



## Indeholdelse af A-skat i strejke- og lockoutgodtgørelse

---

FOB nr. 81.63

*I anledning af to klager over statsskattedirektoratets afgørelse om, at der skulle indeholdes A-skat ved udbetaling af strejke- og lockoutgodtgørelser til medlemmerne af faglige organisationer, uanset om udbetalingen betegnes som lån, udtalte jeg, at jeg måtte finde det beklageligt, at statsskattedirektoratets cirkulære af 27. marts 1981 var udformet så kategorisk, som tilfældet var. Henstillet til ministeren for skatter og afgifter, at statsskattedirektoratets cirkulære snarest muligt ændres således, at det klart kommer til at fremgå, at der ved bedømmelsen af de udbetalingsordninger, der er omfattet af cirkulæret, skal foretages en konkret vurdering i det enkelte tilfælde.*

*Endvidere henstillet til skattedepartementet at foranledige, at de to sager genoptages til fornyet behandling, således at der bliver foretaget en konkret bedømmelse af de forelagte låneordninger, og således at der, såfremt ordningerne ikke kan anerkendes som reelle, meddeles en nærmere begrundelse herfor.*

*Endelig udtalte jeg over for statsskattedirektoratet, at jeg måtte finde det beklageligt, at statsskattedirektoratets stillingtagen i den ene af sagerne, herunder udsendelsen af det omhandlede cirkulære, kom til at foregå på et tidspunkt, da en arbejdskonflikt var nært forestående, og da organisationen havde tilrettelagt udbetalingen af økonomisk bistand til medlemmerne i tillid til den hidtidige praksis.*

*(J. nr. 1981-438-220 og 1981-655-220).*

Den 28 maj 1982 skrev jeg således til ministeren for skatter og afgifter:  
»I to tilfælde er der til ombudsmanden indgivet klage over statsskattedirektoratets cirkulære af 27. marts 1981 om indeholdelse af A-skat ved udbetaling af strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere (SD-cirkulære 1981-9).

Der er tale om klager dels fra (A) for Dansk Typografforbund, dels fra advokat (B) for Foreningen af danske Lægestuderende.

Klagerne vedrører spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang faglige organisationer kan yde lån til deres medlemmer under strejke- og lockoutsituationer uden herved at pådrage sig pligt til at indeholde A-skat af de udbetalte beløb.

I begge klager er der ud over klagen over cirkulærets indhold/formulering klaget over statsskattedirektoratets og skattedepartementets stillingtagen til de konkrete låneordninger, der er etableret eller påtænkt etableret af de omhandlede faglige organisationer.

Under hensyn til, at begge klagerne vedrører såvel indholdet som anvendelsen af statsskattedirektoratets nævnte cirkulære, har jeg fundet at burde behandle sagerne under ét.

*I. Generelle bemærkninger vedrørende statsskattedirektoratets cirkulære af 27. marts 1981.*

Efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, kan der efter nærmere bestemmelse af ministeren for skatter og afgifter til A-indkomst henregnes bl.a. »arbejdsløshedsunderstøttelse, strejke- og lockoutgodtgørelser samt sygeløn« (litra d).

Ved bekendtgørelse nr. 145 af 28. marts 1969, senest ændret ved bekendtgørelse nr. 601 af 22. december 1980, har ministeren for skatter og afgifter med hjemmel i § 43, stk. 2, truffet bestemmelse om, at »arbejdsløshedsunderstøttelse, strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere...« skal henregnes til A-indkomst.

Det fremgår af de foreliggende oplysninger, at statsskattedirektoratet tidligere har godkendt, at lån, der ydes i konfliktsituationer (under strejke eller lockout) i hvert fald i et vist omfang må anerkendes som reelle lån i skatteretlig henseende, jfr. herved statsskattedirektoratets januar-instruktion 1977 vedrørende »Lån og understøttelser til strejkende«. I januar-instruktionen anføres bl.a. følgende:

»...

En forudsætning, for at ydelserne kan anerkendes som lån, er, at der foreligger et bevisligt tilbagebetalingskrav, og at dette fra kreditors side holdes i live, så det ikke forældes.

Eftergivelse medfører indkomstskattepligt for modtageren på det tidspunkt, hvor eftergivelsen finder sted, og indkomstskattepligt vil ligeledes foreligge, hvis forældelse indtræder.

Såfremt ydelsen kun formelt er lån, medens det i virkeligheden ikke er hensigten at kræve beløbene tilbagebetalt, må indkomstskattepligt ligeledes anses at foreligge, og beskatning må ske i det indkomstår, hvor ydelsen er modtaget.

Foretages der ikke inddrivelse af tilgodehavenderne senest i forbindelse med låntagerens udtræden af foreningen eller død, kan der ikke antages at foreligge egentlige lån, og samtlige skete udbetalinger er i så fald indkomstskattepligtige for modtagerne.

En principbeslutning om, at beløbene agtes eftergivet fuldt ud, må sidestilles med en eftergivelse. Såfremt eftergivelsen af en del af beløbet reelt er betinget af efterfølgende beslutning, indtræder skattepligten for denne del dog først ved den endelige beslutning.

...«

Det er i instruktionen anført, at det ved ligningen for året 1977 for typograferne »må godkendes, at der foreligger et reelt lån, som ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst«.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger A-indkomst, har navnlig på baggrund af Dansk Typografforbunds fremgangsmåde i forbindelse med ydelse af lån til medlemmer i konfliktsituationer været genstand for fornyede overvejelser, der mundede ud i statsskattedirektoratets cirkulære af 27. marts 1981.

I det nævnte cirkulære er det bl. a. anført, at »pligten til at indeholde A-skat gælder, uanset om udbetalingerne betegnes som lån«.

Cirkulæret har efter det oplyste forinden udsendelsen været forelagt skatte-departementet.

Efter cirkulærets ordlyd synes det at måtte lægges til grund, at statsskattedirektoratet ikke i noget tilfælde kan anerkende udbetalinger i konfliktsituationer

som lån i skatteretlig henseende. og at der således består en ubetinget pligt til indeholdelse af A-skat.

Begge klagere har klaget over, at statsskattedirektoratet i cirkulæret i modsætning til tidligere synes at have lagt denne opfattelse til grund, jfr. herved nærmere nedenfor under pkt. II.

I forbindelse med behandlingen af klagen fra Dansk Typografforbund har statsskattedirektoratet i en udtalelse af 8. maj 1981 til ombudsmanden bl. a. anført følgende:

»...

Baggrunden for direktoratets standpunkt i sagen er følgende:

Kontingenter til fagforeninger og andre faglige sammenslutninger kan efter ligningslovens § 14, stk. 7, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Erstatninger eller ydelser fra sådanne sammenslutninger til medlemmerne er efter samme bestemmelse skattepligtig indkomst, og ved kilde-skatte-lovens § 43, stk. 2, litra d, er strejke- og lockoutgodtgørelser gjort til A-indkomst.

Bedømmelsen af, om en ydelse fra et fagforbund til deres medlemmer i en konfliktsituation i skattemæssig henseende må accepteres som et lån eller må anses at være strejke- eller lockoutgodtgørelse, må efter statsskattedirektoratets opfattelse ske konkret på grundlag af samtlige foreliggende omstændigheder.

Der må således lægges vægt på såvel de formelle lånevilkår, dvs. afdrags- og forrentningsvilkår, sikkerhed m.v., som de reelle forhold i situationen. I en konfliktsituation er formålet med udbetalingerne til medlemmerne, at beløbene skal træde i stedet for løn, som først og fremmest anvendes til at dække det almindelige løbende forbrug. Der er således ikke tale om en typisk lånesituation. I lånekonstruktionen er der endvidere i en situation som den omhandlede det særlige, at medlemmerne i realiteten er både debitor og kreditor i retsforholdet.

Er der tale om ydelser i forbindelse med en konflikt, er de konkrete lånevilkår, som i øvrigt kan ændres af forbundsstyrelsen uden den enkelte debtors medvirken, efter statsskattedirektoratets opfattelse ikke afgørende, idet der må foretages en helhedsbedømmelse af arrangementets reelle indhold og karakter.

...«

Skattedepartementet har i en udtalelse af 14. maj 1981 henvist til statsskattedirektoratets nævnte udtalelse.

I sagen vedrørende Foreningen af danske Lægestuderende har skattedepartementet i en udtalelse af 5. marts 1982 yderligere udtalt, at der ikke generelt kan opstilles betingelser, som i alle tilfælde skal være afgørende for, om ydelsen betragtes som lån. Afgørelsen må bero på en afvejning i den konkrete sag. For så vidt angår enkelte elementer i eventuelle låneordninger, har skattedepartementet anført, at såvel spørgsmålet, om medlemmerne af foreningen i det konkrete tilfælde må antages at være både debitor og kreditor i retsforholdet, som spørgsmålet, om foreningen ensidigt kan ændre vilkårene for ydelserne, kun er ét af flere momenter, der må tages i betragtning ved afgørelsen af, om der kan antages at foreligge et reelt låneforhold.

Skattedepartementet har i udtalelsen i øvrigt anført, at en forenings kaution for lån til medlemmerne fra et pengeinstitut eller lign. normalt ikke kan anses for en skattepligtig ydelse for medlemmerne.

På baggrund af det anførte må jeg lægge til grund, at statsskattedirektoratet og skattedepartementet er enig i, at der principielt ikke er noget til hinder for, at en understøttelse i en konfliktsituation kan udbetales som et lån, at vurderingen af, om en låneordning i det enkelte tilfælde er reel eller ej, derfor må bero på en konkret vurdering af en række momenter, og at vurderingen af lånearrangementet i det enkelte tilfælde således er udtryk for en konkret bedømmelse.

Ligesom klagerne må jeg imidlertid finde, at denne opfattelse ikke er kommet til udtryk i cirkulæret, men at dette tværtimod efter sin ordlyd må forstås således, at lånearrangementer som de nævnte generelt ikke kan anerkendes som reelle.

Jeg må finde det beklageligt, at cirkulæret er udformet så kategorisk, som tilfældet er, og jeg skal derfor henstille til ministeren at foranledige, at cirkulæret af 27. marts 1981 snarest muligt ændres således, at det klart kommer til at fremgå, at der ved bedømmelsen af de udbetalingsordninger, der er omfattet af cirkulæret, skal foretages en konkret vurdering i det enkelte tilfælde - og tillige så vidt muligt med en nærmere angivelse af de elementer, der efter skattedepartementets og statsskattedirektoratets opfattelse skal lægges vægt på ved den konkrete bedømmelse.

## *II. De konkrete sager.*

### a) (A's) klage for Dansk Typografforbund.

For så vidt angår den del af klagen, der vedrører formuleringen af statsskattedirektoratets cirkulære af 27. marts 1981, henviser jeg til bemærkningerne ovenfor.

For så vidt angår den konkrete sag, har jeg lagt til grund, at (A's) klage navnlig vedrører det forhold, at statsskattedirektoratet i skrivelse af 2. april 1981 afslog at godkende den låneordning, der den 24. marts 1981 blev vedtaget af Dansk Typografforbund for forbundets medlemmer i strejke- og lockoutsituationer, og som indebar forskellige skærpede krav til låneafviklingen i forhold til tidligere. Jeg har endvidere lagt til grund, at klagen vedrører det forhold, at statsskattedirektoratet - i betragtning af den tid, sagen havde verseret i direktoratet, og på baggrund af skattemyndighedernes tidligere accept af typografforbundets låneordninger - i skrivelse af 17. marts 1981 til typografforbundet afviste at godkende den da eksisterende låneordning som reel, dvs. på et tidspunkt, da en arbejdskonflikt var umiddelbar forestående.

Baggrunden for disse klagepunkter er nærmere følgende:

Statsskattedirektoratet har i den ovenfor nævnte udtalelse af 8. maj 1981 mere generelt redegjort for omfanget af låneordninger i forbindelse med strejke- eller lockoutsituationer før udsendelse af cirkulæret af 27. marts 1981. Statsskattedirektoratet har herved anført, at det i de første år under kildeskatteloven ikke i retspraksis var afklaret, i hvilket omfang skattemyndighederne måtte acceptere, at indeholdelsespligtige ydede lån i stedet for løbende udbetaling af A-indkomst, f.eks. at de lån, der var ydet, blev konverteret til A-indkomst ved årets udgang. Da forskellige fagforbund i begyndelsen og midt i

70'erne ydede lån til medlemmerne i konfliktsituationer i stedet for strejke- eller lockoutgodtgørelse, fandt direktoratet følgelig ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte disse ordninger.

Som ovenfor nævnt, fremgik det af statsskattedirektoratets januar-instruktion for 1977, at typografforbundets låneordninger ved ligningen for 1977 måtte anerkendes som reelle.

De nærmere betingelser for afviklingen m.v. af de lån, der blev ydet typografforbundets medlemmer i 1977-78, blev først fastsat med virkning fra den 1. januar 1980, og medlemmerne modtog sammen med lånebevis underretning herom ved skrivelse af 29. januar 1980 fra forbundets Københavns afdeling.

Statsskattedirektoratet blev efter anmodning gjort bekendt med denne skrivelse ved forbundets skrivelse af 28. juli 1980.

Med skrivelse af 26. januar 1981 sendte typografforbundet yderligere oplysninger til statsskattedirektoratet om vilkårene for lån, der var ydet til konflikt-ramte medlemmer af forbundet, herunder eksemplarer af lånebevis og årsopgørelser m.v.

I skrivelse af 17. marts 1981 meddelte statsskattedirektoratet typografforbundet, at statsskattedirektoratet ikke kunne betragte de foretagne udbetalinger som lån. Statsskattedirektoratet anførte bl. a. følgende:

»...

Forbundet har herved oplyst, at tilbagebetalingen af lånene sker ved en ned-sættelse af medlemskontingentet, at der ved arbejdsløshed automatisk gives henstand med betalingen, at der i tilfælde af død og pensionering er givet til-sagn om eftergivelse af restgæld og yderligere tildeling af 662/3 pct. af rest-gælden, der indbetales til skattevæsenet som A-skat, hvorefter summen af disse beløb opgives som A-indkomst i det pågældende indkomstår, og at det ved udtræden af forbundet i visse andre tilfælde kan påregnes, at restgælden eftergives.

Disse vilkår indebærer efter statsskattedirektoratets opfattelse, at det i de fle-ste tilfælde på forhånd kan beregnes, at arrangementet ikke vil blive afviklet på normal måde som lån som hidtil forudsat af statsskattedirektoratet.

Der er herefter ikke grundlag for generelt at betragte udbetalinger af den om-handlede art som lån. Der er derimod i skattemæssig henseende tale om strejkegodtgørelse, der er undergivet skattepligt og kildeskattetræk i henhold til kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra d.

Med henblik på den skattemæssige afvikling af de allerede indgåede ordnin-ger, skal man foreslå en drøftelse af sagen, forinden skattedirektoratet instruerer de lokale myndigheder.

...«

Den af statsskattedirektoratet foreslåede drøftelse, hvori bl. a. (A) deltog sammen med repræsentanter for Dansk Typografforbund, fandt sted den 20. marts 1981 med statsskattedirektøren og repræsentanter for statsskattedirek-toratet.

Ifølge statsskattedirektoratets referat fra det nævnte møde fremhævede stats-skattedirektøren:

»... at typografforbundets arrangementer vel overholdt alle formelle krav, der hidtil er stillet af statsskattedirektoratet, men at en ordning, hvor det på for-hånd kunne beregnes, at lånene ikke ville blive afviklet på normal måde som lån, ikke kunne anerkendes.

...«

Det fremgår videre af mødereferatet, at statsskattedirektøren på (A's) spørgsmål om, »hvilke principielle krav man ville stille for at godkende en låneordning«, svarede, »at han ikke kunne give tilsagn om, at det overhovedet kunne lade sig gøre at udbetale strejkeunderstøttelse som et lån, men det var jo i sidste instans et domstolsanliggende«. På (A's) forespørgsel om muligheden for, »at der blev etableret en overgangsordning omkring praktiseringen af de nye regler, således at de først fik virkning, når den varslede konflikt var overstået«, beklagede statsskattedirektøren, »at afgørelsen først var truffet nu, men dette var jo et vanskeligt problem«. Direktoratet kunne ikke acceptere nogen overgangsløsning. Statsskattedirektoratets afgørelse måtte have virkning for alle fremtidige udbetalinger, således at der skulle indeholdes kildeskat ved udbetalingen.

Den 27. marts 1981 udsendte statsskattedirektoratet herefter direktoratets cirkulære 1981-9 om indeholdelse af A-skat ved udbetaling af strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere, jfr. herom ovenfor.

Med skrivelse af 30. marts 1981 sendte Dansk Typografforbund - under henvisning til statsskattedirektoratets skrivelse af 17. marts 1981 og til mødet den 20. marts 1981 - nye regler for optagelse af lån, vedtaget på forbundsstyrelsesmøde den 24. marts 1981 og anmodede om statsskattedirektoratets godkendelse af disse. De nye regler indeholdt bl.a. følgende bestemmelser:

»...

Lån afdrages i.h.t. forbundsstyrelsens beslutninger (p.t. 282 kr. pr. kvartal).

Ved arbejdsløshed opnås en henstand med afdrag.

Kredsforretningsførerne orienterer ved årsskiftet låntagerne om indbetalte afdrag og restgældens størrelse.

Ved overflytning til arbejdslederne eller overgang til selvstændig virksomhed skal restgælden afdrages inden for 5 år med lige store halvårige rater pr. 1/1 og 1/7 (ikke under 564 kr. pr. rate).

Ved overflytning til andre fagforbund skal restgælden afdrages i.h.t. forbundsstyrelsens beslutninger (p.t. 282 kr. pr. kvartal).

Overholdes ovennævnte indbetalinger ikke, bliver restgælden overdraget til inkasso.

Ved overgang til efterløn, pension og ved dødsfald forfalder restgælden.

...«

Typografforbundet anførte, at de foretagne ændringer betød, at alle lånene ville blive afviklet på normal måde, således at der ikke fremover skulle forekomme tilfælde af eftergivelse med indtrædelse af skattepligt. Såfremt statsskattedirektoratet ikke kunne godkende låneordningen »ud fra det synspunkt, at det overhovedet ikke kunne lade sig gøre, at forbundet kan tilbyde medlemmerne at optage lån under strejke eller lockout«, anmodede typografforbundet statsskattedirektoratet om at forelægge sagen for ministeren for skatter og afgifter.

I skrivelse af 1. april 1981 orienterede statsskattedirektoratet skattedepartementet om det udsendte cirkulære og anførte, at direktoratet med hensyn til tidligere etablerede lånearrangementer ville drage omsorg for, at disse sager blev optaget til behandling med henblik på arrangementernes afvikling.

I skrivelse af 2. april 1981 meddelte statsskattedirektoratet typografforbundet i besvarelse af forbundets skrivelse af 30. marts 1981, »at statsskattedirektora-

tet anser forbundet pligtig til at indeholde (trække) A-skat, uanset om udbetalingerne betegnes som lån«. Statsskattedirektoratet tilføjede, at cirkulæret af 27. marts 1981 havde været forelagt skattedepartementet.

(A) har i klagen, for så vidt angår den konkrete sag, til mig bl.a. anført, at de låneordninger, der praktiseres af typografforbundet, repræsenterer reelle lån med tilbagebetalingspligt for modtageren. Han har i denne forbindelse peget på, at låneordningen som fastlagt af typografforbundet på bestyrelsesmødet den 24. marts 1981 indebærer, at alle lån vil blive afviklet på normal måde. Han har videre gjort gældende, at tidspunktet for statsskattedirektoratets afgørelse af 17. marts 1981 var meget kritisabelt, idet forbundet allerede på dette tidspunkt havde indstillet sig på en eventuel arbejdskonflikt, og forbundets muligheder for at etablere en låneordning gennem tredjemand på dette tidspunkt herved blev væsentligt vanskeliggjort. Dette forhold må efter (A's) opfattelse yderligere bedømmes på baggrund af, at skattemyndighederne i årevis havde godkendt låneordningerne uden forbehold.

I skrivelse af 8. april 1981, hvori ombudsmanden anmodede statsskattedirektoratet og skattedepartementet om udtalelser i anledning af klagen, anmodede ombudsmanden særligt om - såfremt cirkulæret af 27. marts 1981 ikke skulle forstås således, at låneordninger i de omtalte situationer generelt må anses for ikke at være reelle - at modtage en nærmere redegørelse for, hvilke kriterier der efter direktoratets opfattelse generelt er afgørende i den foreliggende henseende for, om der foreligger en reel låneordning, henholdsvis en understøttelsesordning, og en nærmere begrundelse for, at direktoratet ikke havde fundet at kunne anse den ordning, der var forelagt ved forbundets skrivelse af 30. marts 1981, for en reel låneordning.

I statsskattedirektoratets tidligere nævnte udtalelse af 8. maj 1981, hvormed statsskattedirektoratet besvarede ombudsmandens henvendelse, redegjorde direktoratet generelt for baggrunden for udstedelsen af statsskattedirektoratets cirkulære af 27. marts 1981 og for statsskattedirektoratets forståelse af cirkulæret, jfr. ovenfor, men anførte ingen uddybende bemærkninger i relation til den konkrete sag.

Heller ikke skattedepartementet er fremkommet med sådanne bemærkninger.

Jeg skal herefter udtale følgende:

*1. Statsskattedirektoratets afgørelse af 2. april 1981.*

Således som sagen foreligger oplyst, finder jeg, at statsskattedirektoratet ikke har foretaget nogen konkret vurdering af det lånearrangement, som typografforbundet fremsendte til statsskattedirektoratet med skrivelse af 30. marts 1981. Jeg henviser herved til, at statsskattedirektoratet i skrivelser af 2. april 1981 alene gav udtryk for, »at statsskattedirektoratet anser forbundet pligtigt til at indeholde (trække) A-skat, uanset om udbetalingerne betegnes som lån«, og til, at statsskattedirektøren på mødet den 20. marts 1981 bl.a. gav udtryk for, »at han ikke kunne give tilsagn om, at det overhovedet kunne lade sig gøre at udbetale strejkeunderstøttelse som et lån«. Jeg henviser endvidere til, at typografforbundet i skrivelser af 30. marts 1981 til statsskattedirektoratet anmodede om, såfremt direktoratet ikke kunne godkende det forelagte lånearrangement, at

forelægge sagen for ministeren for skatter og afgifter, men at statsskattedirektoratet i den nævnte skrivelse af 2. april 1981 blot meddelte, at cirkulæret af 27. marts 1981 havde været forelagt for skattedepartementet. Jeg må således gå ud fra, at der heller ikke fra skattedepartementets side har været forelagt nogen konkret vurdering af det forelagte lånearrangement.

Under henvisning hertil samt til det, jeg har anført ovenfor under I, finder jeg at måtte henstille til skattedepartementet at foranledige, at sagen genoptages til fornyet behandling, således at der foretages en konkret bedømmelse af den forelagte låneordning. Jeg går ud fra, at der, såfremt en sådan vurdering falder ud til, at ordningen ikke kan anerkendes som reel, meddeles typografforbundet en nærmere begrundelse herfor.

#### *2. Den tidsmæssige behandling af sagen.*

Det fremgår af de foreliggende oplysninger, at Dansk Typografforbund den 28. juli 1980 efter aftale med statsskattedirektoratet sendte direktoratet materiale til brug ved direktoratets vurdering af de vilkår, der var vedtaget af forbundet, for optagelse og tilbagebetaling af lån ydet til medlemmer i forbindelse med strejke eller lockout, at Dansk Typografforbund den 27. januar 1981 efter aftale med statsskattedirektoratet indsendte yderligere oplysninger, og at statsskattedirektoratet først den 17. marts 1981 - umiddelbart forinden en varslet arbejdskonflikt skulle træde i kraft - tog stilling til, hvorvidt de vedtagne låneordninger i skattemæssig henseende kunne anerkendes som reelle.

Under hensyn til den tid, sagen havde været genstand for behandling i statsskattedirektoratet, samt til, at sådanne låneordninger igennem en årække havde været accepteret som reelle af skattemyndighederne, må jeg finde det beklageligt, at statsskattedirektoratets stillingtagen til den konkrete sag - herunder udsendelsen af cirkulæret af 27. marts 1981 - kom til at foreligge på et tidspunkt, hvor en arbejdskonflikt var nært forestående, og hvor bl.a. Dansk Typografforbund i tillid til hidtidig praksis havde truffet foranstaltninger med hensyn til at tilrettelægge karakteren og omfanget af forbundets økonomiske bistand til forbundets medlemmer i den pågældende konfliktsituation.

Jeg har gjort statsskattedirektoratet bekendt med min opfattelse.

#### *b) Advokat (B's) klage for Foreningen af danske Lægestuderende.*

Det fremgår af sagen, at advokat (B) i skrivelse af 19. marts 1981 rettede henvendelse til statsskattedirektoratet med anmodning om direktoratets forhåndsstillingtagen til forskellige typer af lånearrangementer, som foreningen overvejede at tilbyde sine medlemmer under en eventuel konflikt i forbindelse med de igangværende overenskomstforhandlinger. I tilslutning hertil stillede



advokaten forskellige spørgsmål, som han ønskede statsskattedirektoratets besvarelse af til belysning af sagen.

I skrivelse af 23. april 1981 meddelte statsskattedirektoratet advokaten, »at man ikke kan anse ydelser fra foreningen til dens medlemmer i anledning af en arbejdskonflikt for fritaget for indkomstbeskatning efter ligningslovens § 14, stk. 7, selv om ydelsen betegnes som lån. Det er efter statsskattedirektoratets opfattelse uden betydning, hvilken rentesats der er aftalt. Der er efter statsskattedirektoratets opfattelse tale om udbetaling af strejke- eller lockoutgodtgørelse, som efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra d, er A-indkomst, hvori der skal indeholdes A-skat«.

Statsskattedirektoratet henviste herved til cirkulæret af 27. marts 1981 og anførte endvidere følgende:

»Beslutning om ikke fremover at acceptere sådanne lånearrangementer fra fagforeninger til dens medlemmer under konflikt er truffet af ligningsrådet, og det derved fastslåede princip gennemføres for samtlige fagforeninger.«

I skrivelse af 7. maj 1981 tiltrådte skattedepartementet statsskattedirektoratets afgørelse.

I sin klage til ombudsmanden har advokaten ud over generelle bemærkninger om karakteren af statsskattedirektoratets cirkulære af 27. marts 1981, jfr. ovenfor, nærmere argumenteret for, hvorfor de lånetyper, som han havde foreslået, efter hans opfattelse ikke kunne være genstand for beskatning, men skatteretligt burde behandles som lån.

I en udtalelse af 26. juni 1981 til ombudsmanden henholdt statsskattedirektoratet sig til sin udtalelse af 8. maj 1981 i sagen vedrørende klagen fra Dansk Typografforbund. Statsskattedirektoratet har ikke herudover, herunder heller ikke i udtalelsen af 2. december 1981, nærmere taget stilling til de forskellige forslag til lånetyper, som advokaten havde fremlagt for direktoratet.

Skattedepartementet har i udtalelsen af 2. juli 1981 henholdt sig til statsskattedirektoratets ovennævnte udtalelse af 26. juni 1981. Skattedepartementet har heller ikke i udtalelsen af 5. marts 1982 udtalt sig om de af advokat (B) foreslåede lånetyper.

Vedrørende denne klage skal jeg herefter udtale følgende:

Det fremgår ikke af statsskattedirektoratets ovennævnte skrivelse af 23. april 1981, at statsskattedirektoratet har foretaget nogen konkret vurdering af de forslag til låneordninger, der af advokaten var forelagt statsskattedirektoratet til bedømmelse. Tværtimod er det efter min opfattelse mest nærliggende at forstå direktoratets skrivelse således, at det generelt afvises, at sådanne låneordninger skulle kunne anses for reelle.

Heller ikke skattedepartementets afgørelse af 7. maj 1981 ses at bygge på en sådan konkret bedømmelse.

Under hensyn hertil samt til det, jeg har anført ovenfor under I, finder jeg at måtte henstille til skattedepartementet, at denne sag ligeledes genoptages til fornyet behandling, således at der - for så vidt det er muligt på

det foreliggende grundlag - foretages en konkret bedømmelse af de af advokaten foreslåede lånetyper.

Jeg går ud fra, at der, såfremt en sådan vurdering falder ud til, at ordningerne ikke kan anerkendes som reelle, eller der ikke findes at foreligge tilstrækkelige oplysninger til at foretage en konkret bedømmelse, meddeles advokaten en nærmere begrundelse herfor.

...

Jeg har orienteret folketingets retsudvalg om sagen.

...«

### Supplerende oplysninger om sagen

Vedrørende det generelle spørgsmål om formuleringen af cirkulæret om indeholdelse af A-skat ved udbetaling af strejke- og lockoutgodtgørelser meddelte skattedepartementet mig i skrivelse af 2. juli 1982, at departementet - efter at sagen havde været forelagt for ministeren for skatter og afgifter - sammen med statsskattedirektoratet ville overveje en ændret formulering af cirkulæret, således at det kom klarere frem, at der i det enkelte tilfælde skulle foretages en konkret vurdering af forholdene, herunder oplysning om de omstændigheder, der blev lagt vægt på ved vurderingen.

Med skrivelse af 17. december 1982 modtog jeg fra skattedepartementet et eksemplar af statsskattedirektoratets cirkulære af 13. december 1982 om indeholdelse af A-skat ved udbetaling af strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere. Om de momenter, der skal indgå i vurderingen af, om udbetalingen må betegnes som lån, anførtes i cirkulæret bl.a. følgende:

»Hvor udbetalinger til konfliktramte medlemmer betegnes som lån, må der til brug ved afgørelsen af, om der skal indeholdes A-skat, foretages en konkret bedømmelse af, om der reelt foreligger et låneforhold.

Udgangspunktet for bedømmelsen må være, at fagforeningers formål bl.a. er at yde støtte til dækning af løbende udgifter til medlemmerne under konflikt. Når konfliktramte medlemmer efter ensartede retningslinier modtager beløb, som træder i stedet for løn, er der derfor en formodning for, at der foreligger strejke- eller lockoutgodtgørelse og hermed pligt til at indeholde A-skat.

Det må endvidere tages i betragtning, om de aftalte lånevilkår om forrentning, afdrag og sikkerhedsstillelse afviger væsentligt fra, hvad der normalt aftales mellem uafhængige parter.«

*Ad II. De konkrete sager.*

*b) Advokat B's klage for Foreningen af danske Lægestuderende.*

I skrivelse af 2. juli 1982 meddelte skattedepartementet mig, at de konkret forelagte låneordninger havde været undergivet fornyet behandling i ligningsrådet, og at Dansk Typografforbund og Foreningen af danske Lægestuderende ved skrivelser af 16. juni 1982 fra statsskattedirektoratet var blevet underrettet om de trufne afgørelser, hvortil departementet kunne henholde sig. Det fremgik af den medsendte kopi af statsskattedirektoratets skrivelser af 16. juni

1982, at direktoratet havde meddelt Foreningen af danske Lægestuderende følgende:

»Statsskattedirektoratet skal i denne anledning oplyse, at der i forbindelse med direktoratets behandling af Deres skrivelse af 19. marts 1981 er foretaget en konkret bedømmelse af de i skrivelsen anførte typer af lånearrangementer.

Ved direktoratets afgørelse af 23. april 1981 er der lagt vægt på, at kontingenter til arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger efter ligningslovens § 14, stk. 7, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Efter samme bestemmelse medregnes erstatninger eller ydelser, der af sådanne foreninger udbetales til medlemmerne, til den skattepligtige indkomst, og ved bekendtgørelse nr. 145 af 28. marts 1969 er strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere gjort til A-indkomst.

Udbetalinger til medlemmerne i henhold til de i skrivelsen af 19. marts 1981 anførte lånearrangementer skal i en konfliktsituation træde i stedet for løn. Der er derfor ikke tale om en typisk lånesituation.

Når endvidere henses til de skitserede lånevilkår, d.v.s. afdrags- og forrentningsvilkår samt sikkerhed, samt til det indbyrdes interessefællesskab mellem parterne, må eventuelle udbetalinger til medlemmerne efter de omhandlede arrangementer efter statsskattedirektoratets opfattelse anses for konfliktgodtgørelse og ikke lån.«

I skrivelse af 29. juni 1982 klagede advokat B for Foreningen af danske Lægestuderende til mig over de nye afgørelser, som ligningsrådet havde truffet, idet han gjorde gældende, at der fortsat ikke var foretaget nogen konkret vurdering af de forelagte forslag til låneordninger.

Endvidere gjorde advokaten gældende, at den »formodningsregel«, som statsskattedirektoratet havde opstillet i cirkulæret af 13. december 1982, ikke var lovlig.

Jeg udtalte herefter følgende i en skrivelse til advokat B:

Således som statsskattedirektoratets cirkulære af 13. december 1982 er formuleret, fremgår det nu klart af cirkulæret, at der ved bedømmelsen af de udbetalingsordninger, der er omfattet af cirkulæret, skal foretages en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, ligesom det af cirkulæret fremgår, hvilke nærmere angivne elementer der skal lægges vægt på ved den konkrete bedømmelse.

Jeg må herefter finde, at myndighederne med udsendelsen af cirkulæret har imødekommet min henstilling i skrivelsen af 28. maj 1982, og jeg har samtidig hermed meddelt skattedepartementet, at jeg har taget cirkulæret til efterretning.

Det bemærkes herved, at jeg ikke har fundet grundlag for at kritisere den i cirkulæret tilkendegivne opfattelse, hvorefter der med udgangspunkt i en bedømmelse af fagforeningers formål er »en formodning for, at der foreligger strejke- eller lockoutgodtgørelser og hermed pligt til at indeholde A-skat«.

For så vidt angår statsskattedirektoratets fornyede stillingtagen i skrivelsen af 16. juni 1982 til de forskellige typer af lånearrangementer, som foreningen ønskede at tilbyde foreningens medlemmer i en konfliktsituation, skal jeg bemærke følgende:

Jeg ville have fundet det ønskeligt, om statsskattedirektoratet i den ovenfor nævnte skrivelse af 16. juni 1982 til foreningen, som skattedepartementet tiltrådte i sin skrivelse af 2. juli 1982 til mig, i mere konkret form havde tilkendegivet, hvilken vægt statsskattedirektoratet tillagde de enkelte elementer, der

efter direktoratets tilkendegivelse indgik i vurderingen af de opstillede lånearrangementer.

Jeg finder imidlertid ikke at burde formulere min opfattelse som en kritik. Det kommer herved i betragtning, at der i et tilfælde som det foreliggende, hvor der fremsættes anmodning om »forhåndsbesked« med hensyn til forskellige typer af lånearrangementer, i almindelighed ikke kan stilles de samme krav til begrundelsens form og indhold, som tilfældet ellers ville være, hvor der består en lovbestemt begrundelsespligt, eller hvor der efter begæring meddeles en efterfølgende begrundelse.

På et møde med Dem og repræsentanter for foreningen har jeg imidlertid forstået, at foreningen i to tilfælde i konfliktsituationer (i marts, henholdsvis i juli måned 1982) har gennemført konkrete lånearrangementer i forhold til medlemmer af foreningen, og at det i begge tilfælde er tilkendegivet over for foreningen, at der skulle indeholdes A-skat af de udbetalte ydelser.

Jeg har fundet at burde henstille til skattedepartementet og statsskattedirektoratet, at der for disse tilfælde vedkommende meddeles foreningen en mere udførlig begrundelse for, at de omhandlede to konkrete lånearrangementer ikke har kunnet anerkendes som reelle, herunder med nærmere oplysning om, hvilken vægt der er tillagt de enkelte elementer, der ifølge statsskattedirektoratets cirkulære af 13. december 1982 må indgå i vurderingen vedrørende sådanne låneordninger.

. . .«

I anledning af min henstilling anmodede skattedepartementet statsskattedirektoratet om en udtalelse om de omhandlede to konkrete lånearrangementer, og i skrivelse af 9. marts 1984 til skattedepartementet redegjorde statsskattedirektoratet nærmere for enkelthederne i de to lånearrangementer og konkluderede sammenfattende, at direktoratet fortsat ikke fandt, at der var tale om lån, men om strejkegodtgørelse.

I skrivelse af 16. marts 1984 meddelte skattedepartementet mig, at departementet kunne henholde sig til direktoratets udtalelse.

Advokat A rettede på ny henvendelse til mig, idet han fortsat var utilfreds med den meddelte begrundelse.

I den anledning indhentede jeg sagens akter fra skattedepartementet.

Efter at have gennemgået det modtagne materiale, herunder de af de respektive arbejdsgiverkontroller udarbejdede redegørelser meddelte jeg advokat A og skattedepartementet, at jeg ikke fandt fornødent grundlag for at foretage videre i sagen.

Jeg tilføjede, at jeg, sådan som sagen forelå for mig, ikke havde nogen anledning til at gå nærmere ind på spørgsmålet om sagens realitet, d.v.s. spørgsmålet, om det var med rette, at de udbetalte ydelser blev betragtet som A-skattepligtige. Jeg bemærkede, at dette spørgsmål havde nær sammenhæng med spørgsmålet, om de udbetalte ydelser var indkomstskattepligtige for modtageren af ydelserne, og at afgørelsen heraf hørte under ligningsmyndighedernes afgørelse i sædvanlig instansfølge.

### **Supplerende oplysninger om sagen**

Som mandatar for nogle lægestuderende anlagde Foreningen af Danske Lægestuderende sag mod ministeriet for skatter og afgifter med påstand om, at

de under 2 lovlige arbejdskonflikter som lån udbetalte beløb ikke var skattepligtig indkomst for de pågældende.

Ved østre landsrets dom af 19. januar 1987 blev ministeriet frifundet; i præmisserne anførte retten følgende:

»Efter ligningslovens § 14, stk. 7, er ydelser fra en fagforening til medlemmer indkomstskattepligtige for disse. I medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra d, jfr. § 1, stk. 4, i bekendtgørelse nr. 145 af 28. marts 1969, er strejkegodtgørelse A-indkomst. For at ydelser fra en fagforening til medlemmer kan være fritaget for indkomstskattepligt, skal begrundelse herfor følge af andre regler. Vilkaerne for forrentning, afdrag og tilbagebetaling af de i sagen omhandlede udbetalinger fra foreningen - der efter de fremlagte regnskaber har økonomisk tilknytning til Foreningen af Yngre Læger - må anses som langt lempeligere end de på det almindelige lånemarked gældende vilkår. En samlet bedømmelse af disse vilkår og af baggrunden for og omstændighederne ved udbetalingerne giver ikke retten grundlag for at anse ydelserne for lån, der er fritaget for beskatning i medfør af statsskattelovens § 5 c eller af andre grunde. Herefter må ydelserne anses for indkomstskattepligtige, og landsretten tager sagsøgtens frifindelsespåstand til følge.«