



Gæld i statsskattelovens forstand

Udtalt, at der ikke er holdepunkter for at antage, at udtrykket »gæld« i statsskattelovens § 13 skal forstås anderledes end inden for formueretten iøvrigt, og at en gæld i form af et restskattekrav derfor efter indkomstårets udløb må anses for stiftet i forhold til skatteyderen senest på tidspunktet for myndighedernes afgørelse.

Tilbagesendt sagen til Landsskatteretten med henblik på rettens genoptagelse af sagen.

(J. nr. 1987-1427-223).

Advokat A klagede for B over Landsskatterettens kendelse, hvorved B ikke blev anset for berettiget til at fradrage et restskattebeløb på 1.682.755,00 kr. ved formueopgørelsen for indkomståret 1983, da beløbet først fremgik af en slutopgørelse, modtaget i 1984. Ved afgørelsen tilsluttede Landsskatteretten sig en udtalelse fra Statsskattedirektoratet om, at restskat skal være pålignet for at kunne fradrages ved formueopgørelsen, jf. »det almindelige princip om, at et krav skal have en fornøden klarhed, før det påhviler debitor som aktuel gæld«.

Af sagens akter fremgik det, at Århus Skattevæsen, ligningskommissionen, i 1983 påtænkte at forhøje B's skattepligtige indkomst for indkomståret 1982 med 2.230.651 kr. B blev indkaldt til møde den 30. november 1983. På mødet anmodede B om, at sagen blev afgjort således, at en ny slutopgørelse kunne foreligge inden udgangen af 1983.

B modtog herefter en kendelse fra ligningskommissionen dateret 16. december 1983, hvorved hendes selvangivne skattepligtige indkomst for 1982 blev forhøjet med 2.230.651 kr. til en skattepligtige indkomst på 2.500.325 kr. Først i 1984 modtog B en slutopgørelse udvisende en restskat på 1.713.529 kr. Forinden havde B i 1983 modtaget en første slutopgørelse lydende på en restskat på 30.774 kr. Ved opgørelsen af B's skattepligtige formue for indkomståret 1983 foretog hendes revisor fradrag for

FOB nr. 88.170

den efter kendelsen fra ligningskommissionen af 16. december 1983 skyldige restskat.

I en skrivelse fra Århus Skattevæsen blev det meddelt, at B's skattepligtige formue for indkomståret 1983 blev forhøjet med 1.713.529 kr., idet fradraget for restskat vedrørende indkomståret 1982 ikke kunne godkendes, da påligningen ikke havde fundet sted inden den 31. december 1983.

B's revisor klagede herefter til Skatterådet for Århus Skattekreds over den af Århus Skattevæsen foretagne formueansættelse for indkomståret 1983. Revisoren gjorde gældende, at han under forhandlingen med skattemyndighederne på mødet den 30. november 1983 havde henledt opmærksomheden på B's interesse i at få kendelse og ændret slutopgørelse inden udgangen af 1983. Han henviste endvidere til, at ligningskommissionens kendelse var dateret 16. december 1983, og at det forekom urimeligt, at det forhold, at den anden slutopgørelse først fremkom i 1984, skulle være til hinder for at fradrage de yderligere pålignede skatter i formueopgørelsen for indkomståret 1983. Han gjorde samtidig opmærksom på, at restskatten for 1982 (30.774 kr.) ifølge første slutopgørelse ikke var fradraget i den ansatte formue.

Skatterådet godkendte ved sin afgørelse af 10. juni 1985 kun fradraget for pålignet restskat vedrørende indkomståret 1982 i henhold til den første slutopgørelse og ansatte herefter B's skattepligtige formue til 3.224.189 kr. Som begrundelse for afgørelsen anførte skatterådet følgende:

»Ansættelsen er i øvrigt fastholdt, idet restskat ifølge slutopgørelse nr. 2 vedrørende indkomståret 1982 ikke anses for at være fradragsberettiget ved formueopgørelsen for indkomståret 1983 pr. 31. december 1983, da nævnte slutopgørelse først er fremsendt i 1984, hvorefter restskatten ikke er pålignet pr. 31. december 1983, jf. Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 26-1983 af 1. september 1983.«

B's revisor klagede til Landsskatteretten over skatterådets afgørelse. Revisoren anførte, at det forekom urimeligt, at B ved opgørelsen af sin skattepligtige formue for indkomståret 1983 ikke skulle kunne fradrage skyldige skatter for indkomståret 1982 på grund af skattevæsenets langsomme administrative behandling af sagen.

Ved en påtegningsskrivelse oversendte Landsskatteretten sagen til Statsskattedirektoratet, idet retten udbad sig en udtalelse med hensyn til, »om man på baggrund af de i sagen foreliggende omstændigheder finder mu-

lighed for at gå videre ad den i Landsskatterettens kendelse af 19. april 1983 ... anviste retning, d.v.s. give klageren medhold, herunder om der kan anføres administrative modhensyn heroverfor«.

Statsskattedirektoratet udtalte herefter i en påtegningskrivelse til Landskatteretten følgende:

»Det fremgår af Landsskatterettens kendelse af 19. april 1983 (1 sr 1983.112), at man ved afgørelsen har forudsat, at en restskat skal være pålignet i slutningsåret, før den påhviler den skattepligtige som en aktuel gæld, der i henhold til statsskattelovens § 13 a kan bringes til fradrag ved formueopgørelsen.

Statsskattedirektoratet er af den opfattelse, at en praksis, hvorefter det ikke er en betingelse, at en restskat er pålignet, før den kan bringes til fradrag ved formueopgørelsen, vil bryde med det almindelige princip om, at et krav skal have en fornøden klarhed, før den påhviler debitor som en aktuel gæld.

På denne baggrund finder Statsskattedirektoratet ikke, at der er tilstrækkelig grundlag for at bringe restskat til fradrag ved formueopgørelsen i større omfang, end hvad der fremgår af nævnte landsskatteretskendelse.

Det må således fastholdes, at restskat kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige formue i det omfang, den fremgår af en slutopgørelse (årsopgørelse), der er modtaget i samme indkomstår.«

Ved kendelsen af 11. juni 1987 tiltrådte Landsskatteretten skatterådets ansættelse af B's skattepligtige formue for indkomståret 1983, idet Landskatteretten tilsluttede sig Statsskattedirektoratets udtalelse.

I klagen til mig anførte advokat A følgende:

»...

Det forekommer anstødeligt, at skattemyndighederne ved bevidst at udskyde »EDB-kørsel« af skatteyderens ved kendelse af 16. december 1983 ændrede indkomstopgørelse, eller på grund af dårlig planlægning eller manglende kapacitet, vilkårligt skal påføre skatteyderne ekstra skatter, under henvisning til en formelt administrativ udstukken regel om, at restskat først påhviler debitor som en aktuel gæld, når den er endeligt pålignet ved fremsendelse af slutopgørelse.

Skattemyndighederne kan på denne måde vilkårligt skaffe sig et ekstra provenu, som der iøvrigt i skattelovgivningen ikke er hjemmel til.

...«

I en skrivelse anmodede jeg Landsskatteretten om en udtalelse i anledning af klagen og i den forbindelse tillige om oplysning om, i hvilket omfang ligningskommissionens kendelse om skatteansættelsen for det pågældende indkomstår kunne siges at savne fornøden klarhed med hensyn til den deraf følgende opståede restskats størrelse.

I sin udtalelse henholdt Landsskatteretten sig til kendelsen af 11. juni 1987 og tilføjede:

» ... at retten efter overvejelser har tilsluttet sig Statsskattedirektoratets opfattelse af, at restskattebeløbet først kan anses klart konstateret gennem den i databehandlingssystemet i 1984 udfærdigede slutopgørelse (nu årsopgørelse), jf. Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 1983-26 af 1. september 1983 samt direktoratets under sagen afgivne udtalelse af 19. marts 1987.«

Under hensyn til den vægt, som Landsskatteretten tillagde klarhedskriteriet, anmodede jeg i en skrivelse Landsskatteretten om en udtalelse om, i hvilket omfang ligningskommissionens kendelse om forhøjelse af den skattepligtige indkomst kunne siges at savne fornøden klarhed med hensyn til størrelsen af den restskat, der vil komme til at fremgå af den nye slutopgørelse (nu årsopgørelse). Jeg anmodede i den forbindelse Landsskatteretten om at oplyse, om en tilsvarende uklarhed ville kunne siges at foreligge, såfremt skatteyderen (i 1983) havde fået skattevæsenet til at foretage »serviceberegning« af restskattens størrelse.

Hertil anførte Landsskatteretten i en skrivelse følgende:

» ...

I en under sagen afgiven erklæring har Statsskattedirektoratet udtalt, at klarhedskriteriet efter direktoratets opfattelse ikke isoleret set kan begrunde, at årsopgørelsens dato bør foretrækkes frem for kendelsens dato, idet man dog henleder opmærksomheden på, at Statsskattedirektoratets under Landsskatteretssagen fremførte betænkeligheder ikke udelukkende var knyttet til klarhedskriteriet, men også til, at der ved anvendelse af kendelsens dato sker en glidning i retning af, at den blotte mulighed for at be-

regne skatten medfører fradragsret ved formueopgørelsen. Dette ville efter Statsskattedirektoratets opfattelse dels være i strid med Vestre Landsrets dom af 17. august 1973 (U. 1974.387), dels åbne for en argumentation om, at ikke kendelsens dato, men ligningskommissionens beslutning eller andre tidspunkter bør være afgørende.

Landsskatteretten kan for sit vedkommende i det hele henholde sig til den således afgivne udtalelse.«

I en skrivelse fremsatte advokat A sine bemærkninger til Landsskatterettens seneste udtalelse og anførte følgende:

»... i dommen, U. 1974.387 V, var der ikke sket nogen ligning af skatteyderens selvangivelse på det relevante tidspunkt. Skatteyderen fratrak her den af ham beregnede restskat vedrørende det indkomstår, selvangivelsen vedrørte. Skatteyderen havde således pr. 31.12.1970 fratrukket den af ham beregnede restskat vedrørende indkomståret 1970, førend ligningsmyndighederne havde taget stilling til den selvangivne indkomst- og formueopgørelsen.

I nærværende sag er forholdet derimod dette, at ligningskommissionen rent faktisk havde truffet en afgørelse pr. 16. december 1983 vedrørende indkomstansættelsen for indkomståret 1982, således at der rent faktisk var sket en ligning af indkomstansættelsen for indkomståret 1982. På dette tidspunkt kan der selvsagt ikke herske nogen tvivl om størrelsen af restskatten.

Det bemærkes da også, at såvel Statsskattedirektoratet som Landsskatteretten tiltræder, at klarhedskriteriet ikke kan føre frem til det af skattemyndighederne forfægtede resultat.

Statsskattedirektoratet anfører videre i redegørelsen af 24. marts 1988, at anerkendes et tidspunkt for årsopgørelsen, vil dette være i strid med dommen, U. 1974.387 V.

Dette synspunkt kan ikke tiltrædes allerede som følge af det ovennævnte, idet der i nærværende sag er sket en prøvelse af indkomst- og skatteansættelsen. Selve opgørelsen af skattekravet vil enhver skattekyndig kunne beregne ved opslag i en tabel.

Det bemærkes endvidere, at finansministeren iøvrigt under proceduren i dommen, U. 1974.387 V, pegede på det forhold, at skattemyndighederne

ofte tilsidesatte den selvangivne indkomst - hvilket klart viser, at dommen ikke omfatter et tilfælde, hvor den selvangivne indkomst af skattemyndighederne er efterprøvet og fastsat.

Dernæst skal anføres, at Landsskatteretten ved kendelsen ref. i Meddelelser fra Landsskatteretten 1983 nr. 112 ... har tiltrådt det synspunkt, at Vestre Landsrets dom af 17. december 1973 ikke omhandler et tilfælde, hvor der er tale om restskatter, der er pålignet i slutningsåret (restskatter pålignet i 1976 vedrørende indkoståret 1976).

Såfremt det imidlertid lægges til grund, at Vestre Landsrets dom af 17. december 1973 kan anvendes i nærværende sag, gøres gældende, at der i førnævnte kendelse fra 1983 er sket en ændring af retstilstanden, jf. her Rene Mikkelsen og Elisabeth Rask Jørgensen, Formuebeskatning, s. 101-102. ...

Endelig gøres gældende, at såfremt det lægges til grund, at restskatter først kan fradrages på det tidspunkt, hvor skatteyderen fra skattemyndighederne har modtaget en opgørelse vedrørende restskatterne, bør det ikke komme B til skade, at en sådan opgørelse først er modtaget i 1984, når der allerede ultimo november 1983 af B's repræsentant blev fremsat anmodning om, at en sådan opgørelse blev fremsendt inden 31.12.1983, ligesom anmodning netop blev fremsat med henblik på at sikre, at der ikke skulle svares formueskat af den skat, der ville blive følgen af ligningskommissionens kendelse af 16. december 1983.«

I en skrivelse bad jeg Landsskatteretten - eventuelt efter forud indhentet erklæring fra Statsskattedirektoratet - tage stilling til det, advokat A havde anført i den ovennævnte skrivelse. Til brug for min afsluttende behandling af sagen bad jeg endvidere Landsskatteretten efter forud indhentet erklæring fra Statsskattedirektoratet oplyse, om B efter modtagelsen af ligningskommissionens kendelse af 16. december 1983 inden den 1. januar 1984 kunne have indbetalt den beregnede restskat med den virkning, at restskatten ikke skulle medregnes ved opgørelsen af hendes skattepligtige formue for indkomståret 1983.

I en udtalelse fastholdt Statsskattedirektoratet sin tidligere udtalelse og anførte endvidere følgende:

» ...

Hvad angår bemærkningerne vedrørende Vestre Landsrets dom af 17. december 1973 og kendelsen refereret i LSR-meddelelser 1983 nr. 112, skal direktoratet oplyse, at man for så vidt angår Vestre Landsrets dommen er enig i, at den vedrører endnu ikke pålignede skatter.

I dommens præmisser udtaler Vestre Landsrets dommere, at:

» ... skatter der på tidspunktet for formueopgørelsen ikke er pålignede, eller vel er pålignede, men ikke forfaldne, ikke kan fradrages ved formueopgørelsen ...«

Den omtalte landsskatteretskendelse af 19. april 1983 ændrer således alene Vestre Landsrets dom, for så vidt angår »forfaldsprincippet«. Direktoratet finder herefter, at Vestre Landsrets dommen kan anvendes i nærværende tilfælde, idet påligningstidspunktet efter fast praksis er slutopgørelsestidspunktet.

Med hensyn til anførelsen vedrørende gaveafgift finder direktoratet ikke, at de to nævnte afgørelser (Rene Mikkelsen m.fl. p. 103) er udtryk for, at anslået gaveafgift i alle tilfælde er fradragsberettiget.

Hvad angår en eventuel indbetaling af restskatten for indkomståret 1982 udløb fristen for frivillig indbetaling den 15. marts 1983. Dette medfører, at en indbetaling i december 1983 ville anses for vedrørende indkomståret 1983.

Endelig skal direktoratet påpege, at såfremt der sker en »glidning« med hensyn til påligningstidspunktet, vil det medføre, at nogle skatteydere skal medtage overskydende skat ved formueopgørelsen, uanset de rent faktisk ikke har rådighed over beløbet.«

I sin udtalelse henholdt Landsskatteretten sig i det hele til Statsskattedirektoratets ovennævnte udtalelse.

I en skrivelse til advokat A udtalte jeg følgende:

»Statsskattelovens § 13 har følgende ordlyd:

»Ved beregningen af den skattepligtige formue bliver at fradrage i den samlede aktivmasse:

a. Den skattepligtiges gæld.

...«

I Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 26 af 1. september 1983 om fradrag i formueopgørelsen for restskat er anført følgende:

» 1. Efter hidtidig praksis har der ikke været fradrag ved formueopgørelsen for uforfaldne skatter, jf. ligningsvejledningen 1982, N 4.1.

Ved kendelse af 19. april 1983 har Landsskatteretten imidlertid anerkendt, at restskat, der er pålignet i slutligningsåret, påhviler den skattepligtige som en aktuel gæld, der i henhold til statsskattelovens § 13, a, vil kunne bringes til fradrag ved formueopgørelsen, uanset den ikke på formueopgørelsestidspunktet er forfalden.

Landsskatteretskendelsen vil ikke blive indbragt for domstolene.

2. Herefter kan den restskat, der er angivet på slutopgørelsen, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtiges formue for det indkomstår, hvori slutopgørelsen er modtaget. Dette gælder også, selv om beløbet ikke opkræves særskilt, men henføres som yderligere tilsvær for det efterfølgende år.

Restskat er fradragsberettiget, når der er givet henstand med betalingen, også selv om henstanden er givet på grund af klagebehandling.

Der er fortsat ikke fradragsret for indkomstårets beregnede restskat.

3....«

Statsskattelovens § 13 giver som anført mulighed for, at skyldige skatter og afgifter i et vist omfang kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

I en Højesteretsdom, der er gengivet i Ugeskrift for Retsvæsen 1925, s. 552, antog Højesteret, at skatter, der er pålignet, men som ikke var forfaldne, ikke kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige formue. Højesteret anførte, at pålignede, men endnu ikke forfaldne skatter efter almindelig sprogbrug ikke kunne sidestilles med en gæld, der påhvilede den skattepligtige. Den praksis, der blev fastlagt ved denne dom, har været fulgt i senere domspraksis. Ved en kendelse (1983.112) fraveg Landsskatteretten imidlertid denne praksis. Landsskatteretten fastslog, at en pålignet, men uforfalden restskat er en aktuel gæld, der påhviler den skattepligtige, og som derfor vil kunne fradrages ved formueopgørelsen. I an-

ledning af kendelsen udsendte Statsskattedirektoratet det ovennævnte cirkulære af 1. september 1983. Af cirkulæret fremgår det, at en restskat, der er angivet på en slutopgørelse (nu årsopgørelse), kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige formue for det indkomstår, hvori slutopgørelsen er modtaget.

Landsskatterettens kendelse af 11. juni 1987 i den foreliggende sag er truffet i overensstemmelse hermed.

Sagen rejser imidlertid spørgsmålet om, hvorvidt det er holdbart, at det er årsopgørelsens dato fremfor ligningsmyndighedernes kendelses dato, der lægges til grund ved bedømmelsen af, om en restskat kan anses for en gæld, der kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Ved kendelsen har ligningsmyndighederne truffet afgørelse om skatteyderens indkomst- og formueforhold, og en eventuel gæld i form af et restskattekrav må således efter almindelige formueretlige regler anses for opstået i relation til skatteyderen. Ved årsopgørelsen foretager skattemyndighederne - på grundlag af kendelsen - blot en beregning af restskattens størrelse.

Efter almindelige formueretlige regler anses en fordring normalt for at være opstået, når de retsstiftende kendsgerninger er indtruffet. **Statsskattelovens § 13** anvender udtrykket »gæld«; og der er efter min opfattelse ikke holdepunkter for at antage, at dette udtryk skal forstås anderledes end inden for formueretten i øvrigt. En gæld i form af et restskattekrav må derfor - i henhold til almindelige formueretlige regler - efter indkomstårets udløb anses for stiftet i forhold til skatteyderen senest på tidspunktet for myndighedernes afgørelse. At den beregning, der foretages ved årsopgørelsen, efter omstændighederne kan være kompliceret, får efter min opfattelse ikke indflydelse på tidspunktet for gældens stiftelse.

Under en drøftelse med repræsentanter for Landsskatteretten og Statsskattedirektoratet gav jeg på baggrund af det anførte udtryk for den opfattelse, at kendelsesdatoen bør være afgørende for, om der kan ske fradrag for restskat ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Landsskatterettens og Statsskattedirektoratets repræsentanter bestred ikke denne opfattelse, men henviste til, at det ville betyde en praksisændring, hvis standpunktet blev fulgt. Statsskattedirektoratets repræsentant fandt dog ikke, at en sådan praksisændring ville være forbundet med væsentlige administrative problemer.

Landsskatterettens repræsentant erklærede sig indstillet på at tage den foreliggende sag (og praksis) op til fornyet overvejelse på baggrund af det, som jeg havde anført under drøftelsen.

Jeg har samtidig hermed tilbagesendt sagens akter til Landsskatteretten med henblik på rettens genoptagelse af sagen.

Jeg har anmodet Landsskatteretten om at underrette mig om rettens fornyede kendelse til (B).

... «