

# Uddannelsesudgifter og udgifter til faglig dygtiggørelse i skatteretlig belysning

*Et bidrag til en analyse af det skatteretlige omkostningsbegreb.*

Af KJELD HEMMINGSEN\*)

## *Resume:*

Med et vist mismod synes den skattekyndige at måtte erkende, at umiddelbar situationsfornemmelse fører meget langt, når omkostninger skal skatteretligt placeres.

Et strukturelt omkostningsbegreb ser imidlertid ikke den konkrete situationsbedømmelse som et udslag af primitivitet eller magtesløshed over for opgaven at opstille brugbare omkostningskriterier, men som led i selve begrebsdannelsen.

Dette illustreres gennem retstilstanden på uddannelses- og dygtiggørelsesområdet.

## *Statsskattelovens omkostningskriterier.*

Få områder inden for skatterettens mange discipliner har været så domineret af abstrakt tænkning og diskussion som omkostningsområdet, og få områder er måske vanskeligere at angribe efter abstrakte mønstre end netop dette.

Årsagerne hertil må søges i selve indkomstskattesystemets opbygning.

Statsskattelovens årsindkomstbegreb<sup>1)</sup> forudsætter principielt en periodeisoleret opgørelse af den indkomst, der skal danne grundlag for beskatning. Denne forudsætning betegnes gerne som forudsætningen eller princippet om indkomstårets ukrænkelighed.

Med et sådant udgangspunkt er der intet mærkeligt i, at den afgørende sontring mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke fradragsberettigede anlægsomkostninger har været søgt foretaget på et periodisk grundlag. Denne sontring lider imidlertid af den potentielle svaghed, at den for én periodes vedkommende vil have et sæt driftsomkostninger og et sæt anlægsomkostninger, for en anden periodes vedkommende et andet

\*) Amanuensis, cand. jur., Erhvervsretligt institut, Handelshøjskolen i København.

<sup>1)</sup> Statsskattelovens § 4, jfr. § 9, jfr. nu kildeskattelovens § 22.

# Uddannelsesudgifter og udgifter til faglig dygtiggørelse i skatteretlig belysning

*Et bidrag til en analyse af det skatteretlige omkostningsbegreb.*

Af KJELD HEMMINGSEN\*)

## *Resume:*

Med et vist mismod synes den skattekyndige at måtte erkende, at umiddelbar situationsfornemmelse fører meget langt, når omkostninger skal skatteretligt placeres.

Et strukturelt omkostningsbegreb ser imidlertid ikke den konkrete situationsbedømmelse som et udslag af primitivitet eller magtesløshed over for opgaven at opstille brugbare omkostningskriterier, men som led i selve begrebsdannelsen.

Dette illustreres gennem retstilstanden på uddannelses- og dygtiggørelsesområdet.

## *Statsskattelovens omkostningskriterier.*

Få områder inden for skatterettens mange discipliner har været så domineret af abstrakt tænkning og diskussion som omkostningsområdet, og få områder er måske vanskeligere at angribe efter abstrakte mønstre end netop dette.

Årsagerne hertil må søges i selve indkomstskattesystemets opbygning.

Statsskattelovens årsindkomstbegreb<sup>1)</sup> forudsætter principielt en periodeisoleret opgørelse af den indkomst, der skal danne grundlag for beskatning. Denne forudsætning betegnes gerne som forudsætningen eller princippet om indkomstårets ukrænkelighed.

Med et sådant udgangspunkt er der intet mærkeligt i, at den afgørende sontring mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke fradragsberettigede anlægsomkostninger har været søgt foretaget på et periodisk grundlag. Denne sontring lider imidlertid af den potentielle svaghed, at den for én periodes vedkommende vil have et sæt driftsomkostninger og et sæt anlægsomkostninger, for en anden periodes vedkommende et andet

\*) Amanuensis, cand. jur., Erhvervsretligt institut, Handelshøjskolen i København.

<sup>1)</sup> Statsskattelovens § 4, jfr. § 9, jfr. nu kildeskattelovens § 22.

tilsvarende omkostningssæt. Noget egentligt kvalitativt særkende bliver der da ikke plads til<sup>2)</sup>).

Grundsætningen om indkomstårets ukrænkelighed er heller aldrig fuldtud accepteret af domstole og skattemyndigheder. I skatteretlig henseende har man ikke på noget tidspunkt forestillet sig en så snæver sammenhæng mellem indtægter og udgifter, at eksempelvis efterbetalinger af lønninger vedrørende arbejdsindsatser præsteret i andre indkomstår ikke skulle være fradragsberettigede lønudgifter. Fradragsret indrømmes også for udgifter til reklame-, repræsentations-, rationaliserings- og forskningsformål, selv om sådanne udgifter kun sjældent vil have udspillet deres rolle i det enkelte indkomstår. Tværtimod vil de efter omstændighederne kunne medvirke til endog vidtrækkende ændringer af virksomheden på kortere eller længere sigt<sup>3)</sup>).

Berøvet illusionerne om en mulig periodisk afgrænsning af det skatteretlige omkostningsbegreb står statsskattelovens § 6 tilbage med sine vage tilkendegivelser af en nødvendig sondring mellem »indkomsten« og grundlaget for dennes erhvervelse — men uden angivelse af egnede kriterier for grænsedragningen<sup>4)</sup>).

På denne baggrund vil det selvsagt være af interesse at iagttage den skatteretlige behandling af netop uddannelses- og dygtiggørelsesudgifterne. Skatteyderens person er jo normalt en forudsætning sine qua non for indkomsterhvervelsen, og i det omfang fradragsret indrømmes for udgifter til skatteyderens personlige dygtiggørelse, vil der være sagt noget væsentligt om det skatteretlige omkostningsbegreb og dets grænser.

I det følgende vil skatteyderens basisuddannelse kun blive berørt ganske kort, idet der i teori og praksis er enighed om behandlingen af de med denne uddannelse forbundne udgifter<sup>5)</sup>). Større interesse har det som videre nedenfor at betragte dygtiggørelsesudgifter knyttet på den ene eller anden måde til allerede etablerede indkomstgrundlag. Disse grundlag kan ved udgifternes afholdelse befæstes, udvides eller på anden vis ændres.

<sup>2)</sup> Drifts-anlægsproblemerne betragtes i driftsøkonomien som periodeproblemer, jfr. Bjarke Fog og Arne Rasmussen »Driftsøkonomi II« eksempelvis kapitel XVI om anlægskalkuler.

<sup>3)</sup> I driftsøkonomien anses en sondring mellem drifts- og anlægskostninger ikke mulig i forbindelse med en opgørelse af et periodeisoleret overskud, jfr. Vagn Madsen »Regnskabsvæsenets opgaver og problemer«, 1963, p. 53 ff.

<sup>4)</sup> Se Thøger Nielsens forsøg på at foretage en sondring mellem udgifter med direkte og indirekte forbindelse med indtjeningen af indkomst, »Indkomstbeskatning I« p. 405-406.

<sup>5)</sup> Thøger Nielsen »Indkomstbeskatning I« p. 415-416, C. Helkett »Opgørelse af den skattepligtige indkomst«, 9. udg., p. 189, Glistrup »Skatteret« p. 188 f. og Kjeld Philip »Skattepolitik«, 2. udg., p. 191.

For en fuldstændigheds skyld skal endelig på dette sted bemærkes, at den *negative* afgrænsning af de ikke fradragsberettigede udgifter ikke nødvendigvis skal støttes på anlægstragtinger. Uddannelse kan på linie med almindelige leveomkostninger siges at repræsentere et privatforbrug, hvilket ifølge statsskattelovens § 6 ikke er fradragsbegrundende. På områder, hvor fradragsret ses indrømmet, og en *positiv* begrebsbestemmelse følgelig er aktuel, er diskussionen imidlertid af ren omkostningskarakter.

*Udgifter til erhvervelse af en basisuddannelse.*

Som anført falder udgifter til erhvervelse af en basisuddannelse efter gældende ret klart uden for de fradragsberettigede udgifters kreds — ganske som andre etableringsudgifter.

Når der alligevel har været argumenteret for, at især uddannelsesudgifter knyttet til mere langvarige og kostbare uddannelser skulle være fradragsberettigede, har dette først og fremmest været i forbindelse med diskussionen omkring en samlet løsning af de studerendes økonomiske problemer.

I betænkning nr. 275 om De studerendes økonomiske vilkår, 1961, diskuteres bl.a. muligheden for at tillade almindelig afskrivning af studieomkostningerne, hovedsagelig ud fra en sammenligning med erhvervsdrivendes udgifter til anskaffelse af maskiner og inventar<sup>6)</sup>. Udvalget forkaster dog amortisationstanken, idet man især fremhæver, at en maskine i regelen er genstand for fortsat værdiforringelse på grund af slid eller forældelse, medens en kvalificeret uddannelse må antages i almindelighed at beholde sin værdi for den pågældendes livstid, i hvert fald hvis den vedligeholdes på passende måde. Det tilføjes, at værdien først går tabt på en gang, når den pågældende dør eller definitivt mister sin arbejdsevne, og at en uddannelse således normalt vil bevare sin økonomiske værdi 40—50 år.

Kan man end være enig med udvalget i dets placering af uddannelsen i anlægssektoren, kan det måske undre, at vægten lægges ensidigt på almindelige værdiforringelses- og perioditetsbetragtninger. Det antages vel i almindelighed, at tilegnelsen af en arbejds metode og måske en vis uforanderlig grundviden er kernen i enhver uddannelse, og så langt denne forudsætning rækker, kan udvalgets syn på uddannelsernes »værdifasthed« da også tiltrædes. Det er imidlertid et spørgsmål, om alle studier og uddannelser uden videre kan betragtes under denne synsvinkel, og om ikke et andet fællestræk er mindst lige så afgørende for uddannelsesudgifternes placering. Man behøver næppe søge helt ekstreme tilfælde for at påvise, at uddannelsers påvirkning af de uddannelsessøgende kan være højst forskellig og

<sup>6)</sup> Se til det følgende især betænkningens p. 115 ff.

specielt kan gøre dem egnet til at bestride de opgaver, der møder dem i deres daglige gerning, efter en stærkt gradueret målestok.

I sådanne tilfælde — men måske overalt, hvor der er tale om kvalificeret uddannelse — er der knyttet en ganske afgørende og blivende værdi til den umiddelbare *legitimationsvirkning*, der forbindes med de respektive uddannelser. Denne legitimationsvirkning muliggør typisk beskæftigelse inden for bestemte erhverv og er som sådan hævet over diskussionen om selve uddannelsesindholdets konstans. I stedet bidrager den til enhver tid til at forme de virksomhedsstrukturer, der udadtil omgærder de pågældende skatteyderes aktiviteter. Resultatet må da også efter disse betragtninger blive, at den legitimerende uddannelse placeres blandt anlægsaktiverne.

Også her skal i øvrigt understreges, at de blandede motiver, der optræder ved ethvert valg af uddannelse, samt hele dennes betydning for udviklingen af skatteyderens personlighed taler for en nægtelse af fradragsret ud fra privatforbrugsbetragtninger.

#### *Dygtiggørelsesudgifter på allerede etablerede indkomstgrundlag.*

##### 1. Videreuddannelse og ajourføring af kundskaber.

Basisuddannelsen må som anført placeres blandt de værdifaste anlægsaktiver, og begrundelsen herfor søges i selve uddannelsesindholdets økonomiske bærekraft og/eller den til uddannelsen knyttede almindelige legitimationsvirkning.

Det vil være nærliggende at overføre tilsvarende betragtninger på enhver videreuddannelse, der, som navnet siger, tager sigte mod en udbygning af det anlægsaktiv, basisuddannelsen er. Det er i den forbindelse mindre væsentligt, om videreuddannelsen er orienteret mod helt nye fagområder (i realiteten en ny basisdannelse), eller om den supplerer og udvider den allerede erhvervede basisuddannelse f.eks. med henblik på opnåelse af en advancementsstilling eller en specialistanerkendelse. I ingen af disse tilfælde synes der at kunne argumenteres for, at en overbygning på basisuddannelsen skulle betragtes anderledes end selve denne. Der kan da også henvises til talrige retsafgørelser, der nægter fradragsret for sådanne videreuddannelsesudgifter<sup>7)</sup>.

I det samlede billede af skatteydernes uddannelsesaktiviteter indgår imidlertid nogle former for faglig dygtiggørelse, som i fradragsmæssig henseende nyder ganske anden bevågenhed end de indtil nu omtalte. Efter karakteren

<sup>7)</sup> F.eks. Meddelelser fra Landsskatteretten (i det følgende forkortet til LSR) 1963.146, LSR 1964.68. Se endvidere på specielle områder LSR 1959.53, 1948.169, 1941.146, 1937.110 samt LSR 1952.161, 1963.145.

af den nok væsentligste af disse dygtiggørelseskategorier kan de indtil videre betegnes som ajourføringsaktiviteter.

Af sådanne kan eksempelvis nævnes dyrlægers deltagelse i kursus vedrørende udviklingen inden for fjerkræsygdomme, hvorved alene tilsigtes en ajourføring af kursusedtagernes kundskaber på dette felt<sup>8)</sup>). Endvidere i et vist omfang lægers og tandlægers deltagelse i kursus til vedligeholdelse af faglig viden, jfr. videre herom nedenfor.

Sammenholder man sådan dygtiggørelsesvirksomhed med de pågældendes basisuddannelse, må man som oftest erkende, at det er ret tilfældigt, om udviklingen på de respektive fagområder befinder sig på det ene eller det andet stadium. Følgelig er det bl.a. tilfældigt, om kundskaber tilegnes under et studium eller senere ved kandidaternes deltagelse i »årskursus«, »fortsættelseskursus« eller på anden lignende måde. Den »ajourførte« viden er i alle tilfælde en forøgelse eller dog genopfriskning af den viden, basisuddannelsen har tilført og har skullet tilføre.

Stiller man ajourføringsvirksomhed over for videreuddannelse, vil man se, at videreuddannelsen vel ret præcist kan defineres som en fortsættelse eller udbygning af basisuddannelsen, medens ajourføringen snarere koncentrerer sig om en afrunding eller afpudsning af denne. Dygtiggørelsesbestræbelserne er dog ikke hermed løsrevet fra basisuddannelsen som det anlægsaktiv, der i dag og i fremtiden skal muliggøre indkomstindtjeningen.

Det kunne da være fristende at bringe almindelige vedligeholdelsessynspunkter ind i billedet. Anskaffelsessummen for driftsbygninger, der måske ikke undergår nogen påviselig fysisk forringelse, men som forældes økonomisk-teknisk, kan efter afskrivningsloven gøres til genstand for skattemæssig afskrivning. Selv om fradragsret for ajourføringsudgifter ses som compensation for en manglende afskrivningsret efter tilsvarende synspunkter, giver dette imidlertid ikke en fyldestgørende begrundelse for den faktiske retstilstand på dette område. Fradragsret indrømmes ikke kun, hvor tiden er løbet fra visse elementer i basisuddannelsen, og omvendt må fradragsret ikke nødvendigvis nægtes, fordi studieobjektet er et fagområde uden dækning i den tidligere basisuddannelse. Basisuddannelsens indhold og mulige utilstrækkelighed ses typisk *ikke* diskuteret i de foreliggende retstilfælde.

Det, der først og fremmest synes at adskille fradragsbegrundende dygtiggørelsesaktiviteter fra både basisuddannelse og videreuddannelse, er deres neutrale forhold til den virksomhedsstruktur, der på dygtiggørelsestidspunktet er rammen om indkomstindtjeningen. Dyrlægen er som sådan legitimeret til at påtage sig en række faglige arbejdsopgaver, og hans særlige er-

<sup>8)</sup> LSR 1965.53.

hvervsstruktur påvirkes ikke gennem deltagelse i den førnævnte ajourføringsvirksomhed. Denne sidste kan herved sides at have frigjort sig fra basisuddannelsen. Med sit almene sigte på en afrunding af grunduddannelsen danner ajourføringsvirksomheden ej heller basis for avancementsstillinger eller specialistanerkendelse. Også relationerne til videreuddannelsen med dennes latente muligheder og (ny) etableringspræg er således brudt.

Spørgsmålet om de fradragsberettigede dygtiggørelsesudgifters afgrænsning vil blive taget op nedenfor. Først skal der imidlertid knyttes nogle bemærkninger til en højesteretsdom<sup>9)</sup>, der belyser sammenhænge mellem indkomsterhvervelse og virksomhedsstruktur.

## 2. Virksomhedsstruktur og indkomstindtjening.

Professor i retsmedicin ved Aarhus Universitet og statsobducent dr. med. Jørgen B. Dalggaard havde i 1959 tiltrådt et nyoprettet professorat og deltog i 1960 i en international kongres i New York.

De samlede udgifter ved rejsen 6.281 kr. kunne reduceres med 3.000 kr. fra Rask-Ørsted-Fonden og 100 kr. for besparelser i hjemmeforbrug. For restbeløbet 3.181 kr. nægtede *skatterådet* fradragsret.

*Landskatteretten* stadfæstede skatterådets ansættelse, idet udgifterne ikke ansås at have haft en sådan forbindelse med klagerens indtægtsgivende erhverv, at merudgifterne kunne anses for fradragsberettigede driftsomkostninger.

For *landsretten* anførte professoren bl.a., at det afgørende måtte være, om udgifterne efter et konkret skøn i det enkelte tilfælde har været rimeligt betinget af den pågældende videnskabsmands stilling. Deltagelsen i kongressen havde ikke blot været rimeligt begrundet for at vedligeholde og å jourføre hans kundskaber, men – bl.a. henset til tjenestefrihed og legatstøtte – nødvendig. Ved sagens senere fortsættelse anførtes desuden, at deltagelsen i kongressen vel ikke havde påhvilet ham som en retlig pligt, men havde været nødvendig for en forsvarlig varetagelse af hans tjenesteplichter.

Af den detaljerede fremstilling af kongresrejsens forløb fremgik bl.a., at flyverejsen varede fra den 16/9 til den 3/10, medens selve kongressen afholdtes fra den 18/9 til den 21/9. I den resterende periode opholdt professoren sig i Washington, hvor han bl.a. på et hospital knyttede forbindelse med en kollega med samme speciale. På selve kongressen afholdtes foredrag med efterfølgende diskussioner samt demonstrationer, filmsforevisninger og udstillinger af instrumenter og apparater. Professoren holdt selv et foredrag og var endvidere sekretær for et udvalg omhandlende trafikulykker. Arbejdet på kongressen var meget koncentreret, og emnerne var i centrum af hans speciale. Overværelsen af kongressen – herunder især diskussionerne efter foredragene – gav betydeligt fagligt udbytte, og samværet med kollegerne var endvidere, specielt i organisatorisk henseende, af stor betydning. Nogle af foredragene, herunder hans eget, tryktes 2-3 år senere i tidsskrifter, men der fremkom ingen samlet fremstilling i bogform af forhandlingerne på kongressen.

<sup>9)</sup> Ugeskrift for Retsvæsen 1965 p. 648 H. Dommen er kommenteret af P. Spleth i samme ugeskrift 1965 B p. 268-270 og af Thøger Nielsen i »Indkomstbeskatning I« p. 408-409.

Finansministeriet kunne ikke betragte kongresudgifterne som driftsomkostninger og fremhævede især, at der ikke var tilstrækkelig snæver forbindelse mellem udgifterne og det indtægtsgivende erhverv.

Landsretten sluttede sig til dette synspunkt og fandt ikke, at forbindelsen mellem udgifter og stilling kunne være afgørende efter statsskattelovens § 6, stk. 1 a, der alene tager hensyn til forbindelsen mellem udgifterne og indkomsten i det pågældende skatteår.

Højesteret ændrede denne afgørelse med 5 stemmer mod 2. Rettens flertal lagde herved vægt på, at professoren stod foran den specielle opgave at skulle forestå planlægning og indretning af et retsmedicinsk institut ved universitetet. Under disse omstændigheder fandtes han med føje at have anset det for at være af væsentlig betydning for hans fremtidige gerning, at han – ligesom professoren i retsmedicin ved universitetet i København, hvis rejseudgifter i øvrigt fuldt ud blev dækket af legatmidler – personlig kom til at deltage i kongressen, som måtte have en ganske særlig interesse for ham. Dette anså højesteret efter det oplyste for rejsens eneste formål.

Under de således foreliggende særlige omstændigheder fandtes rejsen at have en sådan sammenhæng med de professoren i medfør af hans stilling påhvilende pligter og tildelte opgaver, at udgifterne naturligt måtte anses som en driftsomkostning eller udgift til embedets bestridelse, jfr. statsskattelovens § 6, stk. 1 a og b. Rettens mindretal fandt ikke hjemmel i hverken § 6, stk. 1 a eller b for at give lønmodtagere fradragsret for udgifter til kongresrejser, ligesom den af skattemyndighederne skabte praksis ikke i øvrigt fandtes at være i klar strid med det i sagen udøvede skøn.

Højesterets afgørelse er af flere grunde bemærkelsesværdig.

Rettens flertal lægger således afgørende vægt på sammenhængen mellem rejsen og de med stillingen forbundne pligter og opgaver. Man understreger ganske vist de særlige omstændigheder i sagen, herunder den særlige opgave, der stod for at skulle løses, og den væsentlige betydning en personlig deltagelse i kongressen måtte have for professorens fremtidige gerning. Ingen af disse særlige omstændigheder har imidlertid nogensomhelst indflydelse på professorens indtjening af årsindkomsten, hvortil kommer, at både hensynet til *arbejdsgiverinstitutionens* fremtid og hans egen *fremtidige* gerning er hensyn, der efter almindelige omkostningssynspunkter snarere skulle tale imod indrømmelse af fradragsret.

Derimod synes der grund til at bemærke, at ingen af de »særlige omstændigheder« falder uden for netop den stillingsstruktur, der her betragtes.

Enhver anden mand i netop denne stilling måtte forventes at disponere på tilsvarende måde. De »særlige omstændigheder« indebærer i den forbindelse næppe andet og mere end at det ikke er nogen ganske almindelig stilling med en sådant traditionelle eller generelt formulerede stillingsindhold, der er til bedømmelse.

Tilbage står under alle omstændigheder en ubestridt, omend særlig, strukturel overensstemmelse mellem udgifter og stilling, som landsretten og højesterets mindretal afviste som i sig selv fradragsbegrundende, men som

højesterets flertal erklærede sig tilfreds med under henvisning til statskattelovens § 6, stk. 1 a og b.

Sidstnævnte stk. 1 b indrømmer fradragsret for udgifter til kontorhold m.v., som embedets bestridelse har medført, og det har naturligvis været fristende at knytte fradragsretten i den aktuelle sag også til denne bestemmelse, som efter sin ordlyd ikke er bundet af de i paragraffens punkt a opstillede omkostningskriterier. Der ses imidlertid ikke i statsskattelovens forarbejder noget, som blot antyder, at kontorholdsudgifter m.v. ved embeders bestridelse er tænkt behandlet på særlig vis. Man må i den forbindelse erindre, at hele spørgsmålet om lønmodtagerudgifter i de senere årtier har fået ganske andre dimensioner end på tidspunktet for statsskattelovens tilblivelse. Det generelle lønmodtagerfradrag havde eksempelvis ikke set dagens lys på dette tidspunkt. Det er derfor et spørgsmål, om lovgiverne her har ønsket at tilkendegive andet, end hvad der for en nutidsbetragtning synes en selvfølge: Også de med embedsbestridelse forbundne og efter omstændighederne ret betydelige kontorholdsudgifter m.v. er af fradragsberettiget natur og ikke alene et unævneligt onde forbundet med embedsbestridelsen.

Uanset hvilket indhold man mener at kunne lægge specielt i statsskattelovens § 6, stk. 1 b, er det imidlertid tvivlsomt, om man overhovedet behøver søge nogen særlig hjemmel for at indrømme fradragsret, blot fordi udgifterne isoleret betragtet ikke tilsigter indkomstindtjening/-forøgelse eller slet ikke vil kunne bevirke en sådan.

Dette er ikke et specielt lønmodtagerfænomen.

Den selvstændige erhvervsdrivendes lønudgift til en sekretær, hvis fornemste eller måske eneste opgave skal være at aflaste den pågældende skatteyder, så denne kan få mere fritid til sin rådighed, er qua lønudgift af fradragsberettiget natur. De nærmere omstændigheder efterspørges ikke.

Også gadehandleren, der får sin drøm opfyldt ved en dag at kunne leje sig ind i forretningslokaler på strøggaden, kan fratække udgifterne til lokaleleje — selv om det efter mere besindiges forudsigelser snart viser sig, at de meget betydelige lejeudgifter langt overstiger, hvad en forretning som hans kan bære, og i stedet virker direkte ødelæggende på virksomheden. Skatteyderens motiver synes ikke at interessere nogen.

I disse og talrige andre situationer er udgiftstyperne derimod på forhånd klassificeret som naturligt forbundne med selve dette at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Udgifternes afholdelse — med eller uden gevinstsigte — påvirker følgelig ikke de respektive virksomhedsstrukturer, som tværtimod forudsætter afholdelse af udgifter af den pågældende type. Er der med

andre ord ingen mistanke om eksempelvis gaveydelse i lønforklædning, er spørgsmålet om udgiftens aktuelle muligheder for at påvirke årsindkomsten praktisk irrelevant.

Visse atypiske udgifter eller »pionerudgifter« kan ikke på samme måde på forhånd klassificeres. Det vil da være skatteyderens opgave i hvert enkelt tilfælde at sandsynliggøre, at udgifterne kan placeres inden for den almindelige eller specielle virksomhedsstruktur, der er hans. Er dokumentationen på dette punkt imidlertid tilstrækkelig, skulle der heller ikke i disse tilfælde være særlig grund til at forlange en påviselig sammenhæng mellem udgifterne og indtjeningen af indkomsten iøvrigt.

Begrundelsen for at betragte lønmodtagere principielt anderledes end selvstændige erhvervsdrivende falder hermed bort. Lønmodtagerne har deres forskellige stillingsstrukturer med tilhørende sæt af handlingsmønstre, og de selvstændige erhvervsdrivende fungerer tilsvarende inden for deres erhvervsstrukturer med *både* en tradition og en aktuel samfundsopfattelse som det muliges grænser.

De anførte betragtninger og det begrænsede udsnit af omkostningsområdet, der behandles i denne artikel, kan ikke med sikkerhed afgøre, om man i dansk skatteret kan tale om et strukturelt omkostningsbegreb — alene eller som et blandt muligt flere<sup>10</sup>).

Pladshensyn forbyder, at der foretages nogen detailleret gennemgang eller dokumentation af den omfattende retspraksis på området, men hovedlinier i en udvikling lader sig dog ane.

### 3. Enkelte omkostningstyper.

I det følgende lægges hovedvægten på den skattemæssige behandling af kongres-, studierejse- og kursusudgifter.

I de tilfælde, hvor man ikke på forhånd kan afvise, at deltagelse i faglige kongresser og studiearrangementer *kan* tilfredsstillende videreuddannelsesbehov, behandles de nævnte arrangementer under eet. Det er et almindeligt fællestræk for begge aktivitetsformer, at man ved sin deltagelse søger faglig viden og kunnen, samtidig med at man opretholder en personlig kontakt med kolleger og kapaciteter inden for faget.

Hvor diskussionen om egentlige videreuddannelsesvirkninger viger for en formodning om motiver af mere blandet, privat karakter, synes der der-

<sup>10</sup>) Jfr. min artikel i Revision og Regnskabsvæsen, 1969, nr. 11 p. 467 ff., samt bemærkningerne nedenfor 3.c° om den seneste højesteretsdom på området. Bidrag til spørgsmålets besvarelse kunne også være søgt i retspraksis på faglitteraturområdet. Dette område på dygtiggørelsesfronten er dog med sit særpræg holdt uden for fremstillingen.

imod grund til at adskille de mere udadvendte kongresarrangementer med deres ofte selskabelige islæt, fra kursus- og studiearrangementerne.

Udgifter til faglige kongresser eller til studierejser indgår næppe i nogen virksomhedsstruktur på samme måde som de tidligere nævnte »typegodkendte« lønudgifter eller forretningslejudgifter. Skatteyderen må altså i det enkelte tilfælde primært sandsynliggøre, *enten* at udgiften afholdes med umiddelbart sigte på indtjening af skattepligtig indkomst *eller* i sådan sammenhæng med hans specielle virksomheds- eller stillingsstruktur, at fradragsret kan begrundes hermed. Sekundært må han være indstillet på at skulle sandsynliggøre, at udgiften *hverken* sigter mod *eller* overhovedet er egnet til at fremme en ændring af den aktuelle virksomhedsstruktur, og at den *ej heller* repræsenterer et privatforbrug.

Det siger sig selv, at utallige muligheder for kombinationer af krydsende hensyn og motiver herefter står åbne ved bedømmelsen af det aktuelle handlingsmønster.

a°. Hvor udgifterne afholdes med umiddelbart sigte på indtjeningen af skattepligtig indkomst, må fradragsret indrømmes.

Dette vil typisk være tilfældet, hvor konkrete arbejdsopgaver kan give en acceptabel forklaring på ønsket om supplerende viden<sup>11)</sup>). Den umiddelbare og udelukkende sammenhæng mellem udgifter og korresponderende indtægtserhvervelse vil fremfor noget andet være fradragsbegrundende og må ganske enkelt tages til efterretning, hvor den konstateres.

b°. Nogle faglige kursus har efter deres indhold, den kreds af skatteydere, de henvender sig til, og i forbindelse hermed de veldefinerede virksomhedsstrukturer, der er rammen om deltagernes aktiviteter, opnået en sådan blancoaccept hos skattemyndighederne, at der kun sjældent bliver spørgsmål om konkret påvisning af kursusudgifternes sammenhæng med de respektive virksomhedsforløb.

Dette gælder eksempelvis praktiserende lægers, tandlægers og damefrisørers deltagelse i de af de pågældende organisationer hvert år arrangerede centrale fortsættelseskursus<sup>12)</sup>), fysioterapeuters deltagelse i centraliserede kursus for afspændingsbehandling m.v.<sup>13)</sup>), tandlægers deltagelse i kursus i universel analgesi<sup>14)</sup>), dyrlægers deltagelse i de af Veterinær- og Landbohøjskolen arrangerede kortvarige ajourføringskursus<sup>15)</sup>).

På dette sted kan formentlig tillige nævnes danselæreres deltagelse i år-

<sup>11)</sup> LSR 1957.142 sml. LSR 1953.158; LSR 1959.52.

<sup>12)</sup> Meddelelser fra ligningsdirektoratet 1953 p. 78.

<sup>13)</sup> Meddelelser fra ligningsdirektoratet 1956 p. 92.

<sup>14)</sup> Meddelelser fra ligningsdirektoratet 1957 p. 88.

<sup>15)</sup> jfr. ovenfor p. 30.

ligt tilbagevendende kursus, hvor bl.a. sæsonnyheder præsenteres, og hvortil der er bred tilslutning fra fagets udøvere<sup>16</sup>). Man kan vel i ingen af disse tilfælde komme uden om en sammenhæng med den underliggende basisuddannelse, ligesom man ikke kan være sikker på, at kursusudgifterne overhovedet vil kunne påvirke indkomstindtjeningen. Dyr lægen kan eksempelvis opnå fradragsret for udgifterne ved deltagelse i kursus vedrørende udviklingen inden for fjerkræsygdomme uden at have et eneste stykke fjerkræ blandt sine patienter.

Det afgørende synes at være, at det falder inden for »dyrlægers« arbejdsområde at behandle fjerkræsygdomme, og at en forsvarlig udøvelse af dyrlægerhvervet kræver stadig ajourføring af viden på et elementært, bredt plan.

Netop dette sidste synes at adskille disse tilfælde fra en gruppe andre, hvor den tilførte viden vel ikke er så speciel, at videreuddannelsessynspunktet uden videre slår igennem. På den anden side er der her tale om en tilførelse af viden, som fortrinsvis gør de pågældende egnede til at løse ganske særlige opgaver, som den almindelige stillingsstruktur ikke rigtig kan bære<sup>17</sup>).

I første omgang kan det virke ejendommeligt, at lægers almindelige ønske om at give den bedst mulige patientbehandling ikke uden videre begrundet fradragsret, når danselærerens ønske om at give sine elever den bedst mulige undervisning, herunder i sæsonnyheder, honoreres med fradragsret for kursusudgifter.

Det vil være urigtigt at benægte, at hensynet til den faglige ajourføring og skatteydernes muligheder for at bestride deres hverv bedst muligt i vidt omfang tilgodeses med fradragsret, jfr. netop de ovenfor omtalte »års-« og »fortsættelseskursus« m.v., herunder sådanne kursus for læger.

Men i selvsamme øjeblik dygtiggørelsen ikke kan støttes på egentlig specialistuddannelse, jfr. herom straks nedenfor, og der heller ikke er tale om almindeligt praktiserede dygtiggørelsesbestrebelse hos skatteydere med samme stillingsstruktur, er ønsket om størst mulig effektivitet i erhvervet ikke nok til at begrunde fradragsret<sup>18</sup>). Dette sidstnævnte ønske må eksempelvis formodes at eksistere hos de fleste læger. Når der da bibringes en særviden, som alt andet lige tilfører de pågældende en videnskabelig eller faglig ballast, der *ikke* er fælles for en større kreds af kolleger med tilsvarende erhvervsstruktur, sprænges tomrummet mellem basisuddannelsen og videreuddannelsen.

<sup>16</sup>) LSR 1964.62.

<sup>17</sup>) LSR 1965.141 belyser problemet.

<sup>18</sup>) Se Østre landsrets dom af 11/10 1966.

Sagt på en anden måde må man vel erkende, at der er en vis ubønhørlig logik i skattemyndighedernes krav om en fyldestgørende forklaring, når en skatteyder følger et andet handlingsmønster end det almindeligt kendte på det pågældende erhvervsområde. De forkætrede normalitets- og nødvendighedskriterier kommer ind i billedet her, hvor det er skatteyderens opgave at motivere sin afholdelse af dygtiggørelsesudgifter. Når disse p.g.a. studieobjektets karakter ikke afholdes af et flertal af skatteydere med sammenfaldende erhvervsstrukturer og derfor ikke af den grund er nødvendige for at udøve hvervet i konkurrence med kolleger på samme faglige stadi, er det selvsagt vanskeligt at sandsynliggøre, at dygtiggørelsen *ikke* har skullet tilgodese diskvalificerende formål<sup>19)</sup>. Personlige behov for opnåelse af et professionelt beredskab af en vis kvalitet og eventuelle hensyn til den skarpe konkurrence på uddannelsesområdet som helhed indgår ikke i den virksomhedsstruktur, der på det pågældende tidspunkt er den indkomsterhvervende.

Begrundelsen for at egentlig specialistanerkendelse tilsyneladende medfører større imødekommenhed<sup>20)</sup> over for — specielt for lægers vedkommende — hensynet til den bedst mulige patientbehandling må formentlig søges i netop stillingsstrukturen. Specialistanerkendelsen er i sig selv udtryk for en stillingsstruktur, hvori kendskab til sidste nyt inden for faget indgår. Tilførelsen af særviden er en strukturel nødvendighed.

c°. Det måtte på hele den her skitserede baggrund være forklarligt, at professor Pindborg<sup>21)</sup> i modsætning til professor Dalgaard ikke i 1966 fik fradragsret for sine rejseudgifter til USA, hvor han deltog i faglige kursus og møder.

Medens professor Dalgaard kunne dokumentere et stillingsindhold med særlige moralske og fagligt-etiske normer, valgte professor Pindborg i sin procedure at knytte rejseudgifterne til sine bierhverv. Disse bierhverv fandtes ikke af højesterets flertal at kunne begrunde rejseudgifter af den pågældende karakter/størrelse<sup>22)</sup>.

Ved højesterets endnu ikke offentliggjorte dom af 24/11 1969<sup>22a)</sup> nægtede man imidlertid professoren fradragsret for tilsvarende senere udgifter, uanset at selve hovedstillingens karakteristika her blev anført til afgørende støtte for påstanden om fradragsret.

<sup>19)</sup> LSR 1963.146 og 1964.68, cfr. LSR 1968.60.

<sup>20)</sup> LSR 1961.148, 1961.149, 1963.42, 1963.143, 1967.63 og byretsdom af 16/3 1966.

<sup>21)</sup> Ugeskrift for Retsvæsen 1966 p. 215 H. Dommen er kommenteret af J. Trolle sst. 1966 B p. 247-248.

<sup>22)</sup> Sml. LSR 1964.144.

<sup>22a)</sup> Nu Ugeskrift for Retsvæsen 1970 p. 51 H.

4 dommere fandt det ligesom landsretten ikke sandsynliggjort, at rejserne havde været nødvendige for at professoren på fuldt forsvarlig måde havde kunnet bestride sine stillinger som professor ved Tandlægehøjskolen og klinikchef på Rigshospitalet, ligesom rejserne ikke ansås for at have en sådan umiddelbar forbindelse med indtægterne ved sagsøgerens forskellige erhverv, der har nøje indbyrdes sammenhæng, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og b, kunne finde anvendelse.

3 dommere ville have indrømmet fradragsret, idet man fandt rejserne i sådan sammenhæng med professorens gerning i dens helhed, at de af ham afholdte rejseudgifter naturligt måtte anses som driftsomkostninger eller udgifter til embedets bestridelse og som sådanne fradragsberettigede i medfør af statsskattelovens § 6 stk. 1 a og b.

Hvis man da ikke må antage, at højesteret har ændret sit principielle syn på lønmodtageres mulighed for at afholde udgifter i overensstemmelse med deres (særlige) stillingsstrukturer, trænger et ikke tidligere omtalt forhold sig på i diskussionen om omkostningernes placering.

Domstolene og med dem skattemyndighederne vil måske have vanskeligt ved at acceptere, at lønmodtageres stillingsstruktur overhovedet kan begrunde afholdelse af udgifter, hvori *arbejdsgiveren* eller officios trediemand ikke i det mindste tager del.

Synspunktet kan vel siges efter omstændighederne at indebære, at man for smed må rette bager, men der er vistnok ikke tvivl om, at praksis til lægger især arbejdsgiverpartens kontante syn på udgifternes nødvendighed en ikke ringe betydning<sup>23</sup>).

d°. Det er tidligere nævnt, at kongresrejserne har været i søgelyset på grund af deres ofte blandede formål.

Kongresdeltagernes motiver til at rejse jorden rundt for eventuelt at deltage i ganske få dages sammenkomst af fagligt-selskabelig karakter kan ifølge sagens natur ikke blotlægges. I tilslutning til den i det foregående nævnte almindelige vurdering af sammenhængen mellem virksomhedstype, studieobjekt og udgiftstype er der da i praksis stillet krav om dokumenteret nødvendighed af deltagelse i netop disse arrangementer<sup>24</sup>).

Et nødvendighedskrav vil ofte mere specielt komme til udtryk som et krav om deltagelse i demonstrationer eller andet, som kræver personlig tilstedeværelse, og må som sådant ses som led i bevisbedømmelsen<sup>25</sup>).

Opmærksomheden henledes på, at nødvendigheden kan være knyttet til selve behovet for tilførelse af supplerende viden (vurdering af erhvervs-

<sup>23</sup>) Sammenhold også LSR 1963.44 og LSR 1956.53, hvor arbejdsgiverinteresserne er trukket frem.

<sup>24</sup>) LSR 1961.149, 1961.50, 1962.46.

<sup>25</sup>) LSR 1964.58, 1956.114. Som udtryk for samme princip, men uden anvendelse af nødvendighedskriteriet se formentlig LSR 1963.144, 1961.50, 1961.150, 1962.47, 1967.144, 1968.130.

eller stillingsstrukturen) eller til behovet for tilførelse af netop den tilbudte viden (vurdering af arrangementets karakter).

e°. Overalt hvor modstridende hensyn kan have motiveret udgifternes afholdelse, kunne man tænke sig en opspaltning af udgifterne i en fradragsberettiget og en ikke fradragsberettiget del. Dette er da også sket i nogle tilfælde<sup>26)</sup>, men nogen særlig tendens til fordeling kan ikke iagttages.

Tilbageholdenhed på dette punkt synes at øge afstanden unødigt mellem de forskellige udgiftsformer, som næsten alle har rødder i såvel drifts- som anlægs- og privatsfæren.

Et mere nuanceret syn på disse omkostninger kunne måske allerbedst tilkendegives gennem en udvidet fordelingspraksis.

#### *Afsluttende bemærkninger.*

Som indledningsvis nævnt er abstrakte begrebsdannelser vanskelige at håndtere på omkostningsområdet, og den administrative og judicielle behandling af uddannelsesomkostningerne synes ikke at gøre opgaven lettere.

Retstilstanden på dette specielle område understreger dog betydningen af en kortlægning af de forskellige virksomhedsstrukturer. Samme omkostningstype optræder ikke nødvendigvis med samme karaktertræk inden for forskellige virksomhedsstrukturer, og omkostningerne kan formentlig kun klassificeres endeligt under skyldig hensyntagen til det milieu, hvori de afholdes.

<sup>26)</sup> Se LSR 1950.173, 1962.37.