



Skønsmæssig forhøjelse af bruttoavance i skattesag

FOB nr. 81.73

Udtalt, at det forhold, at en erhvervsdrivendes regnskabsmateriale for en enkelt varegruppes vedkommende udviser en negativ bruttoavance, ikke i sig selv kan karakteriseres som en fejl ved regnskabet, der gør det uegnet til at danne grundlag for indkomstansættelsen. Endvidere udtalt, at det - såfremt en negativ bruttoavance i sig selv måtte anses for en fejl ved regnskabet - tillige måtte være en forudsætning for foretagelse af skønsmæssig ansættelse, at det var påvist eller sandsynliggjort, at det privatforbrug, som selvangivelsen gav plads til, var for lavt. - Under hensyn hertil henstillet til landsskatteretten at genoptage behandlingen af sagen, samt at retten - såfremt den herefter finder at måtte fastholde, at skønsmæssig forhøjelse skal foretages - meddeler klageren en nærmere begrundelse herfor.

(J. nr. 1980-416-223).

A klagede for B til ombudsmanden over, at landsskatteretten ved kendelse af 2. april 1980 havde tiltrådt en af skatterådet for X skattekreds truffet afgørelse, hvorefter B's skattepligtige indkomst for indkomståret 1977 skulle ansættes skønsmæssigt.

Landsskatterettens kendelse af 2. april 1980, hvorover A klagede, havde følgende indhold:

»...

Den påklagede ansættelse fremkommer således:

	Kr.
Selvangiven indkomst	÷ 29.590
Skønsmæssig forhøjelse af avancen ved salg af tobaksvarer	18.087
upåklaget forhøjelse	1.204
	÷ 10.299
overført til fradrag i hustrus særskilte indkomst	10.299
ansat indkomst	0

Det er oplyst, at klageren, der er mekaniker, i perioden 1. januar til 28. januar 1977 har drevet servicestationen Chevron-Service, ..., og at han i perioden 28. januar-31. december 1977 har drevet servicestationen Chevron-Service ... Fra servicestationen på ... har klageren solgte kioskvarer, herunder tobak.

Skatterådet har som grundlag for ansættelsen henvist til, at det af klagerens driftsregnskab fremgår, at dækningsbidraget for salg af tobak udgør ÷ 10.404 kr., svarende til en bruttoavance på ÷ 6,8 pct. Under henvisning til, at bruttoavancen på tobaksvarer må antages at andrage 5 pct., har rådet herefter forhøjet avancen ved salg af tobaksvarer skønsmæssigt med nævnte 18.087 kr.

Klagerens revisor har protesteret herimod, idet han har anført, at den negative avance på tobaksvarer dels skyldes tyverier, der ikke er anmeldt, dels sam-

menblanding med kioskvarer, hvor avancen er 21,3 pct. mod normalt 15-16 pct.

Revisoren har endvidere henvist til, at klageren har gjort meget for at få svindet stoppet, bl.a. ved hyppige lageroptællinger af tobaksvarer, hvilket førte til total udskiftning af personalet to gange i løbet af 1977.

Endelig har revisoren henvist til, at det selvangivne privatforbrug for 1977 udviser en kraftig stigning i forhold til privatforbruget i 1976.

Efter det oplyste, hvorefter bruttoavancen ved salg af tobaksvarer udgør ÷ 6,8 pct., finder landsskatteretten, at det er med rette, at skatterådet skønsmæssigt har forhøjet avancen ved salg af nævnte varer.

Landsskatteretten kan imidlertid på grundlag af det af klagerens revisor anførte tiltræde, at der i det heromhandlede år har været et ikke ubetydeligt svind i tobaksvarer, og retten finder derfor, at ansættelsen passende kan nedsættes med skønsmæssigt 10.000 kr.

Den påklagede ansættelse af klagerens skattepligtige indkomst vil derfor for så vidt være at nedsætte fra ÷ 10.299 kr. til ÷ 20.299 kr.

Imidlertid vil dette underskud være at overføre til fradrag i klagerens ægtefælles positive indkomst for indkomståret 1977, jfr. bestemmelsen i kildeskattelovens § 26, stk. 2, således at klagerens indkomst bliver 0.

Thi eragtes:

Den af skatterådet for (X) skattekreds for indkomståret 1977 foretagne ansættelse af mekaniker (B's) skattepligtige indkomst til 0 (÷ 10.299 kr.) nedsættes til 0 (÷ 20.299 kr.).«

I klagen til ombudsmanden anførte revisor A følgende:

»Som revisor i ovennævnte sag vil jeg gerne bede om ombudsmandens bedømmelse af det rimelige i denne forhøjelse af privatforbruget, helt uden nogen begrundelse, udover informativt regnskab.

Begrundelse for denne klage er:

1. At privatforbruget inden denne forhøjelse er steget fra 47.095 kr. i 1976 til 69.851 kr. i 1977. Altså privatforbrug uden private andele og husleje.
2. At der er medregnet 3.210,65 kr. til privat andel af kioskvarer, hvilket er meget, da klienterne ikke ryger, og at der ud over tobak kun forhandles sodavand og slik. Det begrænsede varesortiment fremgår også af, at omsætningen kun har været 53.128 kr. i elleve måneder.
3. Der har i tidligere sager indbragt for folketingets ombudsmand været krævet en begrundelse i lavt privatforbrug, for at man kan foretage en sådan skønsmæssig forhøjelse?

Derudover vil jeg gerne anføre:

I kendelsen nævnes, at der er tale om ikke anmeldte tyverier, hertil kan oplyses, at den slags svind ikke kan anmeldes her i landet, det har været prøvet flere gange, hvor der har været beviser, som peger mod én bestemt, men disse anmeldelser har aldrig ført til noget, der er simpelthen ikke tid hos politiet til at undersøge den slags.

Der vil ind imellem komme svind på en servicestation på grund af den lange åbningstid, hvorved der skal beskæftiges mange forskellige mennesker. Mange af disse har svært ved at styre de mange ekspeditioner, der trods alt finder sted om aftenen og weekenderne, disse mennesker egner sig så ikke til dette job, men det kan vi kun konstatere ved de hyppige lagerkontroller og de kassedifferencer, der konstateres i de enkeltes vagter, hvorfor der vil gå nogen tid, inden den slags huller kan lukkes, hvorved der i mellemtiden vil opstå et svind.

Som revisor vil det være *meget* trist at blive »tvunget« til kun at oplyse total varesalg, vareforbrug og samlet dækningsbidrag. Hvis dette var sket i dette tilfælde, så ville totalavancen 14,5 pct. ligge noget over gennemsnittet for servicestationer.

Mange klienter synes jo skatteregnskabet burde indskrænkes, men hertil plejer vi at svare, at det ikke skader med det »åbne« regnskab? Det kan ikke være hverken i klientens, revisorens eller myndighedernes interesse, at vi tvinges til mindre oplysende regnskaber? Det er den forkerte vej.

For at foretage ovennævnte forhøjelse må regnskabsgrundlaget være tilsidesat, uden at man har set på materialet, det hele er sket ud fra årsregnskabet. Selvom man tilsidesætter regnskabet, mener jeg ikke, der er grundlag for nogen forhøjelse, da privatforbruget er steget meget kraftigt.

...«

I en udtalelse af 8. maj 1980 til ombudsmanden henholdt landsskatteretten sig til sin kendelse af 2. april 1980.

Efter en foreløbig gennemgang af sagen anmodede ombudsmanden i skrivelse af 2. april 1981 landsskatteretten om en fornyet udtalelse efter forud indhentede udtalelser fra ligningskommissionen i X kommune og skatterådet for X skattekreds. Ombudsmanden anførte herved følgende:

»...

Den foreliggende klage angår spørgsmålet om, hvorvidt (B's) regnskab for indkomståret 1977 var ført på en sådan måde, at det kunne kræves lagt til grund ved indkomstopgørelsen, og - i benægtende fald - spørgsmålet, om hans privatforbrug kunne antages at have den størrelse, som hans (og hans ægtefælles) selvangivne indkomster gav plads til.

Det fremgår af sagen, at landsskatteretten ved kendelsen af 2. april 1980 på den ene side delvis imødekom klagen ved at foretage en nedsættelse af skatterådets ansættelse af (B's) avance ved salg af tobaksvarer på grundlag af det, revisoren havde anført, men på den anden side - ligesom ligningskommissionen og skatterådet - tilsidesatte regnskabet og selvangivelsen og fastholdt, at indkomstansættelsen (ansættelsen af avancen ved salg af tobaksvarer) skulle foretages ved et skøn. I sidstnævnte henseende anfører landsskatteretten ingen begrundelse - heller ingen angivelse af skønnets grundlag, jfr. herved § 33 i skattestyrelsesloven og § 18 i landsskatterettens forretningsorden.

Jeg finder herefter at burde udbede mig en fornyet udtalelse fra landsskatteretten efter forud indhentede erklæringer fra ligningskommissionen i (X) kommune og skatterådet for (X) skattekreds, jfr. nærmere nedenfor.

Jeg skal i forbindelse hermed anmode ligningskommissionen, skatterådet og landsskatteretten om nærmere at begrunde, at regnskabet blev tilsidesat og en skønsmæssig ansættelse foretaget. Jeg sigter herved *del*s til spørgsmålet om, hvilke *faktiske* forhold der har ligget til grund for, at der blev foretaget skønsmæssig ansættelse, herunder for, at der skete tilsidesættelse af regn-

skabet, og til grund for selve skønsudøvelsen, dels til spørgsmålet om det retlige grundlag for den skønsmæssige ansættelse (jeg henviser herved bl.a. til landsretssagfører I. A. Strobels artikel i Skattepolitisk Oversigt nr. 8/1980, s. 314 ff, med henvisninger).

...

Revisoren har oplyst, at (B's) privatforbrug (excl. eget vareforbrug og private andele af biludgifter og telefon) i 1976 og 1977 havde været angivet til henholdsvis 47.095 kr. og 69.851 kr. Jeg udbeder mig oplysning om (B's) privatforbrug ifølge ligningsmaterialet for indkomstårene 1974, 1975 og 1976.

...«

Ombudsmanden modtog herefter udtalelser af 11. maj og 2. juni 1981 fra henholdsvis ligningskommissionen og skatterådet samt en fornyet udtalelse af 24. juni 1981 fra landsskatteretten.

Udtalelsen af 11. maj 1981 fra ligningskommissionen indeholdt oplysninger om følgende punkter:

1. Tilsidesættelse af regnskabsgrundlaget.
2. Skønsmæssig ansættelse på grundlag af privatforbruget.
3. Det retslige grundlag.
4. Begrundelse for den foretagne ansættelse.
5. Privatforbrugene for indkomstårene 1974, 1975 og 1976.«

Ligningskommissionen anførte til de enkelte punkter følgende:

»Ad 1.

Ifølge det indsendte regnskab andrager bruttoavancen ved salg af tobaksvarer ÷ 6,8 pct.

Denne negative avance har man anset for helt uantageligt, og der henvises til, at bruttoavancen efter den foretagne forhøjelse andrager 9,2 pct., hvilket svarer til den normale avance for tobakshandlere.

Tilsidesættelse af regnskabet vedrørende tobakssalget hviler således på en konkret vurdering af den selvangivne negative avance sammenlignet med normalavancen ved tobakssalg.

Revisor har ikke kunnet dokumentere de af ham fremsatte påstande, ligesom man ikke efter det af ham oplyste har fundet det tilstrækkeligt godtgjort, at den negative avance skyldes dels fejlagtige konteringsindslag på kasseapparatet dels tyveri.

Det skal i den forbindelse understreges, at der ikke er indgivet tyverianmeldelse til politiet.

Ad 2.

Som meddelt ved telefonsamtale den 4. d.m. ... er der ikke udøvet noget skøn på grundlag af privatforbrugets størrelse,....

Ad 3.

Tilsidesættelse af opgørelsen af avancen på tobak er sket efter vurdering af den negative avance.

Der henvises iøvrigt til det under »ad 1« anførte.

Ad 4.

Der skal her henvises til det under »ad 1« anførte samt til statskatteloven af 10. april 1922, der alene i § 29 indeholder bestemmelse om begrundelsespligt og kun i de tilfælde, hvor *skatterådet* forhøjer ansættelsen.

Ad 5.

Privatforbrugene for 1974, 1975 og 1976 har ifølge de indsendte regnskaber andraget hhv. 56.737 kr., 46.029 kr. og 65.345 kr.

For 1974, incl. køb af møbler, 5.000 kr. og for 1976, incl. køb af farvefjernsyn, 7.000 kr.

Kontantforbrugene har for de tilsvarende indkomstår andraget hhv. 40.171 kr., 40.542 kr. og 47.095 kr.

Der er ikke rejst indvendinger imod revisors privatforbrugsgodtgørelser.«

Skatterådet for X skattekreds henviste i udtalelsen af 2. juni 1981 til det af ligningskommissionen i udtalelsen af 11. maj 1981 anførte, og tilføjede, »at skatterådet i sin kendelse delvis har imødekomet skatteyder ved at nedsætte bruttoavancen til ca. 5 pct. på tobaksvarer, idet den skattepligtige indkomst er ansat til ÷ 10.299 kr.«.

I udtalelsen af 24. juni 1981 henviste landsskatteretten til det af ligningskommissionen og skatterådet anførte, og anførte desuden,

»... at den negative bruttoavance vedrørende salget af tobaksvarer efter retens formening må anses for en konkret mangel af en sådan karakter, at klagerens regnskabsmateriale ikke kan anses for betryggende grundlag for skatteansættelsen, samt at retten ved skønnets udøvelse ikke har taget udgangspunkt i de selvangivne privatforbrug, men alene i en antagelig bruttoavance vedrørende tobaksvarerne, vurderet under hensyntagen til de fra klagerens side ikke nærmere dokumenterede påstande vedrørende salget af disse varer.

Det er endvidere rettens opfattelse, at ansættelsen er i overensstemmelse med den praksis for foretagelse af skønsmæssige ansættelser, som den nu ophævede bestemmelse i statskattelovens § 23, stk. 4, er udtryk for, hvorved bemærkes, at retten ikke finder, at der med skattestyrelseslovens ikrafttræden er sket nogen ændring i den hidtidige adgang til at foretage skønsmæssige ansættelser.«

I en skrivelse af 18. august 1981 fremsatte A bemærkninger til de ovennævnte udtalelser, og A anførte herved følgende:

»At man stadig fra skattemyndighedernes side kun anfører grunden som den lave avance på tobak. Hvor jeg henviser til, at vores specifikation af bruttoavancerne på denne måde »misbruges«.

At man aldrig har bedt om nogen dokumentation i form af lagerlister for de enkelte månedsoptællinger eller kopier af breve i forbindelse med fyringer i forbindelse med udskiftning af personale?

At påstanden om, at privatforbruget ikke er forhøjet, virker mærkeligt. Hvor er pengene så blevet af? Enten må det være tyveri eller også må det være privatforbrug. Man kan ikke foretage en forhøjelse uden at placere beløbet?

At det må være forkert at tilsidesætte et regnskab på grundlag af årsregnskabet. Hvis man vil tage så drastiske skridt, bør man gennemgå selve den daglige bogføring.«

I en fornyet udtalelse af 18. september 1981 til mig anførte landsskatteretten, »... at skønsudøvelsen som anført i rettens skrivelse til ombudsmanden af 24. juni 1981 er baseret på en antagelig bruttoavance vedrørende tobaksvarerne (og ikke et efter klagerens forhold antageligt privatforbrug), men at dette efter rettens formening ikke er ensbetydende med, at den skønsmæssige forhøjelse ikke må henføres til privatkontoen.

I øvrigt må retten henholde sig til de tidligere afgivne udtalelser i sagen.«

I en skrivelse til A udtalte jeg herefter følgende:

»Det er almindeligt antaget, at skattemyndighederne under visse betingelser kan foretage skønsmæssig ansættelse af en skatteydere indkomst. Denne adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse af en skatteydere indkomst havde tidligere direkte hjemmel i statsskattelovens § 23, stk. 4, og er nu forudsat i bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 24, stk. 2, der har følgende indhold:

»I det omfang den foretagne ansættelse har beroet på et skøn, kan den kun ændres, såfremt retten på grundlag af de for den foreliggende oplysninger kan danne sig et selvstændigt skøn.«

Ifølge praksis er det en forudsætning for, at skønsmæssig forhøjelse af en skatteydere indkomst kan foretages, at ligningsmyndighederne kan påvise fejl i skatteyderens regnskabsmateriale, der gør det uegnet til at danne grundlag for ansættelsen af hans skattepligtige indkomst. Selv om denne betingelse må anses for opfyldt, er det i almindelighed tillige en forudsætning for foretagelse af skønsmæssig forhøjelse, at det (af ligningsmyndighederne) påvises eller sandsynliggøres, at det privatforbrug, som selvangivelsen giver plads til, er for lavt.

Det er hverken fra ligningskommissionen, skatterådet eller landsskatterettens side direkte gjort gældende, at den negative bruttoavance på tobaksvarer skulle skyldes andre forhold end de af Dem anførte (landsskatteretten har tværtimod i kendelsen af 2. april 1980 udtalt, at »landsskatteretten kan ... på grundlag af det af klagerens revisor anførte tiltræde, at der i det heromhandlede år har været et ikke ubetydeligt svind i tobaksvarerne ...«). Det er således ikke direkte gjort gældende, at (B) skulle have udtaget tobaksvarer til eget forbrug, hvilket måtte have givet sig udslag i et større privatforbrug end det selvangivne. Det forhold, at der ikke - som understreget af ligningskommissionen - er sket anmeldelse til poli-

tiet af de konstaterede svind (tyverier), kan ikke tillægges betydning ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt.

Efter min opfattelse kan det forhold, at regnskabet udviste en negativ bruttoavance på tobaksvarer, ikke i sig selv karakteriseres som en fejl ved regnskabet, der gør det uegnet til at danne grundlag for indkomstan-sættelsen. Selv om det af landsskatteretten (i udtalelsen af 24. juni 1981) anførte synspunkt, hvorefter »den negative bruttoavance... må anses for en konkret mangel af en sådan karakter, at klagerens regnskabsmateria-le ikke kan anses for betryggende grundlag for skatteansættelsen...«, blev lagt til grund, måtte det imidlertid være en forudsætning for foreta-gelse af skønsmæssig forhøjelse, at det var påvist eller sandsynliggjort, at det privatforbrug, som selvangivelsen gav plads til, var for lavt. Efter de foreliggende oplysninger må jeg lægge til grund, at der ikke er rejst indvendinger mod det selvangivne privatforbrug.

Under hensyn til det ovenfor anførte har jeg samtidig hermed henstillet til landsskatteretten, at retten genoptager behandlingen af sagen, samt at retten - såfremt den herefter finder at måtte fastholde, at skønsmæssig forhøjelse skal foretages - meddeler Dem en nærmere begrundelse *de/s* for, at den negative bruttoavance på tobaksvarer i sig selv må anses som en fejl ved regnskabet, der gør det uegnet til at danne grundlag for ind-komstansættelsen, *de/s* for, at det privatforbrug, som selvangivelsen gi-ver plads til, må anses som for lavt.

Såfremt landsskatteretten finder at måtte fastholde, at skønsmæssig for-højelse skal foretages, foreslår jeg, at De, hvis (B) ønsker sagen indbragt for domstolene og i forbindelse med sagsanlægget ansøger om fri pro-ces, underretter mig herom. Jeg vil i så fald være indstillet på at overveje over for overøvrigheden eller justitsministeriet at henstille, at ansøgnin-gen imødekommes, selv om (B) eventuelt ikke måtte opfylde de alminde-lige økonomiske betingelser herfor.«

Ved skrivelse af 1. juli 1982 meddelte landsskatteretten mig, at retten ved en kendelse af samme dato havde nedsat B's skattepligtige indkomst for ind-komståret 1977 til det af A påståede beløb.

Jeg meddelte herefter landsskatteretten, at jeg ikke foretog videre i sa-gen.