skulle ifølge lov 1933 og lov 1950 reduceres noget. Jeg tør slet ikke bebyrde læsere uden matematisk doktorgrad med, at det fixerede beløb ikke behøver at være så fixeret endda; det kan skam også blive reguleret efter forskellige ligninger med x og y'er, som kan udledes af Kommunehåndbog 586.

9. De praktisk vigtigste grupper er vist nok ejendomme, hvor der er anbragt statsmidler, såsom visse husmandsbrug (lov 1950 § 1, stk. 3, jfr. § 16) og (efter begæring) visse parcel- og rækkehuse (§ 19, stk. 1), jfr. herom S. O. 1957, 82-84. Om formålstjenligheden i at knytte en skattefrihed til begæringer se foran p. 483-484 jfr. p. 347 og p. 599-600 (noten).

10. Statens andel udgjorde i 1950/51 4,6 mill. kr., men efter vurderingen i 1950 steg den til 7,8 mill. kr. i 1951/52.

for forslaget. Det samme gjaldt ved genfremsættelsen i november 1956. 28. maj 1957 udnævnte kongen imidlertid en »grundstigningsskyldsregering« med parlamentarisk flertal bag sig.

*Alt skatteretligt er i bevægelse —
men hvor flyder vi dog hen?*

LÆREBOGSPLAN

Jeg har forsøgt at anlægge en sådan hovedsystematik, at praktikeren efter at have bladet nogle minutter i indholdsfortegnelsen vil være fortrolig med, hvor han fortrinsvis skal søge efter stof. Det erkendes, at følgen heraf er blevet, at den, der måtte give sig til at læse bogen i sammenhæng, ofte vil få opsplittet det, der naturligt hører sammen. Svagheden herved er særlig udpræget for begyndere på skatterettens område. For dem må det jo være en hovedretningslinje, at de går ud fra det mere simple, før de giver sig i lag med disciplinens mere komplicerede problemer.

Personlig vil jeg derfor ganske forkaste min egen systematik, når jeg skal bruge bogen til at undervise efter. Det vil måske have nogen interesse for andre lærere i skatteret, hvadenten de kunne tænke sig at prøve bogen eller ej, at se, hvordan jeg har planlagt at bruge den første gang, den skal anvendes som undervisningsmateriale. I al fald vil det være praktisk for mine egne studenter at have en »køreplan«.

Som ren orientering før kursus begynder ønsker jeg, at eleverne skal sætte sig grundigt ind i indholdsfortegnelsen og løbe let igennem kapitlerne 1. og 2., samt §§ 13, 14, 19, 50, 91 og 94, samt T. 1.

Derefter forberedes til de enkelte timer:

- | | |
|--|---|
| 1. time:
Kapitel 23, § 93 IV og § 17.
(Domicilbetingelserne). | 5. time:
Kap. 8 og § 85,
(Gaverreglerne). |
| 2. time:
§§ 118 og 81.
(Børnereglerne). | 6. time:
Kap. 4, § 77 og § 93 I og V,
(Lønmodtagere). |
| 3. time:
§§ 116, 117, 93, II, 80 og 79,
(Ægtefællessambeskatning). | 7. time:
Kap. 17.
(Skattefradragret). |
| 4. time:
§ 82, T. 6-8 og § 93, III,
(Dødsfald og ægteskabsophør
iøvrigt). | 8. time:
Kap. 25, §§ 90 og 76, T. 1 –
4, samt T. 24,
(De formelle regler m.v. og
erhvervsbeskatningen). |

- | | |
|---------------------------------|--------------------------------|
| 9. time: | 20.–23. time: |
| Kap. 3 og 7, | Kap. 22 og 21, samt §§ 35-38, |
| (Indkomstbegrebet). | (Afskrivningsregler og forret- |
| 10. time: | ningssalg). |
| §§ 27, 29, 75 og 78, | 24. time: |
| (Renter). | Kap. 9, §§ 84, 83, 71 og 72. |
| 11. time: | (Forsikringer og erstatninger |
| T. 5 | m.v.). |
| (Formueskatten). | 25. time: |
| 12.–14. time: | §§ 30, 31, 34, 68 og 70, |
| §§ 28, 73 og 74, samt T. 25-29, | (Aktionærer m.v.). |
| (Ejendommejere). | 26.–28. time: |
| 15. time: | T. 9-23, |
| §§ 32, 33, 16, 39, 40 og 63-67, | (Selskabs- og kooperationsbe- |
| (»De erhvervsdrivendes ind- | skatningen). |
| komstbegreb«). | 29. time: |
| 16.–18. time: | Kap. 1 og 2, |
| Kap. 10, §§ 52, 53, 55, 99, | (Opsummering). |
| 54 og 56-62, | 30. time: |
| (Driftsudgifter). | Repetitions- og spørgetime. |
| 19. time: | |
| Kap. 20 og § 69, | |
| (Periodefordeling). | |

En velegnet form for eksamenslæsning er at slå sig sammen gruppevis og lave hvem-ved-hvad-konkurrencer på grundlag af sagregistret. Iøvrigt bør bogens afsnit ved repetition læses i den rækkefølge, hvori de er trykt.

SAGREGISTER

Hvor samme emne omtales flere gange på een side er der kun een henvisning. Det fremgår ikke af registeret, om oplysningerne findes i noter eller tekst på den pågældende side. Mere omfattende emner vil ofte alene kunne findes via indholdsfortegnelsen.

- Å**
Åer 124, 141, 270
Ager 154, 235
 Se også Dusør, Berigelsesforbrydelser og Delvise gaver
Ålborgcigarhandleren 115
Andssvage
 Se Evnesvage, Plejebørn og Sygdom
Årsagskrav ved bortfaldne skattefri indtægter 345, 348-351
- A**
Accrualprincippet 358, 359, 363-371, 372, 374, 379
 Se også Cash-princippet, Tantieme, Vedligeholdelseskonti og Gældsbehandling
A-conto-betalinger
 – indtægt 153, 362-363, 365-366
 – udgift 378-379, 535
 Se også Cash-princippet og Håndværkere
Adjunkter
 Se Lærere, Videnskabsmænd, Kemiske arbejdspladser og Sprogundervisning
Administrationsudgifter 260, 547
 Se også Ejendomsadministrator, Formueforvaltning og Sagførersalær
- Adresseringsanlæg* 196
 Se også Kontormaskiner
Adoptivforhold 160
 Se også Børn, Familieforhold, Forældre, Plejebørn og Ægtebørn
Afbetalingsforretninger 394, 576
 Se også Ejendomsforhold og Financieringsomkostninger
Afbetalingsgæld 274, 276, 405, 530
Afbrydelse af gas og elektricitet 519
Afdødes skatteforhold 539-540
 Se også Dødsfald
Afgang fra stilling
 Se Fratrædelsesgodtgørelser, Konkurrenceklausul og Overgang til pension
Afgiftspligtig Grundstigning
 – historie 606-607, 610-611, 586
 – beregning 608-610
 Se også Grundskyld, Skødeskrivning og Værdistigninger
Afløsningssummer
 Se Eengangsindtægter, Eengangsudgifter, Pensionsindtægt, Underholdsbidrag og Tiende
Afrundingsfradrag 330, 504, 507
Afsavnerstatning 169, 170, 171, 317-318, 370
- Se også Arbejdsløshedsunderstøttelse og Driftstab
Afskedsgilder 221
 Se også Jubilæumsfester
Afskrivninger 375, 395-445
 Se også Driftsmidler, Ekstraordinære afskrivninger, Eengangsudgifter, Formueskat, Initialafskrivninger, Interne regnskaber, Investeringsfonds, Regnskabskrav, Scrapværdi og Uudnyttet Afskrivningsret
Afskrivningsafslutning 421-423, 434
 Se også Scrapværdi
Afskrivningsbegyndelse 419-420, 434
 Se også Initialafskriving
Afskrivningsberettigede 425-426, 439, 431-432
Afskrivningsejendomme
 – genstandsafgrænsning 400-403, 398-399, 430, 432, 438
 – hvor meget kan afskrives? 407, 408, 430, 431, 433
 – afskrivningssats 411, 416
 – avancebeskatning 421
 – udenafskrivningsretlige særegener 117, 196, 237-238, 272
Afskrivningskoncessioner 429

Afskrivningsreformen

- almindeligheder 396-398, 404, 407, 410, 416-419, 424-425, 437, 448
 - skatteplanlægning 416-417, 385
 - saldosystemet 396, 397, 416
 - maksimum for årlig afskrivning 410-411, 396-397, 412-414, 416-419, 338
 - driftsmiddelavanceskat 121-122, 127, 133-134, 368-369, 406, 421
 - tabsfradragets ret 239, 240
 - overgangsregler 441
- Se også Afskrivningsafslutning, Afskrivningsbegyndelse, Afskrivnings ejendomme, Bygningstilbehør, Investeringsfonds, Kapitalvindingsskat, Revalorisering, Scrapværdi, Skibe, Smådriftsmidler og Udnyttet afskrivningsret

Afskrivningssatser 410-419

Afskrivningssuspension 423

Afslag

- Se Klageregler og Mangelsansvar

Afslidning 393, 375-376

Afspadsering 364

- Se også Overarbejde

Aftægt 10, 154, 279, 531, 405

- Se også Understøttelser

Agenter

- Se Repræsentanter

Akademikere

- Se under de pågældende erhvervsgrupper samt Videnskabsmænd

Akkordarbejde 58, 287

Akkord med kreditorer

- 150-151, 165, 178-179, 387, 391, 528

- Se også Dekort, Eftergivelse og Moratorium

Akkumulerede Indkomster

- svensk ret 127
- dansk ret 365-371, 44, 127, 134, 140, 365-371

- Se også Eengangsindtægter

Akquisitionschef 577

- Se også Repræsentanter

Aktiekapital

- fastsættelse af 138-139, 547, 548
- udvidelse af 90-92, 149, 261, 547, 558
- nedskrivning af 90, 93, 94, 390-391

- Se også Friaktier og Aktionærforskrivninger

Aktiekapitaltillæg 557

Aktiesalg 94-95, 96, 117-119, 138-139, 244-249

- Se også Spekulationsaktier med henvisninger

Aktieselskaber

- begreb 544-546, 541-542, 559-561
- oversigt over skatteformer 544, 526
- afskrivninger 410, 427, 437, 405-406
- som gavemodtagere 158
- som gaveydere 546-547, 225, 313, 569
- udenlandske 569-570

- Se også Bestyrelsesmedlem, Datterselskab, Dividende, Egne aktier, Ejendomsaktieselskaber, Hovedaktionærer, Kuponskat, Likvidation, Overordentlig Selskabsskat og Stiftelse af aktieselskab

Aktieselskabsloven

- irrelevant 90, 94, 95, 191, 404
- relevant 427-428
- problemophæver 89, 90, 92

Aktieselskabsregistret 138, 245, 406

Aktionær

- Se Bestyrelsesmedlem, Børsspekulanter, Debitoraktier, Dividende, Hovedaktionærer og Værdiansættelse af aktier

Aktionærforskrivninger 92, 549, 556

- Se også Friaktier

Aktionærlån 89, 90, 547

- Se også Camoufleret udbytte, Dividende og Tilbagebetalingspligt

Aldersdomopsparing

- Se Indekskontrakter og Renteforsikringer med henvisninger

Aldersbegunstigelser

- 33-34, 317, 318, 356

- Se også Socialfradrag

Aldersrentenydere

- Se Folkepensionister

Alkoholiskat 15, 17, 35

Allé Se Veje

Ambassadepersonale

- Se Diplomater

Amtskommunetjenestemænd 572, 582-583

Amtskommuneskatter 15, 587, 588, 589, 599, 600, 601, 603

- Se også Kommuneskattesærregler og Primærkommuner

Amtsligningsinspektorat

- 511, 338

Amtsskatteråd 511

Amtsskolekonsulent 221

- Se også Lærer

Am-Ar

- Amtsstuerne* 493, 515
Andelsboligforening 87, 271
Andelsforeninger
 – begreb 561-562
 – skatteberegning 565-566, 98
 – formueskattepligt 561, 526, 569
 Se også Brugsforeninger, Forsyningsforeninger, Garagecentral, Indkøbsforeninger, Produktionsforeninger og Salgsforeninger
Andelshavere 97, 100, 360, 559, 529
Andelsmejeriers mælkervogne 564, 578
Andelssvineslagteriers kødudsalg 563, 564
Anke
 Se Appel i ikke-skattesager og Klageregler
Anlægsudgifter 201, 204, 209, 217, 218, 223, 132
 Se også Indkomstkildeudgifter, Bængangsudgifter og Etableringsudgifter
Annoncer 216-219, 375
Annuitetsforsikringer 174, 176, 315, 316
 Se også Renteforsikringer
Annullation
 Se Ophævelse af retshandel og Mangelansvar
Ansæt skattepligtig indkomst 180, 279, 301-302, 302
 Se også Skattepligtig indkomst, Skala-indkomst, Udfunden skattepligtig indkomst og Overskudsindkomst
Ansvarsforsikring 315, 255-256, 168
Anticipative aktiver 454-456
Antikvitetshandler 101, 120, 450, 527
Apoteker 14, 192, 374
Appel i ikke-skattesager 391-392, 260, 259, 293-294
Appel i skattesager
 Se Klageregler
Arbejderbolig
 Se Fribolig
Arbejdsfordeling
 Se Sæsonudjævning, Afspadsering og Lønsskat
Arbejdsgiverforening
 Se Brancheforeninger, Strejke, Lock-out og Konkurrencebegrænsninger
Arbejdsgiverforhold eller ej 496-497, 519, 296-299, 486, 573-574
 Se også Hovedaktionærer og Familieforhold
Arbejdsgivers pensionsbidrag 67-69, 197
 Se også Præmiebetaling
Arbejdsgivertilskud
 Se Personalefonds og Tilskud
Arbejdsløshedsunderstøttelse
 – præmiebetaling 315
 – arbejdskonflikter 60
 – erstattet tabt arbejdsfortjeneste 170
 – bevillingsmæssig lempelse 317-319
 – lønmodtagerfradrag 282
 – hustrus 299, 344
 Se også Kontingenter
Arbejdsmarkedsbevægeligheden 195, 209-211, 571
 Se også Lønmodtagerrejser
Arbejdsoophør
 Se Fratrædelsesgodtgørelser, Overgang til pension, Bryllups skattekonsekvenser og Ferie
Arbejdsplads
 Se Butikker, Erhvervslokaler, Kemiske arbejdspladser, Kontorer, Lønmodtagerrejser, Personalefester og Personalefonds
Arbejdspladsskifte 286, 573-574, 581
 Se også Dobbeltthusførelse og Flytteudgifter
Arbejdsskure 579, 205
Arbejdsværelser 201-202
 Se også Erhvervslokaler
Arkitekt
 – som »akademiker« 202, 213
 – byggehåndværker 48, 50, 106, 365, 366
 – forretningsmand 207, 378
 – lønmodtager 284
 – regnskabspligt 492
 – som samgift 297, 301
 Se også Håndværkere med henvisninger
Artister
 Se Kunstnere, Markedsrejsende og Musikere
Arveadkomst
 – indkomst? 42, 54, 151-154
 – spekulationshensigt 110
 – fradragslæren 268, 327, 535
 – afskrivningsret 404, 407-408
 Se også Dødsboer, Dødsbotillæg, Enkemænd og Enker
Arveafgift
 – historie 540-541

Arveafgift (fortsat)

- koordineret med indkomstskat? 54, 152, 153, 160, 325
- værdiansættelse 45, 108, 136, 184, 407-408, 541
- udland 24, 40, 326
- Se også Gaveafgift

Arveforskud 151-153, 160, 290, 404, 535

Arverenter 174-176, 315-316, 528-529

Se også Renteforsikringer

Ascendenter

Se Børn og Forældre

Asketillæg 187-188

Se også Koneksiø løntillæg

Automater 431

Automobiler

Se henvisninger under biler

Autorret

Se Ophavsret

Avance

- beregning 141-144, 166
- beskatningstidspunkt 366-368, 368-369, 421, 446-448, 452-454
- konfiskation 255, 361, 383
- fordeling mellem erhvervskommuner 580, 566

Avancement 330, 364, 376

Avertering 216-219, 375

Avishold 229

Se også Journalister og Pressen

Avl

Se Landbrugsbeholdninger

Avlsdyr 120, 129, 359

Se også Husdyr

B

Bådebygger 120

Se også Skibsværft

Båndlæggelse

- fradragsret 197, 260
- hvem skattepligtig? 54-55, 153, 528
- indtægtstid 360
- formueskat 528
- som skattelempelsesbetingelse 291, 444, 528-529
- legislativt 528, 153

B. 93 568

Babysitter 183

Badebro 264, 596

Badebus

Se Offentlige værker og Sommerhus

Bagere 208, 254

Se også Detailhandlere, Fabrikanten og Håndværkere

Bageriovne 122, 155, 165, 596, 527

Se også Mur- og Nagelfasthed og Driftsmidler begge med henvisninger

Bagraskelse 169, 261

Se Injuriesager

Baneanlæg 122, 590, 527

Se også Mur- og Nagelfasthed og Driftsmidler begge med henvisninger

Banker

- som halvoffentlige myndigheder 290-291, 546
- debitorudskrivning 393
- garantier 243
- værdipapirbeholdninger 93-94, 95
- værdipapirsalg 117
- bygninger 402, 115-116, 286
- krak 390-391

Se også Finansieringsomkostninger, Kautio, Kontrabøger, Tilbagebetalingsspligt og Sikringskonto

Bankpersonale 115, 116, 221, 228, 286

Baptistpræst

Se Gejstlige og Trossamfund

Barakker 81, 122

Se også Sommerhus og Kolonihaver

Barber 213, 47

Se også Modeprægede erhverv

Bartender 61, 188, 213, 237, 283

Se også Serveringspersonale

Beboelsesejendomme

Se Villaejere, Udlejningsejendom, Landbrugsejendom og Afskrivningsejendomme

Beboelsesvogn 77

Se også Markedsrejsende

Bedrageri

Se Berigelsesforbrydelser

Befalingsmænd

Se Officerer

Befordring 209-216, 197

Se også Forretningsrejser, Lønmodtagerrejser, Repræsentanter, Studierejser og Tjenesterejser samt henvisninger under Biler.

Befæstningsanlæg 590

Se også Krigsmagten

Begravelsesudgifter 184, 315, 535

Begrænset skattepligtige

568-583, 180, 289, 293, 324, 331, 485

Se også Erhvervsskat, Fracflyttere og Kuponsskat

Be-Bi

- Beklædningsgodtgørelse*
60, 188, 207-209
Se også Konnekse løn-
tillæg og Tøj
- Belgien* 408
- Belysning* 201, 269, 270
Se også elektriske anlæg
- Belønninger*
Se Dusør og Legater
- Benyttelsesbegrænsninger*
Se Rådighedsindskræn-
kninger
- Beregnelighed*
Se Fixeringstid
- Berigelsesforbrydelser*
– den forurettede 233,
239, 241-242, 250, 389
– forbryderen 37, 163,
253-255, 256, 259
Se også Bøder, Konfiska-
tion, Retsbrud og Tilba-
gebetalingspligt
- Beslaglæggelse*
Se Konfiskation
- Bespisning*
Se Kost og logi, Mad,
Personalefester og Re-
præsentation
- Bestikkelse* 37, 219
Se også Berigelsesfor-
brydelser
- Bestillingstillæg* 221
Se også Konnekse løn-
tillæg
- Bestyrelsesmedlem*
– udgift til 546, 547
– indtægt 89, 363
– hvem? 54
– fradrag 283, 297
– misligheder 259
– erhvervsskat 576, 579
- Bestyrer*
Se Centralbestyrer, For-
pagtning, Forretningsbe-
styrer, Gårdbestyrer, Me-
jeribestyrer og Repræsen-
tanter samt Uddeler
- Besvoglede*
Se Svogerskabsforhold
- Besætning*
Se Husdyr
- Besættelsesmagt-fjendtlige
handlinger* 237, 252, 317-
318, 345
Se også (om besættelses-
tiden) Krigsskader,
Krigstidssærordninger,
Ledige penge og Værne-
magere m.v.
- Betaling af andenmands
gæld* 327, 328, 535
Se også Ikke-retskraftig
gæld og Båndlæggelse
- Betalingstid*
Se Cash-princippet
- Betingede aftaler* 359-360,
358, 312, 367-368, 528-
529, 530
Se også Ikke-retskraftig
gæld og Båndlæggelse
- Bevillingsmæssige lempel-
ser* 319-320
Se også Lempersager
- Bevillingstilsagn* 10, 46,
47, 89, 146, 165
- Bevis* 525, 180-181
- Bevægeligheden på ar-
bejdsmarkedet*
Se Arbejdsmarkeds-
bevægeligheden
- Biavlerforeninger* 569
Se også Dyrskuer og
Husdyr
- Bibliotek*
Se Faglitteratur
- Bidragspligt*
Se Underholdsbidrag
- Bier*
Se Dyrskue, Husdyr
- Bierhverv*
– bruttoindkomst-
betydning 102, 104,
345
– driftsudgifter 184, 210
– lønmodtagerfradrag
284, 285
– erhvervsskatteretligt
573-574
– kildent problem ved
kildeskat 340
Se også Hobby
- Bikuben* 87
Se også Formueforvalt-
ning, Tontineordninger
og Båndlæggelse
- Biler*
Se Blandede privat-drifts-
aktiver, Chauffører,
Driftsmidler, Drosker,
Færdselsuheld, Hoved-
reparationer, Klausul-
biler, Køreskole, Kørsels-
godtgørelser, Lån til
brug, Lastbil, Lotteri-
gevinster, Motorskat,
Personbiler, Privatbiler,
Rutebiler, Tjenestevogne,
Udlejningsbil og Vare-
vogne
- Bilhandler* 276
Se også Financierings-
omkostninger, Financie-
ringsselskab og Udlej-
ningsbil
- Billedbugger*
Se Kunstnere
- Billuksus* 142, 398, 405
Se også Unødigt flothed
- Bilsalg* 121-128, 133
- Biludlejer* 123, 126, 127,
411, 432
- Bindende kontrakt* 451
- Bindingsperioder* 291
Se også Båndlæggelse,
Bunden opsparing og
Tvangslånskatten
- Biografer* 46, 182, 218,
252, 402, 410, 570
Se også Filmfondsskatten
- Bipersoner*
Se Hustruer og Børn

- Bistandsaftaler*
Se Traktater
- Bjælkehus*
Se Barakker og Sommerhus
- Blad*
Se Pressen og Avishold
- Blandede fonds* 554
- Blandede privat-driftsaktiver*
– driftsudgifter 274
– avancebeskatning 124-125, 128
– hidtidig afskrivningsret 407
– afskrivningsreformen 407, 127, 273, 369
– fast ejendom 201, 402, 111
Se også Opdeling af samlebeløb og Privatbiler
- Blinde* 211, 225
Se også Invaliditet
- Blomstergartner*
Se Gartner
- Bobehandler*
Se Eksekutor og Likvidator
- Bod* 170, 171, 254, 257-258
Se også Konkurrenceklausul
- Bodel*
Se Ægtefælleformueforhold
- Bogføringsloven* 427
Se også Regnskabspligt
- Bogholderbetragninger*
41-42, 185-187, 391, 392-393
Se også Indkomstkildeudgifter, Interne regnskaber, Kapitalvinding, Kasserer og Regnskabsaflæggelse
- Bohave*
Se Indbo
- Boksere* 366
Se også Sport
- Boligforening* 87, 99, 271, 568-569, 601
- Boliglejemål*
Se henvisninger under Lejemål
- Bolignød* 196, 207, 209-210, 294, 474, 571
Se også Dusør, Fraflytningserstatning, Huslejerestriktioner og Jus tollendi
- Boligstøttelovgivning* 600-601, 156, 277, 498, 599
Se også Huslejerestriktioner
- Bondegård*
Se Landbrugsejendom
- Bonus* 172, 176, 374, 563
Se også Tantième
- Bonusfond* 376
- Bopæl*
Se Domicil
- Borgerligt ombud*
Se Hobby og Folketingsmedlem
- Borgerskab*
Se Indfødsret og Næringsbrev
- Bortforpagtning*
Se Forpagtning
- Bortgivelser*
Se Gaveindtægt og Gaveudgift
- Borttagelsesret*
Se Jus tollendi
- Boslod*
Se Dødsboer, Ægtefælleboer under skifte og Ægtefælleformueforhold
- Brancheforeninger* 191, 202-204, 213, 227, 254, 261
Se også Foreningsformænd og Kontingenter
- Brancheskifte* 137
- Branddirektør* 497
- Brandforsikring*
Se Tingsforsikring
- Brandtab* 233, 236-237, 241, 256, 406-407
Se også Driftstab og Tingsforsikring
- Bridge*
Se Kortspil
- Brochurer*
Se Avertering
- Bronchitis* 221
Se også Sygdom
- Brudeudstyrslegater*
Se Medgift
- Brugsforeninger*
Se Andelsforeninger, Andelshavere og Uddeler
- Brugte genstande* 431, 438
- Brunkulslejer*
Se Udnyttelig substans
- Bryggerier* 137
- Bryllupsgaver*
Se Lejlighedsgaver, Medgift og Nygifteregeleer
- Bryllups skattekonskvenser*
– almindelig oversigt 476-477
– erhvervsskat 581-582
– for sammenflytning 207, 480
– L.L. § 14, 341-347, 288, 355
– regnskabsår 339
– sambeskatning indtræder 476, 348
– skatteinddrivelse 519, 520
– skattemildnelse 293, 295, 305, 326, 330, 334
– skattepligt i stedet for skattefrihed 59, 288
Se også Forlovede, Med-

Br-Ce

- gift, Sambeskattede (dispositioner imellem) og Samlivsgenoptagelse
- Brændsel*
Se Centralvarmeanlæg, Erhvervslokaler, Fjernvarme og Udnyttelig substans
- Brønde*
Se Vandværk
- Bunden opsparing* 35, 83, 318, 360
Se også Tvangslåne-skatten
- Butikker* 402, 430, 563-564
Se også Erhvervslokaler og Stormagasiner
- Butikspersonale*
Se Ekspedienter
- Byggefagene*
Se Håndværkere
- Byggeselskaber*
Se Ejendomsaktieselskaber og Udstykning
- Bygninger på lejet grund* 403, 414, 591
Se også Afskrivnings-ejendomme, Barakker og Sommerhus
- Bygningsfredning*
Se Rådighedsindskrænkninger
- Bygningshåndværkere*
Se Håndværkere
- Bygningsingeniører* 48, 49, 50, 365-366
Se også Håndværkere
- Bygningsmyndighedernes indskriden*
Se Sundhedsmæssige hensyn og Rådighedsindskrænkninger
- Bygningsskatter* 585, 586, 594-603, 597, 34
- Bygningstilbehør* 265-273, 402-403, 438, 596
- Se også Afskrivningsreformen, Elevatorer, Hegn, Kuleanlæg, Mur- og Nagelfasthed, Varmeanlæg og Vedligeholdelse
- Bytte* 405
– skattepligtsbetingelser 102, 120, 133
– skattepligtsomfang 142-143, 370
– afskrivninger 405
- Bøder* 164, 253-254, 262, 325, 361, 458, 498
Se også Frihedsstraf og Retsbrud
- Bønder* 112, 193
Se også Forpagtning, Gårdbestyrer og Landbruger
- Børn*
– sambeskatning 482-488
– som forsørgerskabere 293-294, 305-307, 334, 484
– skattefradragsret 327-328
– transaktioner med forældre 59-60, 66, 76, 160, 311-314, 486
– internationale relationer 306, 353
Se også Babysitter, Forældre, Hjemmeværende, Nyfødte, Oldebørn, Plejebørn, Svogerskabsforhold og Uægtebørn
- Børnebidrag* 486-487, 165, 307-310, 345, 529, 531
Se Uægtebørn, Underholdsbidrag og Ægtebørn
- Børnefradrag* 302-303, 163, 180, 279, 386, 387, 493, 504
- Børnehaver*
Se Lærere og Skoler
- Børnelammelse* 319
Se også Sygdom og Velgørenhedsbidrag
- Børnetilskud*
– beregning 305, 290, 318, 386, 387, 493, 507
– hvem får? 304-307, 163
– ikke indtægt 156, 305, 325
– legislativt 303-304, 302
– ligningsteknik 180, 305
- Børneværnsbørn* 54, 294, 305, 306, 308, 484
- Børsspekulanter* 90, 118-119, 179, 500
Se også Gullaschperioden og Spekulationsaktier
- C**
- Camoufleret udbytte* 89, 546-547
Se også Aktionærlån og Hovedaktionærer
- Canada*
– relation til Danmark 23, 24, 260, 459, 501
– interne regler 121, 385
- Cand polit-tankegange* 33-34, 35-36, 45, 492, 601
- Cash-princippet*
– begreb 358, 372-373, – akkumuleret indkomst 365-367
– privatdispositioner 165, 379-384
– teknisk påkrævet 359
- Cement* 209, 402
Se også Bygningstilbehør og Fabriksarbejder

Censurbeføjelse 316
Se også Unødigt flothed
og Interne regnskaber

Centralbestyrer 71, 298
Se også Telefonfolk

Centralvarmeanlæg
– installationer 49, 194,
265, 290
– udskiftning af 266,
402
Se også Elevatorer,
Fjernvarme, Mur- og
Nagelfasthed og Varme-
anlæg

Chauffører
– personbefordrere 61,
205
– godsbefordrere 205,
215, 228
– udenfor næringsom-
råde 252
– erhvervsskattepligt
578
– bliver let ikke-forsør-
gere 295
Se også Drikkepenge og
Vognmænd

Checks 237

Chokoladeskat 17, 35

Christian den Tredie 584

Christiansø 507

Cigaretskat 17

Cirkus

Se Markedsrejsende

Coca-Cola 33, 35

Conditio indebiti 361, 516

Se også Tilbagesøgnings-
krav

la Cour, Jacob 38, 39, 46-
47, 121-122, 396-397

Cyklegodtgørelser 63

Se også Kørselsgodt-
gørelser

Cykelreparatør 273-274

Se også Mekaniker,
Smed og henvisninger
under Biler.

Cykelryttere 366
Se også Sport

D

Dagblade 229

Se også Pressen

Dagbøder 493, 592

Dagpenge 60, 63, 173-176,
299, 316

Se også Afsavnerstat-
ning og Renteforsikrin-
ger med yderligere hen-
visninger

Dagspris 449, 527

Dambrugsejere 492

Se også Fiskere og Land-
brugere

Dameskrædder

Se Modeprægede er-
hverv og Skrædder

Damp 450, 124

Dampraskeri 285

Se også Kemiske ar-
bejdspladser og Vaskeri

Danefæ 164

Danfoss-arbejderne 211

Danmark-Amerika Fondet
189

Se også Legater og Stu-
dierejser

*Dansk Ligbrændings-
forening* 315

Dansk Tipstjeneste A/S
546

*Danske Købmænds Han-
dels-Aktieselskab* 562

Datio in solutum 108-109,
236, 246-247

Datterselskab 545, 125,
250, 548

Se også Hovedaktionæ-
rer

Debitoraktier 246-247

Debitorportefeuille 86,
366, 384, 393-394, 528
Se også Forretnings-

afhændelse og Tab på
udestående fordringer

Degn 208, 209

Se også Gejstlige og
Lærere

Degnepenge 15

Se også Kirkeskatter

Deklaration 81

Se også Dividende og
Servitutter

Deklaratoriske regler 327,
380

Se også Valgfrihed

Dekort 150, 151, 142, 143
Se også Akkord med
kreditorer, Diskonto-

fradrag og Rabat

Deltidsarbejde 198, 345,
347

Delcrederefond 553

Se også Debitorporte-
feuille, Reservefond og
Tab på udestående for-
dringer

Delvise gaver 150, 154-155,
166

Delvis likvidation

Se Likvidation

Descenderter

Se Børn og Forældre
med henvisninger

Detailhandler

– driftsudgifter 201

– tab 244, 252

– delvis lønmodtager-
beskæftigelse 283, 285

– erhvervsskatteretligt
575-576, 581

– bruttoavanceignings-
kontrol 524

– oplysningspligt 500-
501, 496-497

– familieskatteretten 59-
60, 297, 299, 300

Se også Butikker, For-
retningsafhændelse, For-
pagtning, Forretningsbe-

De-Dr

- styrer, Goodwill og Valrelager
- Detailhandlerbanken* 391
- Devalueringen* 362
- Se også Inflationen
- Devisespørgsmål*
- Se Udenlandsk mønt
- Diger* 265, 398-399, 596
- Se også Grundforbedringer og Hegn
- Diplomater* 59, 305, 353, 590, 462, 465
- Se også Fraflyttere, Tilflyttere og Tjenestemænds skatteprivilegier
- Direkte forbrugsskat* 371-372
- Direktør*
- reelt: Selvstændig erhvervsdrivende 221, 285
 - formelt: Lønmodtager 221, 243, 255, 261, 283, 575
 - forbrydelser 259
- Se også Hovedaktionærer
- Diskontoafdrag* 142, 143, 150
- Diskontor*
- Se Afbetalingsforretninger, Banker, Ejendomsforbehold, Financierings-selskab, Financieringsomkostninger, Sikringskonto og Veksler
- Diskretionspligt* 30, 499
- Dividende*
- fra udenlandsk selskab 51, 91
 - andelsforening 560, 563
 - hvornår skattepligt? 54, 55, 88-96
 - skattepligt for hvem? 54
 - ej erhvervsskattepligt 575
- Se også Aktionærlån
- Camoufleret udbytte, Friaktier, Kuponskat, Likvidation og Tegningsrettigheder
- Dobbel*
- Se Kortspil og Hobby
- Dobbeltbeskatning*
- Se Traktater og To gange skat af samme indtægt
- Dobbeltbusførelse* 179, 205-207, 285, 480-481
- Se også Flytteudgifter
- Doktor*
- Se Videnskabsmænd og Læger
- Doktordisputats* 189-190
- Se også Videnskabsmænd
- Dokumentation* 180-181
- Se også Oplysningspligt
- Dokumentfalsk*
- Se Berigelsesforbrydelser
- Dollarpræmiering* 10, 46, 47, 89, 146, 165
- Domicil*
- begreb 457
 - som skattefrihedsbetingelse 160, 163
- Domstolene*
- indbringelse for 516, 593
 - halvvejsprøvelse 26-27, 49, 209, 595, 591
 - inkompetence 516-517, 29, 369
 - prøvelse af generelle forskrifter 18, 30, 81, 208, 209
 - afviser konstruktive tankegange 42, 141, 581
- Se også Kritik af principiel art af domstolene
- Driftsbygninger*
- Se Afskrivningsejendomme, Landbrugsejendomme og Fabrikkanter
- Driftsfonds* 563, 98
- Se også Andelsforeninger
- Driftformsomlægning* 132, 257
- Driftsmidler*
- afskrivningsobjekter 196, 430, 432
 - afskrivningsreformen 121-122-123, 125, 126, 127, 171, 368, 369
 - afskrivningssatser 411-412
 - avancebeskatning 121-122, 125, 128, 155, 171, 405, 406, 442
 - begreb 122, 125
 - driftsudgifter 200, 201, 273, 274
 - formueskatter 527
- Se også Blandede privatre driftsaktiver, Forretningsafhændelse, Kontormaskiner, henvisninger under Biler, Landbrugsredskaber, Smådriftsmidler
- Driftstab*
- almindeligheder 231, 232, 233, 236, 237, 387
 - forsikringsforhold 171, 172, 361, 370
 - detailregler 237, 247-253, 259
- Se også Afsavnerstatning og Tingsforsikring
- Driftstilskud*
- Se Boligstøttelovgivning og Tilskud
- Drikke*
- Se Mad
- Drikkepenge* 61, 188, 283
- Drivhus* 401
- Se også Afskrivningsejendomme

domme, Gartner og
Landbrugsejendom

Drivkraft

Se Damp, Elektricitet og
Offentlige værker

Drosker 411

Dræning

Se Grundforbedringer

D.S.B.

Se Jernbanefolket

Dubiose debitorer 249-251,
388-394, 528

Se også Tab på udeståen-
de fordringer

Duge

Se Smådriftsmidler

*Dukkeartikel-fabrikant-
afgørelserne*

– eksportfremstødet 186,
187, 213
– den lille dreng 236,
237

Dusør 57, 135, 163, 164,
188

Dyr

Se Husdyr

Dyrlæger

– bolig 202
– klæder 208, 209
– kørsel 213, 214
– regnskabspligt 491
– forsikring 227
– ej ekstraordinære af-
skrivninger 432
– offentligt ansatte 582,
214

Se også Tandlæger og
Læger

Dyrskuer 569, 34, 179,
184, 226

Dækketøj

Se Restauration og Små-
driftsmidler

Dækningsafgift 591

Dødsboer

– offentligskiftede 531-
538

– udlodning fra 96, 97,
535

– skattefradragsret 327,
535, 331

– statsindkomstskat 534-
537, 336

– kommuneskat 532-533,
536-537

– formueskat 533-534,
536-537

– valg af skifteform 531-
532, 348, 349

– legislativt 537-538

– udenlandske 568, 569-
570, 97, 331

Se også Arveadkomst,
Arveafgift, Begravelses-
udgifter, Eksekutorer,
Enkemænd, Enker og
Privatskiftende arvinger

Dødsboillæg 539-540, 254,
324

Se også Enkemænd og
Enker

Dødsfald 539, 289, 327,
448

Døende virksomhed

Se Nedlæggelse af virk-
somhed

Døre

Se Bygningstilbehør og
Hegn

Døve

Se Invaliditet

E

Eenfamiliehus 77-82, 263-
273, 381-383

Se også Villaejere, To-
familiehus og Bolig-
støttelovgivningen

Eengangsindtægter

– fuldt skattepligtige 57-
58, 147, 151, 152,
343, 349, 350

– skattefri 41-42, 43-46,
157-159, 173-174, 352

– mellemøsninger, 127,
134, 135, 308, 309

Se også Akkumulerede
indkomster

Eengangsskatten 12, 35,
323, 326, 526, 530

Eengangstab

Se Driftstab

Eengangsudgifter

– afløsningssummer 197,
198, 309

– indskud 204, 229, 375

– udvidelse af forretning
193-196, 132, 308,
309

– eengangsforanstalt-
ninger 226

– akkumuleret moralsk
gæld 308, 309

Se også Anlægsudgifter,
Etableringsudgifter, Ind-
komstskildeudgifter og
Kapitaludgifter

Efterbetalingssager

– straf 523-525

– forældelse 512-514

– i dødsboer 539-540,
327

– fradragsrettens place-
ring 380

– landsskatterettens
kompetence 516

– udgift til sagfører 260,
262

Se også Justeringsansæt-

Ef-EI

- telser, Revision af ældre skatteansættelser og Skatteflugten
- Eftergivelse* 150, 151, 165
Se også Akkord med kreditorer
- Efterløn* 57, 198, 349, 350
Se også Fratrædelsesgodtgørelse, Konkurrenceklausul og Pensionsindtægt
- Egen avl* 120, 145-146, 450, 453, 527
Se også Landbrugsbeholdninger
- Egen husstand* 293, 295
- Egenkapital* 542, 552, 561, 575
- Egen skyld* 233, 241-242, 246, 253-256
- Egne aktier* 558, 94, 95
- Ejendomme*
Se navnlig Afgiftspligtig grundstigning, Afskrivningsejendomme, Ejendomsskyldvurdering, Ekstraordinære afskrivninger, Grundskyld, Landbrugsejendomme, Skødeskrivning, Spekulation, Udlejningsejendomme samt ordforbindelser med ejendom og ejer
- Ejendomsadministrator* 283, 299, 547, 593
Se også Formueforvaltning
- Ejendomsaktieselskaber* 106-108, 118, 185-186, 260, 297, 529, 547
Se også Udstykning
- Ejendomsforbehold* 54
Se også Afbetalingsforretninger
- Ejendomsmæglere og -handlere* 104, 202, 252, 575
- Ejendomsskema* 492
- Ejendomsskyld*
– historie 585, 591-592
– formelle regler 589-597
– ejendomsskylden 597-603
– betydning i indkomstskatteretten 79-82, 166, 264, 407
– i formueskatteretten 527
- Ejerperiodens længde*
– bortfald af videre-
salgshensigt 101-102, 102
– for gårdforpagtere 131
– i vedligeholdelseslæren 267-268, 272-273
– som indicium for næringsobjekt 105
– som indicium for spekulationshensigt 113-114, 117, 133
Se også Spekulation
- Ejerskema* 592-593
- Eksamensgebyrer* 190
- Eksekutor*
– valg af skifteform 531-532
– værdiansættelse af boets aktiver 407-408
– salær 154, 349, 365, 378
– trediemands selvangivelse 30
– indberetningspligt 498
Se også Dødsboer og Sagfører
- Eksistensminimum*
Se Personfradrag og Skatteminimum
- Eksklusivaftaler* 155, 193-194, 245
Se også Koncessioner og Patenter
- Ekspedienter* 65, 208, 221, 297, 346
- Eksporør* 186, 187, 218, 578-579
Se også Dollarpræmiering
- Ekspropriation* 102, 103, 435
Se også Tvangsafståelse
- Ekstraafskrivinger* 437-442
- Ekstraordinære Afskrivinger*
– afskrivningsreformen 437-442
– historisk udvikling 428-429, 436-437
– retskildesynspunkter 18, 116, 117, 428-430, 437
– betingelser 430-433, 438-440
– afskrivningssum 433
– regnskabsspørgsmål 339, 432-433, 435, 440, 441
– fordele ved 433-435, 436-437
– avancebeskatning 435-436, 441-442, 144
– indkomstår 433-434
- Elektricitet* 450, 124
- Elektricitetsværk* 99, 237, 578
Se også Offentlige værker
- Elektriske anlæg* 20, 265-274, 325, 399
Se også Bygningstilbehør
- Elevatordommen* 267, 268, 272
- Elevatorer* 266, 402
Se også Centralvarmeanlæg, Bygningstilbehør, Mur- og nagelfasthed
- Elever*
Se Lærlingeforhold, Stu-

- denter og Udenlandske studerende
- Emballage* 450, 124, 200
- Embedsbolig* 66-67
- Se også Fribolig
- Emigranter* 458, 471, 521
- Se også Fraflyttere
- Emission* 90-92, 138-139, 149, 261, 558
- Eneforhandlingsret* 155, 193-194, 245
- Enerettigheder*
- Se Koncessioner, Patenter, Prisaftaler og Varemærker
- Engareal*
- Se Landbrugsejendom og Ubebyggede grunde
- England*
- relation til Danmark 23, 543
- afskrivningsret 401, 408, 409, 418, 420, 423, 424
- interne regler iøvrigt 121, 159, 289, 304, 340, 385, 559, 587
- Enkelt salg eller forretnings salg* 126-127
- Enkemænd* 481-482
- Se også Dødsboer
- Enkepension* 198, 315-316, 343, 348
- Se også Overlevelseshen-
te, Pensionsret og Rente-
forsikringer med yderli-
gere henvisninger
- Enker*
- almindelig oversigt 351-352
- universalsuccessorer 101-102, 152, 234, 351
- forretningssalg 136-137, 138-139
- første skatteansættelser 348-351, 355, 482
- skattefradrag 327
- børnetilskud 305
- afskrivninger 408, 448
- formuebestyrelse for 170
- Se også Arveadkomst og Dødsboer
- Entrepenører* 49, 122-123, 365, 366, 377, 579
- Se også Håndværkere med henvisninger
- Erhvervsorganisationer* 191, 202-204, 213, 227, 254, 261
- Erhvervshæmmede*
- Se Invaliditet
- Erhvervslejemål*
- Se Lejemål og Fraflytningserstatning
- Erhvervslokaler*
- vedligeholdelse 265, 272-273
- afskrivning 403, 430
- andre driftsudgifter 201-202
- ejendomsskatter 601
- Se også Afskrivningsbygninger, Butikker, Fraflytningserstatning, Jus. tol-
lendi, Kemiske arbejds-
pladser, Kontorer, Om-
bygninger og Værksted
- Erhvervsskat* 570-583, 568-570, 503, 507, 514, 587
- Erhvervsskatteselvvangivelse* 493
- Erhvervsskatteudvalget* 572, 578, 573
- Erhvervsudygtighedsfor-
sikring* 315-316
- Se også Invaliditet, Ka-
pitalforsikringer og Ren-
teforsikringer
- Erik Menved* 584
- Erlæggestid*
- Se Cash-princippet
- Erstatninger*
- Se Afsavnserstatning, Brandtab, Berigelsesfor-
brydelser, Bod, Forsør-
gererstatning, Fraflyt-
ningserstatning, Færd-
selsuheld, Injuriesager, Invaliditet, Kulanceer-
statning, Landbrugsbe-
holdninger, Mangels-
ansvar, Personskade, Retsbrud og Ulykkesfor-
sikringslovene
- Erstatningsanskaffelser* 406, 431, 432
- Se også Revalorisering
- Esbjerg* 524, 576, 578-579
- Etableringsfradraget* 34, 180, 193
- Se også Nyetablerede
- Etableringsudgifter*
- hovedsynspunkter 185-187, 188-189, 217, 218
- nyere lovgivning 192, 193, 201
- traditionen 191-192, 200, 243, 245-247, 398
- Se også Indkomstkilde-
udgifter, Næringsbrev, Stiftelse af Aktieselskab og Uddannelsesud-
gifter
- Evnesvage* 65, 156, 319
- Exterritorialitet*
- Se Diplomater og Kon-
gehuset.
- von Eyben* 208-209

F

Fabrikanter

- afskrivningsregler 401, 398, 432, 439
- (fortsættes)

Fa-Fi

- Fabrikanter* (fortsat)
- dommen om Amerika-eksportfremstødet 186, 187, 188, 189
 - driftstab 236, 250, 253, 389-390, 398
 - oplysningspligt 500
 - patentudgifter 193, 194
 - Se også Patenter, Fribo-lig og Flere virksomhe-der med samme ejer
- Fabriksarbejdere*
- beklædning 208, 209
 - erhvervsskat 573-574, 580
 - fagforening 202, 203
 - fortæring 204, 205
 - værktøj 201
 - Se også Normalsatser, Kemiske arbejdspladser og Varme arbejdsforhold
- Fagforbundsfunktionærer*
- 71, 157-158, 183, 184, 215, 216, 283
- Fagforening* 60, 158, 202, 204, 254, 287, 343, 344, 517
- Se også Arbejdsløsheds-understøttelse, Kontin-genter, Lock-out og Strejke
- Faglig sammenslutning*
- Se Brancheforeninger, Eksklusivaftaler og Foreningsformænd
- Faglitteratur* 189, 190
- Faktisk adskillelse* 480-481
- Se også Samlivsophævel-se og Underholdsbidrag
- Fakultativt*
- Se Valgfrihed og Dekla-ratoriske regler
- Fallent* 383, 387, 391
- Se også Konkursboer og Akkord med kreditorer
- Falsk*
- Se Berigelsesforbrydelser
- Familieaktieselskab* 544-545, 546-547
- Se også Hovedaktionær
- Familieforhold*
- formueafkast 88, 149
 - frivillig forsørgelse 311-314
 - gaver 160, 162, 163, 166, 167, 310, 314
 - kompagnoner 250
 - køb og salg 249, 405, 406
 - lejemål 76, 162, 295, 299, 403, 404
 - skatteyder i familie med sin arbejdsgiver 59, 60, 68, 59, 520
 - skatteyder i familie med en ansat 183, 198, 199, 296, 299
 - Se også Adoptivforhold og Børn
- Familielegater* 158, 160
- Se også Legater
- Familiepleje* 65, 156
- Se også Plejebørn, Evne-svage og Understøttelser
- Fareitillæg*
- Se Konnekse løntillæg og Risikotillæg
- Fartøjsregistret*
- Se Kuttere og Lystbåde
- Fast ejendom*
- Se henvisninger under Ejendomme
- Faste reserver* 549
- Faste Samlivsforhold*
- Se Forlovede og Uden-ægteskabelige samlever-forhold
- Fastværdiprincippet* 427
- Fejlberegningsfradrag* 609
- Fejlsslagne projekter* 213, 236, 239, 240, 250, 252, 253, 405
- Fejltællingspenge* 228
- Ferie*
- efter fratræden 346
 - gaveferier 67, 147, 165
 - godtgørelse for mistet 57
 - hvornår skal feriepen-ge medtages? 360
 - som driftsudgifter 182, 207, 212, 373
 - Se også Personalefonds
- Festudgifter* 222-223, 166
- Se også Afskedsgilder, Byjubilæum, Jubilæums-fester, Kortspil, Perso-nalefester og Rejsegilde
- Fideikommissariske substi-tutioner*
- Se Båndlæggelse
- Fikseret ældre grundstig-ning* 609-610
- Filantropi*
- Se Understøttelser og Velgørenhedsbidrag
- Filialer* 221, 569-570, 578-579
- Filmfondsskatten* 14, 326, 374, 385
- Filmsselskab* 247, 249, 250, 497
- Financieringsomkostninger*
- debitors fradragsmu-ligheder 276, 405, 433
 - kreditors skattepligt 86, 141, 359, 366
 - Se også Kursavancer og Kurstab
- Financieringsselskab* 84, 118, 393-394
- Se også Aktionærlån, In-vesteringsselskab, Sik-ringskonto og Veksler
- Finanslovsfatteregler* 18, 429, 449
- Finanslovunderstøttelser*
- 159
 - Se også Legater

- Finansministeriet* 28
Se også Skattedepartementets lovkontor
- Findeløn* 164
- Finland*
– relation til Danmark 22, 24, 52, 362, 501, 543, 459
– afskrivningsret 401, 408, 409, 415, 427, 443
– interne regler iøvrigt 121, 159, 340
- Firmabil* 65
Se også Naturalindtægter
- Firmanavn* 76, 169, 194, 261
Se også Goodwill
- Firmaskovture* 64, 197, 221, 222, 223
Se også Personalefester
- Firmaunderstøttelsesfunds* 199, 200
Se Personalefonds
- Fiskeauktionsmestre* 501
- Fiskebiler* 215
Se også Chauffører
- Fiskeeksportør* 491
- Fiskeopkøbere* 492, 500
- Fiskere*
– erstatning 171, 34
– kostfradrag 207
– udstyrsfradrag 209
– erhvervsskat 573, 575, 578, 582
– tab 239, 275
– afskrivninger 430, 439
Se også Kuttere
- Fixeringstid* 363-364, 358, 367, 372, 374, 392
Se også Accrualprincippet og Gældsbegrebet
- Fjerdedelsreglen* 529, 143, 513
- Fjerkør* 569
Se også Dyrskuer og Husdyr
- Fjernsyn* 218-219, 407, 498
Se også Avertering, Indbo og Radiobranchen
- Fjernvarme*
Se Centralvarmeanlæg, Offentlige værker og Varmeanlæg
- Flasker*
Se Emballage
- Flere virksomheder med samme ejer* 337, 410-411
- Flerfamiliehuse*
Se Udlejningsejendom og Boligforening
- Fliser*
Se Mur- og nagelfasthed og Ombygninger
- Flothed*
Se Unødigt flothed
- Flydedok* 123
- Flygtinge* 133, 225, 312
- Flyttendgifter* 194-196, 286
Se også Arbejdspladsskifte, Dobbeltthusførelse og Fraflyttere
- Flyveråbnet*
Se Krigsmagten, Luftfart, Officerer og Værnepligtige
- F.N.*
Se Diplomater
- Fodbolddommer* 283
Se også Sport
- Foderstofforeninger*
Se Landbrugsbeholdninger, Andelsforeninger og Andelshavere med henvisninger
- Fogedforretninger* 391
Se også Udpantning
- Folkedemokratierne*
Se Østblokken
- Folkekirken*
Se Kirkeskatter og Gejstlige
- Folkepensionister* 156, 282, 299, 312, 317-319
Se også Aldersbegunstigelser, Socialfradrag og Sociale ydelser med henvisninger
- Folkepensionsskatten* 14, 292-293, 323
- Folkeregister* 470
- Folketingsmedlemmer* 58, 283, 576
- Forbedringsudgifter* 143, 263-274, 400, 408, 415
Se også Grundforbedringer
- Forbrugsafgifter*
– begreb 13
– til kommunerne 15, 17
– legislative hensyn 31-37, 325
– størrelse 16-17
Se tillige om de enkelte skatteobjekter (Spiritus-skat, Motorskat etc.) samt Direkte forbrugs-skat
- Forbundne kar* 119, 231, 246
- Foreningsskatter* 559-570
- Forfaldstid*
Se Accrualprincippet og Gældsbegrebet
- Forfattere* 42, 363, 365, 404, 501
Se også Kunstnere og Ophavsret
- Forhøjelser*
Se Straftillæg
- Forkøbsret* 143
- Forlag* 363, 365, 501
- Forlis* 240
Se også Skibe og Søfolk
- Forlodsafskrivning* 436, 438
- Forlovede* 160, 162, 169, 198, 343-344
Se også Udenægteskabelige samleverforhold
- Forlystelsesafgift* 15

Fo-Fo

Forlænget afskrivningsperiode 424

Formueforvaltning 170, 187, 260, 361

Se også Sagfører

Formueindtægt 74-75, 278-280, 340, 343, 348-349, 574-575, 576, 577, 486, 487

Se iøvrigt Dividende, Renteindtægt og Udlejningsejendom

Formue- og lejlighedsprincippet 178, 180, 301, 333-335

Se også Kildeartsforhøje-
lser

Formueskat

– begrundelse 74-75,

525, 526

– skattesatser 525

– opgørelsestid 526

– aktiver 526-530

– afskrivninger 290, 407

– passiver 530-531

– kommuneskat 334, 526

– dødsboer 533-534, 536-537

– andelsforeninger 561,

562-563, 565

– aktieselskaber 543

– udenlandske selskaber

569-570

– udenlandsk ret 23, 40

Se også Indbo

Formuestigningsafgift

Se Afgiftspligtig grundstigning, Eengangsskat-
ten, Kapitalvindingsskat
og Værdistigninger

Formuetab

Se Driftstab

Formueudgifter

Se Indkomstkildeudgifter
og Kapitaludgifter

Forpagtning

– begyndelse 337

– ophør 404

– ligestilles med ejer?

131, 193, 243, 403, 404

– vedligeholdelse 269

– besætning 131

– af jordareal 362

– bortforpagteren 75, 575

– af forretning 138

Se også Detailhandler,

Gårdbestyrer, Landbru-

ger, Landbrugerregnska-

ber og Landbrugsejen-

dom

Forretningsafhændelse

– konstrueres som »er-
hvervsindtægt« 575,

343, 350

– tidsproblemer 366-368,

370, 399, 362

– ctr. stykvissalg 126-

127, 239

– enkesalg 136-137, 351,

352

– med gavemomenter

166, 243, 244

Se også Afskedsgilder,

Afskrivningsreformen,

Debitorportefeuille, Fra-

flytningserstatning,

Goodwill, Nedlæggelse

af Virksomhed, Opdeling

af samlebeløb, Stiftelse

af Aktieselskab, Skøde-

skrivning og Varelager

Forretningsbestyrer 297-299

Se også Detailhandler og

Forpagtning

Forretningsdebitorer 86,

366, 384, 393-394, 528

Se også Forretnings-

afhændelse og Tab på

udestående fordringer

Forretningsrejser 186, 211-

215, 242, 471

Se også Ferie, Lønmod-

tagerrejser, Repræsen-

tanter og Studierejser

Forsendelser 379, 519

Forsikring

Se Kapitalforsikringer,

Præmiebetaling, Rente-

forsikring og Tings-

forsikring med yderli-

gere henvisninger samt

de følgende opslagsord

Forsikringsagenter 577,

283, 519-520

Se også Repræsentanter

Forsikringsforeninger 566-

567, 315

Forsikringssselskaber

– indkomstopgørelse

86, 376

– aktionærforskrivninger

92

– oplysningspligt 497-

498

Forsikringsfradrag

Se Præmiebetaling

Forsikringsværdi 602

Forskud 363, 342

Forskudsvis bidragsbetaling

345

Se også Børnebidrag

Forskudt regnskabsår 336-

339

Se også Indkomstår

Forsorg

Se Sociale ydelser med

henvisninger

Forsvaret 34, 171, 460,

590

Forsyningsforeninger 99

Se også Andelsforenin-

ger og Andelshavere

Forsøgsudgifter 193-194,

196, 227, 375, 418

Forsørgelse

Se Understøttelser, Sam-

beskattede, Underholds-

bidrag og Familieforhold

Forsørgere 180, 292-295,

318-319

Se også Bryllups skatte-

- konsekvenser, Personfradrag og Ungkarleskat
Forsorgererstatning 169, 170, 257
 Se også Færdsselsuheld, Livrente og Personskade
Fortjenester
 Se Avance, Indsamlingsgaver og Legater
Fortæring
 Se Mad
Forudbetalinger 362-363
 Se også Accrualprincippet, Periodiske betalinger og Vedligeholdelseskonti
Forventet indkomst som ligningsgrundlag
 Se Bryllups skattekonsekvenser, Diplomater, Enker, Skattekonsekvenser, Tilflyttere og Overgang til pension
Forældelse 154, 392, 511-514, 516, 519, 583
 Se også Ikke retskraftig gæld
Forældre 305-307, 160, 294, 312-314, 487, 488
 Se også Børn, Plejebørn, Familieforhold, Svogerskabsforhold, Uægtebørn
Fotografer 224
 Se også Journalister og Kemiske arbejdspladser
Fraflytningserstatning 138, 143, 169, 192, 193
Fraflyttere 469-472, 504, 448
 Se også Begrænset skattepligtige og Skatteflugtsreglen
Fragt 216, 405
Frankrig 23, 52, 385, 408, 475, 543, 448
Fratrædelsesgodtgørelser
 43, 57-58, 198, 364, 448
 Se også Overgang til pension
Frederiksberg 15, 503, 598-599, 587
 Se også Hovedstadscen-tret og Primærkomune
Frederikse 507
Fredning
 Se Rådighedsindskränk-ninger
Fremmed valuta 46, 51-53, 86, 165, 466
 Se også Udenlandsk mønt
Friaktier
 – aktionær 90-92, 96, 98-99
 – selskab 549, 555, 556, 558
 Se også Aktiekapital, Aktionærforskrivninger, Tegningsrettigheder, Di-vidende og Reserve-fondsbeviser
Fribolig
 – boligtageren 64-67, 158, 271, 286, 582
 – hans arbejdsgiver 236, 265, 401
 Se også Kost og logis samt Naturalindtægter med yderligere henvis-ninger
Frigørelsestid
 Se Accrualprincippet
Fribeds-skæmpere
 Se Besættelsesmagt-fjendtlige handlinger
Fribedsstraf 262, 465, 523-524
 Se også Bøder og Rets-brud
Frilager 452
Frimenigheder 275, 312, 324-325
Frimærker 120, 146, 200, 225, 286
Fri-obligationer 91, 96-97
Fripolicer 176
 Se også Kapitalforsikrin-ger og Renteforsikringer med yderligere henvis-ninger
Fristbestemmelser
 – selvangivelse 492, 493
 – skatteliste, lignings-liste 503
 – påklage 515-516
 – ændring af foretagne ansættelser 511-514
 – udpantning 522
 – giftermål 346
 – dødsboers skattefri pe-rioder 532-534
 – erhvervsskatteansæt-telse 583
 – ejendomsskat 592-593
 Se også Appel, Bryllups skattekonsekvenser, Dødsboer, Ejerperiodens længde, Forældelse, Kla-geregler, Selvangivelse, Skønmæssige ansættel-ser og Udpantning
Frisør 213, 47
Fritid 47-50, 66, 41, 55
 Se også Kortspil, Sport og Hobby
Frokost 66, 205
 Se også Mad, Jubilæums-fester og Repræsen-tation
Frugtplantager 120, 179, 399, 596, 432, 492
 Se også Skovejer
Frotilgodehavender 337, 451
 Se også Landbrugs-beholdninger
Funktionærbolig
 Se Fribolig
Funktionærabatter 65
 Se også Rabat
Fusion 94, 545

Fu-Go

Fustager 124
 Se også Emballage
Fyranlæg 590
 »Fyrtojet«, dommen om 249-250
Fysioterapeut 87
Fælleskommunale ejendomsskatter 15, 587, 597-598, 600, 602
Fælleskommunale personskatter 14, 14-15
Fængsel 262, 465, 523-524
Færdselsbetjente
 Se Politi
Færdselsubeld 170, 239, 254, 274
 Se også Personalefejl
Færgebesætning
 Se Restauration og Søfolk
Færøerne 463, 317
Fødselsdag
 Se Afskedsfester, Jubilæumsfester, Lejlighedsgaver og Personalefester

G

Gårdbestyrer 111, 213, 297-298, 298
 Se også Bønder, Forpagtning, Landbruger og Landbrugsejendom
Gårdsplads 402, 596
 Se også Landbrugsejendom, Udlejningsejendom og Hegn
Gader 270, 271, 325
Gangdage 11
Garagecentral 98-99
Garager 81, 402
 Se også Udlejningsejendom og Villaejere
Garanti
 Se Banker, Kaution og Mangelsansvar

Gartner 111, 242, 283, 432, 492
 Se også Frugtplantager
Gasværk 519
 Se også Offentlige værker og Naturgas
Gaveafgift 60, 160, 325, 408
 Se også Arveafgift
Gaveindtægt
 – afskrivningsret 404, 407-408
 – hvem beskattes? 54-55, 166-167
 – børn 486, 487
 – hvornår? 165
 – legislative hensyn 147-148, 150, 156, 157, 159, 161, 164, 165
 – ligestilles med køb? 110, 577
 – ligestilles med salg? 103, 125, 166
 – erhvervsskat 577
 Se også Arveforsbud, Delvise gaver, Indsamlingsgaver, Jubilæumsgratiale, Legater, Lejlighedsgaver og Medgift

Gavepakker 161, 165, 306
Gavendrift
 – ej driftsomkostninger 183, 198-199, 290
 – ej rentefradrag 275
 – social-kulturelle islæt 198-199, 224-228
 – i tabslære 233, 243, 258-259
 Se også Ikke-retskraftig gæld, Klausulbiler og Velgørenhedsbidrag

Gavlret 370
 Se også Rådighedsindskrænkninger

Gejstlige
 – som bogvæsener 190
 – som humanister 294
 – som sognets samlingspunkt 197, 202, 219, 224, 293
 – som tojforbrugere 208, 209

Genanskaffelser 432
 Se også Erstatningsanskaffelser og Revalorisering

Generalomkostninger 197-204, 453, 455

Gengifte 476, 343
 Se også Bryllups skattekonsekvenser, Samlivs-genoptagelse og Ægteskabsopløsning

Gennemsnitsligning 385

Genoptagelse
 Se Reetablering af forretningsforbindelse og Samlivs-genoptagelse

Gensidige forsikringer 566-567

Gentofte 507, 587
 Se også Hovedstadscen-tret og Primærkommuner

George, Henry 606

Gesandter
 Se Diplomater

Giftede kvinder

Se Hustruer

Gilder 222-223
 Se også Afskedsgilder, Jubilæumsfester, Kortspil, Personalefester og Rejsegilde

Glarmestre 106
 Se også Håndværkere med henvisninger

Godsejer 112, 590

Se også Bønder, Landbruger og Lystgårde

Godsforvalter
 Se Gårdbestyrer

Godtgørelse

Se Bod og Kulance-
erstatning

Goodwill

- begreb 135-137, 367-368, 192-193, 404, 140
- sælgerskattepligtsomfang 134-135, 144, 575
- indtægt hvornår? 364, 366-368, 370
- tab 231, 235, 244, 252
- afståelsesformer 138, 169
- bortforpagtning 138
- erhververs stilling 192-193, 217, 404, 422
- formueskattepligt 530
- erhvervsskat 575
- Se også Forretningsafhændelse og Nedlæggelse af virksomhed

Gratualer

Se Tantième med henvisninger

Gravstedsudgifter 535

Grosserer 202, 204, 223, 244, 249-250, 500

Se også Repræsentanter

Grundbeløb (bøvedstadsindkomstskat) 507*Grundbeløb (afgiftspligtig grundstigning)* 608*Grundbeløbstillæg 1* 608-609*Grundbeløbstillæg 2*, 609*Grundejendom*

Se ubebyggede grunde og Jord

Grundforbedringer 156, 265, 266, 398, 605, 608*Grundskyld* 586, 604-606
Se også Hartkornsskat-terne*Grundstigningskyld* 606-611

Se også Afgiftspligtig grundstigning

Grundvurdering 602, 586, 604, 30, 35, 407*Grusgrav* 398-399, 116, 43, 362-363*Grækenland* 280*Grønland*

- reservat 463
- flytning til og fra 460, 195, 206
- tjenestemænd 466, 62, 320
- driftsudgifter 206, 209
- værdiansættelser 66

Guldbryllups gave

Se Lejlighedsgaver

Gullaschperioden 90, 112-113, 118, 144, 248

Se også Børsspekulanter og Spekulationsaktier

Gulve

Se Bygningstilbehør og Jus tollendi

Gymnasielærer

Se Lærere

Gældsbegrebet 530-531

Se også Accrualprincipet og Betaling af andenmandsgæld

Gældseftergivelse

Se Akkord med kreditorer og Eftergivelse

Gældshæftelseskriteriet

544, 559

Se også Ikke-retskraftig gæld

Gødning

Se Grundforbedringer og Landbrugsbeholdninger

Gøglere 77, 195, 366**H***Haagerdomstolen*

Se Diplomater

Håndværkere

- betaling i pantebreve 85, 117, 366, 394
- håndværkeraktier 95, 117, 118, 246, 366, 394
- byggerater 365
- byggeri til eget brug 47-50
- salg af fast ejendom 104-106
- værkstedslokaliteter 105, 201, 402
- værktøj 399-400, 201
- afskrivningsret 450
- varelager 455
- befordring 210
- erhvervsskat 579
- enker 101
- henlæggelser 376

Se også Arkitekt, Bygningsingeniører, Entreprenører, Murere, Smed, Snedkere og Tømrere

Håndværktøj 399-400, 127, 200-201, 369, 438*Halvdagsarbejde* 198, 345, 347*Halvoffentlige institutioner* 545-546, 62

Se også Banker, Forsikringsselskaber og Kreditforeninger

Handelsbesætning 129, 130, 339, 527

Se også Husdyr

Handelsgartner 111, 242*Handelsmedhjælper* 65, 208, 221, 297, 346*Handelsrejsende*

Se Repræsentanter

Harbou, Niels 537-538, 444-445, 498*Hartkornsskatter* 585

Ha-Ho

- Hasard* 41, 43, 164, 179, 203
 Se også Lotterigevinster
- Havari* 240
 Se også Skibe og Søfolk
- Havemann-dommen* 367
- Haver* 264
 Se også Gartner, Hegn, Kolonihaver og Villaejere
- Havfiskere* 573, 575, 578, 582
 Se også Fiskere
- Havne* 264, 265, 590
 Se også Kran
- Hedearealer* 590, 591, 605
- Hegn* 265, 266, 270, 596
 Se også Haver og Kolonihaver
- Helkett*
 – talerør for lsk. 38, 84, 116, 234, 252
 – domstolenes kritik af lsk. 114
 – kritik af lsk. 225, 263, 296, 424
 – yndlingsemner 106-107, 222
 – reale overvejelser 232
 – som skattetænker 301
- Henlæggelser* 549-555, 543, 564-565, 376, 371-372
 Se også Præmieopsparing
- Henstand med skattebetaling*
 Se Lempersager
- Herreekviperingshandler* 452
 Se også Tekstilbranchen og Modeprægede erhverv
- Herrefrisør*
 Se Frisør
- Herregårds-dommene* 401, 237, 112
- Se også Landbrugsejendom
- Heste* 123, 129, 41
 Se også Entreprenører, Husdyr og Væddeløbsheste
- Hestebandler* 111, 112
- Hestevæddeløb*
 Se Sport og Totalisatorskat
- Hittegods* 164
 Se også Ducor og Berigelsesforbrydelser
- Hjemfaldspligt* 403, 166, 431, 439, 594
 Se også Rådighedsindskrænkninger
- Hjemmearbejde* 201-202, 206, 210, 283, 285, 577
- Hjemmeforbrug*
 Se Jubilæumsfester, Sparet hjemmeforbrug og Repræsentation
- Hjemmeverende* 59, 293-294, 302, 484-485
 Se også Børn, Børneværnsbørn og Kostskole
- Hjemmerværn* 208, 228, 284, 285
 Se også Officerer og Krigsmagten
- Hjælpekasser*
 Se Legater, Personalefonds, Stiftelser og Velgørenhedsbidrag
- Hobby* 41, 179, 183-184, 203
 Se også Bierhverv og Personalefonds
- Holdingselskaber* 545
- Holland*
 – relation til Danmark 20, 23
 – investeringsfremmede regler 289, 385, 408, 409, 418, 421
 – selskabsskat 543
- driftsmiddelsalg 125
 – eengangsskat 326
- Horsens Avis* 574-575
- Hospitaler* 156, 195
 Se også Sygdom med henvisninger samt Læger og Sygehjem
- Hotel* 370, 402
 Se også Restauration
- Hovedaktionærer*
 – naturalgoder 67, 183
 – nullitet 544
 – pensionsordning 69, 198, 313, 547
 – »lånemellemværender« 88, 250
 – aktiesalg 138-139, 245-246
 – repræsentationstillæg 221
 – familien begunstiges 69, 149, 297
 – likvidation 92-95
 – tantième 363, 364, 546-547
 – køb og salg 89, 93, 405-406
 – erhvervsskattepligt 581, 575
 Se også Aktionærer, Aktieselskaber, Camoufleret udbytte og Datterselskab
- Hovedentreprenør* 49, 50
 Se også Entreprenør
- Hovedligning* 489, 583
- Hovedreparation* 274, 415
- Hovedstadens Brugsforening* 559, 562
- Hovedstadscentret* 507, 334, 579-580, 587
 Se også Frederiksberg, Gentofte, København, Primærkommuner og Skattedirektorater
- Hovedstadsomegnen* 279, 589

Se også Frederiksberg,
Gentofte, København
og Primærkommuner
Hovedstadsområdet 301,
303
Se også Landsområderne
Hovedstadsskalaen 507
Hovmester 240
Se også Køkkenperso-
nale, Serveringsperso-
nale og Søfolk
Hugst
Se Skovejer
Hulkortsystem 509
Hundeskat 15, 586
Husbestyrerinder
– driftsudgift? 197
– eengangsvederlag 57,
151-152
– forsørgerskaber? 293
– løn ctr. underholds-
ydelse 59-60, 311, 316
Se også Hushjælp og
Udenægteskabelige sam-
leverforhold
Husbondeansvar 232-233,
239
Husbukke 266, 268
Husdyr
– begreb 123, 128
– i relation til varelager-
reglerne 123, 450, 455
– salg af 110, 120, 128-
132
– formueskat 527
Se også Avlsdyr, Kvæg-
sygdom, Kreaturkommis-
sionær, Salgsbesætning,
og Stambesætning
Husejer
Se Udlejningsejendom
og Villaejere
Husførelse, dobbelt 279,
205-207, 285, 480-481
Se også Flytteudgifter
Hushjælp 284, 296, 183
Se også Husbestyrerinder,

Køkkenpersonale og
Rengøringspersonale
Huslejerestriktioner 30, 74,
604
Se også Bolignød, Bolig-
støttelovgivning og
Lejervedligeholdelse
Huslejetilskud
Se Boligstøttelovgivning
Husmandsforeninger 569
Husmodre 49, 296, 341-
342, 344-345
Se også Hustruer
Husskatter
Se Bygningsskatter
Husstand
Se Egen husstand og
Hjemmевærende
Hustruer
– forsørgere? 293
– fælles arbejdsplads
med mand 296-299,
343-344, 345
– underskudsår 386,
178
– domicilproblemer
163, 353, 462, 471
– skattehæftelse 521-
522, 520
– aktindsigt 491, 30
– som skattevæsenets
tillidsmænd 305
Se også Bryllups skatte-
konsekvenser, Husmødre
og Sambeskattede
Hustrufradrag
– betingelser 295-301,
349
– størrelse 295-296, 343
– betydning i under-
skudsår 178
– foretages af myndig-
hederne 179, 180, 279,
301
– kommuneskat 301-302
– erhvervsskat 581-582
– enker 349

– legislativt 302, 504
Hygiejnens krav
Se Sundhedsmæssige
hensyn
Hypotekforeninger
Se Kreditforeninger
Hyttetæde 578
Hædersgaver 157-158, 156
Se også Legater
Hæfte 262, 465, 523-524
Hæk
Se Hegn
Hæren
Se Krigsmagten
Hønsehold
Se Fjerkræforeninger,
Husdyr og Landbrugs-
ejendom

I

Idræt 41, 203, 283, 366,
568
Ihændehaverpapirer
Se navnlig Obligationer
*Ikke-indtægtsgivende er-
hverv* 41, 179, 183-184,
203
Ikke-regnskabsførende
426-427, 432-433, 440,
238-239
Se også Indirekte opgø-
relsesmåde, Lignings-
arbejdet på landet og
Regnskabsførende
Ikke-retskraftig gæld
– opfyldelse af bortfaldet
pligt 150, 154
– firmaets, ikke skatte-
yderens, gæld 192-193,
245
– afdødes, ikke arvin-
gers, gæld 327
– nødstedt familie eller
ven 243, 275
– forsørgelse 307-308,
308-309, 311-313
(fortsættes)

Ik-In

- Se også Betingede aftaler, Forældelse, Gaveudgift og Subsidiært skattepligtig
- Ikke-økonomisk skade* 170, 171, 254, 257-258
- Illikviditetsbetingelse* 384
- Immaterielle aktiver* 46, 124, 403-404, 450, 438
- Se også Goodwill, Op-havsret, Patenter, Tidsbestemte rettigheder og Varemærker
- Immigranter*
- Se Tilflyttere
- Importtilladelser* 37, 46
- Se også Dollarpræmiering
- Indbo*
- brugsindtægt 76, 77
 - afhændelsesbeskatning 101, 120, 124-125, 133
 - skader på 240, 273-274
 - formueskatteafgrænsningen 527, 133, 290
 - udgift til 76, 201
 - afskrivningsret 398, 407, 450
- Se også Billuksus
- Indekskontrakter* 83, 175-176, 316, 368, 376, 515-516, 497, 539, 529
- Se også Renteforsikringer med henvisninger
- Indfødsret* 457, 23, 59
- Infrielsesgevinster*
- Se Kursavancer
- Indirekte opgørelsesmåde*
- begreb 504-506, 128
 - ulemper i forhold til regnskabsførende 129
 - afskrivning 426
- Se også Ligningsarbejdet på landet, Privatforbrug, Skønsmæssige ansættelser og Specifikationspligt
- Indirekte skatter*
- Se Forbrugsafgifter
- Indkomstår* 336-339, 347-355, 433
- Indkomstkilder i udlandet* 51, 178-179, 547
- Indkomstkildeudgifter* 185-187, 188-196, 225, 243, 261-262
- Se også Anlægsudgifter, Eengangsudgifter, Etableringsudgifter, Indskud og Kapitaludgifter
- Indkomstudjævning*
- Se Progression, Skatte-tænkning, Udjævning og Underskud
- Indkøbschef*
- Se Ekspedienter
- Indkøbsforeninger*
- for købmænd 253, 562
 - i andelsbevægelsen 565-566, 560, 90
- Se også Brugsforeninger med henvisninger
- Indkøbstilladelse*
- Se Dollarpræmiering og Klausulbiler
- Indre værdi*
- Se Fjerdedelsreglen
- Indsamlingsgaver* 157-158
- Se også Gaveindtægt og Velgørenhedsbidrag
- Indskud* 204, 229
- Se også Eengangsudgifter og Indkomstkildeudgifter
- In dubio pro fisco* 26, 231, 495
- Industrialismens gennem-brud* 571, 585, 473
- Industrivirksomhed* 432
- Inflationen*
- begrunder opsparingsvenlige særordninger 74-75, 121-122, 288, 408-409
- gør normalsatser små 65, 292
 - kapitalvindings-skattedebatten 44, 45-46
 - pristalsregulerede ydelser 362, 376
 - øger skatteudskrivningen 16, 35, 36
 - ejendomsskyldmanipulationer 598-599
 - erhvervsskatteretligt 580
- Ingeniører*
- arbejdsværelse i hjemmet 202
 - egen ejendom 48, 49
 - indtægtsfordeling 365
 - offentligt ansatte 63, 286
 - regnskabspligt 492
- Se også Bygningsingeniører, Håndværkere og Patenter
- Initialafskrivinger*
- begreb 417
 - iøvrigt 415-416, 413, 418
- Se også Afskrivningsbe-gyndelse, investment allowance
- Injuriesager* 169, 261
- Insolvensboer*
- Se Akkord med kreditorer, Fallent, Konkursboer, Likvidation og Moratorium
- Insolventes fradragsret* 373, 179
- Inspektører*
- Se Ekspedienter, Hospi-taler, Lærere og Repræ-sentanter
- Installationer*
- Se Varmeanlæg, Byg-

- ningstilbehør, Elevatorer, Mur- og nagelfasthed og Ombygninger
Installatører 106, 109
 Se også Centralvarme-anlæg og Håndværkere
Insufficiens 384
Interessentskab
 – deltagernes indbyrdes uafhængighed udadtil 128, 135, 426
 – forhold til medlemmernes familie 198, 297, 300
 – ikke skattesubjekt 55, 96, 108, 544, 567
 – medlemmernes indbyrdes forhold 150, 250, 260
 – opløsning 102-103, 138, 250, 252, 261
 – passive interessenter 299
 – stiftelse 125, 138, 339, 431
 – transaktioner med deltagere 82
 – udlodninger 96, 364
 Se også Samejeforhold
Interessesammenfald
 Se Familieforhold og Hovedaktionærer
Interimistiske foranstaltninger 194, 405
Internationale organisationer
 Se Diplomater
International privatret 458, 169
Interne regnskaber 427, 454, 554
Invaliditet
 – erstatninger 169-170, 173-176, 257
 – familieskattebet 299, 312
 – forsikringspræmie 315-316
 – fradragsregler 317-319, 211, 229, 282, 430
 – indtægtsbortfald 343, 345, 347
 – lempelser 319
 – værdien af pleje som indtægt? 76, 156
 Se også Kapitalforsikringer, Renteforsikringer, Sygdom og Ulykkesforsikringslovene
Inventar
 Se Driftsmidler
Investeringsfonds
 – i almindelighed 442-445
 – i lejeloven 382
 – legislativ baggrund 35, 442-445
 – specielle under 2. verdenskrig 272, 381
 – interessentskaber 426
 – enker 351
 – fradraget i det enkelte år 179, 324, 376
 – bindingsbeløbene 83
 – adækvat anvendelse 405
 – misbrugte henlæggelser 324, 341, 518
 – ved dødsboer 539
Investeringselskab 118, 119, 247
 Se også Fejlslagne projekter og Financieringselskab
Investment allowance 409
Island
 – intern ret 125
 – relation til Danmark 20, 22-23, 52, 466
Ismejeri 300
 Se også Detailhandler
Israel 20
Italien 52, 280, 340, 408, 489
- J**
Jacobsen, Hartvig 38, 111, 145, 367, 557
Jagthytte 77, 81
 Se også Sommerhus
Jammerbugtsfiskerne 34, 171
Jernbaneanlæg 590
Jernbanefolket 62, 64, 298, 298-299
Jernbaneskyld 610
Jord 398, 407, 604
 Se også Grundvurdering, Hartkornsskatterne og Ubebyggede grunde
Journalister 219, 224, 283
 Se også Pressen
Jubilæumsfester 220, 221, 222-223, 226
 Se også Lejlighedsgaver og Personalefester
Jubilæumsgratiale
 – skattepligtig 57, 157, 161-162
 – brutto- eller netto-beløb? 166, 220, 220-221
 – arbejdsgivers fradragsret 197
 Se også Lejlighedsgaver og Tantième
Jubilæumsskrifter 218, 227
Jul 161-162, 225, 226
 Se også Personalefester
Julekalender-dommen 186, 187, 213
Justeringsansættelser 351, 354-355
Jus tollendi 155
Jævnstrøm 270
 Se også Elektriske anlæg

Ka-Ko

K

Kakkelovne 266

Se også Varmeanlæg

Kalkbrud 398-399

Se også Udnyttelig sub-
stans

Kalvekastning

Se Kvægsygdø

Kanada

Se Canada

Kanalanlæg 590

Kantor

Se Geistlige

Kapelmester 576

Se også Musiker

Kapitalejer

Se Båndlæggelse

Kapitalforsikringer

– præmiefradrag 316-
317, 343

– indtægt fra 173-176

– privat pensionsordning
68-69, 290

– kildeartsskat 280

– formueskat 528

Se også Bonus, Fripoli-
cer, Invaliditet, Præmie-
betaling, Sygeforsikrin-
ger, Sygekasser, Tilbage-
køb af forsikringer,
Ulykkesforsikringer

Kapitalindtægt 74-75, 278-
280, 290

Se også Renteindtægt,
Dividende og Udlej-
ningsejendom

Kapitaltab

Se Driftstab

Kapitaludgifter 243

Se også Indkomstkilde-
udgifter

Kapitalvindingskat

– den almindelige 43-
46, 121, 139, 174,
385

– afskrivningsreformen
46, 127, 323-324, 539

– forsikringseengangs-
beløb 46, 174, 175,
317, 323-324, 341,
516

– lotterigevinster 46

– fast ejendom 116-117

Kaptajn 240, 578

Se også Officerer og Sø-
folk

Kartofler 252

Se også Landbrugs-
beholdninger

Kasseafstemning 504

Kasseapparat 431

Kassekredit

Se Banker, Præmiebeta-
ling og Renteudgift

Kasserer 259, 283, 285,
286, 297

Se også Bankpersonale
og Fejltællingspenge

Katolske institutioner

Se Geistlige og Tros-
samfund

Kausalitetsbetingelser

Se Årsagskrav ved bort-
faldne indtægter

Kaution 109, 242-244, 276

Kemiske arbejdspladser

– arbejdstagerfradrag
205, 208, 209, 344

– arbejdstagerindtægt 64

– indehaver 285, 401

Se også Erhvervslokaler,
Fabrikanter, Kitler, Læ-
ger, Offentlige værker og
Vaskeri

Kildeartsforhøjelser

– historie 334, 278-280,
588

– fremgangsmåde 278-
279, 180

– virkning 279, 335,
178, 508, 372

– relevans ved andre
regler 301

Se også Formue- og lej-
ligheds-princippet

Kildeskat 340-341, 83

Se også Kuponskat og
Ligningsgrundlag

Kilometerpenge

Se Kørselsgodtgørelser

Kirke 590

Se også Gartner, Gejst-
lige og Kunstnere

Kirkegårde 283, 590

Kirkeskatter 15, 324, 331,
354, 510, 540, 584-585

Se også Geistlige, Tros-
samfund og Valgmenig-
heder

Kitler 64, 208-209

Se også Tøj

Klageregler 515-516, 338-
389, 593

Se også Omgørelse

Klasselotteriet 164

Se også Lotterigevinster

Klassifikation 553

Se også Skibe

Klausulbiler 54, 211, 254

Se også Konfiskation

Kloakker 270, 325, 415

Se også Grundforbed-
ringer og Sundhedsmæs-
sige hensyn

Kloakmestre 106

Se også Håndværkere
med henvisninger

Klokkerpenge 15

Se også Kirkeskatter

Klosterbævn 279

Se også Livrente

Klublejligheder 402

Se også Pensionater og
Udlejningsejendom

Knallerter

Se henvisninger under
Biler

Knud den Hellige 584

Kogekoner 284, 496

Se også Hushjælp

- Kolde arbejdsforhold*
Se Grønland og Varme arbejdsforhold
- Kollegier* 226-227
Se også Legater og Stundenter
- Kollektion* 202, 283, 285, 301
- Kollektiv afskrivning* 397, 410-411, 412-413
Se også Saldoværdien og Afskrivningsreformen
- Kolonihaver* 81, 602
Se også Haver og Sommerhuse
- Komfur* 264
- Kommanditselskab* 96-97, 247, 253, 299, 544, 576
- Kommanditister* 575, 576
- Kommis* 65, 208, 221, 297, 346
- Kommissionssekretær* 365
- Kommiteret*
Se Bestyrelsesmedlem
- Kommunalbestyrelsesmedlem*
Se Hobby
- Kommunedyrlæge* 214
Se også Dyrlæger
- Kommuner*
Se Primærkommuner og Amtskommuneskatter
- Kommuner som skattepligtige* 568, 590
- Kommuneskattereform* 507, 519
- Kommuneskattesærregler*
– hovedprincip 504, 516
– skattesubjekter 163, 320, 354, 544
– familieforhold 163, 301-302, 302, 342, 348
– fradrag 225, 330
– indkomsregulering 278-280, 330, 333-335
– lempelser 319
– skala 507
Se også Amtskommuneskatter, Erhvervsskatter, Formue- og lejlighedsprincippet, Kildeartsforhøjelser og Primærkommuner (med henvisninger)
- Kompagniskab*
Se Interessentskab
- Komplementerende regel i afskrivningslov 1957* 369, 421
- Komponister*
Se Kunstnere
- Koncentrationslejr-fanger*
Se Besættelsesmagt-fjendtlige handlinger og Krigsfanger
- Koncessioner* 62, 579
- Konehjælp* 284, 496
Se også Hushjælp og Rengøringspersonale
- Konfiskation*
– normale fradragsbetingelser 254-255, 383
– fradragsår 361, 389, 390, 392
– ligningskontrol 498
– sagsomkostninger 262
– udenlandsk myndigheds 239
– ej konstateret pligt 135, 163, 422
- Kongehuset* 462
Se også Diplomater
- Kongresser* 191, 213
Se også Studierejser
- Konjunkturfradrag* 608
- Konjunkturændring* 350-351, 387, 389, 412
Se også Inflation, Underskud (overførselsretten) og Krigstidsrærdninger
- Konkurrencebegrænsning*
Se Koncessioner og Prisaftaler
- Konkurrenceklausul* 70, 71, 171, 198, 359
- Konkursboer*
– ej skattesubjekt 462, 568
– formelle regler 30, 497
– kreditorernes stilling 88, 391, 518
– hunstruboer 521
– forretningsalg 192
Se også Fallent
- Konnekse løntillæg* 61, 64, 67, 187-188, 200, 214, 215-216, 221
Se også Asketillæg, Bestillingstillæg, Flytning, Rådighedstillæg, Repræsentationstillæg og Smudstillæg
- Konsortium* 112
Se også Interessentskaber
- Konstatering af tab* 388-394, 234
Se også Tab på udestående fordringer
- Konsuler*
Se Diplomater
- Kontantbeløb* 233, 241-242, 290, 528
Se også Ledige penge og Sorte penge
- Kontantbevægelse*
Se Cash-princippet
- Kontingenter* 191, 202-204, 287, 343
- Kontorer* 272, 402, 430, 601
Se også Erhvervslokaler
- Kontorholdsudgifter*
Se Frimærker og Telefon
- Kontormaskiner* 196, 200, 201, 273, 274, 431
Se også Driftsmidler og Telefon

Ko-Kr

- Kontrabøger* 290, 291, 359, 527-528
Se også Banker, Renteindtægt og Sorte penge
- Konventionalbod*
Se Bod og Konkurrenceklausul
- Konventioner*
Se Traktater
- Konvertering* 86, 87, 246, 275
Se også Naturalindtægter (konverteret til penge-ydelser)
- Kooperationen* 559-566, 526, 569
Se også Andelsforeninger, Andelshavere, Brugsforeninger, Garagecentral, Indkøbsforeninger, Produktionsforeninger og Salgsforeninger
- Kopskat* 506, 586
- Kordegne* 208, 209
Se også Gejstlige og Lærere
- Korn* 450
Se også Landbrugsbeholdninger
- Kortspil* 41, 43, 164, 179, 203
Se også Fritid, Spillekort og Lotterigevinster
- Kost og logi* 64-66
Se også Naturalindtægter, Mad og Fribolig med yderligere henvisninger
- Kostskolebørn* 294, 484-485
- Kostpris* 452
- Kran* 122
Se også Mur- og nagelfasthed
- Kreaturkommissionær* 111, 112
Se også Mangelsansvar
- Kreditforeninger*
– fradrag for ydelser til 86, 87, 274-277, 291, 203, 204
– reservefondsudlodninger 86, 87, 97, 371, 517
– skattepligt 567
Se også Obligationer
- Krigsfanger* 472
Se også Besættelsesmagtfjendtlige handlinger
- Krigskonjunkturskat* 328, 323
Se også Merindkomstskatter
- Krigsmagten* 34, 171, 460, 590
Se også Hjemmeværn, Officerer og Værnepligtige
- Krigspensioner* 156
- Krigskader* 250, 251, 317, 318
Se også Besættelsesmagtfjendtlige handlinger
- Krigstidssærorordninger* 42, 272, 317, 318, 412, 429, 447
Se også Ledige penge
- Krigstillæg* 58, 286
- Kriminalpoliti* 207-208
Se også Politi
- Krisesager* 254, 255, 260
- Kritik af principiel art af centraladministrationen* (ikke udtømmende)
– begrebsjurisprudens 143, 225, 591
– politisk påvirkning 63, 171, 215, 216, 319, 320
– sendrægtighed 22, 23, 25, 218, 219
– upraktisk arbejdstilrettelæggelse 593, 493
Se også Skattedepartementets lovkontor, Ligningsarbejder på landet, Landsskatteretten og Ligningsdirektoratet samt Tjenestemænds skatteprivilegier
- Kritik af principiel art af domstolene*
– forvaltningsvenlighed 26, 518
– ikke skatteretstræuede 25-27, 29, 226, 520-521, 518, 556
– ingreb i velerhvervede rettigheder 9, 180, 181, 212
– overser, at økonomien er en eenhed 119, 554
– udstykningsspekulantfjendtlige 85, 112, 595
Se også Domstolene
- Kritik af principiel art af lovgivningsmagter* (ikke udtømmende)
– anomalier 290, 291
– giver ikke tid til overvejelser 174, 288, 289, 397-398, 445
– giver midlertidige bestemmelser 19, 174, 304, 329, 429-430, 449
– kræver ansøgning som skattefrihedsbetingelse 347, 332, 610
– negligerer retsstandpunkter 33, 34, 193, 332, 369, 580
– overfladiskhed 318, 319, 332, 566-570
– påvirkes af indflydelsesrige grupper 18, 19, 34, 569, 79, 80, 320, 590
– rammer de små vælgergrupper 34, 247,

- 289, 291, 292, 293,
320, 322, 330, 331,
332, 569, 570
– skønsregler i stedet for
retsregler 193, 444-
445, 332
– træghed 587-588, 186,
187, 188, 189, 212,
213, 219, 220, 279,
280, 295, 571
– unødigt lovgiveri 197,
209, 211
Se også Cand-polit-tanke-
gange og Skattedeparte-
mentets lovkontor
- Kritik af principiel art af
teorien*
Se de enkelte forfatter-
navne og Cand-polit-
tankegange
- Kro*
Se Restauration, Køk-
kenpersonale og Serve-
ringspersonale
- Krudtverk* 209
Se også Kemiske arbejds-
pladser
- Kryds- og Tværs præmier*
164
Se også Lotterigevinster
- Kulanceerstatning* 150, 171,
258, 259
- Kuldeanlæg* 265-266, 402
- Kulturfonds*
Se Legater, Personale-
fonds, Stiftelser og Vel-
gørenhedsbidrag
- Kundefinanciering* 155,
226-228, 243
- Kunstgødning* 450
Se også Landbrugsbe-
holdninger
- Kunsthandler* 101, 120,
450, 527
- Kunstnere*
– som fritidsfornejelse
184
– honorarindtægt 363,
365-366, 501, 496,
– som legatmodtagere
158-159
– fradrag 202, 261, 283
– varelager 455
Se også Legater, Musi-
ker, Ophavsret, Studie-
rejser og Velgørenheds-
bidrag
- Kuponskat* 570, 575, 576,
21
- Kursavancer*
– indtægt? 83-86, 44,
117
– indtægt hvornår? 366,
368
– indtægtsstørrelse 142,
143
- Kurstigninger* 95
Se også Værdistigninger
- Kurstab* 185-186, 275-277,
405, 433, 440
- Kursusundervisning* 64,
189-191, 198, 204, 206-
207
Se også Uddannelses-
udgifter
- Kuske* 228
Se også Chauffører
- Kuttere* 122, 239, 275, 430,
434, 439, 578
Se også Fiskere, Lyst-
både og Skibe
- Kvalitetsordning* 494
- Kvindelig Læseforening*
568
- Kvægløst landbrug* 132,
257
Se også Driftforms-
omlægning
- Kvægrygdom* 129-130, 131,
170, 257
Se også Husdyr
- Kælder* 402, 266
Se også Landbrugsejen-
domme og Villaer
- Kære*
Se Appel i ikke-skatte-
sager
- Kærestefolk*
Se Forlovede
- Købekraftskurs* 51-52, 53
Se også Udenlandsk mønt
- København* 15, 494, 507,
571-572, 579-580, 587,
597-599
Se også Hovedstadscen-
tret og Primærkommu-
ner
- Købesumsnedslag*
Se Dekort og Mangels-
ansvar
- Købmand*
Se Detailhandler, Gros-
serer og Varelager
- Købstæderne*
– personskatteretten
279, 301, 503
– ejendomsskatteretten
585, 597-599, 600, 603
– ligningsforholdet 588
Se også Byjubilæum,
Landsområderne og
Primærkommuner
- Kød*
Se Landbrugsprodukter
og Slagter
- Køkkenfradrag* 598-599
- Køkkenpersonale* 208, 297,
301
Se også Husbestyrerin-
der, Hushjælp og Serve-
ringspersonale
- Køleanlæg* 265-266, 402
Se også Varmeanlæg og
Varme arbejdsforhold
- Køreskole* 126, 411
- Kørselsgodtgørelser* 63,
124, 144, 214, 286
- Kørselsregnskab* 214
Se også Opdeling af
samleløb

Lå-Le

L

- Låneinstitutioner* 567, 500
Se også Banker
- Lån til brug* 149, 161, 162
- Lånemellemværender*
Se Aktionærlån og Tilbagebetalingspligt
- Laboratorier*
Se Kemiske arbejdspladser
- Lagerbygninger* 402, 430, 439
Se også Butikker, Fabrikker, Varelager og Værksteder
- Lam*
Se Husdyr og Invalider
- Landarbejder* 285
- Landboforeninger* 569
- Landbruger* 197, 212, 241, 242, 257, 432, 453, 575
Se også Aftægt, Bønder, Forpagtning og Gårdbestyrer samt de følgende opslagsord
- Landbrugerregnskaber* 336-339, 490, 492
Se også Ligningsarbejdet på landet
- Landbrugsbeholdninger*
– litteratur om 120
– varelagerreglerne 450-451
– regnskabsår 337
– erstatningsbeløb 170, 171, 256
– ejendomssalg 45, 339, 363
Se også Frøtilgodehaven og Udnyttelig substans
- Landbrugsbesætning*
Se Husdyr
- Landbrugsejendom*
– grundvurdering 605
– udnyttelig substans 43-44
– lejeværdi 82
– afskrivning 401, 432
– fradragsmuligheder 193, 265-272
– tidsrelationen 339
– i spekulationslæren 110, 111, 112, 390
- Enkesalg* 136-137, 351
Se også Forpagtning, Gårdbestyrer, Jord, Lystgård og Ubebyggede grunde
- Landbrugskrisen 1931 ff* 323, 600
- Landbrugslotteriet* 164
Se også Lotterigevinster
- Landbrugsprodukter* 254-255
Se også Kooperationen
- Landbrugsredskaber* 123, 132, 399-400, 426-427, 412, 432
Se også Driftsmidler
- Landinspektørers regnskabspligt* 491
- Landkommuner*
Se Sognekommunerne
- Landkoømand* 500
- Landligger* 468-469
Se også Sommerhus
- Landpostbud* 63, 298
Se også Postbud
- Landsområderne* 303, 305, 318
– ejendomsskatter 597, 587
– personsskatter 303, 305, 318, 493, 507-508
Se også Primærkommuner
- Landsoverskatterådet* 28
- Landsskatteretten* (ikke udtømmende)
– arbejdstempo 25, 371, 430, 516
– appelregler 515-516, 593
– formalisme 50, 261, 432
– kompetence 516, 29
– lovgivningsvirksomhed 30, 44, 48, 84, 272-273
– mærkelige analogislutninger 143, 227, 564
– processuelle garantier 28, 324
– rod 265-266, 296-299, 357-358
– respekt for andre administrationsgrene 187, 221, 361, 393
– subtiliteter 143, 192-193, 283
Se også Kritik af principiel art af centraladministrationen
- Landvindingsarbejder*
Se Grundforbedringer
- Lastbil* 216, 411, 432
Se også Driftsmidler og Varevogne
- Lavværgemål* 170, 54, 462
Se også Umyndige
- Ledige Penge* 35, 74, 113, 117-118, 247
- Ledninger*
Se Varmeanlæg, Fjernvarme og Offentlige værker
- Legater* 158-159, 213, 227, 569
Se også Arv, Personalefonds, Stiftelser, Understøttelser og Velgørenhedsbidrag
- Lejemål*
Se Afskrivningsberettigede, Bolignød, Boligstøtte-lovgivning, Ducør, Erhvervslokaler, Fraflyt-

- ningserstatning, Husleje-restriktioner, Jus tollendi, Ombygninger og Udlejningsejendom
- Lejervedligeholdelse* 76, 155, 271, 386-387
Se også Udlejningsejendom og Vedligeholdelseskonti
- Lejlighedsgaver*
– fradragsret 224-227
– skattefri indtægt? 157, 158, 161-162
– størrelse 166, 220-221, 228
Se også Jubilæumsgratialer
- Lektor*
Se Lærere, Videnskabsmænd, Kemiske arbejdspladser og Sprogundervisning
- Lempersager*
– lovgrundlag 319
– ligningsteknik 180, 279, 290, 319
– individuel trang 319, 341
– afbøder lovurimelighed 91, 211, 326
– tjenestemænd 320
– legislativt 319-320
– betydning ved indkomstgrænse-regler 580, 279
– juridiske personer 569
– ejendomsskatter 590, 290
- Lensgreve* 112
Se også Bønder og Rangskat
- Lergrave* 398-399
Se også Udnyttelig Substans
- Levemimumsfradrag*
Se Personfradrag og Skatteminimum
- Leverandørtilskud* 227-228, 155
Se også Rabat
- Liberale Erhverv*
Se Læger, Sagførere og Revisorer med henvisninger
- Ligbrænding* 315
Se også Begravelsesudgifter
- Ligevægtsskat* 321-322, 326, 328, 329, 348, 354
Se også Justeringsansættelser, Progression og Skattefradragsdebatten
- Ligningsarbejdet på landet* 494, 510-511, 490, 499, 128, 563, 588, 587
Se også Amtsligningsinspektorat, Indirekte opgørelsesmåde, Landbrugsregnskaber, Privatforbruget og Sognekommunerne
- Ligningsdirektoratet*
– organisation 28, 511
– som lovgiver uden hjemmel 51-52, 53, 76, 86-87, 116, 131, 158, 197, 199-200
– dispensationsområdets grænser 18, 365, 361
– responderende virksomhed 29
– urealisme 223
Se også Kritik af principiel art af centraladministrationen og Ligningsrådet
- Ligningsforholdet* 588, 589
- Ligningsgrundlag*
– almindeligt 336
– forventet fremtidig indkomst 59, 348-351, 352-356
Se også Kildeskat
- Ligningskontrollen* 494-502
- Ligningsliste* 503, 508
- Ligningslovene*
– eetårige 19
– hastværksarbejde 174, 193, 210, 497-498
- Ligningsmænd* 503
- Ligningsprocent* 507
- Ligningsrådet* 511, 515
Se også Ligningsdirektoratet
- Ligningsskalaer* 335, 507, 508
- Likvidation*
– »delvis« 44, 94-95, 556
– likvidatorhonorar 349
– sidste regnskabsperiode 338-339, 341, 557
– tab ved 244-249, 250, 252-253, 391
– udbytte ved 92-95, 97, 98, 244, 371, 556-557, 558
– sikring af skattekrav 518, 328
Se også Dividende
- Lillebilvognmand*
Se Chauffører og Vognmænd
- Linealprincippet* 395-397, 410-413, 415-419, 439
- Livrente*
– forsikringsselskab 173-176, 279, 315-316
– »privat« 155, 169, 279, 315, 367
Se også Renteforsikringer med yderligere henvisninger
- Livsforsikringer*
Se Kapitalforsikringer, Policelån, Præmiebetaling og Renteforsikringer med yderligere henvisninger
- Livstidsbegrænsninger* 186, 312, 412, 442
- Lock-out* 60

Lo-Ma

- Loftsreglen* 34, 180, 323, 331-332, 582
- Logi*
Se Fribolig, Kost og logi
- Lokalreferent* 283
Se også Journalister
- Lokomotivfører* 64
Se også Jernbanefolket
- Lotterigevinster* 46, 164, 324, 326, 341, 486, 550
Se også Kapitalvindings-skat
- Lotterikollektion* 202, 285, 285, 301
- Lovkonflikter*
Se International privatret
- L.S.-Mand* 157-158
- Luftfart* 20, 171
Se også Krigsmagten
- Luftbavnsanlæg* 590
- Lukkelovsregler* 253-254
- Luksus*
Se Billuksus, Fritid, Indbo, Lystbåd og Unødig flothed
- Lyde*
Se Bod
- Lynnedslag*
Se Brandtab og Naturbegivenheder
- Lysstofformatur* 430
Se også Elektriske anlæg
- Lystbåd* 77, 264
Se også Kuttere
- Lystgårde* 184, 268
Se også Landbrugsejen-dom
- Læger*
– husholdningsmerud-gifter 195, 197, 201
– indtægtsførelse 50, 158, 455
– kørsel 211, 212, 213, 254
– pensionsordning 68
– regnskabspligt 491
– samgifte 297, 301
– uagtsomt manddrab 280-281, 282, 283, 284
– videnskabelige arbej-der 158, 188, 212
Se også Dyrlæger, Fag-litteratur, Tandlæger, Uddannelsesudgifter og Videnskabsmænd
- Lægeseekretær* 344
Se også Sygeplejerske
- Lærer*
– »driftsmidler« 190, 208, 209
– familieskatteret 296, 344
– kontor 202
– lønmodtagerfradrag 283, 285, 285-286, 287
– repræsentationsudgif-ter 63, 221, 224
Se også Faglitteratur, Kursusundervisning, Seminarielærere, Sprog-undervisning og Viden-skabsmænd
- Lærlingeforhold* 170, 204, 210, 257-258
Se også Udenlandske stu-derende
- Løbende indkomst som lig-ningsgrundlag* 340-356
Se Bryllups skattekonse-kvenser, Diplomater, En-ker, Kildeskat, Lemper-sager, Overgang til pen-sion og Tilflyttere
- Lønfor-skud* 363, 342
- Lønindeholdelse*
521, 519-520, 256-257, 379
Se også Kildeskat
- Lønmodtagerfradraget*
– positiv ret 281-288, 290, 343, 478-479, 582
– retfærdighedsbegrun-delse 219-220, 229, 280-281, 282, 283, 284
- Lønmodtagerrejser*
– godtgjort efter regning 60, 286
– på egen regning 213-216, 571
– til arbejdssted 209-211, 319, 334
Se også Fagforbunds-funktionærer, Ferie, For-retningsrejser, Konnekse Løntillæg, Personaleud-gifter, Repræsentanter, Studierejser og Tjeneste-rejser
- Lønmodtagerrepræsenta-tion* 220-221, 224, 240
- Lønregulering* 364-365, 376
- Lønsedler* 496-497, 337, 364, 496
- Lonskat* 14, 278
- Lønstransport* 519
- Lønudgifter*
Se Personaleudgifter

M

- Målere* 14
- Mad*
– hvornår fradrag? 204-207, 182-183, 213
– hvornår indtægt? 64, 145-146
– værdiansættelse 205, 66, 145-146, 207, 214-216
– forsørger-retlig betyd-ning 294-295
– udelukker lønmodta-gerfradrag 285, 286
Se også Kost og logi
- Mageskifte*
Se Bytte
- Maksimalafskrivnings-satser* 440
- Malerarbejde* 266

Malerier

Se Indbo og Kunstnere

Mandatsvig

Se Berigelsesforbrydelser

Mangelsansvar

– behandles som købesumsændringer? 192, 239, 257, 409, 408

– obligationsretligt uigennemførligt 150

– periodefordeling 391-392, 361, 377, 392

Se også Dekort, Ophævelse af retshandel og Tingsskade

Marginalbeskatning

Se Progression, Skatteskalaer og Merindkomstfradrag

Marinen

Se Krigsmagten og Søfolk

Markedsrejsende 77, 195, 366

Se også Musiker

Markisesstel 415

Maskeret Udbytte 546-547, 89

Se også Hovedaktionær

Maskiner

Se Fabrikanten og Driftsmidler samt henvisninger under Afskrivninger

Massor 87

Matrikel 585

Medicin 156

Medinteressent

Se Interessentskabsforhold, Kommanditselskaber og Stille selskaber

Medgået til formålet 187-188

Se også Konnekse løntillæg

Medgift 162, 343

Medlemsbidrag

Se Kontingenter

Mejerister 254-255

Se også Andelsforeninger, Ismejeri og Uddeler

Mekaniker 49

Se også Håndværkere med henvisninger

Mellembandler 72, 115

Se også Grosserer

*Mellemkommunal udlic-
ning* 14

Se også Fælleskommunale personskatter og Fælleskommunale ejendoms-skatter

Menighedsrådsmedlem

Se Hobby

Merbugst 42

Se også Skovejer

Merindkomstfradrag

– betingelser 329-330

– dødsboer 535

– historisk baggrund

321-322, 329, 57-58

– ligningsteknik 180, 330, 504

– størrelse 329

– subjekter 330, 535

– ej kommuneskat 330, 582

Se også Progression

Merindkomstskatter 328-329, 14, 323, 372, 459

Mesterforeninger

Se Brancheforeninger

Midlertidig ledig kapital

Se Ledige penge

Militærpersoner

Se Hjemmeværn, Krigsmagten, Officerer og Værnepligtige

Mindefond

Se Stiftelser

Modeprægede erhverv 213, 338, 452

Se også Sæson

Modernisering 431

Se også Rationalisering

Moderselskab 545

Modregning 291, 305, 519

Modstandsbevægelsen

Se Besættelsesmagt – fjendtlige handlinger

Monopolisme

Se Koncessioner og Pris-aftaler

Montage 63, 405

Se også Varmeanlæg

Moralsk skyld

Se Ikke-retskraftig gæld

Morarenter 325

Se også Renteudgift

Moratorium 151, 391

Se også Akkord med kreditorer

Motorcykler

Se henvisninger under Biler

Motorskat 15, 17, 35, 586

Mund- og Klovtsyge

Se Kvægsygdom

Mur

Se Hegn

Murene

– mestre 48, 104-105, 450, 579

– svende 49, 50, 106

Se også Håndværkere med henvisninger

Mur- og nagelfasthed 596, 122, 140, 155, 165, 264-265

Se også Bageriovne, Baneanlæg, Centralvarmeanlæg, Elevatorer og Ombygninger

Musiker 183, 195, 201, 239, 576

Se også Kunstnere og Markedsrejsende

Mæglere

Se Ejendomsmæglere og -handlere

Mælk 564, 578

Se også Landbrugspro-

Mø-Ny

dukter og Produktionsforeninger
Møbelbranchen 253, 394
 Se også Afbetalingsforretninger og Indbo
Møller, Mogens Eggert 38, 159, 303
Mønsterret
 Se Ophavsret

N

Naturarbejde 205, 210, 285
Nationalbanken 590, 585, 568
Naturlfyldestgørelse
 Se datio in solutium
Naturalindtægter
 – bevillinger m.v. 46-47, 146
 – eget arbejde 47-50
 – formueafkast 76, 89
 – forsørgerforhold 59-60, 309
 – konverteret til pengeydelse 66-67, 286
 – skattefri af sociale grunde 65
 – skattefri efter ringe værdi? 50, 60, 64, 161
 – ved lønmodtagerfradrag 286, 287
 – værdiansættelse, hvis skattepligtig 50, 65-67, 142-143, 145-146, 165-166
 – erhvervsskat 582
 Se også Fribolig, Kost og logis, Tjenestevogn og Uniform
Naturaludgifter 197, 200, 309
Naturbegebenheder 232, 236-237, 269, 272-273
Naturgas 158
 Se også Udnyttelig substans

Naturlige forpligtelser
 Se Ikke-retskraftig gæld
Navn 76, 169, 194, 261
Nazister
 Se Besættelsesmagt – fjendtlige handlinger
Nedlæggelse af virksomhed 126, 252-253
 Se også Forretningsafhændelse, Goodwill, Likvidation og Stiftelse af aktieselskab
Nedrivning 237-238, 405
 Se også Udrangering
**Nedrivningsklausul* 403
Nedskrivning
 Se Varelager og henvisninger under Afskrivning
Nedslag i skatten
 Se Lempersager og Loftsreglen
NESA 578
 Se også Offentlige værker
Nibe-dommene 504-505
Nielsen, Axel A. 494, 38, 573-574, 576, 596, 468
Nielsen, Thøger 38, 357, 455-456, 399
Norge
 – afskrivningsret 401, 403, 409, 415, 418, 421, 429, 448
 – investeringsfond 443
 – indkomstbegreb 102-103, 125, 159, 190, 385
 – moderne særregler 289, 340, 385
 – relation til Danmark 22, 24, 163, 179
 – selskabsskat 543
Normalbugst 42
 Se også Skovejer
Normalkurser 529

Se også Fjerdedelsreglen
Normalsatser
 – hjemmel 181
 – for ejendommejere, 78-82, 272-273
 – for erhvervsdrivende 128-132, 197, 212, 224
 – for lønmodtagere 65-67, 202, 204-205, 208-209, 228, 224, 214-216
 – modbeviselighed 65, 81, 129-130, 183, 212, 224
 – tendens til at være for lave 65-67, 79-80, 129
Nullitet 544
Nulpunktsværdier
 – ved formue- og lejlighedslicensing 335
 – grundstigningsskyld 608, 604-605
Nybygninger
 – ejendomsskattefritagelse 600, 603
 – afskrivning 405, 431, 438-439
 – selvbygger 47-50, 66
 – tab på 236
 – vedligeholdelse 266, 270
 – skattefritagelse 600, 602
 – formueskat 527
Nyerhvervede ejendomme 272-273, 274, 408
 Se også Ejerperiodens længde
Nyetablerede 418, 387, 290-291, 581
 Se også Etableringsfradraget og Stiftelse af aktieselskab
Nyfødte 303, 327-328, 336
 Se også Børn

Nygifte 341-347

Se også Bryllups skattekonskvenser og Medgift

Næringsbrev 191, 299

Næringsområdes udstrækning

- aktieselskaber 106-108, 118, 246
- konkretiseringsomfang 48-49, 105, 120
- også salg af forretning? 134-135, 343
- periferifeltet 106, 252, 344
- relevant bedømmelsestid 48-49, 101
- erhvervsskat 575-576

Næringskatter 571

Se også Filmfondsafgifter, Apotekere og Vejere

O

Obligationer 113, 117, 118, 260, 343

Se også Kreditforeninger, Renteindtægt og Tvangslånskatten

Offentlige veje 590

Se også Veje

Offentlige værker 10, 35, 62, 399, 401, 572, 519, 568

Offentliggørelse

- af skattelisten 508
- af Ligningslisten 508

Offentlig skifte 532

Se også Dødsboer

Officerer

- ligestillet med undermænd 282, 317
- særbegunstigelser 58, 62, 63, 208, 209
- Se også Hjemmeværn, Krigsmagten og Tjene-

stemænds skatteprivilegier

Officialvirksomhed 516

Se også Landsskatte-

retten

Oldebørn 160

Se også Børn og Forældre

Oliefyr

Se Centralvarmeanlæg, Fjernvarme og Varmeanlæg

Ombygninger

- afskrivning 412, 415, 431
- lejerfradragsret 265-273, 194
- lejerbekostet 155, 165, 403
- tilskud 140, 155, 156
- Se også Mur- og nagelfasthed

Omgælsesdoktrin

- generel afvejelse 8-9
- konkrete eksempler 68, 103, 297, 312-314, 346-347, 405-406, 411, 520, 301

Se også Familieforhold, Hovedaktionær og Skattetænkning

Omgørelse 388-389

Se også Klageregler

Omlægning af Driftsform

Se Driftsformsomlægning

Omprioritering 86-87, 99-

100, 185-186, 275-277

Se også Kurstab

Omstødelse

Se Ægteskabsopløsning

Opdeling af samlebeløb

- bortfaldne indtægter 342-343, 347, 348-351
- erstatningssummer 168, 169, 170-171, 257-258

- fravær fra hjemmetudgifter 169, 207, 214-216

- husholdningsudgifter 197, 200

- kørselsregnskab 65, 211, 212, 214, 216, 274

- personforsikringsbeløb 175

- udlodninger, 371, 86, 88, 153

- underholdsbidrag 310

- reservefondshenlæggelser 550-553

Se også Blandede privatrechtsaktiver og Skadeopgørelse

Opdrættvirksomhed 120, 129, 359

Opfindere

Se Patenter

Opgavede investeringer

Se Fejlslagne projekter

Ophavsret 42, 124, 261, 399, 404, 530, 501

Se også Kunstnere

Opholdskommuneskat

Se Kommuneskattesæregler

Ophold

Se Tilflyttere

Ophugning

Se Nedrivning og Udrangering

Ophævelse af kontrakt

268-269

Se også Mangelsansvar

Ophør af skattepligt 580-581

Opkrævningsår

Se Skattebilletter

Opkøb til eksport 578-579

Se også Eksportør

Oplysningsbureau-

dommen 519-520

Opmålerpenge 287

Op-Pe

Opbrejningsbevillinger
515-516

Se også Appel

Opsat livrente 316

Se også Annuitetsforsikringer og Livrente

Opsigelseslon 71, 362-363, 360

Opsparingsincitering 605
74-75, 329, 371-372, 525-526, 543, 549-554, 564-565

Se også Afskrivningsreformen, Pensionspræmier, Pensionsret, Præmieopsparing og Rente-forsikringer

Opsparingspræmier

Se Præmieopsparing

Optionsret

Se Valgfrihed

Opvarmning

Se Varmeanlæg, Erhvervslokaler, Fjernvarme, Kakkellovn, Of-fentlige værker og Pe-troleumsovn

Ordenspoliti

Se Politi

Ost 402

Se også Andelsforeninger, Butikker, Detailhandlere, Landbrugsprodukter, Lager og Mejrister

Overarbejde 58, 65, 205, 285, 364

Overformynderiet 528

Se også Båndlæggelse

Overgang til pension 356, 364, 348

Se også Fratrædelsesgodtgørelse og Pensionsret

Overlevelsrente

173-176, 311, 315-316, 348, 367, 528-529, 531
Se også Enkepension og

Renteforsikringer med yderligere henvisninger

Overkurs 547, 549, 550

Overordenlig selskabsskat
544, 541, 558, 323, 493, 515

Se også Restrate og Udbytterate samt henvisninger under Aktieselskaber

Overordnede skattemyndigheder 28, 510

Se også Landsskatte-retten, Ligningsdirektoratet og Skattedepartementets Lovkontor

Overpræsidiat 572, 582-583

Overskuds-indkomst 296, 486, 580

Se også Ansat skattepligtig indkomst, Skala-indkomst, Skattepligtig indkomst, og Udfunden skattepligtig indkomst

Overskyldsrådet 28, 589

Oversvømmelser 595

Se også Naturbe-givenheder

Ovne 265, 402-403, 596

Se også Bageriovne, Centralvarmeanlæg, Mur- og Nagelfasthed og Varmeanlæg

P

Pårørende 316

Se også Familieforhold, Renteforsikringer og Understøttelser

Pantebreve 82-85, 117, 142-143, 368, 390, 528

Se også Håndværkere og Skødeskrivning

Pantefogden 379, 588-589, 518, 521-522

Parcelbuse

Se Villaejere

Parceller

Se Ubebyggede grunde

Parker 590, 264

Partfiskere 573

Partials-kade 235, 239

Se også Skadeopgørelse

Partredere 96-97, 297, 544, 575

Se også Skibsredere

Pas

– nægtelse af 458

Patenter

– ikke-opfinders salg af 136, 140-141, 367, 368, 421

– omkostninger ved 186, 187, 193-194, 378

– opfinders salg af 139, 251, 367

– skattefrihed, fordi samfundsmæssigt ønskeligt? 58

– ligningskontrol 501

Se også Ingeniører, Op-havsret og Tidsbestemte rettigheder

Pay as you go 340

Pedel 298

Se også Viceværter

Pelsdyr

Se Avlsdyr

Penge 241-242

Se også Kontantbeløb, Ledige penge, Sorte penge og Udenlandsk mønt

Pengeinstitutter

– oplysningspligt 500

Se også Banker, Kreditforeninger og Sparekasser

Pensionater 402, 294-295

Se også Køkkenpersonale og Restauration

Pensionister 460

Pensionspræmier

– betalt af arbejdsgive-

- ren 60, 67-69, 197, 290, 315
- opsparingsordning 316
- Se også Enkepension og Renteforsikringer
- Pensionsret*
 - afløsningssummer 57-58, 72-73, 198, 345, 368
 - formueskat 529, 531
 - fradragsskaber? 282, 299, 344, 347, 375, 376
 - kildeartforhøjelse 279, 72
 - konstruktivt begrundet særbehandling 72, 279, 282, 519
 - ligningskontrol 496, 497-498
 - løbende indtægt 173-175
 - lønindeholdelse 519
 - lønmodtagerfradrag 282
 - opsparingsordninger 68, 72, 73, 87, 173, 360
 - reservefondslømpelser 553
- Se også Renteforsikringer, Enkepension, Fratrædelsesgodtgørelser, Overgang til pension og Tjenestemandsmægelse
- Pensionsydelse* 496
- Periodiske betalinger* 359, 373
- Se også Forudbetalinger, Gældsbeholdning og Udværgning
- Personalefej* 232-233, 239
- Se også Færdssuhold
- Personalefester* 64, 197, 221, 222-223
- Se også Jubilæumsgratualer
- Personalefunds* 199-200, 373
- Se også Ferie, Hobby, Legater, Stiftelser, Understøttelser og Velgørenhedsbidrag
- Personaleudgifter* 197-200, 311, 373, 374, 496-497
- Personbiler* 411
- Personforsikringer*
 - Se Kapitalforsikringer og Renteforsikringer med yderligere henvisninger
- Personfradrag* 178, 292, 302
- Se også Forsørgere, Progression og Skatteminimum samt Socialfradrag ved ejendomsskyld
- Personskade* 168-171, 257-258
- Se også Kapitalforsikringer og Renteforsikringer med henvisninger samt Færdssuhold
- Petersen, Piletræ*
 - Se Piletræ Petersen
- Petroleumsovn*
 - Se Ovne
- Pietetshensyn* 226, 547
- Se også Privatsfæren
- Piletræ Petersen* 424, 431, 46, 390
- Pjecer* 216-218
- Se Avertering
- Plankeværk* Se Hegn
- Planteavlsudstillinger* 569
- Planteskoler* 120, 432, 492
- Se også Landbrugsejendom
- Pløjebørn*
 - indtægt ved at holde 163, 283
 - driftsudgift 163, 179, 308
 - børnelømpelser 163, 294, 303, 306
 - sambeskatning med 488
 - dispositioner med plejeførelde 160, 313
- Se også Børn, Familiepleje, Førelde og Sociale ydelser
- Plov*
 - Se Landbrugsredskaber
- Policelån* 274, 530
- Se også Tilbagekøb af forsikringer
- Polio* 319
- Se også Lømpersager, Sygdom, Invaliditet og Velgørenhedsbidrag
- Politi* 60, 188, 207-209
- Politisk flygtning* 133, 225, 312
- Politiske partier* 225, 244-245
- Portner* 298
- Se også Visevæter
- Porto*
 - Se Frimærker
- Portugal* 280
- Postbud* 63, 298
- Postgiro* 498, 379
- Pressen* 158, 225, 244, 245, 388
- Se også Journalister og Lotterigevinster
- Primærkommuner*
 - almindeligheder 15, 17, 494
 - personsskatter 507-508
 - ejendomsskatter 587, 597, 607
- Se også Amtskommuneskatter, Frederiksberg, Gøtofte, Hovedstadscentret, Hovedstadsomegnen, Kommuneskattesæregler, København, Købstæderne, Landsområderne, Ligningsskalaer, Ligningsarbejdet på lan-

Pr-Pr

- det, Skattefordeling mellem kommuner og Sognekommunerne
- Prisaftaler* 155, 192-193, 193-194, 245
- Se også Koncessioner
- Prisopgaver* 158, 365
- Se også Legater og Velgørenhedsbidrag
- Pristal*
- Se Inflationen og Sparebeviser
- Pristalsreguleret alderdomsopsparing*
- Se Indekskontrakter
- Privatbaner* 62
- Se også Jernbanefolket
- Privatbiler* 290, 407, 527, 124
- Se også Blandede privatdriftsaktiver og øvrige henvisninger under Biler
- Privatforbruget* 290, 291, 332, 560
- Se også Indirekte opgørelsesmåde
- Privatsfæren*
- fradragsberettigede udgifter 379-383
 - afgrænsning til driftsmidler 124-125, 128, 398
 - afgrænsning til erhvervsudgifter 182-185, 201-212, 214-217, 219-229
 - tabslæren 230-231, 240-243, 250, 260
- Privatskiftende arvinger* 96, 153, 184, 327, 531-532, 567
- Se også Arveafgift og Dødsboer
- Privilegeret krav* 518
- Procentreglen*
- Se Nyerhvervede ejendomme
- Procesudgift*
- Se Sagførersalær
- Produktionsbygninger* 430
- Se også Afskrivnings-ejendomme
- Produktionsforeninger* 500-501, 560, 564, 565, 566
- Professorer* 221
- Se også Videnskabsmænd
- Progression*
- familieforhold 292, 303, 307
 - historie 11, 292, 428, 447-448, 322, 329, 506-507
 - skattefradragsforhold 321-322, 329-330, 331
 - socialfradrag 318, 320, 602
 - tab 385-386, 230
- Se også Udjævning og Proportionalsskat
- Projekter, der mislykkes*
- Se Fejlslagne projekter
- Promillefastsættelsen* 586
- Proportionalsskat*
- gældende institutionsbeskatning 565, 566, 567, 569, 570
 - ejendomsskatter 602-603, 606, 610
 - iøvrigt 506, 507-508, 542-543, 410
- Se også Progression og Udjævning
- Proprietær* 108
- Se også Bønder, Landbrugere og Lystgårde
- Provenu*
- oversigt 16-17
 - formueskatter 525
 - erhvervsskatter 571
 - selskabsskatter 560-561
 - ejendomsskatter 585-586, 587
 - børnetilskud 380
- Provinsagførere* 243
- Se også Sagfører
- Provision*
- Se Repræsentanter og Renteudgift
- Præklausur* 154
- Se også Forældelse
- Præmiebetaling*
- ansvarsforsikring 255, 256
 - arbejdsgiverens pensionsbidrag 67-69, 315
 - erhvervsskatteret 582
 - hvornår fradrag? 351, 381, 375-376
 - på pantsatte forsikringer 276-277, 316-317
 - renteforsikringsfradragsbetingelser 315-316
 - sambeskattede 343
 - som underholdsbidrag 309, 311, 316
 - vilkårligt stor 274
- Præmieobligationer*
- Se Lotterigevinster og Obligationer
- Præmieopsparing*
- baggrund 35, 75, 288-289
 - opsparing 290-291
 - bindingen 291
 - præmien 291, 83, 180, 325
 - teknik 180, 291, 515
 - omfang 291
- Se også Henlæggelser og Opsparingsincitering
- Præmiereserve* 376
- Præmie-whist* 164
- Se også Kortspil
- Præster* Se Gejstlige
- Præstepenge* 15
- Se også Kirkeskatter
- Prøvelsesret* 516-518, 18, 474
- Se også Domstolene

Pseudovarelagre 454-456

Public relation

Se Avertering, Velgørenhedsbidrag og Repræsentation

Pumpeanlæg 266, 402

Se også Grundforbedring, Elektriske anlæg og Vandværk

Pølsemænd-eksemplet 395-396, 397

Pønalskatten 557-558, 386, 543, 553, 557-558, 561

Pønalsynspunkter iøvrigt 66, 253-255, 324, 331-332

Se også Egen skyld

R

Rådighedsindskrænkninger

– indkomstskat 81, 169, 264, 273, 370, 604
– formueskat 590
– ejendomsskat 594, 604-605

Se også Hjemfaldspligt

Rådighedstillæg 188

Se også Konnekse lønstillæg

Rabat

– fidus 65, 227
– ikke fdius 50, 154, 155, 203-204
– fradragstid 374

Se også Dekort og Funktionærabbatter

Radiobranchen 394, 405, 407, 218-219, 452

Se også Afbetalingsforretninger, Bilradio og Indbo

Radiofonien 573

Rangeringspenge 64

Se også Jernbanefolket

Rangskat 14

Rationalisering 196, 213, 238, 375

Realitetsfremførsel 377-379

Realitetstilbageførsel 374

Redaktionspersonale

Se Journalister

Rederier 118, 547-548

Se også Ekstraordinære afskrivninger, Partredier, Skibe og Skibsfart

Redskaber

Se Driftsmidler med henvisninger

Refusion 361-362

Se også Skødeskrivning og Tilbagesøgningskrav

Regnemaskiner

Se Kontormaskiner

Regnskabsår

Se indkomstår

Regnskabsafklæggelse 260, 504-506, 426-427, 454, 554

Regnskabsbøger 200

Regnskabsførende

Se også Indirekte opgørelsesmåde, Interne regnskaber, Ikke-regnskabsførende og Skønsmæssig ansættelse

Regnskabspligt 491-492, 426-427, 432-433, 440, 441

Regnskabsteori 392-393, 391, 455-456

Se også Bogholderbetragtninger, Forbundne Kar og Interne regnskaber

Rejser 209-216

Se også Fagforbundsfunktionærer, Ferie, Forretningsrejser, Lønmodtagerrejser, Repræsentanter, Studierejser og Tjenesterejser

Rejsegilde 222

Reklame 216-228

Se også Avertering, Repræsentation og Velgørenhedsbidrag

Rektor

Se Lærere

Rektor-dommen 60, 63, 187, 224, 285, 286

Religion

Se Kirkeskatter, Gejstlige og Trossamfund

Rengøringsarbejde 299, 496

Se også Hushjælp

Renteforsikringer 172-176, 315-316, 375-376, 381, 539

Se også Arverenter, Annuitetsforsikringer, Fripolicer, Dagpenge, Enkepension, Invaliditet, Kapitalforsikring, Kapitalvindingsskat, Livrente, Livsforsikring, Overlevelsesrente, Pensionsret, Sygeforsikringer, Sygekasser, Tontineordninger, Tilbagekøb af forsikring og Ulykkesforsikringer

Renteforsikringspræmieafskrivningsret 351, 381, 375-376

Renteindtægt 82-88, 343, 359, 360, 361, 486, 574-575, 577, 568, 533

Se også Formueindtægt

Rentenyder 528

Se også Båndklæggelse

Rentetilskrivning 359, 373, 55, 497

Rentendgift 274-277, 248, 316-317, 325, 564, 373

Reparation 263-274

Se Forbedringsudgifter,

Re-Sa

- Ombygninger og Vedligeholdelse
Repartition 536
Repartitionsskat 494
Reproduktionsret
 Se Ophavsret
Repræsentanter
 – provision i stedet for fastløn 65, 283, 519
 – rejseomkostninger 60, 211-215
 – repræsentation 223
 – misligheder 242
 – periodefordeling 359, 223
 – erhvervsskat 577
 – domicil 471
 Se også Fagforbunds-funktionærer, Forretningsrejser, Lønmodtagerrejser og Tjenesterejser
Repræsentantskab
 Se Bestyrelsesmedlem
Repræsentation 183, 216-217, 219-224, 495
Repræsentationstillæg 60, 63, 221, 224, 285-286
 Se også Konnektse løn-tillæg
Reservefonds 543, 549-555, 557, 564-565
 Se også Kreditforenin-ger
Reservefondsbeviser 91, 556
Resolutive betingelser 359, 199
 Se også Båndlæggelse, Betingede aftaler og Understøttelser
Responsa 29, 260
Restauration
 – indbodrftsmidler 407
 – service o. l. 399-400, 201
 – varelager 450
 – hustrufradrag 300
 – salg af 137, 261-262, 370
 Se også Hotel, Køkken-personale, Pensionater, Repræsentation og Ser-veringspersonale
Restrate 341, 544, 555
 Se også Overordentlig selskabsskat
Retablering af forretningsforbindelse 213
Retroaktiv virkning
 Se Tilbagevirkende kraft
Retsafgifter 259
Retsbrud 163, 253-262, 168-171
 Se også Boder, Egen skyld, Konfiskation og Berigelsesforbrydelser
Retssager 259-262, 391-392, 260
 Se også Fogedforretnin-ger og Udpantning
Revalorisering 408-409
 Se også Erstatnings-anskaffelser
Revision af ældre skatte-ansættelser 511-514, 69, 127, 312, 361-362, 393, 422, 435-436
 Se også Efterbetalings-sager og Justerings-ansættelser
Revisorer
 – indtægt 50, 195, 454-456
 – revisorstanden 337, 367, 391, 393, 456, 491
 – udgift til 259-262, 496
 – regnskabspåtegning 495
Rigsdagsmedlemmer 58, 283, 576
Ringeagtsytringer 169, 261
Risikotillæg 58
 Se også Konnektse løn-tillæg
Roer
 Se Landbrugsbeholdnin-ger
Roman-konkurrence 365
 Se også Forlag, Kunstnere og Prisopgaver
Rusland 239, 39-40, 489
 Se også Østblokken
Rutebiler 411, 579
 Se også Biler, Chauffø-rer og Jernbanefolket
Rystelser 237
 Se også Offentlige vær-ker
Rækkehuse 402
 Se også Villaejere
Rogind, Sven 39, 279
- ## S
- Såsåed*
 Se Landbrugsbehold-ninger
Sabotage
 Se Besættelsesmagt-fjendtlige handlinger
Sagfører
 – erhvervsindtægter 50, 106, 112, 169, 349, 359
 – driftsudgift eller pri-vat udgift? 190, 202, 209, 243
 – tab på klienter 244, 247, 249
 – erstatningsansvarlige 170, 258
 – lønmodtageranalogi 284, 285, 496
 – periodefordeling 454-455, 378
 – oplysningspligt 500
 Se også Faglitteratur,

Eksekutor, Skattetækning, Skødeskrivning og Bryllups skattekonsekvenser
Sagførersalær til indtægt 349, 359
Sagførersalær til udgift
 – dokumentskrivning 144, 191, 261, 262
 – formueforvaltning 187, 260
 – proceduresalær o. l. 170, 186, 187, 259, 262,, 400
 – responsa 260
 – straffesager 260, 262
 – oplysningspligt 496
 Se også Eksekutor
Sagsomkostninger 259-262, 517, 458
Saldoafskrivning 416, 421
Saldoverdien 368, 369, 397, 410-411, 412-413
 Se også Afskrivningsreformen og Driftsmidler
Salgsbesætning 129, 130, 339, 527
 Se også Husdyr
Salgschef
 Se Ekspedienter og Repræsentanter
Salgsforeninger 560, 564, 565, 566
 Se også Andelsforeninger og Andelshavere
Sambeskatning 473-488, 15, 288, 581-582, 544-545
 Se også Bryllups skattekonsekvenser, Enkemænd og Enker
Sambeskattede, dispositioner imellem 55, 124, 160, 162, 327 ,343-344, 408
 Se også Underholds-

bidrag, Understøttelse og Ægtefælleboer under skifte
Samejeforhold 128, 271, 567, 568-570
 Se også Andelsforeninger, Interessentskab og Privatskiftende arvinger
Samgift 296, 297, 301, 344
Samlet afhændelse
 Se Forretningsafhændelse
Samliv
 Se Ægteskabeligt samliv og Udenægteskabelige samleverforhold
Samlivsgenoptagelse 343, 347, 481
 Se også Separation, Ægteskabsopløsning og Bryllups skattekonsekvenser
Samlivsophævelse
 – sambeskatning 477-482
 – dobbelt husførelse 206, 207
 – underholdsbidrag 162, 163, 309, 310, 486-487
 – forældreretten 305, 307
 – skattefradragets retten 327
 Se også Børn, Forældre, Underholdsbidrag og Ægteskabsopløsning
Sammenskudsgaver 157
Sanatorium
 Se Hospitaler og Sygdom med henvisninger
Sandgrav
 Se Udnyttelig substans
Sangere
 Se Kunstnere
Schweiz 23, 52

Scootere
 Se henvisninger under Biler
Scrapværdi 421-422, 423-425, 434, 441, 290, 409
Selskabelighed
 Se Jubilæumsfester, Kortspil og Repræsentation
Selskabsandele 529
Selskabsbeskatning 541-570
 Se også henvisninger under Aktieselskaber
Selvangivelse 489-493, 495, 260
Selvbyggere 47, 50, 66, 527
 Se også Boligstøttelovgivning
Selvskyldnerkaution 242-244, 276, 109
Selvstændigt erhverv 575-577
Seminarlærere 296
 Se også Lærer
Sengetøj
 Se Smådriftsmidler
Separation 476, 347
 Se også Ægteskabsopløsning, Underholdsbidrag, Samlivsgenoptagelse, Ægtefællebidrag, Ægtefælleboer under skifte, Børn, Forældre og Underholdsbidrag.
Serveringspersonale
 – anses for moralsk anløbne 115, 213, 236, 240, 242, 250
 – normal indkomstopgørelse 61, 208, 209, 234, 283
 Se også Drikkepenge og Køkkenpersonale
Servise
 Se Restauration og Smådriftsmidler

Se-Sk

Servicebesøg 376

Servitutter

Se Rådighedsindskrænkninger

Sigtelser 169, 261

Sikringskonto 359

Se også Banker, Entreprenører, Financeringsomkostninger, Financingsselskab og Tilbagebetalingspligt

Sindssyge

Se Evnesvage og Sygdom med henvisninger

Skadeforsikring 171-172, 315

Se også Tingsforsikring

Skadeopgørelse 234-235,

239, 370, 361, 171-172

Se også Opdeling af samlebeløb

Skadesportefeuille 566

Skadesreserve 376

Skalaindkomst

– begreb 180, 503-504

– fradragsbetingelse 289, 290, 304

– fradragsstørrelse 291, 304, 305

– ikke-anvendelse 318

– andelsforening 565

Se også Ansat skattepligtig indkomst, Overskuds indkomst, Progression,

Skattepligtig indkomst, Spring i skalaen og Udfunden skattepligtig indkomst

Skalapriser 129-132, 527

Skandinavisk Grammofondommen 186, 187, 260, 400

Skatteår 336, 337

Skatteadministrationsomkostninger 32, 572, 494

Skattebilletten 509-510, 336, 539

Skattebøger 508

Skattedepartementets lovkontor (med kolleger)

– almindeligheder 28

– manglende juridisk

indsigt 420, 576

– skjuler lovregler i motiver e.l. 248-249, 578

– som producent af smuglergods i lovgivning 46, 139, 292-293

Skattedirektorater 494, 338

Se også Amtsligningsinspektorat, Hovedstadscentret

Skatteflugtsreglen 459-460, 353, 516

Skattefordeling mellem kommuner 468-469, 580, 566

Skattefradragsdebatten

321-323, 324, 326, 329, 357, 385

Se også Ligevægtsskat, Loftsreglen, Merindkomstfradrag og Progression

Skatte kredit 379-380, 531, 53

Se også Initialafskrivning og Investeringsfonds

Skatte kreds 509

Skattemaksimum 503

Skatteliste 571, 579

Se også Diplomater og Tjenestemænds skatteprivilegier

Skattemaksimum

Se Loftsreglen og Tvangsopsparingsskatten

Skatteminimum 292-293, 335, 525-526, 580

Se også Personfradrag og Sygekassegrænser

Skattepligtig indkomst 180, 304, 318, 580

Se også Ansat skattepligtig indkomst, Overskuds indkomst, Skalaindkomst og Udfunden skattepligtig indkomst

– almindeligheder 28

– manglende juridisk

indsigt 420, 576

– skjuler lovregler i motiver e.l. 248-249, 578

– som producent af smuglergods i lovgivning 46, 139, 292-293

Skattedirektorater 494, 338

Se også Amtsligningsinspektorat, Hovedstadscentret

Skatteflugtsreglen 459-460, 353, 516

Skattefordeling mellem kommuner 468-469, 580, 566

Skattefradragsdebatten

321-323, 324, 326, 329, 357, 385

Se også Ligevægtsskat, Loftsreglen, Merindkomstfradrag og Progression

Skatte kredit 379-380, 531, 53

Se også Initialafskrivning og Investeringsfonds

Skatte kreds 509

Skattemaksimum 503

Skatteliste 571, 579

Se også Diplomater og Tjenestemænds skatteprivilegier

Skattemaksimum

Se Loftsreglen og Tvangsopsparingsskatten

Skatteminimum 292-293, 335, 525-526, 580

Se også Personfradrag og Sygekassegrænser

Skattepligtig indkomst 180, 304, 318, 580

Se også Ansat skattepligtig indkomst, Overskuds indkomst, Skalaindkomst og Udfunden skattepligtig indkomst

– almindeligheder 28

– manglende juridisk

indsigt 420, 576

– skjuler lovregler i motiver e.l. 248-249, 578

– som producent af smuglergods i lovgivning 46, 139, 292-293

Skattedirektorater 494, 338

Se også Amtsligningsinspektorat, Hovedstadscentret

Skatteflugtsreglen 459-460, 353, 516

Skattefordeling mellem kommuner 468-469, 580, 566

Skattefradragsdebatten

- sekutor, Loftsreglen,
Omgåelsesdoktrin, Op-
tionsret, Skødeskrivning,
Ægteskabsopløsning.
Læs iøvrigt bogen
- Skatteudjævning*
Se Skattetænkning og
Udjævning
- Skattevalg* 507
- Skattevedtægt* 29, 278, 279,
334
- Skat ved Kilden* 340-341,
83
Se også Kuponskat og
Ligningsgrundlag
- Skibe*
– driftsmidler eller
formueobjekter? 123,
133-134, 240
– klassifikation 274,
553
– skader på 171-172
– værdiansættelse 527
– i relation til varelager-
reglerne 450
Se også Kuttere
- Skibsaktier* 119, 529
- Skibsfart*
– bør have skattelempel-
ser 20, 409
– særskatten 14, 324,
133-134
- Skibsfører* 240, 578
Se også Søfolk
- Skibssreder* 118, 547-548
Se også Ekstraordinære
afskrivninger og Part-
redere
- Skibsværft* 120, 433
- Skifte* 480, 531-532
Se også Dødsboer, Enker
og Konkursboer
- Skifteretsmedhjælper*
Se Eksekutor og Likvi-
dator
- Skilsmisse*
Se Underholdsbidrag,
- Ægteskabsopløsning,
Ægtefælleboer, Børn og
Forældre
- Skjulte formuer*
Se Sorte penge og Døds-
botillæg
- Skjult reserve* 448, 453, 454
- Skodsborg Badesanatorium*
568
- Skoleinspektør*
Se Lærere
- Skolekommissionsmedlem*
Se Hobby
- Skolevogn* 411, 126
- Skovejer* 42, 116, 120, 180,
492, 451, 453
Se også Frugtplantager
- Skorløber* 285
- Skrivemaskiner*
Se Kontormaskiner
- Skrøt*
Se Brandskader, Nedriv-
ning, Scrapværdi og Ud-
rangering
- Skrædder* 50, 127
Se også Modeprægede
erhverv
- Skuespillere* 497, 573
- Skummesal* 564
- Skurpenge* 205
Se også Mad
- Skylldnersvig*
Se Berigelsesforbry-
delser
- Skyldråd* 593
- Skæv status* 336-339
Se også Indkomstår
- Skødeskrivning*
– grundstigningsskyld
607-608
– grønne skemaer 142,
498
– hvem bør betale over-
gangsudgifter? 144,
271-272, 276, 328
– periodefordeling 359,
270
– regnskabsårsbrud 339
– skal man sælge eller
udleje? 116, 131, 269,
271, 403, 425-426,
432, 439
– sælgeravanceskatte-
pligt 29, 103-117, 368
– sælgerpantebrev 85,
110, 117, 142, 368
– sælgerskattefrihed
136-137, 351
Se også Forretningsaf-
hændelse
- Skønsmæssige afgørelser*
516-517, 512-514, 26-27,
463
Se også Domstolene
- Skønsmæssige ansættelser* 504-506, 337, 338, 351,
513
Se også Indirekte opgø-
relsesmåde, Oplysnings-
pligt, Privatforbruget og
Specifikationspligt
- Slagter* 524, 145-146, 401
Se også Andelsforenin-
ger og Detailhandler
- Slagterisvin*
Se Salgsbesætning
- Slægtskabsforhold*
Se Børn, Familieforhold,
Forældre og Søkende
- Slægtslegater*
Se Familielegater
- Smådriftsmidler* 399-400,
127, 200-201, 369, 438
Se også Driftsmidler
- Småskibe* 439
Se også Kuttere og Lyst-
både
- Smed* 109, 209
Se også Håndværkere,
Smudsarbejde og Værk-
sted
- Smitsom Kastning* 129-130,
121, 170, 257
Se også Kvægsygdom

Sm-Sp

- Smudsarbejde* 208-209
 Se også Fabriksarbejder, Konnekse løntillæg og Tøj
- Smuglere* 254, 378
- Smykker*
 Se Indbo
- Smør* 578-579
 Se også Landbrugsprodukter og Produktionsforeninger
- Snedkere* 49
 Se også Håndværkere med henvisninger
- Sneskærme-kendelsen* 389-390
- Sociale foranstaltninger for personalet*
 Se Ferie, Personalefester, Personalefonds, Tantieme og Understøttelser
- Sociale ydelser* 42, 156, 345
 Se også Boligstøttelovgivning, Børnetilskud, Evnesvage, Familiepleje, Folkepensionister, Invaliditet, Plejebørn, Socialfradrag og Ulykkesforsikringslovene
- Socialfradrag*
 – betingelser 317-318, 318-319, 292, 333
 – størrelse 318
 – legislativt 33-34, 317, 318-319, 493, 535, 591
 – ligningsteknik 180, 279, 290, 386
- Socialfradrag ved ejendoms-skyld* 598, 599, 602
 Se også Personfradrag
- Socialrådgivere* 229
- Socialt Boligselskab* 87, 99, 271, 568-569, 601
- Socialudvalg* 305
- Sognekommunerne* 279, 302, 503, 588, 589, 599, 600, 603
 Se også Landsområderne, Ligningsarbejdet på landet og Primærkommuner
- Solohornist* 183
 Se også Musiker
- Sommerhuse* 77-82, 105, 112, 401, 468-469
 Se også Barakker, Kolonihaver og Lystgårde
- Sommerregnskaber*
 Se Landbrugerregnskaber
- Sorte Penge* 291, 338, 539
 Se også Dødsbotillæg, Efterbetalingssager og Skattesnydere
- Sovjet-Unionen* 39-40, 489, 23
 Se også Østblokken
- Spanddage* 11
- Spang-Thomsen* 38, 237
- Spanien* 280
- Sparebeviser* 17, 35, 83, 156, 434
- Sparekasser* 567
 Se også Banker, Kontrabøger og Kreditforeninger
- Sparepræmiering*
 Se Præmieopsparing og Opsparingsincitering
- Sparet hjemmeforbrug* 204-205, 207, 209, 214-216, 283
- Specifikationspligt* 489-490, 180-181, 426-427
 Se også Indirekte opgørelsesmåde og Oplysningspligt
- Spedition* 405, 432, 378
- Spejlbetragtninger*
 – begreb 37
 – ikke-anvendelse af 168, 185, 191
 – konkrete eksempler på 84-87, 140, 422
 – tabslæren 230-232, 251-252
- Spekulation*
 – begreb 101-102, 109-116, 118-119, 231, 233, 248, 253
 – bortfaldet indtægt? 343, 349-350
 – genstandssondring 117, 123, 131, 132-134, 135-136, 247-248, 249
 – legislativt 109-110, 247-248, 321-322, 44-45
 – erhvervsskat 575
 – hvilket regnskabsår 368, 378
 – dødsboer 534
 Se også Børsspekulanter, Gullaschperioden og Ejerperiodens Længde
- Spekulationsaktier* 93-94, 101, 103, 117-119, 179, 247-249
 Se også Aktiesalg, Børsspekulanter og Gullaschperioden
- Spillekort* 35
 Se også Kortspil
- Spiritusskat* 15, 17, 35
- Sport* 41, 203, 283, 366, 568
 Se også Væddeløbsheste
- Spring i Skalaerne* 305, 318, 506
 Se også Afrundingsfradrag, Skatteskalaer og Sygekassegrænser
- Sprogundervisning* 190, 204, 213-214
 Se også Lærere, Kursusundervisning og Uddannelsesudgifter

- Stabiliseringslån*
Se Tvangslåneskatten
- Stald*
Se Landbrugsejendom
- Stambesætning* 130-132, 171
Se også Husdyr
- Standardsatser*
Se Normalsatser
- Staten som skattesubjekt* 568, 590
- Statens Ligningsdirektorat*
Se Ligningsdirektoratet
- Statens trykningskontor* 561
- Stationsforstander* 208
Se også Jernbanefolket
- Statsbanerne* 590
Se også Jernbanefolket
- Statsborgerskab* 457, 23, 59
- Statsgeodæt-kendelsen* 283, 286
- Statslån* 156
Se også Boligstøttelovgivning og Tilskud
- Statsspareobligationer* 83
- Statstjenestemænd*
Se Tjenestemænds skatteprivilegier
- Stavnsbånd* 111, 115, 134
- Stedborn* Se Plejebørn
- Stier* 270, 271, 325, 590
- Stiftelse af Aktieselskab*
– omkostninger ved 191, 261
– sidestilles med salg? 120, 138-139, 155, 245, 246, 581
– årsagsbaggrund 51, 138-139, 337, 406, 529, 543, 546
– første regnskabsperiode 338-339
Se også Hovedaktionær
- Stiftelser* 590, 159, 227
Se også Legater og Personalefonds
- Stillads* 450
- Stille selskab*
Se Kommanditselskab
- Stipendier* Se Legater
- Stormagasiner* 394, 402
Se også Afbetalingsforretninger, Butikker, Detailhandlere og Varelagre
- Straf* 523-525, 253-255, 262
Se også Berigelsesforbrydelser, Bøder, Dødsbotilæg, Konfiskation og Pønalsynspunkter
- Straftillæg* 491, 493, 458
- Stormflod* 269
Se også Naturbegivenheder og Driftstab
- Strejker* 60, 158
- Studenter* 158-159, 189
Se også Kollegier, Uddannelsesudgifter, Udenlandske studerende og Videnskabsmænd
- Studerekamre* 202
Se også Erhvervslokaler
- Studiehjælp*
Se Legater, Velgørenhedsbidrag og Understøttelser
- Studierejser* 460
– legater til 158, 198
– udgifter ved 189-191, 206-207, 213
– lønmodtagerfradrag 283
Se også Ferie, Forretningsrejser, Legater, Lønmodtagerrejser, Repræsentanter, Udenlandske studerende og Uddannelsesudgifter
- Stuehus* 401
Se også Landbrugsejendom
- Stumme*
Se Invaliditet
- Støberiformer* 205
- Subsidiært skattepligtig* 328, 520
- Subjektive strafbarhedsbetingelser* 524
- Substansforbrug* 398-399
Se også Udnyttelig substans
- Successiv beskatning* 127, 365-371, 44, 134, 140
- Successive skattefradrag* 380
- Sukkerskat* 17, 35
- Summaforsikringer*
Se Kapitalforsikringer
- Sundhedsmæssige hensyn* 205, 209-210, 238, 269-271
- Surrogatvarer* 453
- Suspension*
Se Afskrivningssuspension og Ventepenge
- Suspensive betingelser* 359, 530-531
Se også Betingede af-taler
- Svagsynede* 211
Se også Invaliditet og Sygdom
- Swamp og husbukke* 266, 268
- Svejs* 23, 52
- Svendborg-dommen* 226, 243
- Sverrig*
– relation til Danmark 21-22, 24, 51, 52, 459, 453
– afskrivningsret 396, 397, 410, 75, 121, 122, 125, 127, 192, 401, 407-408, 415, 421, 424, 427, 448
(fortsættes)

Sv-Ta

- Sverrig* (fortsat)
- progressionsafbødning iøvrigt 332, 385
 - aktiselskabsbeskatning 542
 - investeringsfond 443
 - arveafgift 40, 154
 - ejendomsskatter 588
 - familieskatteret 296, 311, 313
 - formueskat 40, 289
 - formelle regler 340
 - indkomstbegreb 43, 45
 - specialregler om bruttoindkomsten 103, 113, 148
 - underskudsoverførsel 386, 385
- Svie og smerte*
Se Bod
- Svigerbørn*
Se Svogerskabsforhold
- Svind*
Se Sygdom og Varelager
- Svogerskabsforhold* 160, 198, 312, 313
Se også Børn, Forældre, Søskende og Familieforhold
- Syersker* 202
- Sygdom*
- fradrag 317-319, 170, 211, 345
 - indtægt 170, 173-176, 282, 299
 - spekulationsafkræftelse 115
- Se også Evnesvage, Invaliditet, Kvægsygd, Hospitaler og Lemper-sager
- Sygeforsikringer* 156, 173-176, 299, 316
Se også Kapitalforsikringer og Renteforsikringer med yderligere henvisninger
- Sygehjem* 318., 319, 402
Se også Hospitaler
- Sygekasser* 156, 173, 176, 285, 299, 316
Se også Kapitalforsikringer og Renteforsikringer med yderligere henvisninger
- Sygekassegrænser*
- oversigt 333
 - erhvervsskat 580, 581, 582
 - børnetilskud 304
 - socialfradrag 317, 318
 - pensionsovergang 356
 - forsørgerfradrag 292
 - præmieopsparing 289-291
- Se også Spring i skallerne og Socialfradrag ved ejendomsskyld
- Sygeplejerske* 213, 344
- Syns- og skønsmand* 259
- Syrefabrik*
Se Kemiske arbejdspladser og Fabrikarbejder
- Sælgerpantebrev*
Se Skødeskrivning og Pantebreve
- Særeje*
Se Ægtefælleformueforhold
- Særforborg*
Se Børneværnsbørn, Evnesvage og Sociale ydelser
- Særråden*
Se Ægtefælleformueforhold
- Sæsonudjævning* 337, 338, 339
- Sæsonprægede aktiver* 420
- Sættene* 195
- Søfolk*
- domicil 461, 471
 - udenlandsindtægter 52, 216
- lønmodtagerfradrag 286
- sambeskatning 481
- erhvervsudgifter 195, 209, 221, 240, 242
- erhvervsskat 582, 573
- bør hjælpes? 58, 63
- Sølvbryllupsgaver*
Se Lejlighedsgaver
- Søskende* 162, 250, 313
Se også Familieforhold og Svogerskabsforhold
- Søværnet*
Se Krigsmagten
- ## T
- Tab af forsørger* 169, 170, 257
Se også Færdssuheld, Personskade og Livrente
- Tab på udestående fordringer* 231, 234, 249-251, 388-394
- Tabt arbejdsfortjeneste*
Se Afsavnerstatning og Arbejdsløshedsunderstøttelse
- Tag* 237, 265, 266, 267
- Takster*
Se Normalsatser
- Tandlæger*
- erhvervsudgifter 191, 208, 209, 285
 - som fantaster 184, 234, 253
 - som samgifte 296, 297, 301
 - regnskabspligt 491
- Se også Læger, Dyr-læger og Videnskabsmænd
- Tandteknikere* 491
- Tantième*
- indtægt 57, 359, 360, 363, 364
 - løbende indtægts-lig-ning 349, 353, 355

- udgift 197, 199, 374, 546-547
- Se også Jubilæumsgratualer, Accrualprincippet og Fratrædelsesgodtgørelse
- Tavshedspligt* 30, 499
- Taxachauffør*
 - Se Chauffør, Drikkepenge og Vognmænd
- Tax-credit* 23, 52, 53
- T.B.* 319
 - Se også Sygdom, Invaliditet og Velgørenhedsbidrag
- Teaterbygning* 402
 - Se også Biografer og Forlystelsesaftag
- Tegnebog* 242
 - Se også Kontantbeløb
- Tegningsrettigheder* 92, 119, 144, 166, 370, 558
 - Se også Dividende med henvisninger
- Tekniske anlæg*
 - Se Bygningstilbehør, Centralvarmeanlæg, Driftsmidler, Elektriske anlæg, Fjernvarme, Kuldeanlæg, Mur- og Negelfasthed, Varmeanlæg, Fabrikker og Pumpeanlæg
- Teknisk forældelse* 411-412
- Tekstilbranchen* 17, 402, 452
 - Se også Modeprægede erhverv
- Telefon* 146, 229, 286, 431
 - Se også Kontormaskiner
- Telefonfolk* 62, 71, 298
- Television* 218-219, 407, 498
 - Se også Radiobranchen
- Terminsydelser* 373
- Testamenter* 151, 152, 153, 154, 532
- Thomas B. Thriges fond* 530
- Tidsbestemte rettigheder*
 - begrebsvanskeligheder 140, 141, 143, 192, 193, 261, 262, 404
 - L. L. § 7 virkninger 139, 231, 235, 251, 252, 403, 404, 421
 - afskrivning 403, 421
 - forsørgelse 308, 312
- Tidsfrister*
 - Se Fristbestemmelser
- Tidsskrifter*
 - Se Faglitteratur
- Tiende* 584, 585, 279
- Tilbagebetalingspligt*
 - ctr. indkomstbegreb 41, 42, 89, 90, 150, 156, 163, 359
 - som spekulationsindicum 112, 113
 - tab på udlån 249, 250
 - periodefordeling 359
 - Se også Aktionærlån, Berigelsesforbrydelser, Konfiskation, Renteudgift og Renteindtægt
- Tilbageførsel* 358-359
 - Se også Justeringsansættelser, Revisionsansættelser og Varelagre
- Tilbageførsel af afskrivning* 415, 435
- Tilbagekøb af forsikringer* 175, 368, 530
 - Se også Policelån
- Tilbageførselskrav* 361, 516, 607-608
- Tilbagevirkende kraft* 9, 212, 358-359, 361
- Tilflyttere* 464-469, 352-355, 289, 305, 326, 328, 464-467
 - Se også Diplomater,
- Skatteflugtregler, Turister og Udenlandske studerende
- Tilintetgørelse*
 - Se Nedrivning og Udrangering
- Tillægsbevillingslov* 18, 429
- Tillægsindkomsskat* 14, 323
- Tillægslikning* 489, 583
- Tilskadekomst* 170, 345
 - Se også Færdsskade, Invaliditet og Sygdom
- Tilskud*
 - fra det offentlige 156, 209, 406
 - fra private, indtægt 155, 406
 - fra private, udgift 224-228, 247, 399
 - Se også Børnetilskud og Konnekte løntillæg
- Tilsynsførende* 229, 283
- Tingsforsikring*
 - indtægt 120, 125, 171-172, 435, 361, 406-407, 511
 - udgift 315, 255
 - formue 529
- Tingskadeerstatning*
 - indtægt 120, 125, 170
 - afskrivningssumreducerende 406-407, 408
 - udgift 255-259
 - Se også Mangelsansvar
- Tipning* 164, 283, 546
 - Se også Lotterigevinster
- Tipvognsanlæg*
 - Se Baneanlæg
- Tjener*
 - Se Serveringspersonale
- Tjenestebolig*
 - Se Fribolig
- Tjenestefrihed*
 - Se Deltidsarbejde og Ferie

Tj-Tø

- Tjenestemandslån* 519
Se også Tilbagebetalingspligt
- Tjenestemandsmedgift* 162, 343
- Tjenestemænds skatteprivilegier* 58, 59, 61-64, 66, 66-67, 124, 195-196, 208, 209, 215, 221, 224, 259, 283, 298, 320, 356, 459, 462, 466, 572-573, 582-583
- Tjenesterejser* 60, 63, 215
Se også Lønmodtagerrejser
- Tjenestevogn* 64-66
Se også Naturalindtægter med henvisninger og henvisninger under Biler
- Tobakshandler* 145, 283, 285
Se også Detailhandler
- Tobaksskat* 17
- Tofamiliehuse* 77, 272, 402-403, 598-600
Se også Villaejere
- To gange skat af samme indtægt* 339, 351, 481
Se også Traktater
- Togkort* 214
- Told* 17, 405
- Toldere* 188
Se også Smuglere
- Tontineordninger* 87, 316, 529
Se også Renteforsikringer
- Totalisatorskat* 15
Se også Kortspil
- Totalskade*
Se Skadeopgørelse
- Trainees* 189
- Traktater*
– almindelig oversigt 19-24, 51, 463
– oplysninger fra udlandet 501
– inddrivelse 24
– arveafgifter 24
– studerende 466
– fradragsretsbe- grænsning 21, 178-179
– skattefradragsret 326
– sygekassegrænse- regler 290
– tilflyttere 355, 465
– udenlandslempelse 548
– udenlandske juridiske personer 569
- Traktor* 412, 426, 432
Se også Driftsformomlægning og Landbrugsredskaber
- Trang* 319, 341
Se også Lempersager
- Transformatorforening*
Se Elektricitetsværk
- Transportudgift* 209-216, 197
Se også Befordring, Forretningsrejser, Lønmodtagerrejser, Repræsentanter, Studierejser og Tjenesterejser samt henvisninger under Biler
- Travløb* 41
Se også Sport og Væddeløbsheste
- Trediemandsretshandler* 54, 167
- Trolle, Jørgen* 294
- Trossamfund* 275, 312, 324-325
Se også Gejstlige og Kirkeskatter
- Trykkerier* 189-190, 376, 195
- Træer* 597
Se også Frugtplantager og Skovejer
- Træhus*
Se Barakker, Kolonihaver og Sommerhuse
- Træskofabrikant-kendelsen* 389-390
- Tuberkulose* 319
Se også Invaliditet, Sygdom og Velgørenhedsbidrag
- Tunghøre*
Se Invaliditet
- Turister* 465, 303, 353
Se også Tilflyttere
- Trangsaftelse*
– køber 268, 276, 328
– sælger 103, 233, 435
Se også Ekspropriation, Fraflytningserstatning, og Konfiskation
- Trangslåneskatten*
– lovgivningsteknik 290, 293, 332
– skalaer 33-34
– skattesubjekter 406
– staten som debitor 83, 356, 360
– og afskrivningsreformen 33-34, 417, 419
- Typografer* 195
- Tyskland*
– indkomstbegreb 113, 125, 159
– moderne lovgivning 289, 332, 473, 385
– relation til Danmark 23, 52, 250, 377, 543
Se også Besættelsesmagt-fjendtlige handlinger, Krigsskader og Værnemagere m. m.
- Tyveri* 241-242
Se også Berigelsesforbrydelser
- Tæpper* 133, 527
Se også Indbo
- Tøj* 182-183, 207-209, 240
Se også Beklædningsgodtgørelse, Kitler, Naturalindtægter, Naturaludgifter og Uniform

Tømmerhandler
 Se Grosserer og Skovejer
Tømrere 48, 49, 106, 402, 579
 Se også Håndværkere og Værksted
Tønder
 Se Emballage
Tørvemoser 398-399, 116, 430
 Se også Udnyttelig sub-stans

U

Ubebyggede grunde 81, 112, 114, 264, 604
 Se også Jord og Grundforbedring
Udbytte 88-100, 555-556
 Se også Dividende
Udbyttedeling
 Se Personalefonds
Udbytterate 544, 555, 341, 493
 Se også Overordentlig selskabsskat
Udbyttereguleringskonti 556
Uddannelseskurser 189-191
 Se også Kursusundervisning
Uddannelsesrejser 213
 Se også Studierejser
Uddannelsesstøtte 312-314
 Se også Legater, Understøttelser og Velgørenhedsbidrag
Uddannelsesudgifter
 – driftsudgifter 189-191, 213, 398
 – forsørgerlempelser 303, 312-314, 374
Uddeler 200, 213, 221, 228, 389
Udenlandsfradrag 547, 548, 558, 51, 178-179

Udenlandske virksomheder 504
Udenlandsk mønt 46, 51-53, 86, 165, 466
 Se også Købekraftskurs
Udenlandsindtægter 51-53, 539
Udenlandske juridiske personer 569-570
Udenlandske studerende 465-466, 305, 353
 Se også Tilflyttere og Uddannelsesudgifter
Udenlandsskatter 52-53, 326, 355
 Se også Traktater og Skatteflugtsreglen
Udenægteskabelige Samleverforhold 151-152, 250, 295, 306, 476
 Se også Forlovede, Husbestyrerinder, Understøttelse og Ægteskabeligt samliv
Udepenge 63
 Se også Kørselsgodtgørelse
Udfunden skattepligtig indkomst 278-280, 335
 Se også Ansat skattepligtig indkomst, Overskudsindkomst, Skala-indkomst og Skattepligtig indkomst
Udgiftsfordeling over år-række 375-377, 383-388, 393-394, 192, 196, 197, 198
 Se også Afskrivninger med henvisninger
Udhus
 Se Barakker, Drivhuse, Garager, Kolonihaver og Landbrugsejendom
Udjævning 448, 451-454, 384-385, 388-389, 410
 Se også Periodiske beta-

linger, Progression, Skattetænkning og Underskud
Udkommandotillæg 63
 Se også Dobbeltthusførelse
Udlån, tab på 243, 249, 250
 Se også Banker og Tilbagebetalingspligt
Udlejningsbil 123, 126, 127, 411, 432
Udlejningsejendom
 – afskrivning 400-403, – domicillæren 470, 464, 459-460
 – ejendomsskatter 598-600, 604-605
 – erhvervsskat 574-575
 – foreningers 568-569
 – formueskat 527
 – huslejeskat 74, 279, 280
 – indtægt fra 75-76, 135, 299, 344, 359, 574-575
 – køkkenreglen 598-600
 – lejerefusion 361
 – opførelse af 49
 – tab på 233, 234, 260
 – udlændinges 464, 568-570, 574-575
 – vedligeholdelse 263-273, 381-383
 – videresalgshensigt 105, 111, 112, 114
 Se også Centralvarmeanlæg, Ejendomsadministrator, Elevatorer, Garage, Haver og Afskrivningsejendomme
Udligningsfond
 Se Fælleskommunale ejendomsskatter og Fælleskommunale personskatter

Ud-Us

Udlodninger

Se Dividende og Konkursboer med henvisninger

Udnyttelig substans 43, 116, 362-363, 398-399, 430

Se også Varelager

Udnyttelse 154, 235

Se også Berigelsesforbrydelser og Delvise gaver

Udpantning 379, 588-589, 518, 521-522

Udrangering 389-390, 125, 238-239, 265, 432

Se også Nedrivning og Scrapværdi

Udsalgsmagasiner

Se Stormagasiner

Udskiftning 432, 439

Se også Erstatningsanskaffelser

Udskrivningslovene 19, 506-507

Se også Andelsforeninger, Loftsreglen, Overordentlig selskabsskat og Skatteskalaerne

Udstillingsrum 430, 569

Udstykning 85, 108, 110, 111, 114, 378, 591, 595

Se også Ejendomsaktieselskaber og Afgiftspligtig grundstigning

Uerbodelighed

Se Tab på udestående fordringer

Ugeblad

Se Pressen

Ugifte 519

Se også Forsørgere

Ukurante varer 452, 238

Ulovlig omgang med hittegods

Se Berigelsesforbrydelser og Findeløn

Ulykkesforsikringer, privatretligt 173-176, 315-316

Se også Kapitalforsikringer og Renteforsikringer med yderligere henvisninger

Ulykkesforsikringslovene

317-318, 170, 173-175

Se også Invaliditet og Sociale ydelser

Ulykkestilfælde

Se Afsavnserstatning, Forsørgererstatning, Færdselsuheld, Invaliditet og Sygdom

Umyndige 54, 170, 462

Se også Båndlæggelse

Underentreprenør

Se Entreprenør med henvisninger

Underforsikring 233

Underholdsbidrag 162-163, 165, 307-310, 380, 486-487, 529, 531

Se også Børnebidrag, Plejebørn, Samlivsophævelse, Uægtebørn, Ægtefællebidrag og Ægteskabsopløsning

Underofficerer

Se Officerer

Underskud

– traditionelle hovedsynspunkter 178-179, 253, 339
– hobby m. v. 179, 184
– aktiespekulation 247-249
– overførselsretten 384-388, 343

Underslæb 259

Se også Berigelsesforbrydelser

Understøttelser

– modtager 155, 279, 529
– yder 310-314, 334,

324-325, 166, 381, 531

Se også Aftægt, Legater, Personalefonds, Underholdsbidrag og Velgørenhedsbidrag

Undertøj 209

Undgåelse af dobbeltbeskatning

Se To gange skat af samme indtægt, Traktater og Udenlandsfra-
drag

Ungskue

Se Dyrskue

Ungarn 218-219

Se også Østblokken

Ungkarleskat 35, 292-295

Se også Forsørger

Uniform 64-66, 208-209

Se også Beklædningsgodtgørelse, Naturalindtægter og Tøj

U. N. O. 59

Se også Diplomater

Unødig flothed 183, 224, 243, 266, 405

U. S. A.

– relation til Danmark 23, 24, 52, 570, 501

– rejser til 67, 147,

186, 187, 189, 195, 212, 213, 472

– gavepakker fra 161, 165

– familieskatteret 475

– afskrivningsret 401, 406, 410, 415, 421, 424

– tidsrelation 358, 362, 377, 385

– intern ret iøvrigt 125, 159, 225, 253, 319, 340, 570, 543

Uskiftet bo

Se Enker

U. S. S. R. Se Rusland

Uudnyttet afskrivningsret 143, 237-238, 423-425, 434
Uægteborn 160, 163, 293, 294, 309-310
 Se også Børn og Forældre

V

Valgfrihed 331-332, 352, 366, 400
 Se også Deklaratoriske regler
Valgmenigheder 324
 Se også Gejstlige og Kirkeskatter
Valgret 335, 319
Valuta
 Se Udenlandsk mønt
Valutaskatten 323
Vandafgifter 325
Vandløb 270
 Se også Fiskere og Sundhedsmæssige hensyn
Vandretligheder 124, 141, 398
Vandværk 99, 265, 402, 572
 Se også Offentlige værker og Pumpeanlæg
Vansir
 Se Bod
Varebyttesager 254-255
Varelager
 – almindelig baggrund 446-448
 – eget forbrug 145-146, 517
 – formueopgørelse 527, 562
 – forringelse af 120, 168, 171, 228, 238
 – hvad omfatter det? 450-452, 101, 120, 123, 130

– hvem kan nedskrive? 449-450, 456
 – nedskrivning 18, 131, 281
 – optælling af 191-192
 – valg af nedskrivningsprocent 453-454, 330
 Se også Forretningsafhændelse og Valgfrihed
Varelotteriet 164
 Se også Lotterigevinster
Varemærker 140-141, 501
 Se også Navn og Op-havsret
Varevogne 216, 233, 430
 Se også Driftsmidler og Lastbil, samt henvisninger under Biler
Varmeanlæg 596, 201, 265-273, 402-403, 415
 Se også Centralvarmeanlæg, Elektriske anlæg, Fjernvarme, Kuldeanlæg, Offentlige værker, Ovne og Vedligeholdelse
Varme arbejdsforhold 205, 209
Varmemester 430
 Se også Fribolig og Viceværter
Vask Se Tøj
Vaskekone 496-497, 284
 Se også Hushjælp
Vaskemaskine 264-265, 596
Vaskeri 285, 297, 432
 Se også Kemiske arbejdspladser
Vederlagsfri erhvervelse
 Se Gaveindtægt
Vedligeholdelse 263-274, 381-383, 400-401, 408
 Se også Forbedringsudgifter og Nyerhvervede ejendomme
Vedligeholdelsesbegrænsningsloven 1954 272

Vedligeholdelseskonti 382-383, 272, 530
 Se også Accrualprincippet
Vedtægter
 Se Bygningsmyndighedernes indskriden, Skattevedtægt og Sundhedsmæssige hensyn
Veje 270, 271, 325, 590, 605
Vejere 14
 Se også Apotekere og Filmfondsskatten
Vejfonden 14
Vekselerer 93-94, 117, 247-249, 249, 393-394, 500
 Se også Banker
Vekselstrøm 270
 Se også Elektricitetsværk
Veksler 112, 359
 Se også Banker
Velgørenhedsbidrag 35, 216-219, 224-228
 Se også Gaver, Legater, Personalefonds og Understøttelser
Venskabsforhold 250
 Se også Lejlighedsgaver, Udenægteskabelige Samleverforhold
Ventepenge 519
Veranda 266
Vesttyskland 23
 Se Tyskland
Viceværter 298, 286
Videnskabsmænd
 – hjemmeudgifter 189-191, 201-202, 221, 285
 – indtægtsår 365
 – lønmodtagerfradrag 283, 285
 – rejseudgifter 195, 213
 – som legatoppebærere 158-159
 – tilskud til 227
 Se også Læger med hen-

Vi-Æg

visninger, Faglitteratur
og Studierejser

Vielse

Se Bryllups skattekonse-
kvenser

Vikarer 189, 287, 315

Villaejere

– egenbolig 77-82, 201-
202

– udlejning 76, 202

– driftsudgifter 257-258,
263-273, 381-383, 401,
402-403

– afskrivning 401

– centralvarmereglen

378, 402

– salg 111, 45-46

– nedrivning 237-238,
402-403

– bosat i udlandet 464,
470

– ejendomsskyldsocial-
fradrag 598-600

Se også Garager, Haver,
Rådighedsindskræn-
kninger og Tofamiliehuse

Vinbranchen 243, 249

Vindikation 120

Vinduesskatten 34

Violin

Se Musiker

Virksomheds død 126

Se også Nedlæggelse af
virksomhed

Virksomhedsklubber 562,
198-200

Vognmænd 50, 126, 390,
411, 432

Se også Chauffører og
Drikkepenge, samt hen-
visninger under Biler.

*Vurderinger i ejendoms-
skatteretten* 586, 589-594

Vurderingshonorar 535

Vurderingsmand 497

Vurderingsråd 593

Værdiløshed 389, 390-391

Se også Tab på udestå-
ende fordringer

Væddeløbsheste 41, 129

Se også Avlsdyr og Sport

Væggetøj

Se Husbukke

Værdiansættelse af Aktier
529, 143, 166, 450

Se også Fjerdedelsreglen

Værdipapirer

Se Aktier, Obligationer
etc. med henvisninger

Værdistigninger 95, 149,
290

Se også Afgiftspligtig
grundstigning

Værditabsfradraget 609

Værelsesudlejning 76

Værger

Se Lavværgemål, Tilsyns-
førende og Umyndige

Værksted 205, 229, 236-
237, 402, 579

Se også Erhvervslokaler

Værkloj 399-400

Se også Smådriftsmidler

Værnemagere m.v. 157-158,
249-250, 252, 388-389

Værnepligtige

– konstruktivt bedømt

11, 188, 282

– løn fra civil arbejds-
giver 198

– social hensyntagen 59,
65, 317, 319

Se også Krigsmagten

Værneskat 14

W

Whist 164

Se også Kortspil

Y

Yacht

Se Lystbåd

Ydelsestid

Se Cash-princippet

Æ

Ægtebørn

– bidrag til 162, 163

Se også Børn, Forældre,
Sambeskatning. Uægte
børn og Underholds-
bidrag

Ægtefællebidrag

– indtægt 162-163

– udgift 308-310

– bortfald ved nyt ægte-
skabs indgåelse 342,
343, 345, 346

Se også Underholds-
bidrag og Samlivsophæ-
velse

Ægtefælleboer under skifte

– ej selvstændigt skatte-
subjekt 568, 96

– dispositioner mellem
parthaverne 103, 138,
154, 309

– realisationer 125

– hustrus skattehæftelse
521-522

Se også Sambeskattede
og Dødsboer

Ægtefælleformueforhold

300, 301, 348, 408

Se også Enker

Ægtepagt 300-301

Ægteskabeligt Samliv 160,
476-482, 521, 522

Se også Samlivsophævel-
se og Udenægteskabelige
Samleverforhold

Ægteskabsindgåelse

Se Bryllups skattekonse-
kvenser

Ægteskabsopløsning

– sambeskatnings ophør
477-480, 481-482

– forsørgerregler 293,
305-307
– skattefradrag retten
327
– skatteskilsmisser 307
– underholdsbidrag 162-
163, 307-310
Æresbevisninger 156-159
Se også *Legater*
Æresfornærmelse
Se *Injuriesager*

Æreshverv
Se *Hobby*

Ø
Øldepoter 137
Øl-kalas
Se *Afskedsgilde*, *Kort-*
spil, *Jubilæumsfest* og
Personalefest
Ølskat 17

Østblokken 39-40, 239,
489
Østifternes Land-Hypotek-
forening 567
Østrig 133
Østtyskland
Se *Tyskland* eller *Øst-*
blokken

INDHOLDSFORTEGNELSE

Forord 5

AFSNIT I: ALMINDELIG DEL

Kapitel 1: Problemstillingen

§ 1: Skattetænkning	7	§ 3: Systematik	12
§ 2: Historie	11	§ 4: Skattetrykket	16

Kapitel 2: Retskilder

§ 5: Lovgivning	18	§ 9: Administrationsakter ..	27
§ 6: Traktater	19	§ 10: Forholdets natur	31
§ 7: Analogi	24	§ 11: Teorien	38
§ 8: Retspraksis	24	§ 12: Udenlandsk ret	39

AFSNIT II: BRUTTOINDKOMSTEN

Kapitel 3: Almindelig del

§ 13: Definitionsspørgs- målet	41	§ 16: Arbejde til eget brug...	47
§ 14: Formuestigning	43	§ 17: Udenlandsindtægter ...	51
§ 15: Indtægtsformen	46	§ 18: Indtægt for hvem?.....	53
		§ 19: Indtægtskilderne	55

Kapitel 4: Lønmodtagere

§ 20: Skattefri løn?	57	§ 24: Bunden anvendelse	67
§ 21: Drikkepenge	61	§ 25: Fratrædelsesgodt- gørelse	69
§ 22: § 5d-tillæg	61	§ 26: Pension	72
§ 23: Naturalindtægter	64		

Kapitel 5: Formueindtægter

§ 27: Grundsynspunkter	74	§ 30: Aktionærer	88
§ 28: Lejeindtægter	75	§ 31: Andre selskabsdel- tagere	96
§ 29: Renter	82		

Kapitel 6: Salg

§ 32: Summarisk gennemgang	101	§ 36: Goodwill	134
§ 33: Fast ejendom	103	§ 37: Andre rettigheder ...	139
§ 34: Værdipapirer	117	§ 38: Opgørelse af salgsavancen	141
§ 35: Løsøre	120		

Kapitel 7: De erhvervsdrivende

§ 39: Praktisk betydning stor, teoretisk behandling lille	145	§ 40: Forbrug af egne varer	145
---	-----	-----------------------------------	-----

Kapitel 8: Vederlagsfrie erhvervelser

§ 41: Bør gaver beskattes? ..	147	§ 44: Beskatningstidspunkt ..	165
§ 42: Gavebegrebet	148	§ 45: Gavens størrelse	165
§ 43: Skattefri gaver	156	§ 46: Hvem beskattes?	166

Kapitel 9: Restitutioner

§ 47: Erstatninger	168	§ 49: Personforsikringer ...	172
§ 48: Tingsforsikring	171		

AFSNIT III:

REGULERING AF BRUTTOINDKOMSTEN

Kapitel 10: Indledning

§ 50: Hvorfor fradrag?	177	§ 51: Hvordan fradrag?	178
-----------------------------	-----	-----------------------------	-----

Kapitel 11: Driftsomkostninger

§ 52: Begrebsbestemmelse ..	182	§ 54: Personaleudgifter	197
§ 53: Tilvejebringelse af indtægtskilden	188	§ 55: Erhvervsløsøre	200
		§ 56: Erhvervslokaler	201

§ 57: Kontingenter	202	§ 61: Reklame	216
§ 58: Fortæringsudgifter ...	204	§ 62: Andre driftsomkost-	
§ 59: Tøj	207	ninger	228
§ 60: Transportudgifter	209		

Kapitel 12: Tab

§ 63: Generelt	230	§ 69: Fordringer	249
§ 64: Fast ejendom	235	§ 70: Rettigheder iøvrigt ...	251
§ 65: Løsøre	238	§ 71: Retsbrud	253
§ 66: Kontanter	241	§ 72: Sagfører- og revisor-	
§ 67: Kaution	242	udgift	259
§ 68: Aktier	244		

Kapitel 13: Bevarelse af formuen

§ 73: Vedligeholdelse af		§ 74: Løsørereparation	273
fast ejendom	263	§ 75: Renter	274

Kapitel 14: Indkomstarten

§ 76: Kildeartforhøjelser ...	278	§ 78: Opsparingspræmier ...	288
§ 77: Lønmodtagerfradraget	280		

Kapitel 15: Forsørgerforhold

§ 79: Forsørgerfradrag	292	§ 82: Underholdsbidrag	307
§ 80: Hustrufradrag	295	§ 83: Understøttelser	310
§ 81: Børnelempelser	302		

Kapitel 16: Andre socialpolitiske forhold

§ 84: Forsikringsfradrag	315	§ 85: Socialfradrag	317
-------------------------------	-----	---------------------------	-----

Kapitel 17: Skattebetalinger

§ 86: Skattefradrag retten ..	321	§ 88: Loftsreglen	331
§ 87: Merindkomst	328		

Kapitel 18: Indkomstniveauet

§ 89: Repetition	333	§ 90: Formue og lejlighed	333
------------------------	-----	---------------------------------	-----

AFSNIT IV: TIDSRELATIONEN

Kapitel 19: Indkomståret

§ 91: Skatteår og indkomstår	336	§ 93: Skat af løbende ind-	
§ 92: Omlægning af regn-		tægt	340
skabsår	336		

Kapitel 20: Periodefordelingen

§ 94: Hovedsynspunkter	357	§ 97: Konstatering af tab ...	388
§ 95: Hvilket år vedrører en		§ 98: Fradrag for ikke kon-	
indtægt?	358	stateret tab	392
§ 96: Hvilket år vedrører en			
udgift?	372		

Kapitel 21: Afskrivninger

§ 99: Begreb	395	§ 105: Uudnyttet afskriv-	
§ 100: Genstand	398	ningsret	423
§ 101: Afskrivnings-		§ 106: Hvem kan afskrive?	425
summen	404	§ 107: Regnskabskrav	426
§ 102: Sats	410	§ 108: Ekstraordinære af-	
§ 103: Begyndelsen	419	skrivninger	428
§ 104: Afslutningen	421	§ 109: Investeringsfonds ...	442

Kapitel 22: Varelagerreglerne

§ 110: En statuspost i ind-		§ 111: Cirkulærereglerne ...	449
komstopgørelsen	446	§ 112: Pseudovarelagre	454

AFSNIT V: SKATTESUBJEKTERNE

Kapitel 23: Domicilbetingelsen

§ 113: Hovedkriterier	457	§ 115: Fraflytning	469
§ 114: Tilflytning	464		

Kapitel 24: Familiesambeskatning

§ 116: Gifte kvinder som legislativt problem .	473	§ 117: Samlivsbetingelsen .	476
		§ 118: Børn	482

AFSNIT VI: SKATTEPROCESSEN

Kapitel 25: Ligningen

§ 119: Selvangivelsen	489	§ 123: Skatterådet	509
§ 120: Kommunekontoret ..	494	§ 124: Skattebilletten	509
§ 121: Ligningskommissio- nen	503	§ 125: De overordnede ligningsmyndig- heder	510
§ 122: Offentliggørelsen ...	508		

TILLÆG

1. Klageregler	515	11. Selskabsindkomstopgø- relsen	546
2. Lønindeholdelse	518	12. Aktiekapitalen	548
3. Aktioner mod hustruen .	521	13. Reservefonds	549
4. Skattestrafferetten	523	14. Udbytterateudbytte- begrebet	555
5. Formueskat	525	15. Pønalbeskatning	557
6. Dødsboskatter	531	16. Egne aktier	558
7. Afdødes skatteforhold .	539	17. Kooperationsskatte- debatten	559
8. Arveafgift	540	18. Andelsforeningsbegrebet	561
9. Hovedsynspunkter bag selskabsbeskatningen	541	19. Foreningsformuen	562
10. Det skatteretlige sel- skabsbegreb	544		

20. Uandelsmæssig virksom-	25. Ejendomsskatter –
hed 563	Almindeligheder 584
21. Reservefondshenlæg-	26. Ejendomsskatter –
gelser 564	Almindelig Del 589
22. Skatteberegningen 565	27. Ejendomsskyld 594
23. Andre kollektive en-	28. Grundskyld 604
heder 566	29. Grundstigningsskyld ... 606
24. Erhvervsskatter 570	

REGISTRE

Lærebogsplan 612	Juridisk ordliste 670
Sagsregister 614	Forkortelser 680
Indholdsfortegnelse 664	

JURIDISK ORDLISTE

Jeg har hverken kunnet eller villet undgå fagudtryk. Til brug for eventuelle læsere uden den juridiske uddannelse bidsættes følgende oversættelser. Juristen bedes springe dem over, da de oftest ikke er strengt korrekte. Forbåbentlig er de gode nok til at give et indtryk af, hvad der typisk skjuler sig under klædebonnet. Har man ikke held med sig ved eftersøgningen af et ord, er der en chance, hvis man kikker efter i den forkortelsesliste, der slutter bogen. Den sidste mulighed for man tyer til rigtige fremmedordbøger er Sagregisteret, via hvilket »definitioner« undertiden kan konstrueres.

Accrualprincippet Det skatteretligt afgørende tidspunkt indtræder, før pengene passerer ud eller ind. Ex.: En sagfører sender sin klient en regning på 1000 kr. den 10. november 1956. Klienten betaler 10. marts 1957. Skal sagføreren have beløbet med på sin selvangivelse for året 1956, gælder et accrualprincip. Kan han vente til skatteopgørelsen for 1957, følges et cash-princip.

Akkumuleret indkomst Indtægt, der viser sig i et år til trods for, at den i virkeligheden er opstået over en årrække, men på »usynlig« vis. Ex.: A køber en ejendom i 1910 for 5000 kr., sælger den i 1958 for 100.000 kr. De 95.000 kr. har han selvfølgelig ikke »tjent« i 1958. De er fremkommet ved ejendommens værdistigning dag for dag igennem det meste af ejerperiodens 48 år, men praktiske hensyn fører til, at man i reglen vil lade som om hele gevinsten er indvundet i 1958.

Allerede fordi Juristers udtryksform, når de skal begrunde et eller andet og ikke tør anføre mere, end hvad de i hvert fald tør stå ved, således at de kryber udenom at tage stilling til eventuelle andre argumenter, der kunne føre i samme retning. Ex.: Skifteretten i Lissabon behandler et dødsbo og hæver rentepenge på portugisiske obligationer. Disse midler vil det danske skattevæsen have med i en herværende arvings selvangivelse. Hvis det nu stiller sig så heldigt, at denne arving kun har haft ophold her i 2½ måned før skatte(halv)årets begyndelse, kan man frifinde ham »allerede fordi han

ikke er skattepligtig her«. Man har dermed fortalt, at man ikke aner, hvad man ville have gjort, hvis han havde haft bopæl her i landet.

- Anomali To regler, der alene eksisterer side om side, fordi lovgiveren glemte den ældste, da han gav den nyeste.
- A potiori Man mener på bjerget, at en mand ikke kan fratrække underholdsbidrag til konen, selv om han først betaler pengene, efter at parterne er blevet skilt, og selv om bidraget først er fastsat efter dette tidspunkt, hvis skilsmissevilkårene siger, at bidraget vedrører tiden før skilsmissen. Man kan herfra slutte, at fraskilte heller ikke kan fratrække bidrag fastsat før skilsmissen, selv om de først er betalt, efter at bevillingen er i orden. Denne »tankeoperation« at ræsonnere fra det større til det mindre kalder man at slutte a potiori.
- Begrebsjurisprudens Det værste, man kan sige om et juridisk arbejde, nemlig at det alene hviler på logiske slutninger og teori og altså helt lader hånt om, at juraen kun har den ene opgave at tjene mennesker af kød og blod.
- Bodél De midler, som ikke er særeje, men som den pågældende ægtefælle alligevel ejer, nemlig som følge af, at han (hun) havde dem ved ægteskabets indgåelse eller senere har erhvervet dem.
- Boslod Den (halv)del af ægtefællers fælleseje, der tilfalder hver af dem ved ægteskabets ophør. (Fællesejet er altså både summen af bodelene og summen af boslodderne).
- Cash-princippet Den opfattelse, at man først skal give en disposition skattemæssig betydning, når pengene går ind i eller ud af ens lomme. Altså det modsatte af Accrualprincippet.

Cfr.	Strider mod det anførte. (Altså modsat »jfr.«). Se fx. p. 246 note 4, hvor ordet »cfr.« viser, at højesteret ved den i noten nævnte dom er nået til det modsatte resultat af det, som landsskatteretten (og jeg) mener er »rigtigt«.
Condictio indebiti	Krav på at få penge tilbage, som man har betalt ved en fejltagelse.
Datio in solutum	A skylder B 50 kr. I stedet for at betale ham pengene, giver han ham en flaske cognac, der altså træder i betalings sted til opfyldelse af gældsforpligtelsen.
de facto	Juristens (resignerende) akcept af, at sådan og sådan ligger tingene nu engang, uanset at det teoretisk juridisk havde været »bedre«, om situationen havde været en anden.
de jure	I henhold til en rent juridisk bedømmelse uden skelen til, hvordan forholdene – de facto – ligger i praksis.
deklaratorisk	En regel, som parterne kan fravige ved aftale. Ex.: Loven siger, at en køber selv må sørge for at hente det købte hos sælgeren, men den tillader samtidig parterne at aftale, at varen skal bringes ud eller leveres på andet sted.
de lege ferenda	Det, forfatteren selv ville skrive i loven, hvis han var dikator.
de lege lata	Det, som Højesteret mener at loven mener. Altså det samme som »gældende ret«.
Diskontør	Person, som giver sælgere lån mod at få sikkerhed i deres krav på købesummen.
e. c.	Modsætningsvis.

Ejerbeføjelse	Frederik Vinding Kruse (juridisk professor) siger, at når man ejer en ting, kan man gøre fire ting med den: 1. Man kan råde rent faktisk over den ved at ødelægge den, forbruge den (spise sin leverpostej) eller bruge den (køre i sin bil). 2. Man kan sælge den, pantsætte den, bortskænke den eller på anden måde råde retligt over den. 3. Ens kreditorer kan (via foged eller konkursbo) tage den fra en. 4. Når man er død, får ens arvinger den. De fire muligheder kaldes ejerbeføjelse 1, 2, 3 og 4.
Ekstingvere	A sælger sin bil til automobilhandler B. B er en svindler og sælger bilen til C, uden at afregne med A. A siger til C, at han vil have sin bil tilbage. Kan han få det, har han vindikationsret; kan han ikke, siges C at have »ekstingveret« A's ejendomsret.
Emission	Tilbud (til offentligheden) om at tegne nye aktier i et selskab.
ex nunc	Virkning »fra nu af«. Altså det modsatte af »ex tunc«.
ex tunc	Når Højesteret i 1957 afsiger en dom om, at to mennesker lovligt er blevet gift i 1950, uanset at det skete for en muhammedansk sømandspræst i Dakar, siges dommen at have virkning ex tunc (»fra da af«), hvis de to i juridisk forstand skal betragtes som havde de været gift med hinanden i perioden 1950–1957.
Fakultativt	Efter eget valg.
Fiscus	Statskassen.
Fiskalt	Det offentliges pengebegær. (Teoretisk bedre: »Hensynet til statsfinansernes stilling«).
Formodningen er for	Hævdvudent kunstigt juristudtryk, hvis mening er: Det, der nu siges, er kun rigtigt, hvis det ikke i den foreliggende sag lykkes at bevise noget andet. Fx. er

formodningen for, at salg af fast ejendom inden to år efter købet skal betragtes som en spekulationstransaktion, men p. 114 har vi set adskillige eksempler på borgere, der har kunnet bevise, at de ikke var spekulanter.

Fysisk person	Et menneske (modsat en juridisk person).
Ibid.	Henvisning til den samme side, som man lige forud har henvist til.
In casu	I det foreliggende tilfælde.
In concreto	Under hensyn til de ganske særlige omstændigheder, der findes at adskille en foreliggende sag fra andre tilsvarende.
In dubio pro fisco	Hvis der er tvivl, får skattevæsenet ret, så borgeren stilles dårligst muligt.
i(n) f(ine)	I slutningen.
In extenso	Uden udeladelser.
Jfr.	Stemmer med det anførte. Altså det modsatte af »cfr.«.
Juridisk person	Aktieselskab, andelsforening, dødsbo, forening, stiftelse, legat, selvejende institution eller anden »kollektiv enhed«, der vel ikke er samfundsborger i biologisk forstand, men nok i juridisk.
Jurisprudens	Se Begrebsjurisprudens.
Jus tollendi	Når en lejer har lagt parketgulv og senere flytter, må han godt tage parketgulvet af igen, men han skal så lægge det gamle gulv på igen.
Kasuistisk	Ikke udtømmende.

Kauteler	Retsvæsenets garantier for, at borgerne får en sømmelig behandling.
Kodificere	Når domstole eller administration arbejder med konkrete sager, som der ikke er lovbestemmelser om, danner de ofte selv regler. Hvis lovgivningsmagten tager disse regler og sætter dem ind i en ny lov, »kodificerer« den reglen.
Kommandit-selskaber	Forretningsforetagender, hvis kreditorer om fornødent kan tage alt, hvad nogle af indehaverne ejer, mens de kun kan gå løs på andre af firmaets ejere i det omfang, disse har indskudt kapital i virksomheden. De fuldt ud hæftende kaldes komplementarer, mens de, der ikke hæfter personligt, benævnes kommanditister.
Konvertering	At omdanne noget til noget andet. Ex. 1: En ejendoms-ejer ombytter et 5 % kreditforeningslån med et 4 %'s. Ex. 2: Staten betaler en præst 1.000 kr. om året i stedet for at give ham fri embedsbolig.
Kvalifikation	Det arbejde at give den »rigtige« juridiske benævnelse til et i livet forekommende fænomen. Ex.: En mand arbejder i sin faders virksomhed, og faderen bor i hans hus. De penge, han får af faderen, kan være løn, leje, gave eller arveforskud. Når man skal afgøre, hvad der er hvad, beskæftiger man sig med et kvalifikationsspørgsmål.
I. c.	»Det anførte sted« – bruges ved henvisninger for at undgå at gentage det, man lige har citeret fra.
legislativt	Tillægsordet til »de lege ferenda«.
Ligevægtsskat	Det skattebeløb, man skulle betale, hvis skattefradragsretten blev ophævet, uden at byrdefordelingen mellem indkomstgrupperne ændredes. Teoretisk kan man også sige, at det er størrelsen af skatten i det tænkte tilfælde, at indkomstens størrelse for den pågældende

og lovens skatteprocenter har holdt sig i ro i en år-række. Under disse tænkte forudsætninger vil manden jo netop få det skattefradrag, der svarer til »gennemsnittet«, således at skattefradragsreglen ikke skulle spille nogen rolle for ham.

Partrederi	Når to eller flere driver rederivirksomhed i fællesskab, således at de – modsat andre interessentskaber og kompagniskaber – kun hæfter begrænset. Hedder rederne fx. A og B, og har de købt skibsudstyr for 1000 kr., kan leverandøren kun med fogdens hjælp få 500 kr. af A og 500 kr. af B. De penge kan han, om fornødent, få ind ved at gå løs på fx. de malerier, A (eller B) har i sit hjem.
Posthumt	Noget, der offentliggøres, efter at forfatteren er død.
Primærkommune	En amtskommune »består af« en række almindelige kommuner; den er derfor ikke nogen primærkommune. Det er derimod København, Frederikshavn og Østerlars – de »består« jo kun af mennesker og almindelige juridiske personer som aktieselskaber o. l.
Prohibitiv	En regel, der i virkeligheden (men ikke på papiret) forbyder borgeren at handle på en vis måde. Fx. virker friaktiebeskatningen (næsten) prohibitivt som følge af, at (næsten) ingen danske aktieselskaber har råd til at udstede friaktier af hensyn til de skattemæssige konsekvenser for aktionærer som for selskab.
Præambel	Forord til lov. Benyttedes i enevældstiden til landsfaderlige forklaringer på, hvorfor administrationen nu havde udspekuleret den eller den forordning, som man samtidig udsendte.
Præceptiv	Regel som den, der har givet den, forbyder borgerne at fravige, således at de ikke med juridisk gyldighed kan ordne deres forhold ved at aftale andet indhold.

Altså det modsatte af »deklatorisk«. Ex.: Man forbyder tvangslåne»sparerere« at pantsætte deres fordringer mod staten.

Præcedens	Næsten det samme som præjudikat.
Præjudikat	Når en overordnet instans, fx. Højesteret, har sagt noget, skal de underordnede, fx. Byret og Landsskatteret, naturligvis lystre. Kommer det samme spørgsmål påny for Højesteret, vil denne domstol ofte uden videre påny følge det resultat, man een gang er nået til. Man siger så, at den gamle afgørelse har præjudikatvirkning.
Prækclusion	Dødsboer – og visse andre – har lov til at indrykke annoncer i Statstidende om, at deres kreditorer skal melde sig inden visse frister. Kommer kreditorerne ikke i rette tid, er deres krav bortfaldet ved »prækclusion«.
Pønæl	Som straf.
qua	I egenskab af. Ex.: Nogle af Knud Kristensens taler i sommeren 1947 holdtes af ham »qua privatmand«, andre »qua statsminister«.
Recipere	Indkorporere. Ex.: Hvis en kommuneskattelov siger, at fradrag for underholdsbidrag skal ske efter samme regler som de, der gælder ved statsskatten, udtrykker man det på den måde, at kommuneloven »reciperer« statslovens regler om emnet.
Regelkrydsning	Når to (lov)regler strider mod hinanden, tvinges man til at foretrække den ene frem for den anden. At træffe dette valg er at løse et regelkrydsningsproblem.
Repressiv	Retsordenens misbilligelse i ord eller handling.

Resolutiv betingelse	Et løfte er resolutivt betinget, hvis det skal holde op at gælde, når en vis begivenhed indtræffer. Ex.: »Jeg betaler dig 100 kr. om måneden, indtil du bliver gift.«
Restitutioner	Forsøg på at genoprette skade, fx. når forsikringen udbetales efter brandskade eller når tyven tilbageleverer det stjålne eller når han betaler erstatning.
Retorsion	Når Hans Scherfig skriver nedsættende ting om Politiken, har dette blad lov til at rakke ned på Scherfig. Et sådant svar på tiltale hedder retorsion, og den krænkede (Scherfig) kan ikke vinde nogen injuriegang, fordi han blot har fået svar, som han selv har råbt i skoven.
Retsbrud	Ulovlighed(er).
Retshandel	Kontrakt (eller løfte).
Sanktion	Ubehagelig juridisk konsekvens, når det opdages, at man har gjort noget, man ikke måtte. Ex.: Pligt til at betale penge som bøde eller konfiskation, eller som erstatning til dem, man har generet.
Smlg.	En mellemting mellem »cfr.« og »jfr.«.
Suspensive betingelser	Et løfte siges at være suspensivt betinget, hvis det kun skal føre til realiteter, såfremt der senere indtræder forhold, som man ikke ved noget om, når løftet gives. Ex.: »Jeg betaler dig 1000 kr., hvis det regner i Holte næste gang Kongen er i fjernsynet.«
Tontineordning	En forsikringsform, som vist kun Bikubens folk og kunder kender. Grundtrækkene er: Personer, der fx. er født mellem 1945 og 1950, kan blive medlemmer af en tontine, og som sådanne indbetale 25 kr. hver måned til Bikuben, så længe de lever, dog længst til år 2005. I det år og til og med fx. år 2050 udbetaler

Bikuben kapital plus indvundne renter minus administrationsudgifter i månedlige ydelser til tontinens medlemmer, for så vidt de stadig lever på udbetalings-tidspunktet. De,, der dør tidligt, taber altså, mens de sejglivede profiterer.

3-19-2

Tre tal med streger imellem betyder, at nu beskæftiger vi os med Christian den Femtes Danske Lov. Den vigtigste endnu gældende regel heri handler om en arbejdsgivers ansvar for de fejl, hans arbejdstagere begår i tjenesten. Den findes i lovens 3. bog, 19. kapitel, »paragraf« 2.

Vindikation

Det modsatte af ekstinktion (se »ekstingvere«).

volo si volam

Ordret: »Jeg vil, hvis jeg vil« – det vil sige sådanne »løfter«, der blot går ud på, at man senere på egen hånd vil afgøre, om man vil opfylde dem eller ej.

FORKORTELSER

A. F.	Lovforslag nr. 110 om skattefri afskrivninger m.v., fremsat i folketinget 27. marts 1957 af finansministeren (genfremsat af samme i praktisk taget uændret skikkelse som lovforslag nr. 3 af 11. juni 1957).
A. L.	Lov nr. 199 af 6. juli 1957 om skattefri afskrivninger m.v.
Albrechtsen	H. Albrechtsen: »Selskabsbeskatningen. De gældende Beskatningsregler for Aktieselskaber, Foreninger, Institutioner, Dødsboer og andre juridiske Personer.« (G. E. C. Gad 1942).
an	anordning.
Ernst Andersen	Ernst Andersen: »Ægteskabsret II« (G. E. C. Gad 1956).
Poul Andersen	Poul Andersen: »Dansk Forvaltningsret, Almindelige Emner.« (3. udg., Gyldendal 1956).
Anthon 1912	V. Anthon: »Tekstudgave af Lov nr. 144 af 8. Juni 1912 om Indkomst- og Formueskat til Staten, således som denne Lov er ændret ved Lov nr. 128 af 10. Maj 1915 forsynet med Uddrag af den af Finansministeriet udarbejdede Vejledning til Lovens Anvendelse, de af Skattedepartementet offentliggjorte Udtalelser angående Lovens Forståelse samt tidligere offentliggjorte Afgørelser af Landsoverskatterådet og Domstolene.« (V. Thanning og Appels Forlag 1916).
Anthon 1922	V. Anthon: »Statsskatteloven. Lov Nr. 149 af 10. April 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten, således som denne Lov er ændret ved Lov Nr. 304 af 22. December 1927 med Noter og Henvisninger til juridici og administrativ Praksis.« (Schultz 1928).

- p>asl. Lov nr. 123 af 15. april 1930 om aktieselskaber, som bekendtgjort ved lovebekendtgørelse nr. 313 af 28. august 1952.
- asrl. Lov Nr. 309 af 7. Juni 1946 om Oprettelse af Amtsskatteråd og Amtsligningsinspektorater.
- A. U. Betænkning nr. 171 afgivet 18. februar 1957 af det af finansministeren nedsatte udvalg til undersøgelse af spørgsmål om skattefri afskrivningers henlæggelser til investeringsfonds og opgørelse af varelagre – alene de to første spørgsmål behandles i betænkningen.
- B. Dom afsagt af Københavns Byret (Ex: S. O. 1955, 130 B betyder byretsdom trykt i Skattepolitisk Oversigt årgang 1955 side 130).
- B. L. Lov om Børnetilskud – en sådan lov kommer hvert år i slutningen af marts måned med gyldighed for det følgende skatteår. Hvor der ikke er anført andet årstal end 1957, sigter henvisninger til 1957-loven (lov nr. 89 af 29. marts 1957), der dog på de fleste punkter er enslydende med sine forgængere.
- bek. bekendtgørelse.
- cirk. cirkulære.
- la Cour-Wass Jacob la Cour og Axel Wass: »Skattelovene. Samling af Love og Anordninger m.v. vedrørende Indkomst- og Formuebeskatningen i den Form, der har Gyldighed for Skatteåret 1955–56. Med Henvisninger og Sagregister.« (Gyldendal 1955).
- Eberstein Gösta Eberstein: »Om Skatt till Stat och Kommun. Enligt svensk Rätt.« Förra Delen. (Norstedt, Stockholm 1929).
- Eberstein, Arv og Gave Gösta Eberstein: »Den Svenska Arvslotts- og Gavobeskatningen«. (2. udg. Norstedt, Stockholm, 1956).

Eberstein, Kvarlåtenskap	Gösta Eberstein: »Kvarlåtenskapsskatten i kritisk belysning«. (Norstedt, Stockholm, 1948) – Om denne bog bør kendes Harbous klassiske note i J. 1949, 323, hvor han efter at have nævnt forfatter og titel blot anfører: »Belysningen er <i>meget</i> kritisk«.
Fagernæs	S. Fagernæs: »Håndbok i Skatterett og Ligning. Skattelovene av 18. aug. 1911 med tilleggslover, herunder lov av 21. nov. 1952 om betaling og innkreving av skatt«. (Indre Smaalenenes Trykkeri, Mysen Norge, 1956).
Finsen	Aage Finsen: »Skematisk Fremstilling af gældende dansk Lovgivning om direkte Skatter.« – Udgivet af Dansk Kautionsforsikrings-Aktieselskab på Foranledning af Sagførerrådet (1937).
F. L.	Lov nr. 87 af 29. marts 1957 om beskatning af renteforsikringer m.v. og pristalsreguleret aldersopsparing.
fmin.	Finansministeriet.
frbrg.	Frederiksberg.
Ft.	Folketingstidende (før 1953/54: Rigsdagstidendes afdeling for folketingets forhandlinger).
Geijer	Erland Geijer, Eric Rosenqvist og Harry Sterner: »Skattehandbok, Del 1, Föfattningstexter med Kommentar«. (3. udg. Norstedt, Stockholm 1955).
Gifte Kvinders Beskatning	En undersøgelse over virkningen af de gældende love samt retningslinier for ændringer, udgivet af Dansk Kvindesamfund. – Jytte Christensen, Inga Dahlsgaard, Ulla Hansen og Grete Johansen er bogens bagkvinder.
Granlund-Hedborg	Åke Granlund og Gustaf Hedborg: »Beskatning av egna hem, villor och andra fastigheter. De nya reglerna för deklaration taxering och källskatt«. (Norstedt, Stockholm 1955).

- Gundersen Den norske Høyesterettsdommer O. C. Gundersens referentindlæg: »Skattesvik som kriminalpolitisk problem«, trykt i N. T. f. K. 1957, 3–23.
- H. Dom afsagt af Højesteret. (Ex: U. 1955, 870 H betyder højesteretsdom aftrykt i Ugeskrift for Retsvæsen, Årgang 1955 side 870 (i afdeling A)).
- Harbou Niels Harbou: »Behandling af Dødsbo og Fællesbo«. (2. udg. Arnold Busck 1945).
- Heje I. Heje: »Haandbog for Skatteydere«. (Selvangivelsesbogen). (Engelsen og Schrøder, København, 1928) – indeholder afsnit om selvangivelsesudfyldning (af Albrechtsen), om erhvervsskatter (af F. Madsen) og om ejendomsskatter (af K. J. Kristensen). Som skatteretsskribent anno 1957 røres man ved at se forfatteren love gratis supplement til bogen »inden for de 10 år, for hvilke den er beregnet at skulle finde anvendelse«, såfremt der skulle fremkomme »eventuelle vigtigere ændringer i Skattelovgivningen.« – det var godt, for ham, at han ikke skrev 20 eller 30 år.
- Helkett, I. C. Helkett: »Opgørelse af den skattepligtige Indkomst til Staten. Oversigt over her i Landet gældende Ret og Praksis«. (6. udg. G. E. C. Gad 1957).
- Helkett, II. C. Helkett: »Opgørelse af den skattepligtige Formue. Oversigt over her i Landet gældende Ret og Praksis«. (2. udg. G. E. C. Gad 1950).
- Hartvig Jacobsen J. Hartvig Jacobsen: »Skatteretten« (Gyldendal 1950).
- Hartvig Jacobsen, Dødsfald J. Hartvig Jacobsen: »Skatteretlige Problemer ved Dødsfald«. (Gyldendal 1953).
- H. R. T. Højesteretstidende. (Ex. H. R. T. 1954, 213 Ø. betyder Østre Landsretsdom, aftrykt i Højesteretstidende årgang 1954 side 213).

- H. St. Dom afsagt af Hof- og Stadsretten. (Denne domstol ophørte at eksistere 1. oktober 1919. Den svarede nærmest til Københavns Byret, der samtidig trådte i funktion; men den var sammensluttet med Østre Landsrets »forgænger« (Se K. O.)).
- Hurwitz Stephan Hurwitz: »Om Begrebet »Retlig Interesse« i Procesretten«. – Oprindelig bidrag til festskrift udsendt af Juristforbundet i anledning af Frederik Vinding Kruses 60 årsdag (1940), men senere udsendt i særtryk hos G. E. C. Gad, bl.a. i 1948.
- I. F. Lovforslag nr. 111 om investeringsfonds, fremsat i folketinget 27. marts 1957 af finansministeren. (Genfremsat af samme i praktisk talt uændret skikkelse som lovforslag nr. 2 den 11. juni 1957).
- I. F. I. Lovforslag om investeringsfonds, fremsat i folketinget 12. marts 1955 af finansministeren. (Aftrykt – med motiver – i A. U. 191–194.)
- I. L. Lov nr. 198 af 6. juli 1957 om investeringsfonds.
- imin. Indenrigsministeriet.
- J. Juristen. (Tidsskrift, der udsendes hver anden uge af Danmarks Juristforbund, og som indeholder afhandlinger overvejende af fagjuridisk art).
- J. D. Juristens Domssamling. (Tidsskrift, der udsendes i tilslutning til Juristen i de uger, dette ikke kommer. Det indeholder underretsdomme, der skønnes at være af mere almen interesse).
- Karnov Karnov's Lovsamling. 5. udgave 1955 med hyppigt udsendte supplementshæfter, udgivet af overretssagfører M. Karnov med kommentarer under redaktion af Stephan Hurwitz og W. E. v. Eyken. (Forlag M. Karnov, København).

Kbh.	København.
K. L. (K. L. 1937)	Lov Nr. 28 af 18. Februar 1937 vedrørende personlig Skat til Kommunen.
K. L. 1903	Lov Nr. 85 af 15. Maj 1903 om Ændringer i og Tillæg til de nugældende Regler for den kommunale Beskatning samt om Statstilskud til Kommunerne.
K. L. 1922	Midlertidig Lov Nr. 51 af 13. Februar 1922 om Ændringer i og Tillæg til de nugældende Regler for den kommunale Beskatning.
K. L. 1924	Lov Nr. 73 af 29. Marts 1924 vedrørende personlig Skat til Kommunen.
Klercker	Bertil af Klercker: »Resultatsutjämning mellan olika beskattningsår vid beskattning af inkomst av rörelse enligt svensk rätt«. (2. udg. Norstedt, Stockholm 1949).
K. O.	Dom afsagt af Københavns Overret, d.v.s. den til 1. oktober 1919 bestående, af Østre Landsret afløste, »Landsover- samt Hof- og Stadsretten« (i gammel tid: »Landsoverretten for Østifterne«).
Kommunehåndbog	»Håndbog for Danske Kommuner«, Bind I (Martins Forlag, København 1954), redigeret af indenrigsministeriel ekspeditionssekretær N. Møllmann og Kontorchef i Lyngbys skattevæsen S. A. Hjermov. – Ifølge noten p. 462 er skatteafsnittet delt mellem 5 af værkets 44 medarbejdere; erhvervsskatten behandles således af Møllmann, ejendomsskatterne af Enrico Hansen.
Kommunestyrebog	»Danmarks kommunale Styre«, Bind II (Forlaget Norden, København 1955), redigeret af afdelingschef Wm. S. Rasmussen og redaktør Tage Mortensen. – Skatteafsnittet er skrevet af Sven Røgind.

- Ktrl. Lov nr. 392 af 12. juli 1946 om selvangivelsen af indkomst og formue, om foranstaltninger til kontrol med selvangivelsen og om straffen for skattesvig m.v. – (efter at Lk. L. er indarbejdet i loven, er denne nu fremkommet som lovbekendtgørelse nr. 203 af 11. juli 1957).
- Ld. Statens Ligningsdirektorat. Årstalsangivelser henviser til de hvert år i januar måned til brug for ligningsarbejdet udsendte »Meddelelser fra Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet«. – Et citat som fx. R. R. 1956, 340 ld. betyder: afgørelse truffet af Statens Ligningsdirektorat, refereret i »Revision og Regnskabsvæsen« årgang 1956 side 340.
- Lk. L. Lov nr. 200 af 6. juli 1957 om ændringer i lov om selvangivelsen af indkomst og formue, om foranstaltninger til kontrol med selvangivelsen og om straffen for skattesvig m.v.
- Lk. U. Betænkning afgivet 27. juni 1957 af det folketingsudvalg, der behandlede forslaget til Lk. L.
- L. L. Ligningsloven. – Hvert år i december (eller januar) udfærdiges en lov med personskatteretlige nydannelser (senest lov nr. 339 af 19. december 1956). Denne lov indarbejdes så i en lovbekendtgørelse »om midlertidige ændringer i reglerne om påligning af indkomst- og formueskat til staten« (senest lovbekendtgørelse nr. 340 af 19. december 1956). Det er disse lovbekendtgørelser, som forkortes »L. L.« Er årstal ikke angivet, sigtes til formuleringer i 1956-udgaven, men paragraf-formuleringer og -numre er i vidt omfang uændrede fra år til år.
- Lov 1870 Lov af 2. juli 1870 om Reglerne for Udskrivning af Indkomstskat.
- Lov 1933 Lov nr. 188 af 20. Maj 1933 om kommunale Ejendomsskatter.

Lov 1950	Lov nr. 265 af 27. maj 1950 om grundstigningsskyld.
Lov 1956	Lov nr. 179 af 23. juni 1956 om vurdering af landets faste ejendomme.
lr.	Ligningsrådet. – Fx. S. O. 1954, 210 lr. betyder afgørelse refereret i Skattepolitisk Oversigt årgang 1954 side 210 og der angivet som truffet af ligningsrådet (reelt vil der i de fleste tilfælde være tale om en ld.-afgørelse).
lsk.	Landsskatteretten (før 1. juni 1938 Landsoverskatterådet). Lsk. 1935, 88 (312) betyder kendelse afsagt af Landsoverskatterådet og refereret i dets meddelelser for 1935 under nr. 88 samt genoptrykt i »Uddrag« side 312.
lskl.	Lov Nr. 108 af 31. Marts 1938 om Oprettelse af en Landsskatteret og om Tilsynet med Skatteligningen m.v.
Majforslaget	Lovforslag nr. 157 om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding, fremsat af finansminister Viggo Kampmann i folketinget den 11. maj 1954.
Martsforslaget	Lovforslag nr. 97 om skat til staten af indkomst og formue m.v., fremsat af finansminister Thorkil Kristensen i folketinget den 6. marts 1953.
medd.	Meddelelse (Så vidt forstås anvendes terminologien af skdep. og ld., når man udsender vejledninger for de lokale myndigheder og finder det for beskedent at bruge udtrykket »cirkulære«, men for pretentiøst at tale om en »bekendtgørelse«).
M. L.	Lov nr. 181 af 23. juni 1956 om lempelse af beskattningen af merindtægt for skatteåret 1957–1958 (Jfr. lov nr. 91 af 29. marts 1957 om skatteåret 1958/59).
mot.	Motiver til lov(forslag).

M. T.	Ministerialtidende.
Munch-Petersen	Den efter Erwin Munch-Petersens død i 1956 udsendte udgave af »Skifteretten« (G. E. C. Gad) under redaktion af Ernst Dyrbye og Aage Spang-Hansen.
Mogens Munch	Mogens Munch: »Formueforholdet mellem ægtefæller«. En undersøgelse af, hvorledes de nye principper i ægteskabsloven af 1925 har virket i praksis. (G. E. C. Gad 1955).
Møllmann	N. Møllmann: »Om personers og selskabers skattepligt til kommunen« (1947).
ndfr.	Nedenfor (bruges ligesom det korresponderende »ovfr.« eller »foran« kun ved henvisninger til nærværende bog).
Axel A. Nielsen I.	Axel A. Nielsen: »Skattevæsenet arbejder –!« (Alfred Ainos Forlag, København F 1954).
Axel A. Nielsen II.	Axel A. Nielsen: »Skattepligt, Ansættelse og Ligning«. (Alfred Ainos Forlag, København F 1956).
N. T.	Nationaløkonomisk Tidsskrift. (Udgives af Nationaløkonomisk Forening).
N. T. f. K.	Nordisk Tidsskrift for Kriminalvidenskab. (Udsendt under hovedredaktion af Stephan Hurwitz med G. E. C. Gad som hovedforhandler).
Philip	Kjeld Philip: »Skattepolitik«. (Gyldendal 1955).
Piletræ Petersen	Aage Piletræ Petersen: »Landbrugets Skatteopgørelse«. (G. E. C. Gad 1955).
P. L.	Lov nr. 294 af 29. september 1954 om præmiering af opsparing, som bekendtgjort ved lovebkendtgørelse nr. 113 af 7. maj 1956.

Rambusch II	E. Rambusch: »Den personlige Beskatning til Kommunen«. (Det Schønbergske Forlag 1937).
rpl.	Lov nr. 90 af 11. april 1916 om rettens pleje, som bekendtgjort ved lovekendtgørelse nr. 265 af 15. september 1953.
R. R.	Revision og Regnskabsvæsen – Tidsskrift for Erhvervsøkonomi og Skatteforhold. Udsendes een gang om måneden af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. Jfr. eksempler under Id. og Ø.
Rt.	Rigsdagstidende.
Røgind	Sven Røgind: »Skatterne og de offentlige udgifter – Vejledning i Skatteteori og Skattepolitik« (Rosenkilde og Bagger, 1954).
S.	Dom afsagt af Søndre Landsret.
S. B.	Sagførerbladet (Tidsskrift, der udsendes af lrs. Carl Torkild-Hansen på vegne Det Danske Sagførersamfund ca. 30 gange årligt).
Skat og Ægteskab	Inga Dahlsgaard og Erik Ib Schmidt: »Skat og Ægteskab – Aktuelle Skatteproblemer: Sambeskatning af Ægtefæller. Børnetilskud m.v. Ungkarleskat. Hustruløn«. Udgivet af Dansk Kvindesamfund. I kommission hos Ejnar Munksgård (1945).
Skattlegging	»Avskrivning og Skattlegging« – udsendt som Samfundsøkonomiske Studier nr. 5 af Statistisk Sentralkyrå (Oslo 1956).
skdep.	Skattedepartementet.
skr.	Skrivelse (fra offentlig myndighed).
S. L. (eller S. L. 1922)	Lov Nr. 149 af 10. April 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten.

S. L. 1903	Lov Nr. 104 af 15. Maj 1903 om Indkomst- og Formueskat til Staten.
S. L. 1912	Lov Nr. 144 af 8. Juni 1912 om Indkomst- og Formueskat til Staten.
Jørgen Smith	Politiadvokat Jørgen Smith's korreferentindlæg »Behandling af skatteundragelser i Danmark«, trykt i N. T. f. K. 1957, 24–35.
S. O.	Skattepolitisk Oversigt (Tidsskrift, der udsendes 8 gange årligt af Erhvervenes Skatteseekretariat med Lrs. Jacob la Cour som redaktør).
Spang-Thomsen	»Skattetabeller« udsendes hver forsommer af statsautoriseret revisor V. Spang-Thomsen.
Spang-Thomsen, 1949	V. Spang-Thomsen: »Kommenteret udgave af Skatte-lovene«. Gældende Indkomst- og Formueskatter med Henvisninger til administrativ og judiciel Praksis (G. E. C. Gad 1949).
S. T.	Sognerådstidende.
Surrey-Warren	Stanley S. Surrey og William C. Warren: »Federal Income Taxation, Cases and Materials«. (The Foundation Press, Inc. Brooklyn 1950). <i>Se p. 40 note 4.</i>
T. F.	Lovforslag nr. 1 om et stabiliseringslån, fremsat 11. juni 1957 i folketinget af finansministeren i den af Retsforbundet, de radikale og Socialdemokraterne dannede fællesregering.
T. f. R.	Tidsskrift for Retsvidenskab (Det førende interskandinaviske juridiske tidsskrift. Det udkommer 4–5 gange årligt og udgives af Oslo-forlaget H. Aschehoug & Co. (W. Nygaard). Det har i de senere år haft Carl Jacob Arnholm til hovedredaktør. Skatteproblemer behandler det så at sige aldrig).

- Ove Thomsen Ove Thomsen: »Skat – Gennemgang af gældende skat-
telove og praksis for personer og selskaber m.v.« – Bo-
gen udsendes på Forlaget Ivar (København) i 1953,
og der forekommer alene henvisninger til denne ud-
gave, men hvert år i selvangivelsestiden kommer til-
lægshæfter indeholdende à jour føringer. De udsendes
på samme forlag.
- T. L. Lov nr. 197 af 6. juli 1957 om *et* stabiliseringslån (min
fremhævelse).
- T. U. Betænkning afgivet 25. juni 1957 af det folketingsud-
valg, der beskæftigede sig med T. F.
- U. Ugeskrift for Retsvæsen (Vort førende juridiske tids-
skrift. Det udsendes af G. E. C. Gads Forlag, og inde-
holder højesteretsdomme og andre overordnede retsin-
stansers afgørelser samt – i en afdeling B – retsviden-
skabelige afhandlinger, dog kun i begrænset omfang
om skatteforhold). Eksempel på domscitering findes
under »H«.
- Uddrag Uddrag af Landsoverskatterådets og Landsskatterettens
Kendelser (Schultz 1948).
- Udk. 1948 »Betænkning om Beskatningen af Indkomst og For-
mue m.v.« (Schultz 1948), afgivet af den ved finans-
ministerens skrivelse af 15. februar 1937 nedsatte (sto-
re) skattelovskommission. Der er det særlige raffine-
ment ved denne bog, at flertallet af de 29 kommissions-
medlemmer åbenbart har fundet det praktisk at lade
pagineringen begynde forfra 3 gange, den er derfor i
nærværende bog citeret med I, II og III.
- Udk. 1950 Skattelovskommissionens Betænkning, 2. del
(Schultz, 1950).
- U. L. Udskrivningsloven. En lov, der kommer hvert år i slut-
ningen af marts (formelt) alene med gyldighed for

det følgende skatteår. Den seneste, der meget ligner de foregående, er lov nr. 90 af 29. marts 1957.

- Ussing Henry Ussing: »Dansk Obligationsret. Almindelig Del«. (3. udg. G. E. C. Gad 1946).
- V. Dom afsagt af Vestre Landsret. (jfr. eksempel under H).
- Vejledning 1903 Vejledning af 12. December 1903 til Anvendelse af Lov Nr. 104 af 15. Maj 1903 om Indkomst- og Formueskat til Staten.
- Vejledning 1912 Vejledning Nr. 297 af 31. December 1912 til Anvendelse af Lov Nr. 144 af 8. Juni 1912 om Indkomst- og Formueskat til Staten.
- Wieth-Knudsen Professor ved Norges Tekniske Højskole, dr. polit. K. A. Wieth-Knudsen's »Studie over Demokratiets offentlige Husholdning«, »Dansk Skattepolitik og Finansvæsen fra Enevælde til Folkestyre« (Gyldendal 1928).
- V. L. T. Vestre Landsrets Tidende.
- V. O. Viborg Landsoverret (Vestre Landsrets navn før 1. oktober 1919).
- Vore Skatter S. Toftegaard og C. Ulrich Mortensen: »Vore Skatter« (3. udg. Martins Forlag, København 1942).
- Ø. Dom afsagt af Østre Landsret (eksempel: R. R. 1956, 372 Ø betyder den Østre Landsretsdom, som findes refereret i Revision og Regnskabsvæsen årgang 1956 side 372).