



Skattemæssig fradrag for advokatudgifter til skattesag

FOB nr. 80.451

Spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder har adgang til ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst at fradrage udgifter, som han har haft til advokatbistand i en skattesag, der var afgjort ved domstolene. Henstillet til skattedepartementet, at departementet meddelte A, at departementet ville undlade at nedlægge påstand om afvisning af en sag ved domstolene på grund af fristoverskridelse.

(J. nr. 1979-196-223).

Den 8. maj 1980 afgav jeg nedenstående redegørelse vedrørende en klage over, at landsskatteretten havde nægtet en skatteyder adgang til ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst for indkomståret 1974 at fradrage udgifter, som han havde haft til advokatbistand i en skattesag om overført indkomst, som var blevet afgjort ved domstolene i 1974:

»I. Klagen og grundlaget for min bedømmelse.

I skrivelse af 12. februar 1979 klagede (A) over, at landsskatteretten ved kendelse af 9. oktober 1978 stadfæstede en kendelse, der var afsagt den 2. februar 1976 af skatterådet for Lyngby-Søllerød skattekreds, og hvorefter han ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst for indkomståret 1974 ikke kunne fradrage udgifter til advokatbistand. Disse udgifter havde han afholdt i forbindelse med en af domstolene i 1974 afgjort skattesag om ansættelse til skat af overført indkomst for 1969.

...

II. Sagsfremstilling.

Det fremgår af de foreliggende oplysninger, at ligningskommissionen for Søllerød kommune i henhold til § 10, stk. 2, i loven om ikrafttræden af lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m. v. (kildeskatteloven), jfr. lovbekendtgørelse nr. 185 af 8. maj 1969, ansatte (A) til betaling af skat af en til indkomståret 1969 overført indkomst på 127.380 kr. Beløbet udgjorde udbyttet for 1968 af (A's) aktiepost i ..., hvori han var (er) direktør og aktionær. Ligningskommissionens begrundelse for skatteansættelsen var, at (A) i 1969 havde modtaget en udlodning fra selskabet ud over, hvad der efter selskabets hidtidige forhold måtte anses for det normale.

Ligningskommissionens afgørelse blev stadfæstet af skatterådet for Lyngby-Søllerød skattekreds og derefter af landsskatteretten ved kendelse af 4. januar 1972.

Den 2. marts 1972 indbragte (A) sagen for østre landsret. Han påstod finansministeriet tilpligtet at anerkende, at hans ansættelse til betaling af skat af

overført indkomst blev ophævet. Finansministeriet påstod under sagen frifindelse.

Den 13. august 1973 afsagde østre landsret dom. Retten gav (A) medhold i, at betingelserne for efter reglerne om overført indkomst at beskatte ham af hans aktieudbytte for 1968 ikke havde været til stede. Finansministeriet tilpligtedes derfor at anerkende, at den stedfundne ansættelse af (A) til betaling af skat af overført indkomst blev ophævet. Endvidere blev finansministeriet pålagt at betale (A) 5.000 kr. i sagsomkostninger.

Finansministeriet ankede østre landsrets dom til højesteret. Den 28. juni 1974 stadfæstede højesteret landsretsdommen. Finansministeriet blev tilpligtet at betale (A) 6.000 kr. i sagsomkostninger.

Da (A's) udgifter til advokatbistand i forbindelse med sagerne ved østre landsret og højesteret oversteg de tilkendte sagsomkostninger med 56.032 kr., bad han i skrivelse af 19. juni 1975 statens ligningsdirektorat om at bekræfte, at udgifterne var fradragsberettigede ved opgørelsen af hans skattepligtige indkomst for indkomståret 1974. (A) henviste til, at ligningsmyndighederne i modsat fald - trods højesterets dom - ville fratage ham en meget væsentlig del af den omstridte indkomst. Til støtte for at antage, at sagsomkostningerne måtte være fradragsberettigede, anførte (A), at han havde afholdt disse udgifter »for at sikre indkomsten«. (A) bad ligningsdirektoratet om - hvis direktoratet ikke anså udgifterne for fradragsberettigede - at henvise til den lovbestemmelse, hvorpå direktoratet støttede et sådant standpunkt.

I skrivelse af 18. juli 1975 meddelte statens ligningsdirektorat (A), at »advokathonorar m. fl. sagsomkostninger« ikke kunne fratrækkes, jfr. sidste afsnit i ligningsrådets vejledende anvisning om udgift til advokat- og revisorbistand i »Meddelelser fra Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet«, januar 1975, s. 167, hvoraf ligningsdirektoratet vedlagde genpart. Med hensyn til (A's) anmodning om henvisning til lovbestemmelser til støtte for dette standpunkt bemærkede statens ligningsdirektorat, at betaling af personlige skatter ikke indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. De nævnte advokatudgifter var derfor ikke anvendt til at sikre eller vedligeholde den skattepligtige indkomst. Udgifterne var således ikke omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og heller ikke af nogen anden fradragsregel inden for skattelovgivningen eller skattepraksis. Advokatudgiften måtte herefter anses for en indkomstopgørelsen uvedkommende anvendelse af skattepligtig indkomst, jfr. statsskattelovens § 6, sidste stykke.

I skrivelse af 30. december 1975 rettede (A) henvendelse til mig om det nævnte spørgsmål. Han gav i skrivelsen udtryk for den opfattelse, at den ikke refunderede del af udgiften var »anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten«, og at udgiften derfor måtte være fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jfr. statsskattelovens § 6. (A) fandt det urimeligt, at statens ligningsdirektorat ikke var enig i denne opfattelse. Han henviste herved til, at statsskattelovens § 6 taler om at sikre og vedligeholde indkomsten (ikke den skattepligtige indkomst), og til, at ligningsdirektoratets begrundelse i skrivelse af 18. juli 1975, sidste afsnit, forekom ham utilstrækkelig til at retfærdiggøre, at udgifterne ved retssagen mod skattevæsenet skulle behandles anderledes end tilsvarende udgifter ved retssager mod andre kreditorer. I øvrigt viste sagsforløbet, at det havde været nødvendigt for ham at føre retssagen, for at han kunne beholde indkomsten.

(A) gav endvidere udtryk for den opfattelse, at den gældende praksis utvivlsomt medfører, at skatteydere, der føler sig uretfærdigt behandlet af ligningsmyndighederne, i mange tilfælde viger tilbage fra at indbringe sagen for domstolene, fordi de - selv om de vinder sagen - risikerer tab derved.

(A) anmodede mig på denne baggrund om at overveje, hvorvidt ligningsdirektoratets fortolkning af § 6 i statsskatteloven i det foreliggende tilfælde var rimelig, og - såfremt jeg delte hans opfattelse - at henstille til direktoratet at ændre afgørelsen af 18. juli 1975. Han bad mig endvidere om en udtalelse om, hvorvidt jeg skønnede, at der var tilstrækkelig lovhjemmel for den vejledende anvisning i »Meddelelser fra Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet«, januar 1975, side 167.

I besvarelse af denne henvendelse meddelte jeg i skrivelse af 8. januar 1976 (A), at statens ligningsdirektorat i skrivelsen af 18. juli 1975 alene havde givet udtryk for ligningsdirektoratets opfattelse af det nævnte fradragsspørgsmål, og at afgørelsen af spørgsmålet hørte under de lignende myndigheder i sædvanlig instansfølge. Søllerød kommunes ligningskommissions afgørelse vedrørende hans indkomstansættelse ville således kunne påklages til skatterådet for Lyngby-Søllerød skattekreds, hvis afgørelse ville kunne indbringes for landsskatteretten. Jeg henledte endvidere (A's) opmærksomhed på, at der ikke kan indgives klage til mig over en afgørelse, der kan ændres af højere administrativ myndighed, før den højere myndighed har truffet afgørelse i sagen. Jeg bad derfor (A) om at udnytte de angivne klagemuligheder, før han tog stilling til, om han fandt, at der var grundlag for at klage til mig.

I skrivelse af 9. januar 1976 anmodede (A) ligningskommissionen i Søllerød kommune om, at hans skattepligtige indkomst for indkomståret 1974 blev nedsat med 56.032 kr., som han havde afholdt til advokatbistand ud over de tilkendte sagsomkostninger, og som han havde været nødsaget til at anvende for at sikre og vedligeholde indkomsten.

I skrivelse af 21. januar 1976 meddelte ligningskommissionen (A), at hans skrivelse var blevet oversendt til skatterådet for Lyngby-Søllerød skattekreds til afgørelse, da fristen for ligningskommissionens afslutning af den foreløbige ligning for 1974 var udløbet den 15. juli 1975.

I skrivelse af 2. februar 1976 meddelte skatterådet (A), at det ansøgte ikke kunne imødekommes. Skatterådet henviste til, at der, efter at retten til at fradrage betalte, personlige skatter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst var bortfaldet, ikke længere kunne godkendes fradrag for udgifter til advokat- og revisorbistand i sager, der har relation til opgørelsen af skattetilsvaret. Skatterådet henviste i denne forbindelse til de i »Meddelelser fra Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet«, 1975, s. 167, givne regler for fradrag af den nævnte art og til en kendelse om fradrag for advokatudgifter, der var afsagt af landsskatteretten i 1971, og som var offentliggjort i »Meddelelser fra Landsskatteretten«, 1971, II, under nr. 147. Skatterådet meddelte endelig (A), at klage over skatterådets afgørelse inden 4 uger kunne indgives til landsskatteretten.

I skrivelse af 23. februar 1976 påklagede (A) skatterådets afgørelse til landsskatteretten. (A) anførte til støtte for klagen, at der ikke var lovhjemmel for eller rimelighed i at betragte skattemyndighedernes krav på en del af hans indkomst anderledes end andres krav, idet alle krav af den art ville formindske indkomsten, hvis de blev gennemført. Udgiften til de forsvarsmidler, der blev bragt i anvendelse, var derfor omkostninger, der var anvendt til at sikre indkomsten, og som derfor kunne fradrages, jfr. statsskattelovens § 6 a. (A) henledte samtidig landsskatterettens opmærksomhed på, at justitsministeriets udvalg af 1. maj 1964 i betænkning nr. 736 afgav indstilling om godtgørelse (altså mere end fradrag) af sagsomkostninger ved landsskatteretten, idet det forekom ham, at de betragtninger og hensyn, der dannede grundlag for udvalgets indstilling, måtte kunne finde analog anvendelse på hans sag, hvor det drejede sig om udækkede udgifter til en retssag, der var nødvendiggjort af

en række fejlagtige administrative afgørelser. At der var tale om fejlagtige administrative afgørelser, fandt (A) fastslået ved højesterets dom af 28. juni 1974.

Under landsskatterettens behandling af klagen modtog retten udtalelser af 4. og 8. marts 1976 og 3. maj 1977 fra henholdsvis Søllerød kommunes ligningskommission, skatterådet for Lyngby-Søllerød skattekreds og amtsskatteinspektorat nr. 3 i København. De nævnte skattemyndigheder indstillede til landsskatteretten, at skatterådets afgørelse blev stadfæstet.

Den 9. oktober 1978 afsagde landsskatteretten kendelse i sagen. Landsskatteretten udtalte i kendelsen, at »... da de i sagen omhandlede advokatudgifter alene har haft tilknytning til selve skatteilsvaret og ikke kan anses for en omkostning, der er omfattet af statsskattelovens § 6 a eller nogen anden fradragsregel, må landsskatteretten være enig med skatterådet i, at der ikke kan indrømmes klageren fradrag for det påståede beløb på 56.032 kr. Den påklagede indkomstansættelse vil derfor være at stadfæste«.

I klagen til mig over landsskatterettens kendelse henviste (A) til de synspunkter, som han tidligere havde gjort gældende over for statens ligningsdirektorat, ligningsmyndighederne og landsskatteretten. (A) henviste endvidere til sin skrivelse af 30. december 1975 til mig.

Landsskatteretten henholdt sig i udtalelse af 7. marts 1979 til mig i anledning af (A's) klage til afgørelsen af 9. oktober 1978. Landsskatteretten tilføjede, at afgørelsen var i overensstemmelse med praksis.

III. De relevante lovbestemmelser.

Bestemmelsen i § 6, stk. 1, litra a, i lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten med senere ændringer (statsskatteloven) har følgende indhold:

»Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

- a. Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger.

...«

Sidste stykke i statsskattelovens § 6 har følgende indhold:

»Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.«

Afgørende for, om en udgift er fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, er således efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, om udgiften er anvendt til at »erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten«. Denne meget brede formulering af bestemmelsen giver anledning til betydelige fortolkningsproblemer. Vedrørende fortolkningen henviser jeg til det, der anføres nedenfor under pkt. IV, V og VI.

IV. De vejledende anvisninger fra statens ligningsdirektorat (nu statsskattedirektoratet) og ligningsrådet

Efter bestemmelsen i § 3, stk. 1, i lovbekendtgørelse nr. 134 af 17. marts 1970 om oprettelse af en landsskatteret og om tilsynet med skatteligningen m. v. påhvilede det statens ligningsdirektorat at udarbejde vejledende anvisninger til brug for lignings- og vurderingsmyndighederne, som var pligtige at følge de således givne anvisninger. Anvisningerne skulle godkendes af ligningsrådet. En tilsvarende bestemmelse findes i § 14, stk. 1, i den nugældende lov nr. 281 af 8. juni 1977 om skattemyndighedernes organisation og om klageadgang m. m. (skattestyrelsesloven). Udarbejdelsen af anvisningerne påhviler nu statsskattedirektoratet.

Disse vejledende anvisninger er i relation til spørgsmålet om fradrag for udgifter til advokat- og revisorbistand undergået forskellige forandringer i årene før og efter skattefradragsrettens bortfald ved lov nr. 452 af 8. december 1967 - med virkning fra og med skatteåret 1968-69.

De vejledende anvisninger, der udsendtes i januar 1965, indeholdt således følgende om udgifter til advokat- og revisorbistand:

» *Udgifter til advokat- og revisorbistand kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelsen af udgifter, som kan fradrages ved indkomstopgørelsen* (fremhævet af mig).

Derimod kan udgifter, der vedrører rene formuedispositioner eller indtægtskilden ikke fratrækkes.

I overensstemmelse med ovenstående kan udgifter til advokatbistand vedrørende almindeligt forekommende forhold under en virksomheds drift, såsom inkasso af forretningsdebitorer samt udgifter til revision af regnskabet og opstilling af årsopgørelse, bringes til fradrag ved indkomstopgørelsen.

Udgifter ved overdragelse af ejendom eller virksomhed kan fratrækkes i det omfang, fortjeneste eller tab i forbindelse hermed vedrører den skattepligtige indkomst. Ved overdragelse af en virksomhed vil der ofte blive tale om en forholdsmæssig fordeling på de aktiver, der indgår i handelen.

Specielt bemærkes, at udgifter til formueadministration kan fradrages, medens udgifter til bistand ved udfyldelsen af selvangivelsen ikke kan fratrækkes.«

I de vejledende anvisninger, der udsendtes i januar 1966 og 1967, blev der udtrykkelig taget stilling til spørgsmålet om fradragsret for udgifter til advokat- og revisorbistand i skattesager. De vejledende anvisninger for de nævnte år indeholdt således følgende:

» *Udgifter til advokat- og revisorbistand kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelsen af udgifter, som kan fradrages, ved indkomstopgørelsen* (fremhævet af mig).

Derimod kan udgifter, der vedrører rene formuedispositioner eller indtægtskilden, ikke fratrækkes.

I overensstemmelse med ovenstående kan udgifter til advokatbistand vedrørende almindeligt forekommende forhold under en virksomheds drift, såsom inkasso af forretningsdebitorer samt udgifter til revision af regnskabet og opstilling af årsopgørelse, bringes til fradrag ved indkomstopgørelsen.

Udgifter ved overdragelse af ejendom eller virksomhed kan fratrækkes, henholdsvis afskrives, i det omfang, fortjeneste eller tab i forbindelse hermed vedrører den skattepligtige indkomst. Ved overdragelse af en virksomhed vil der

ofte blive tale om en forholdsmæssig fordeling på de aktiver, der indgår i handelen.

Udgifter til formueadministration kan fradrages, medens udgifter til bistand ved udfyldelsen af selvangivelsen ikke kan fratrækkes.

I skattesager og andre sager vedrørende fradragsberettigede udgifter til det offentlige kan fratrækkes den del af bistandsudgifterne, der må anses at have relation til opgørelsen af selve skattetilsvaret m. v. (fremhævet af mig), hvorimod den del, der har relation til idømmelse af bøde eller anden straf, ikke kan fradrages.

Den udgift til revisorbistand, som kan fradrages i medfør af de nævnte regler, omfatter kun udgifter til den eller de af vedkommende skatteyder selv antagne revisorer. Udgifter til de af anklagemyndigheden (politiet) eventuelt benyttede revisorer vil derimod ikke kunne fratrækkes, selv om det under sagen måtte være pålagt skatteyderen også at dække disse udgifter.«

I de vejledende anvisninger, der udsendtes i januar 1968, ændredes anvisningerne på ny med hensyn til udgifter til advokat- og revisorbistand i skattesager. Dette skyldtes formentlig, at skattefradragsretten blev ophævet ved lov nr. 452 af 8. december 1967. Anvisningerne fik således følgende ordlyd, som i øvrigt bibeholdtes i de vejledende anvisninger, der udsendtes i januar 1969, 1970 og 1971:

» *Udgifter til advokat- og revisorbistand kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelsen af udgifter, som kan fradrages, ved indkomstopgørelsen* (fremhævet af mig).

Derimod kan udgifter, der vedrører rene formuedispositioner eller indtægtskilden, ikke fratrækkes.

I overensstemmelse med ovenstående kan udgifter til advokatbistand vedrørende almindeligt forekommende forhold under en virksomheds drift, såsom inkasso af forretningsdebitorer samt udgifter til revision af regnskabet og opstilling af årsopgørelse, bringes til fradrag ved indkomstopgørelsen.

Udgifter ved overdragelse af ejendom eller virksomhed kan fratrækkes, henholdsvis afskrives, i det omfang, fortjeneste eller tab i forbindelse hermed vedrører den skattepligtige indkomst. Ved overdragelse af en virksomhed vil der ofte blive tale om en forholdsmæssig fordeling på de aktiver, der indgår i handelen.

Udgifter til formueadministration kan fradrages, medens udgifter til bistand ved udfyldelsen af selvangivelsen ikke kan fratrækkes.«

I de vejledende anvisninger, der udsendtes i januar 1972, blev det udtrykkelig angivet, at udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret ikke kunne fradrages. Anvisningerne fik således følgende indhold:

» *Udgifter til advokat- og revisorbistand kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelsen af udgifter, som kan fradrages, ved indkomstopgørelsen* (fremhævet af mig).

Derimod kan udgifter, der vedrører rene formuedispositioner eller indtægtskilden, ikke fratrækkes.

I overensstemmelse med ovenstående kan udgifter til advokatbistand vedrørende almindeligt forekommende forhold under en virksomheds drift, såsom

inkasso af forretningsdebitorer samt udgifter til revision af regnskabet og opstilling af årsopgørelse, bringes til fradrag ved indkomstopgørelsen.

Udgifter ved overdragelse af ejendom eller virksomhed kan fratrækkes, henholdsvis afskrives, i det omfang, fortjeneste eller tab i forbindelse hermed vedrører den skattepligtige indkomst. Ved overdragelse af en virksomhed vil der ofte blive tale om en forholdsmæssig fordeling på de aktiver, der indgår i handelen.

Udgifter til formueadministration kan fradrages, medens *udgifter til bistand ved udfyldelsen af selvangivelsen samt til sager vedrørende opgørelsen af skattebøgen ikke kan fratrækkes* (fremhævet af mig).

Denne ændring (i januar 1972) i de vejledende anvisninger er formentlig foranlediget af 2 kendelser, der blev afsagt af landsskatteretten i 1971, nemlig kendelserne i »Meddelelser fra Landsskatteretten«, 1971, II, nr. 147 og 148. Vedrørende det nærmere indhold af disse 2 kendelser henviser jeg til det anførte nedenfor under pkt. V. Formuleringen i sidste afsnit i de vejledende anvisninger, der udsendtes i januar 1972, er bibeholdt i de følgende års vejledende anvisninger.

V. Administrativ praksis og domspraksis

Der ses ikke før skattefradragets ophævelse at have været tvivl om, at udgifter til advokat- og revisorbistand i skattesager var fradragberettigede. Til illustration heraf kan nævnes en lang række landsskatteretskendelser, f. eks. de i det følgende gengivne, som er offentliggjort i »Meddelelser fra Landsskatteretten«.

»Meddelelser fra Landsskatteretten«, 1955, I, nr. 50:

»50. LSR. I. 1952-53 nr. 23006. Kendelse afsagt den 11. november 1954.

A klagede over, at skatterådet ikke havde godkendt et af ham foretaget fradrag, stort 8.000 kr., for udgifter til sagførerbistand i anledning af forhandlinger mellem ham og Statens Ligningsdirektorat angående hans tilsvaret i henhold til eengangsskatteloven. Disse forhandlinger medførte en væsentlig nedsættelse af de ham pålignede beløb, hvorhos han blev fritaget for at svare renter af de pågældende eengangsydelser fra forfaldstid til betalingstidspunktet.

Klageren anslog, at 1.000 kr. af det samlede sagførersalær vedrørte udgifter i forbindelse med forhandlinger m. m. om rentefritagelsen.

Da Landsskatteretten måtte holde for, at sagførerudgifter til fastslåelse af størrelsen af tilsvaret i henhold til eengangsskatteloven var indkomstsfæren uvedkommende, ville den af klageren afholdte sagførerudgift i det omfang, den vedrørte dette forhold, ikke kunne fradrages i hans indkomstopgørelse. Da retten imidlertid kunne tiltræde det af klageren udøvede skøn, hvorefter 1.000 kr. af salæret måtte anses for medgået til udgifter i forbindelse med forhandlingerne om fritagelse for betaling af renter, og da rentetilsvaret vedrørte klagerens skattepligtige indkomst, blev den påklagede ansættelse nedsat med 1.000 kr.«

»Meddelelser fra Landsskatteretten«, 1957, I, nr. 43:

»43. LSR. I. 1955-56 nr. 1545. Kendelse afsagt den 21. august 1956.

Direktør A klagede over, at skatterådet ikke havde anset ham for berettiget til ved opgørelsen af sin selvangivne indkomst at foretage et fradrag på 1.250 kr. for honorar, ydet for revisorassistance i forbindelse med en skattesag.

Den ommeldte skattesag var efter de foreliggende oplysninger afsluttet med skatteefterbetaling, men uden ikendelse af straf. Herefter måtte Landsskatte-

retten holde for, at revisionshonoraret i sin helhed var af fradragsberettiget karakter. Den påklagede ansættelse blev derfor nedsat til det selvangivne beløb.«

»Meddelelser fra Landsskatteretten«, 1965, II, nr. 130:

»130. LSR. I. 1964-65 nr. 21159. Kendelse af 24. maj 1965.

Gårdejer A klagede over, at skatterådet ikke havde anset ham for berettiget til at foretage et fradrag på 7.802 kr., hvilket beløb vedrørte sagsomkostninger og advokatsalær, som han havde betalt i forbindelse med førelse af en skattesag for domstolene.

Landsskatteretten havde stadfæstet en af de stedlige ligningsmyndigheder foretagen forhøjelse af klagerens skattepligtige indkomst, hvorved der var nægtet klageren ret til fradrag for den i forbindelse med køb af en landbrugs-ejendom overtagne værdi af hugstmodent træ, idet den af klageren overtagne skov- og hugstmængde måtte anses for en bestanddel af den faste ejendom, og klageren havde herefter anlagt sag mod finansministeriet ved østre landsret med påfølgende appel til højesteret, der stadfæstede de af de tidligere instanser truffne afgørelser.

De af klageren i forbindelse med førelsen af retssagerne betalte udgifter til sagsomkostninger og advokatsalær vedrørte spørgsmålet om størrelsen af klagerens skattebetaling for det pågældende skatteår, og beløbet kunne derfor efter landsskatterettens opfattelse godkendes som en i den skattepligtige indkomst fradragsberettiget udgift. Den påklagede indkomstansættelse blev herefter nedsat med 7.802 kr. til det selvangivne beløb.«

Der ses ikke at foreligge trykte landsskatteretskendelser om det foreliggende spørgsmål fra perioden mellem skattefradragsrettens ophævelse ved lov nr. 452 af 8. december 1967, og indtil landsskatteretten afsagde de følgende 2 kendelser, der er offentliggjort i »Meddelelser fra Landsskatteretten«, 1971, II.

»147. LSR. I. 1968-69 nr. 1578. 28. september 1970.

Repræsentant A havde for skatteåret 1967-68 selvangivet sin skattepligtige indkomst til 33.334 kr. Ved ligningsmændenes ansættelse blev indkomsten skønsmæssigt ansat til 50.000 kr., og man udbad sig redegørelse for erhvervsudgifter, advokatudgift, erhvervsmæssig brug af automobil og for privatforbruget. Klagerens advokat udarbejdede et skriftligt indlæg i sagen og deltog sammen med klageren i et møde i direktoratet for Københavns skattevæsen, hvorefter skatterådet ansatte klagerens skattepligtige indkomst til det selvangivne beløb. For denne bistand betalte klageren advokaten et beløb på i alt 1.016 kr., som han bragte til fradrag ved indkomstopgørelsen for skatteåret 1968-69.

Skatterådet havde ikke godkendt dette fradrag, idet man var af den opfattelse, at en udgift som den omhandlede ikke kunne anses for fradragsberettiget efter skattefradragsrettens bortfald.

Landsskatteretten fandt efter det oplyste, at afholdelsen af den omhandlede advokatudgift måtte anses for alene at have haft betydning for selve skattetilsvarets størrelse, og at udgiften efter skattefradragsrettens bortfald ikke havde en så nær og direkte tilknytning til erhvervelsen af den skattepligtige indkomst, at den kunne anses for at være af fradragsberettiget karakter.

Den påklagede ansættelse blev herefter stadfæstet.«

»148. LSR. I. 1968-69 nr. 10610. Kendelse 2. marts 1971.

Fabrikant A klagede over, at et udgiftsbeløb på 5.189 kr. vedrørende regnskabsassistance i en skattesag ikke var anset for fradragsberettiget.

Det fremgik af sagen, at klageren i 1967 indgik forlig med statens ligningsdirektorat i en efterbetalings- og bødesag for skatteårene 1963-64 - 1967-68 incl., hvorefter han forpligtede sig til at udrede 58.957 kr. som for lidt erlagt skat og 86.000 kr. som bøde.

Efterbetalingen hvilede bl. a. på en revisionsmæssig gennemgang af klagerens regnskaber foretaget af hans revisor, som tillige bistod klageren under selve sagens behandling for skattemyndighederne. Revisorens honorar, 12.753 kr., var i henhold til hidtidig praksis fordelt forholdsmæssigt, således at kun den del, der faldt på selve skattetilsvaret i efterbetalingssagen, eller det omhandlede beløb på 5.189 kr., var bragt til fradrag ved klagerens indkomtoppgørelse for skatteåret 1968-69.

Klageren anførte, at skatterådet ikke havde været beføjet til at tilsidesætte selvangivelsen på det pågældende punkt, idet denne var udarbejdet i overensstemmelse med fast praksis, i øvrigt nærmere udformet i en vejledende anvisning fra statens ligningsdirektorat.

Ligningsdirektoratet udtalte imidlertid under sagens behandling, at denne praksis som forudsætning havde lovbestemmelsen om fradragsret for betalte personlige skatter og derfor ikke uden videre kunne overføres på skatteansættelser for skatteår, for hvilke skattefradragsretten ikke længere var gældende, ligesom fradragsret for en sådan revisorudgift ikke kunne støttes alene på statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsskatteretten fandt, at klagerens afholdelse af udgiften til revisorhonorar måtte anses for umiddelbart at have betydning alene for selve skattetilsvarets størrelse, og at udgiften efter skattefradragsrettens bortfald ikke havde en så nær og direkte tilknytning til erhvervelsen af klagerens skattepligtige indkomst, at den kunne anses for at være af fradragsberettiget karakter.

Det måtte herefter have sit forblivende ved den påklagede ansættelse.«

Som det fremgår af kendelserne LSR 1971. 147 og LSR 1971.148, nægtede landsskatteretten fradrag for de afholdte udgifter til advokat- og revisorbistand under henvisning til, at afholdelsen af disse udgifter måtte anses for umiddelbart (alene) at have haft betydning for selve skattetilsvarets størrelse, og »at udgiften efter skattefradragsrettens bortfald ikke havde en så nær og direkte tilknytning til erhvervelsen af den skattepligtige indkomst, at den kunne anses for at være af fradragsberettiget karakter«.

Så vidt det ses, foreligger der ikke trykte domsstolsafgørelser af det foreliggende spørgsmål efter skattefradragsrettens bortfald. I en utrykt østre landsretsdom af 8. april 1975 (IX afd. nr. 332/1972) traf retten dog afgørelse om, at en skatteyder havde været berettiget til i sine selvangivelser for indkomstårene 1968-69 og 1969-70 at fradrage udgifter til advokatbistand ved udførelsen af en landsskatteretssag i 1968 vedrørende indkomståret 1964-65.

Landsretten henviste herved til, at den advokatudgift, som den pågældende skatteyder havde afholdt i forbindelse med landsskatteretssagen om hans skattepligt for indkomståret 1964-65, havde en sådan tilknytning til erhvervelsen af den skattepligtige indkomst, der lå til grund for skatteansættelsen for indkomstårene 1968-69 og 1969-70, at den for hvert af disse indkomstår burde anses for en udgift, der var fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Denne afgørelse vedrørte imidlertid en skatteyder, der var omfattet af § 3, stk. 6, i lov nr. 452 af 8. december 1967. Efter den nævnte bestemmelse var retten til at fradrage betalte skatter, der var pålignet forud for indkomståret 1967-68, ved indkomstansættelsen for indkomståret 1968-69 bevaret for personer, der - som den pågældende skatteyder - blev ansat efter ligningslovens § 2

som tilflyttere. Ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst for indkomståret 1968-69 ville den pågældende skatteyder herefter have kunnet fradrage en ham for indkomståret 1964-65 pålignet og betalt skat, og betalingen heraf ville endvidere have berettiget ham til et reguleringsfradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 1969-70.

Jeg finder på baggrund af de særlige omstændigheder, der således forelå i sagen ved østre landsret, ikke, at denne afgørelse kan tillægges nogen betydning for bedømmelsen af den foreliggende sag.

VI. Skatteretlig litteratur af betydning for spørgsmålet.

Som nævnt ovenfor under afsnit III giver den meget brede formulering af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, anledning til betydelige fortolkningsproblemer. Det fremgår af skatteretlige fremstillinger, at der ved afgrænsningen af det skatteretlige omkostningsbegreb efter praksis anvendes dels en negativ, dels en positiv afgrænsning.

Den negative afgrænsning er direkte udtrykt i statsskattelovens § 6, sidste stykke, der som anført ovenfor har følgende ordlyd:

»Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.«

Det er således med denne bestemmelse fastslået, at den måde, hvorpå skatteyderen anvender indkomsten, efter at den er indtjent, er indkomstansættelsen uvedkommende.

Den positive afgrænsning af det skatteretlige omkostningsbegreb tager udgangspunkt i et krav om direkte forbindelse mellem udgift og indkomsterhvervelse. Hvis skatteyderen således har måttet forudse indkomstresultatet som en forholdsvis umiddelbar følge af den stedfundne disposition, vil udgiften som regel blive anerkendt som en fradragsberettiget driftsomkostning.

I tilfælde, hvor en udgift antages at ligge på grænsen mellem en skatteretligt anerkendt fradragsberettiget omkostning og den blotte formueanvendelse, lægges der ved afgørelsen af, hvorvidt fradragsret kan anerkendes, efter praktisk en vis vægt på, om udgiften har været sædvanlig eller nødvendig.

Mod kravet om, at der skal have været en direkte forbindelse mellem udgiften og indkomsterhvervelsen, kan det anføres, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, ikke blot taler om at »erhverve« indkomsten, men også om at »sikre og vedligeholde« den. Thøger Nielsen anfører herom i »Indkomstbeskatning I« (1965), s. 406-407, følgende:

»Det er yderst vanskeligt at klarlægge indholdet af disse ord, som måske heller ikke fra begyndelsen har været så klart gennemtænkte, at de skal presses for meget. Der er vel næppe nogen mere nærliggende måde at sikre indkomst på end at afholde udgifter med henblik på at tilvejebringe indkomstgrundlaget, men når netop udgifter af denne art diskvalificeres, kunne man synes, at de nævnte formålsangivelser bliver indholdsløse. Dette er dog ikke rigtigt, idet man kan indlægge den fornuftige mening i ordene, at det ved disse er blevet fastslået, *at skatteyderen ikke behøver at godtgøre, at en indkomst ikke ville være opnået, hvis udgiften ikke var blevet afholdt.* Anlægger man denne fortolkning, kan man samtidig hævde, at udgifter, hvis formål nærmest må kaldes sikring og vedligeholdelse af indkomsten, på ganske samme måde som

andre omkostninger, må have en direkte forbindelse med selve indkomstoppebørslen.«

Specielt vedrørende retssagsudgifter anfører Thøger Nielsen i »Indkomstbeskatning I« (1965), s. 419, at »for så vidt angår retssagsudgifter bør det imidlertid også erindres, at disse helt bortset fra sagens baggrund i form af eventuelle lovovertrædelser kan frakendes omkostningskarakter, fordi de savner den fornødne direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen.«

I C. Helkett: »Opgørelse af den skattepligtige indkomst« (12. udgave, 1977), s. 298, anføres det, at »i øvrigt anlægger praksis som hovedretningslinje det synspunkt, at omkostninger af den nævnte art (udgifter til advokatbistand i almindelighed; min bemærkning) såvel som udgifter til retssager anses for et tillæg til en hovedudgift, og spørgsmålet, om de kan fradrages ved indkomstopgørelsen, afhænger af fradrageretten for det krav, som er forudsætningen for deres eksistens. Drejer det sig om *erhvervelse eller bevarelse af en ret-tighed* af ubestemt varighed eller varig karakter, eller *vedrører sagen den skattepligtiges formuesfære*, vil fradrag som hovedregel blive nægtet.«

I »Lærebog om indkomstskat« (3. udgave, 1978) af Ole Bjørn, Lida Hulgaard og Aage Michelsen anføres det s. 206, at »retssags- og advokatudgifter behandles på samme måde som de krav, udgifterne er knyttet til.«

Spørgsmålet er i øvrigt omtalt i forskellige tidsskrifter, senest - med ret udførlig kritisk vurdering - i advokat Finn Thomsens artikel i Ugeskrift for Retsvæsen 1979, s. 285 ff.

VII. Nyere lovgivningspolitiske overvejelser.

Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer har i løbet af det sidste par år gentagne gange anmodet ministeren for skatter og afgifter om at fremsætte lovforslag med henblik på at tilvejebringe hjemmel til fradragsret for omkostninger til advokat- og revisorbistand i skattesager. Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer har i henvendelserne til ministeren bl. a. henvist til de væsentlige retssikkerhedshensyn, som kunne begrunde en sådan regel.

Ministeren for skatter og afgifter har senest besvaret disse henvendelser i skrivelse af 7. februar 1980, hvori ministeren meddelte, »at jeg af hensyn til konsekvenserne ikke mener at kunne imødekomme Advokatrådets og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer anmodning om, at jeg søger lov-hjemmel for, at omkostninger til advokat- og revisorbistand i skattesager i alle tilfælde kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det forekommer mig bl. a. vanskeligt at begrunde en sådan fradragsret alene i skattesager og ikke i andre sager mod det offentlige«.

Den sidste passus i denne udtalelse forekommer mig ikke helt klar. Det følger af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at advokat- og revisoromkostninger i sager mod det offentlige (og mod private) efter omstændighederne vil kunne fradrages i den skattepligtige indkomst.

Ministeren for skatter og afgifter havde forinden den ovennævnte besvarelse af henvendelsen fra Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer indhentet en udtalelse af 25. september 1979 fra statsskattedirektoratet, der bemærkede, »at man intet finder at indvende mod den af Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer fremsatte anmodning om, at der tilvejebringes hjemmel til, at udgifter til advokat- og revisorbistand i skattesager kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

Administrativt vil en bestemmelse herom betyde en mindre lettelse, da ligningsmyndighederne ikke skal foretage et skøn over den del af revisorhonorarer, der vedrører regnskabsbistand, og den del, der vedrører opgørelsen af den skattepligtige indkomst og udarbejdelsen af selvangivelsen.

På den anden side vil forslaget formentlig medføre en vis stigning af klagesagerne.«

I skrivelse af 11. marts 1980 har Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer anmodet ministeren for skatter og afgifter om at tage sagen op til fornyet overvejelse. Genpart af skrivelsen til ministeren er efter det oplyste samtidig blevet sendt til orientering for folketingets retsudvalg.

Den 15. april 1980 har medlemmer af partiet Venstres folketingsgruppe fremsat forslag til folketingsbeslutning »om fradrag i den skattepligtige indkomst for udgifter til varetagelse af den enkelte borgers rettigheder og pligter over for det offentlige«. Forslagsstillerne har i bemærkningerne til forslaget til folketingsbeslutning anført, at de senere års samfundsmæssige udvikling har medført, at det offentlige i stigende omfang foretager indgreb i den private ejendomsret og i borgernes personlige og erhvervsmæssige forhold. Forslagsstillerne finder det på baggrund heraf ikke rimeligt, at borgernes udgifter til sagkyndig bistand, f. eks. honorarer til advokat, revisor m. fl. til bl. a. skattesager, normalt ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ifølge den nugældende skattelovgivning.

VIII. Konklusion.

Jeg finder ikke, at formuleringen af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller de almindeligt anerkendte fortolkningsprincipper vedrørende denne bestemmelse, som de er kommet til udtryk i den skatteretlige litteratur, i væsentlig grad er egnet til at yde bidrag til løsning af det foreliggende specielle spørgsmål om fradragsret for advokatomkostninger, der er afholdt i en skattesag.

Som det fremgår af det ovenfor under afsnit V anførte, er landsskatterettens kendelse af 9. oktober 1978 i overensstemmelse med landsskatterettens praksis gennem de sidste 9 år. Denne praksis er ikke underkendt af domstolene.

Jeg finder ikke at have tilstrækkeligt grundlag for at kritisere landsskatterettens kendelse af 9. oktober 1978.

Efter min mening kan rigtigheden af denne afgørelse dog give anledning til nogen tvivl. Som det fremgår af afsnit V ovenfor, var det fast antaget før skattefradragsrettens bortfald ved lov nr. 452 af 8. december 1967, at der var fradragsret for advokat- og revisoromkostninger i skattesager. Denne anerkendelse af fradragsret for advokatomkostninger i skattesager, som i øvrigt udtrykkeligt fremgik af de vejledende anvisninger fra 1966 og 1967, kan ses på baggrund af, at der i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra d, (og senere i ligningslovens § 14, stk. 1) var adgang til at fradrage de i indkomståret betalte, personlige skatter. Da de i indkomståret betalte, personlige skatter for så vidt blev ligestillet med egentlige driftsud-

gifter, jfr. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og da udgifter til advokatbistand vedrørende egentlige driftsudgifter var (og er) fradragsberettigede, var det konsekvent også at anerkende fradragsret for omkostninger til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret.

Det er klart, at med skattefradragsrettens ophævelse (ved lov nr. 452 af 8. december 1967) fra og med skatteåret 1968-69 bortfaldt denne formelle begrundelse for at anerkende fradragsret for udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret.

Det må imidlertid forekomme mig at være med tvivlsom berettigelse, når bortfaldet af denne formelle begrundelse er tillagt den betydning, at fradragsret for udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende opgørelsen af skattetilsvaret er anset for ophævet.

For det første er det efter min mening ikke udelukket (fortsat) at fortolke statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, således, at der er fradragsret for de omtalte advokatudgifter m. v., jfr. mine bemærkninger ovenfor.

For det andet forekommer det mig klart, at de reale hensyn/rimelighedsbetragtninger, der taler for den omtalte fradragsret, har ganske samme vægt efter skattefradragsrettens ophævelse. Det bemærkes herved, at det må forekomme mig forståeligt, at det er vanskeligt for skatteydere at acceptere den nu praktiserede ordning, hvorefter de generelt er afskåret fra at få fradrag for deres udgifter til advokat- eller revisorbistand i skattesager. Og jeg må på linje med bl. a. advokatsamfundet og forskellige tidsskriftsartikler finde, at ordningen indebærer visse klare betænkeligheder ud fra retssikkerhedshensyn (kan motivere en tilbageholdenhed med at rejse begrundede sager; kan medføre reelt tab ved at føre en sag, selv om denne vindes).

For det tredje er der ikke i forarbejderne til lov nr. 452 af 8. december 1967, hvorved skattefradragsretten blev ophævet, grundlag for den antagelse, at der samtidig tilsigtedes en ændring på her omtalte punkt. Så vidt jeg kan se, er forholdet således det, at der alene på grundlag af bortfaldet af den ovenfor omtalte formelle begrundelse for fradragsret med hensyn til advokatudgifter m. v. er tilvejebragt en ny løsning af spørgsmålet herom, uanset at dette spørgsmål slet ikke har været fremlagt til lovgivningspolitisk løsning, og uanset at spørgsmålet tilsiger en selvstændig vurdering.

Medens jeg som nævnt ikke har fundet tilstrækkeligt grundlag til at kritisere landsskatterettens afgørelse af 9. oktober 1978, finder jeg imidlertid at burde bemærke, at en domstolsafgørelse af sagen kunne være ønske-

lig, dels fordi rigtigheden af landsskatterettens afgørelse - som omtalt ovenfor - efter min mening ikke er utvivlsom, dels fordi der knytter sig en principiel interesse til en domstolsafgørelse af det foreliggende spørgsmål.

Fristen for at indbringe landsskatterettens kendelse for domstolene er 6 måneder regnet fra afsigelsen af landsskatterettens kendelse. Fristen for at indbringe landsskatterettens kendelse af 9. oktober 1978 er således udløbet nu.

Jeg har imidlertid samtidig hermed henledt (A's) opmærksomhed på, at han ved henvendelse til skattedepartementet vil kunne få oplyst, om departementet efter omstændighederne vil undlade at nedlægge påstand om afvisning af en sag ved domstolene på grund af fristoverskridelsen.

Jeg har meddelt (A), at jeg - i givet fald - vil være indstillet på at henstille til skattedepartementet, at departementet meddeler en tilkendegivelse om fristspørgsmålet som den omtalte.

Jeg har endvidere foreslået (A), at han, såfremt han ønsker sagen indbragt for domstolene og i forbindelse med sagsanlægget ansøger om fri proces, underretter mig herom. Jeg vil i så fald være indstillet på over for justitsministeriet at henstille, at hans ansøgning imødekommes, selv om han ikke opfylder de almindelige økonomiske betingelser herfor i retsplejelovens § 330.

Jeg finder ikke grundlag for at kunne foretage videre vedrørende sagen.

Jeg finder heller ikke grundlag for at foretage videre vedrørende det generelle fradragsspørgsmål vedrørende advokatudgifter m. v., som sagen illustrerer; jeg henviser herved til, at dette spørgsmål nu er rejst i folketinget, jfr. ovenfor s. 459-60.

Jeg vil gøre folketingets retsudvalg bekendt med denne redegørelse.

Jeg sender endvidere ministeriet for skatter og afgifter, skattedepartementet, et eksemplar af redegørelsen.«

Efter at A havde meddelt mig, at han agtede at indbringe landsskatterettens kendelse for domstolene, henstillede jeg til skattedepartementet, at departementet meddelte A, at departementet ville undlade at nedlægge påstand om afvisning af en sag ved domstolene på grund af fristoverskridelsen.

I skrivelse af 26. juni 1980 meddelte skattedepartementet A, at departementet efter omstændighederne ikke ville påstå sagen afvist, såfremt landsskatterettens kendelse blev indbragt for domstolene inden 4 uger fra skrivelsens dato.

I skrivelse af 11. august 1980 meddelte A mig, at hans advokat havde oplyst, at der for østre landsret ville blive indbragt en sag om fradragsret i et tilfælde, som var helt analogt med hans, og som drejede sig om et væsentligt større beløb, og at han derfor havde besluttet ikke at indbringe sin sag for retten.

Supplerende oplysninger om sagen

Ved østre landsrets dom af 18. juni 1982 fik vedkommende skatteyder medhold i, at han kunne nedsætte sin skattepligtige indkomst med udgifterne til advokat- og revisorbistand (224.651 kr.). I præmisserne anførte retten følgende:

»Sagsøgte har ikke bestridt, at udgifter til advokat- og revisorbistand i sager vedrørende beregning af den skattepligtige indkomst blev anset for fradragsberettiget efter statsskatteloven - senest § 6, stk. 1 a) - indtil samme lovs § 6, stk. 1 d) blev ophævet ved lov nr. 452 af 8. december 1967. Uden positiv lovbestemmelse findes det betænkeligt alene på grundlag af de af sagsøgte påberåbte anbringender at antage, at den gennem mange år hjemlede ret til at fradrage advokat- og revisoromkostninger m.v., der knytter sig til fradragsberettigede driftsomkostninger, er bortfaldet.

Da opgørelsen af omkostningerne ikke er bestridt af sagsøgte, tages sagsøgerens påstand herefter til følge.«

Dommen blev anket til højesteret, men anken blev senere hævet.