

UDSKRIFT
AF
ØSTRE LANDSRETS DOMBOG

DOM

Afsagt den 8. december 1993 af Østre Landsrets 5. afdeling
(landsdommerne Ziegler, Kallehaug og Karen Duus Mathiesen
(kst.)).

5. afd. nr. 171/1991:

X kommune
(adv. A1)

m o d

Fordelingsnævnet,
Indenrigsministeriet
(Kammeradvokaten ved advokat A3).

Biintervenient:

Y kommune
(Kammeradvokaten ved advokat A3).

Denne sag, der er anlagt den 17. maj 1991, angår spørgsmålet,
om sagsøger, X kommune, ved fordeling af selskabsskat i
henhold til § 11 i lovbekendtgørelse nr. 620 af 25. september
1987 om kommunal indkomstskat (kommuneskatteloven), hidrørende
fra Selskab 1 (S1) for skatteå-
rene 1987/88, 1988/89 og 1989/90, mellem sig selv og
Y kommune var berettiget til at holde selskabets indtægter
fra licensrettigheder uden for fordelingen.

For skatteåret 1987/88 udgjorde den kommunale andel af sel-
skabsskatten fra §1 kr. 15.697.654,-. Det tilsvarende beløb
for skatteåret 1988/89 var kr. 13.746.663,- og for skatteåret
1989/90 kr. 16.467.710,-.

Påstande:

Sagsøgeren har efter sin endelige påstand principalt påstået sagsøgte tilpligtet at anerkende, at den kommunale andel af selskabsskatten for S1 for skatteårene 1987/88 og 1988/89 samt 1989/90 ikke skal fordels mellem X kommune og Y kommune således som afgjort ved Fordelingsnævnets afgørelse af 8. oktober 1990, men efter de af sagsøger anvendte principper, hvorefter der fra den skattepligtige indkomst fratrækkes licensindtægten, af hvilken X kommune oppebærer den kommunale andel af selskabsskatten, hvorefter Y kommune alene oppebærer den kommunale andel af selskabsskatten for så vidt angår den resterende del af den skattepligtige indkomst. Subsidiært har sagsøgeren påstået sagsøgte tilpligtet at anerkende, at den kommunale andel af selskabsskatten for S1

for skatteårene 1987/88 og 1988/89 samt 1989/90 ikke skal fordeles mellem X kommune og Y kommune således som afgjort ved Fordelingsnævnets afgørelse af 8. oktober 1990, men efter rettens skøn, mere subsidiært, at sagen hjemvises til fornyet behandling hos sagsøgte.

Sagsøgte har påstået frifindelse.

Biintervenienten, er indtrådt i sagen til støtte for sagsøgtes påstand.

Sagens omstændigheder:

Den 8. oktober 1990 traf sagsøgte, Fordelingsnævnet, Indenrigsministeriet, i medfør af § 12 a i kommuneskatteloven følgende afgørelse:

"Vedrørende fordeling af den kommunale andel af selskabsskatten for S1"

I skrivelse af 27. december 1989 meddelte Fordelingsnævnet, at der i ovennævnte sag vedrørende skatteåret 1987/88 var truffet afgørelse om, at Y Kommune er berettiget til den kommunale andel af selskabsskatten af hele S1's skatteplig-

tige indkomst, idet selskabet i kommuneskattelovens forstand alene driver virksomhed i Y Kommune (det er kun i denne kommune selskabet har kontor).

Det udtaltes i afgørelsen, at der ikke efter kommuneskatteloven er grundlag for, at fordelingskommunen - X - ved fordelingen kan henføre en del af S1's indkomst til moderselskabet M

Baggrunden for denne udtalelse var, at sagen af navnet var blevet opfattet på den måde, at S1 i kommuneskattelovens forstand alene driver virksomhed i Y Kommune, men at X Kommune mente, at den på grund af sammenhængen mellem M og S1 var berettiget til ved kommunefordelingen at henføre en del af S1's indtægter til M og dermed til X Kommune.

I skrivelse af 6. februar 1990 har X Kommune imidlertid gjort indsigelse mod afgørelsen og anmodet om en revurdering af sagen.

Der henvises til, at afgørelsen er baseret på urigtige oplysninger fra Y Kommune, og at sagsbehandlingen bl.a. derfor har været præget af visse misforståelser.

X Kommune anfører således, at der ikke ved fordelingen er overført indkomst fra S1 og M, men at der alene er foretaget en fordeling af den skat, der udelukkende vedrører S1, mellem dette selskabs egne kontorer, d.v.s. hovedkontor (X) og filial (Y).

X Kommune henviser i denne forbindelse til almindelig praksis på området, som beskrevet i "Selskabsbeskatning" 8. udgave; side 237 (forlaget Kommuneinformation), hvor der er anført følgende:

"I henhold til KML (kommuneskatteloven) § 10 anses virksomhed at være drevet i de kommuner i hvilke selskabet har selvstændige kontor-, forretnings- eller lagerlokaler med dér beskæftiget personale Udbytte og rente af værdipapirer ... anses for at tilfalde hjemstedskommunen forudsat, at der også er driftssted i fordelingskommunen."

På denne baggrund mener X Kommune, at skatterne, der falder på licens- og renteindtægter vedrører (eget) hovedkontor, som ligger i X , hvor der også er driftssted.

X Kommunes forslag til skattefordeling er derefter, at fordelingen vedrørende S1 foretages således, at skatten af licens- og renteindtægter forlods tilfalder X . Skatten af den resterende del af nettoindtægten fordeles med 10 pct. til Y Kommune og 90 pct. til X Kom-

mune.

Som begrundelse herefter er anført følgende:

"I dette fordelingsforslag er der således lagt vægt på, at S1 har hovedkontor i X Kommune, og at der finder virksomhed sted i X Kommune, hvorefter den skat der falder på licensindtægter og renter alene tilfalder X Kommune. Ved fordelingen af skatten på den øvrige indtægt er der især lagt vægt på, at skabelsen og vedligeholdelsen af eksportmarkederne sker fra X, at produktudviklingen for så vidt angår tilpasningen til eksportmarkedet foregår i X, at den overordnede ledelse, styring og planlægning sker i X, samt at personaleadministration og anden administration, herunder bogholderi, økonomi og regnskabsvæsen, finder sted i X."

Med hensyn til driftsforholdene i S1 har X Kommune i skrivelse af 29. marts 1990 oplyst, at der er ansatte i X, hvis lønninger går over S1's regnskab.

Der nævnes tre grupper:

- 1) 2 direktører med kontor i X.
- 2) personer ansat i S1, som arbejder både i X og Y kommuner.
- 3) personer, som er ansat i M's hovedkontor i X, men som også arbejder for S1's hovedkontor i X. S1 belastes i sit regnskab med en lønandel svarende til de timer de M-ansatte arbejder for S1's hovedkontor i X.

Y Kommune har på grundlag af X Kommunes redegørelse givet udtryk for (skrivelse af 6. april 1990), at den kan acceptere fordeling efter lønningsreglen på følgende præmisser:

"Efter omstændighederne vil man imidlertid være indforstået med, at en forholdsmæssig del af den kommunale andel af selskabsskatten for S1 henføres til X Kommune, forudsat at S1 vitterligt har udbetalt løn til en eller flere ansatte, der udelukkende arbejder og har kontor i X.

Det må kræves, at lønudbetalingerne dokumenteres og afstemmes med S1's regnskabstal, og man forbeholder sig iøvrigt ret til at vurdere en sådan lønsumsfordeling."

Sagen har været drøftet med repræsentanter for de to kommuner på et møde i nævnet den 18. september 1990. På mødet blev det fra X Kommunes side oplyst, at de lønsumstal, man havde fra S1 viste

ca. 0,4 mio. kr. vedrørende S1 ansatte i X
og ca. 6,3 mio. kr. vedrørende S1-ansatte i Y
Det blev forklaret, at forslaget om en
fordeling i forholdet 90-10 af skatten af S1's
indtægter ud over licens og renteindtægter var ba-
seret på en mere subjektiv vurdering. Man var imid-
lertid nu indstillet på at fordele skatten af disse
øvrige indtægter efter lønningsreglen.

I tilknytning til mødet den 18. september har par-
terne efter opfordring fra nævnet haft en drøftelse
om hvorvidt der kunne indgås en aftale mellem par-
terne om fordelingen.

Parterne har imidlertid over for nævnet erklæret,
at man ikke havde været i stand til at nå frem til
en sådan aftale.

I skrivelse af 21. september 1990 har X Kom-
mune påpeget betydningen af, at nævnet tager ende-
lig stilling til forældelsesfristen samtidig med,
at der træffes afgørelse i fordelingssagen. Der
henvises i den forbindelse til kommunens skrivelse
af 23. marts 1990, hvorefter det er X Kommu-
nes opfattelse, at Y Kommunes indsigelse
mod den fordeling, der er foretaget for skatteåret
1987/88, er indgivet for sent, jf. kommuneskattelov-
vens § 12, stk. 3.

Kommunens skrivelse af 23. marts 1990 henviser igen
til, at påstanden om for sent indgivet klage fra
Y Kommunes side vedrørende fordelingen for
1987/88 allerede blev oplyst i X Kommunes
skrivelse af 27. januar 1989.

Nævnet traf imidlertid i skrivelse af 27. december
1989 afgørelse vedrørende fordelingen for 1987/88.

Det skyldes, at man gik ud fra, at X Kommune
havde frafaldet indsigelse om for sent indgivet
klage. Dette var baseret på udtalelserne i X
Kommunes skrivelse af 27. januar 1989, hvor der ta-
les om at genoptage fordelingsberegningerne for
bl.a. skatteåret 1987/88, selv om Y Kommu-
ne i henhold til kommuneskattelovens § 12, stk. 3,
burde have indbragt spørgsmålet inden 3 måneder ef-
ter fordelings foretagelse.

Uanset hvad X Kommune vil kunne indvende mod
denne forståelse af kommunens skrivelse af 27. ja-
nuar 1989, har Y Kommune med nævnets skri-
velse af 27. december 1989 modtaget en afgørelse,
hvori der uden forbehold er truffet en realitetsaf-
gørelse vedrørende 1987/88.

Ud fra almindelige forvaltningsretlige principper
må det være sådan, at en part, der har modtaget en
afgørelse fra nævnet, må kunne gå ud fra, at afgø-
relsen kun under mere specielle omstændigheder vil
kunne tænkes ændret.

Nævnet må derfor være mest tilbøjelig til at mene, at man ville have afvist forældelsesindsigelsen, også selv om den var fremkommet umiddelbart efter navnsafgørelse, idet der ellers ville have været tale om at revurdere momenter, der allerede havde været taget stilling til.

Hertil kommer, at X kommune efter navnsafgørelsen af 27. december 1989 har reageret - eller undladt at reagere - på en måde, der kun har kunnet befæste en opfattelse hos Y Kommune af, at den ikke kunne mødes med en indsigelse om, at klagen vedrørende 1987/88 var indgivet for sent.

X Kommune omtaler således ikke forældelses-spørgsmålet i sine skrivelser af 6. februar 1990 til nævnet og Y Kommune om revurdering af afgørelsen af 27. december 1989. X Kommune omtaler heller ikke spørgsmålet i sin kommentar til det udkast til notat om sagen, som navnssekretariatet fremsendte med skrivelse af 8. juni 1990, og som ikke indeholdt noget om forældelses-spørgsmålet. Endelig bragte X Kommunen ikke spørgsmålet frem på nævnsmødet den 18. september 1990. Nævnet må herefter ud fra en samlet vurdering afvise, at man på nuværende tidspunkt kan ændre afgørelsen af 27. december 1989 med henvisning til, at Y Kommune har klaget for sent over fordelingen vedrørende 1987/88.

Efter Y Kommunes indgivelse af klagen (dateret 23. november 1988) vedrørende fordelingen for 1987/88 har X Kommune yderligere afregnet andel af den kommunale andel af selskabsskatten for S1 for skatteårene 1988/89 og 1989/90. Opgørelsen af Y Kommunes andel for disse to år er sket efter samme principper som for 1987/88, jf. skrivelse af 28. september 1990 fra X Kommune til nævnet.

For 1989/90 har Y Kommune indgivet klage til Fordelingsnævnet den 15. juni 1990. Klagen er indgivet rettidigt.

For 1988/89 er der ikke indgivet klage. Efter hele sagsforløbet har det imidlertid efter nævnets opfattelse klart været forudsat, at afgørelsen vedr. 1987/88 måtte få tilsvarende betydning for fordelingen vedr. 1988/89. Nævnet mener derfor, at den afgørelse, der træffes ved revurderingen af afgørelsen af 27. december 1989, også må omfatte fordelingen vedrørende 1988/89, selv om der ikke fra Y Kommunes side er indgivet en særskilt klage vedr. dette år.

Nævnet må ved revurderingen af sagens spørgsmål om fordelingsprincipperne lægge vægt på:

at det efter det nu oplyste må anses for godt-

gjort, at S1 i kommuneskattelovens forstand driver virksomhed i både X og Y kommuner, således at der foreligger en fordelingssituation,

at X Kommune på mødet den 18. september accepterede, at fordelingen af skatten af andre indtægter end licens og renter foretages efter lønningsreglen, og

at nævnet efter en konkret vurdering ud fra det modtagne skriftlige materiale og forklaringerne på mødet den 18. september ikke anser det for godtgjort, at S1's licens- og renteindtægter alene eller i alt væsentligt har relation til selskabets virksomhed i X Kommune.

Nævnet træffer herefter følgende afgørelse:

Den kommunale andel af selskabsskatten for S1 for skatteårene 1987/88, 1988/89 og 1989/90 skal i sin helhed fordeles mellem X og Y kommuner efter lønningsreglen i § 11, stk. 2, i lov om kommunal indkomstskat."

Den 6. april 1988 afregnede sagsøger til biintervenienten kr. 10.381.652,-, af S1's selskabsskat for skatteåret 1987/88.

Foranlediget af en forespørgsel fra biintervenienten af 3. oktober 1988, redegjorde sagsøger i skrivelse af 11. november 1988 for, hvorledes kommunen var kommet frem til beløbet:

".....

M (herefter nævnt som M) er moderselskab for det fra og med skatteåret 1985/86 sambeskattede datterselskab S1 (herefter nævnt som S1) beliggende i Y kommune.

S1 blev etableret den 1/7 1983 med det formål at varetage de interesser M havde i udlandet bestående af eksport- og licensaktiviteter.

På det grundlag reduceres S1's skattepligtige indkomst med licensindtægter som retteligt vedrører M i X. Størrelsen af licensindtægter meddeles særskilt af M for hvert skatteår, senest den 3. december 1987, under punkt 2, sammen med andre oplysninger, der bruges ved fordeling af den andel af selskabsskatten der vedrører M i X og øvrige kommuner.

Skatteåret 1987/88:

S1 's skattepligtige indkomst..... 261.627.574 kr.

Reduceret med:
Licensindtægter..... 82.000.000 kr.

Forrentning 10% af
ikke bogført Good-will
66 mill. kr..... 6.600.000 " 88.600.000 kr.
173.027.574 kr.

Selskabsskat 50% svarende til
kr. 86.513.787.
Heraf den kommunale andel til
Y Kommune 10.381.652 kr.
....."

Den 23. november 1988 indbragte biintervenienten sagen for Fordelingsnævnet og anmodede nævnet om at træffe afgørelse vedrørende fordeling for så vidt angik skatteåret 1987/88 og tidligere skatteår.

Den 27. januar 1989 afgav sagsøger svar på sagsøgtes høringskrivelse af 8. december 1988, der var bilagt biintervenientens skrivelse af 11. november 1988. Det hedder heri bl.a.:

"Selvom Y kommune, i henhold til kommuneskattelovens § 12 stk. 3, burde have indbragt spørgsmålet inden tre måneder efter fordelingerne foretogelse, finder X kommune det dog rimeligt, under de givne omstændigheder, at genoptage fordelingsberegningerne for skatteårene 1985/86, 1986/87 og 1987/88, dersom det ønskes og i henhold til de retningslinier, der måtte blive fastsat af Indenrigsministeriet. Der gøres dog opmærksom på, at X kommune ikke vil kunne erklære sig enig i, at licensindtægterne vedrører driften i Y
.."

Den 30. marts 1989 afregnede sagsøger til biintervenienten 8.190.665 kr., af S1's selskabsskat for skatteåret 1988/89. Det fremgår ligeledes af skrivelsen:

"....."

Fordelingen er foretaget i lighed med tidligere år, men vil naturligvis blive genoptaget, såfremt indenrigsministeriets afgørelse, vedrørende skatteåret 1987/88, giver anledning hertil.

....."

Den 27. december 1989 traf sagsøgte den første afgørelse i sagen:

"....."

1) Vedrørende 1987/88.

Y Kommune er berettiget til den kommunale andel af hele S1's skattepligtige indkomst, idet selskabet i kommuneskattelovens forstand alene driver virksomhed i Y Kommune (det er kun i denne kommune, at selskabet har kontor). Og der er ikke efter kommuneskattelovens grundlag for, at fordelingskommunen - X - ved fordelingen kan henføre en del af datterselskabets indkomst til moderselskabet.

Den yderligere andel, der herefter tilkommer Y Kommune, skal forhøjes med det tillæg, der er nævnt i kommuneskattelovens § 12, stk. 2, næstsidste punktum.

2) Vedrørende årene før 1987/88.

Disse år falder uden for nævnets kompetence. Forde-
lingsnævnet har noteret sig, at X Kommune
har stillet i udsigt, at den - afhængig af Forde-
lingsnævnets afgørelse - vil være indstillet på at
foretage en vis revision af disse fordelinger.

....."

Den 5. januar 1990 begærede sagsøger aktindsigt og begærede den 6. februar 1990 sagen genoptaget til fornyet behandling, da afgørelsen ansås for baseret på urigtige oplysninger fra

Y Kommune, hvorefter S1
alene skulle have kontor og udelukkende skulle drive virksomhed i Y kommune, hvilket sagsøger imødegik. Efter at have modtaget yderligere oplysninger herom genoptog nævnet sagen.

I en skrivelse af 23. marts 1990 fra sagsøger til sagsøgte anføres det bl.a.:

" Y Kommunes indsigelse mod den fordeling, der er foretaget for skatteåret 1987/88, er indgivet for sent, jf. kommuneskattelovens § 12, stk. 3, således som det allerede blev oplyst i X Kommunes skrivelse af 27. januar 1989.

X Kommune erkender imidlertid, at afgørelsen kan have principiel og praktisk betydning foreløbig

for skatteårene 1988/89 og 1989/90."

Den 30. marts 1990 afregnede sagsøger til biintervenienten 10.000.000 kr. som en foreløbig betaling af S1.'s selskabsskat for skatteåret 1989/90, idet man bl.a. skrev:

".....

X Kommune gør opmærksom på, at en afgørelse for skatteåret 1987/88 under alle omstændigheder kun kan betragtes som en principiel afgørelse, idet spørgsmålet om ændret fordeling er indbragt for sent, jf. kommuneskattelovens § 12, stk. 3.

X Kommune har i øvrigt noteret, at der for skatteåret 1988/89 ikke er fremsat nogen formel indsigelse mod fordelingen."

I skrivelse af 2. maj 1990 anmodede biintervenienten sagsøgeren om:

"..... at få præciseret, hvorvidt X kommune har til hensigt at korrigere fordelingen af selskabets skatter for 1987-88 og 1988-89 på grundlag af Fordelingsnævnets endelige afgørelse i sagen, samt hvorvidt kommunen vedstår tidligere meddelte tilsagn om at revidere fordelingen vedrørende årene før 1987-88 i overensstemmelse med afgørelsen.

....."

I skrivelse af 10. maj 1990 svarede sagsøger:

".....

X Kommune gjorde allerede i sin udtalelse af 27. januar 1989 til Indenrigsministeriet opmærksom på, at spørgsmålet om ændret fordeling for skatteåret 1987/88 var indbragt for sent af Y Kommune.

.....

Det betyder, at X Kommune ved en evt. tilbageregulering må fastholde, at licensindtagterne vedrører S1's hovedkontor....."

Den 8. juni 1990 sendte sagsøgtes sekretariatet et notat til brug for sagsøgtes afgørelse til høring hos sagsøger. Notatet omhandlede ikke præklusionsspørgsmålet, men alene sagens realitet.

Den 15. juni 1990 indbragte biintervenienten fordelingen vedrørende skatteåret 1989/90 for sagsøgte.

I en skrivelse af 28. september 1990 fra sagsøger til sagsøgte hed det bl.a.:

"Til det rejste spørgsmål om forældelse i forbindelse med klagefristen for så vidt angår 1987/88 har X Kommune følgende kommentar:

Allerede i den første udtalelse til ministeriet i januar 1989 gjorde X Kommune opmærksom på, at klagefristen var overskredet.....

X Kommune ønskede imidlertid ikke at forhindre en rimelig løsning på fordelingsspørgsmålet. Kommunen stillede derfor i udsigt, at den, afhængig af Fordelingsnævnets afgørelse, ville være indstillet på at foretage en vis revision vedrørende de tidligere år. Dog kun under den udtrykkelige forudsætning, at den almindelige praksis blev opretholdt, hvorefter ikke-fordelbare indtægter henføres til hovedkontoret i hjemstedskommunen.

Ministeriet har i øvrigt afvist at realitetsbehandle årene forud for 1987/88 på grund af forældelse, og for skatteåret 1988/89 er der ikke indgivet klage.

.....

Da en afgørelse i denne sag vil have stor praktisk betydning for andre kommuner end X, er det af vigtighed, at Fordelingsnævnet tager principiel stilling til fordelingsspørgsmålet, selvom nævnet ikke kan realitetsbehandle den konkrete klage for 1987/88."

Under sagen er der ikke afgivet forklaringer.

Sagsøger har til støtte for sin principale påstand gjort gældende, dels at sagsøgtes afgørelse bør tilsidesættes allerede af formelle grunde, for så vidt angår de to første skatteår, 1987/88 og 1988/89, fordi Y kommunes eventuelle krav på andel i selskabsskat betalt af S1

er prækluderet, dels at X kommunes fordelingsforslag, som det er kommet endeligt til udtryk i den af sagsøger nedlagte påstand, både er i overensstemmelse med praksis og er udtryk for en mere rimelig og materielt rigtig afgørelse end en mekanisk fordeling i forhold til summen af de

lønninger, der er blevet udbetalt til de personer, virksomheden har beskæftiget i hver af de to kommuner, ("lønningsreglen").

Subsidiært har sagsøger gjort gældende, at fordeling bør ske efter rettens skøn, og mest subsidiært, at sagen hjemvises til fornyet behandling ved Fordelingsnævnet i overensstemmelse med de fordelingsanvisninger, som retten måtte fastsætte.

Det følger af kommuneskattelovens § 12, stk. 3, at klager til Fordelingsnævnet over en anden kommunes fordeling af selskabsskat skal ske "inden 3 måneder efter fordelingsforetagelse".

Fordeling af selskabsskat for 1987/88 fandt sted den 6. april 1988, da X kommune afregnede godt 10,3 mio. kr. til Y kommune, som først indgav klage til Fordelingsnævnet den 23. november 1988, hvilket ubestrideligt er for sent.

Det er ligeledes ubestrideligt, at Y kommune ikke har indgivet nogen klage til Fordelingsnævnet vedrørende skatteåret 1988/89, hvilket derimod er sket rettidigt for det tredje og sidste skatteår 1989/90 ved Y kommunes skrivelse af 15. juni 1990.

Sagsøgte har imidlertid gjort gældende, at X kommune har frafaldet denne formalitetsindsigelse over for Y kommune.

I sagsøgers første svar, skrivelse af 27. januar 1989 til Fordelingsnævnet, gav X kommune udtryk for, at man, selvom der var klaget for sent, fandt det rimeligt at genoptage fordelingsberegningen, men at dette dog ikke gjaldt for så vidt angår licensindtagter, da disse ikke vedrører driften i Y kommune svarede i sin skrivelse af 13. april 1989 ikke på spørgsmålet om præklusion, men henholdt sig over for Fordelingsnævnet til, at der ikke var noget fordelingsproblem, da S1 udelukkende driver virksomhed i Y kommune. Da X kommune ikke fik kopi af dette brev, blev denne urigtige op-

lysning ikke imødegået på daværende tidspunkt.

I det udaterede notat, som Fordelingsnævnets sekretariat udarbejdede med indstilling om, hvorledes sagen burde afgøres, anføres det bl.a., at klagefristen for så vidt angår årene forud for 1987/88 ikke blot forlængst er udløbet, men at nævnet også er inkompetent, da kompetencen tidligere tilkom Indenrigsministeriet. Spørgsmålet om præklusion omtales ikke direkte, men alene i den form, at X kommune har stillet i udsigt, at man "afhængig af Fordelingsnævnets afgørelse "vil være" indstillet på at foretage en vis revision af disse fordelinger", det vil sige vedrørende årene forud for 1987/88. Hverken i denne indstilling eller i nævnets første afgørelse den 27. december 1989 nævnes det, at klagen vedrørende 1987/88 er indgivet for sent og kun kan behandles med samtykke fra X kommune og dermed også med respekt af det vilkår, som X kommune har stillet, at fordelingen ikke kom til at omfatte licensindtagter.

Fordelingsnævnets første afgørelse er behæftet med to væsentlige mangler, dels er der lagt urigtige faktiske oplysninger til grund, dels har nævnet behandlet klagen uden at respektere X kommunes vilkår herfor.

X kommune fik efter at have opnået aktindsigt kendskab hertil og begærede den 6. februar 1990 sagen genoptaget, da S1 har to kontorer, et hovedkontor i X kommune og et filialkontor i Y kommune. Virksomheden drives således i begge kommuner og ikke alene i Y kommune, som Fordelingsnævnet antog og med urette havde lagt til grund for sin første afgørelse, hvorefter hele den kommunale andel af selskabsskatten skulle tilfalde Y kommune.

Ved afregning af 10 mio. kr. til Y kommune den 30. marts 1990 vedrørende det tredje skatteår 1989/90 gentog X kommune, at indbringelse for 1987/88 var sket for sent, og at der for skatteåret 1988/89 "ikke er fremsat nogen formel indsigelse mod fordelingen". På direkte forespørgsel fra Y kommune, svarede X kommune den 10. maj 1990, at

man ikke ville medvirke til nogen tilbageregulering for så vidt angår licensindtægter, da disse udelukkende vedrører virksomhedens hovedkontor.

I det andet notat, som Fordelingsnævnets sekretariat har udfærdiget om sagen, og som blev udsendt til høring hos sagens parter den 8. juni 1990, omtales præklusionsspørgsmålet heller ikke, hvilket medførte, at X kommune i skrivelser af 21. september og 28. september 1990 fastholdt, at krav vedrørende de to første skatteår 1987/88 og 1988/89 var prækluderet, idet der det første år var klaget for sent, og for det andet års vedkommende ikke er indgivet nogen klage.

Der er ikke noget hensyn at tage til Y kommune. Den forventning, som nævnets første afgørelse måtte have bibragt kommunen er ikke berettiget. Genoptagelse skyldtes urigtige oplysninger afgivet af Y kommune, som derfor også er nærmest til at bære risikoen for den heraf følgende genoptagelse. Genoptagelse var utvivlsomt berettiget, da sagsøgers adgang til kontradiktion var tilsidesat. Når sagen herefter blev genoptaget, må dette gælde sagen i dens helhed og dermed også for så vidt angår det formelle spørgsmål, om kravet er helt eller delvis prækluderet.

Vedrørende sagens realitet har sagsøger gjort gældende, at der ikke mere findes nogen endelighedsklausul i loven, som kan medføre en begrænsning i domstolenes efterprøvelse af de fordelingsafgørelser, der træffes i medfør af kommuneskatteloven, nu af Fordelingsnævnet.

Der er tale om udøvelse af et pligtmæssigt skøn. Det ses Fordelingsnævnet ikke at have levet op til. Nævnet har i stedet uden nogen nærmere begrundelse anvendt lønningsreglen og er derved kommet til et urimeligt resultat. X kommunes påstand i denne sag svarer til den praksis, som Z kommune følger. Z kommune er den kommune i landet, som har langt den største selskabsskatteindkomst og dermed også flest sager om dette emne, hvorfor den praksis, som Z kommune følger, bør tillægges en særlig vægt, ikke mindst når man tager i betragtning, at hverken Indenrigsministeriet eller

Fordelingsnævnet har nogen relevant praksis at henvise til.

Lønningsreglen er ikke obligatorisk. Det er den kun for banker. Uden for dette område gælder lønningsreglen "som regel", det vil sige som en formodnings- eller hovedregel. X kommune gør ikke gældende, at lønningsreglen ikke skal anvendes, men kun at den ikke skal anvendes på områder, hvor den fører til åbenbart urimelige resultater, som det er tilfældet, hvis også licensindtægter, som kun i meget ringe grad er afhængige af lønarbejde, men derimod beror på andre faktorer som kvalitet, pris og markedsføring, skal fordeles efter summen af de lønninger, der er udbetalt til medarbejdere, der er beskæftiget i virksomheden i henholdsvis X og Y kommune.

Da licensindtægterne blev overført vederlagsfrit fra S1, er der tale om rene nettoindtægter, og selvom de måske ikke kan siges at fremgå umiddelbart af regnskabet, fremgår de utvetydigt af noter og specifikationer til regnskabet.

Ved bedømmelse af Fordelingsnævnets afgørelse må det også indgå i rettens overvejelser, at nævnets begrundelse snarere har karakter af et forsvar for den første afgørelse end af en ny selvstændig begrundelse, som med føje kan føre til det samme resultat, som nævnet kom til i første omgang.

Sagsøgte har til støtte for den nedlagte frifindelsespåstand gjort gældende,

at Fordelingsnævnets afgørelse af 8. oktober 1990 er truffet på et korrekt grundlag,

at det efter lovens ord, forarbejder og administrativ praksis er nettoindtægten, der skal fordeles og ikke tilfældigt udvalgte bruttoindtægter, som her licensindtægter,

at nettoindtægten i dette tilfælde må anses for at falde i såvel X som Y kommune i forhold til lønindtægten i hver af disse kommuner, fordi det ikke umiddelbart

kan udledes af regnskabet, hvor stor en del af nettoindtægten, der falder i hver kommune,

at Fordelingenævnets afgørelse kun kan tilsidesættes, hvis den er åbenbart ulovlig, og det er den ikke, og

at sagsøger har frafaldet at påberåbe sig præklusion.

Sagen vedrører alene spørgsmålet, om sagsøger lovligt og med føje kan henføre de meget betydelige udenlandske indkomster i form af licensindtægter til § 1

i X . I de tre skatteår, som er omfattet af sagen, drejer det sig om henholdsvis 82, 86 og 103 mio. kr.

Den kommunale andel af selskabsskatten tilfalder den kommune, i hvilken det pågældende selskab driver virksomhed, jf. kommuneskattelovens § 10, stk. 2 og 3. Anses virksomheden for drevet i flere kommuner, fordeles skatten mellem kommunerne i det forhold, hvori nettoindtægten må anses for at være faldet i disse. Dette gælder også nettoindtægt hidrørende fra virksomhed i udlandet, jf. kommuneskattelovens § 11, stk. 1.

Loven anvender ikke noget andet ord end "nettoindtægten", og det må derfor anses for ulovhjemlet at operere med enkelte poster på regnskabet være sig brutto eller netto.

Fordelingen skal ske efter følgende kriterier i en prioriteret rækkefølge, som må anses for bindende.

- fordeling efter regnskabet, jf. § 11, stk. 2,
- fordeling efter lønsum, jf. § 11, stk. 2,
- mere skønsomt, jf. § 11, stk. 3.

Lovgiver har ikke lagt op til, at de samlede indtægter og udgifter skal granskes nøje og fordeles efter en kvalitativ vurdering af arbejdsindsats med videre, men har ønsket at opstille nogle enkle og klare kriterier, der skal være lette at administrere.

Der er ikke hjemmel i loven til forlods at tillægge en af to

kommuner en eller flere bestemte indtægtsarter. Kun nettoindtægt, som fremgår umiddelbart af regnskabet som værende indvundet i en bestemt kommune, kan komme i betragtning. Hertil kræves, at virksomheden opererer med særskilte profitcentre i hver kommune, og det er der ikke tale om i denne sag. Fordelingen af nettoindtægten på grundlag af regnskabet er derfor ikke mulig i dette tilfælde.

Fordelingsnævnet har derfor med særdeles god grund anvendt lønningsreglen, som også er den legale formodningsregel. Sagsøger har en meget tung bevisbyrde, når dette resultat, som følger direkte af loven, søges anfægtet. Lønningsreglen kan kun fraviges, hvis den ikke lader sig anvende, men den er anvendelig. Det, som sagsøger gør gældende er, at der ikke er nogen reel sammenhæng mellem lønudgifterne og nettoindtægten. Men det er ikke en kritik, der kan rettes mod Fordelingsnævnets afgørelse, men kun mod lovreglen. Dette anbringende er derfor ikke relevant. Den praksis, som Z kommune følger er ikke afgørende, dels fordi den ikke er bindende for den overordnede myndighed, Fordelingsnævnet, dels fordi Z.s kommunes praksis ikke har hjemmel i loven og tillige synes at forfølge denne kommunes særinteresser. Der findes ikke reale grunde, som taler for sagsøgers standpunkt.

Fordelingsnævnets afgørelse kan kun tilsidesættes, hvis den er klart ulovlig, og det er den ikke. Med den sammensætning, Fordelingsnævnet har, må nævnets afgørelser tillægges en særlig autoritet. Der er tale om afgørelser præget af kommunalpolitiske vurderinger af fordelingsmæssig art truffet af borgmestre og kommunale forvaltningschefer, hvilket må føre til en mindre intensiv domstolsprøvelse. En eventuel tilsidesættelse vil derfor højst kunne føre til en hjemvisning til fornyet prøvelse ved Fordelingsnævnet.

Overfor sagsøgers præklusionsindsigelse har sagsøgte gjort gældende, at sagsøger i sin første skrivelse til Fordelingsnævnet den 27. januar 1989 accepterede, at nævnet behandlede sagen, selvom der var klaget for sent. X kommunes udtalelse om, at man ikke var enig i, at licensindtægterne vedrører y, tager sigte på sagens realitet og er ikke

gjort til en betingelse for eller begrænsning af Fordelingsnævnets efterprøvelse. Rigtigheden af denne opfattelse, som oprindelig også var sagsøgers, bestyrkes af X kommunes skrivelse af 30. marts 1989, hvor man ved afregning af skatteprovenu for 1988/89 blandt andet skrev, at "fordelingen er foretaget i lighed med tidligere år, men vil naturligvis blive genoptaget, såfremt Indenrigsministeriets afgørelse vedrørende skatteåret 1987/88 giver anledning hertil". Da X kommune begærede sagen genoptaget den 6. februar 1990 blev præklusion heller ikke omtalt og den 23. marts 1990 erkendte X kommune, at afgørelsen vedrørende det første skatteår "kan have principiel og praktisk betydning foreløbig for 1988/89 og 1989/90". Under disse omstændigheder må sagsøger anses for at have frafaldet enhver præklusionsindsigelse. Princippet om lovmæssig forvaltning må føre til, at det som den overordnede myndighed fastslår, er den rette fortolkning af lovens ord, også følges i de efterfølgende år uden at særskilt klage er nødvendig.

Landsrettens bemærkninger:

Efter den brevveksling, som sagsøger har ført med Y kommune, herunder navnlig sagsøgers skrivelse af 30. marts 1989, findes det forbehold, som sagsøger tog ved sin skrivelse af 27. januar 1989 vedrørende licensindtægternes fordeling, ikke at kunne anses som en betingelse for eller begrænsning af Fordelingsnævnets efterprøvelse af sagsøgers fordeling af den kommunale andel af selskabsskatten for skatteåret 1987/88. Denne del af kravet er dermed ikke prækluderet.

Da Y kommune ikke har indgivet nogen klage over fordelingen for så vidt angår skatteåret 1988/89, og da denne indsigelse ikke ses frafaldet over for Fordelingsnævnet, er nævnets påkendelse sket ex officio. Da der ikke er hjemmel hertil, ophæves Fordelingsnævnets kendelse, for så vidt angår skatteåret 1988/89.

Af de af sagsøgte anførte grunde tiltrædes det, at det er nettoindtægten som sådan, der skal fordeles. Der ses ikke at være

hjemmel til at holde enkelte indtægtsposter, ej heller licensindtægter, uden for fordelingen, som i det foreliggende tilfælde skal ske i forhold til summen af de lønninger, der er blevet udbetalt til de ved virksomheden i hver af de pågældende kommuner beskæftigede personer.

Der er herefter ikke grundlag for at tilsidesætte Fordelingsnævnets afgørelse, for så vidt angår skatteårene 1987/88 og 1989/90.

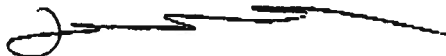
T h i k e n d e s f o r r e t :

Den kommunale andel af selskabskatten for S1
for skatteårene 1987/88 og 1989/90 fordeles mellem X Kommune og Y kommune i overensstemmelse med Fordelingsnævnets afgørelse af 8. oktober 1990.

Ingen af parterne betaler sagsomkostninger til modparten.

(Sign.)

— — —
Udskriftens rigtighed bekræftes. Østre Landsrets kontor, den
P.j.v.



Hanne Petersen
kontorfuldmægtig

8/12-90