

Driftsomkostningsbegrebets oprindelse og udvikling frem til 1903

af

Ph.D.-stipendiat Jane Ferniss

1. Indledning

Statsskatteloven § 6 a, har i årenes løb givet anledning til mange fortolkningsproblemer. Bestemmelsen indeholder nemlig langt fra nogen klar afgrænsning af, hvilke omkostninger der er fradragsberettigede og hvilke omkostninger, der ikke er fradragsberettigede. Den omfattende domspraksis viser også sit tydelige sprog. Den 15. maj 2003 er det 100 år siden, at statsskatteloven blev vedtaget. Grundprincipperne i statsskatteloven blev udviklet i det 19. århundrede i et samfund, som var væsentligt anderledes end i dag.

Driftsomkostningsbestemmelsen i § 6, stk. 1, litra a og stk. 2 er bortset fra en enkelt undtagelse forblevet uændret siden dens vedtagelse i 1903¹. Det er derfor stadig denne bestemmelse, der er den grundlæggende bestemmelse for driftsomkostningsfradrag².

Formålet med denne artikel er derfor at forsøge at give et indblik i det skatteretlige driftsomkostningsbegrebs oprindelse og senere udvikling frem til 1903, hvor den permanente statsindkomstskattelov vedtages ved lov nr. 104 af 15. maj 1903. Dette forsøges opnået dels ved at belyse, hvordan driftsomkostningsbegrebet har været udtrykt i tidligere danske indkomstskattelove m.v. og dels ved at undersøge, om man i forarbejderne til disse love har gjort sig overvejelser om driftsomkostningsbegrebets tilblivelse og udvikling.

I 1789 var det formentlig første gang, der blev indført en egentlig formue- og indkomstskattelov, hvor man beskattede efter et nettoprincip, som ligner det, vi kender i dag. Udgangspunktet for undersøgelsen af dette emne er derfor taget i denne lov. Den gældende grundlæggende bestemmelse om driftsomkostningsfradrag fremgår som nævnt af § 6, stk. 1, litra a og § 6 stk. 2 og lyder som:

Ved Beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

§6 a. Driftsomkostninger, dvs. de Udgifter, som i Aarets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger.

¹ Statsskatteloven er blevet ændret ved lov nr. 144 af 8/6 1912 og lov nr. 149 af 10/4 1922, dog uden at § 6 er blevet ændret væsentligt.

² Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a er over årene blevet suppleret væsentligt igennem særlovgivning i ligningsloven og afskrivningsloven.

Stk.2. Den beregnede Skatteindtægt er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller Families Underhold, Betjening, Nytte eller Behagelighed, eller til Formueforøgelse, til Forbedring af Ejendom, til Udvidelse af Næring eller Drift, Henlæggelse til Reserve- eller andre lignende Fonds, til Gaver eller på anden maade.

I denne artikel gennemgås alene de vigtigste udviklingstræk i driftsomkostningsbegrebet. For det første udviklingen i definitionen af driftsomkostninger, for det andet udviklingen i sondringen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og private udgifter og endelig udviklingen i sondringen mellem driftsomkostninger og formueforøgelse eller udvidelse af næring eller drift.

2. Udviklingen i definitionen af driftsomkostninger

I ældre tid blev indkomst- og formueskatter alene anvendt under ekstraordinære forhold, især til finansiering af krige og ofte som engangsskatter. Indkomstkatterne var dengang alene et mindre supplement til de permanente skatter på jord, ejendom og tolden.

Som nævnt blev der pålagt befolkningen i Danmark og Norge³ en formue- og indkomstskat i 1789⁴ til finansiering af krige. Forordningen bestod af tre dele. En afgift af formue, en afgift af embedsindkomst, løn, pension m.m. samt en afgift af næring. Næringsskatten udgjorde 5 pct. af hvad:

»Næringen eller Haandteringen ongefærligen kan anslaaes for, et Aar i et andet, at indbringe, efter Fradrag af de til Næringens eller Haandteringens Drivt uomgængeligen fornødne omkostninger«

Her definerede man driftsomkostninger som de uomgængelige fornødne omkostninger.

Store udgifter til krige medførte, at der igen i 1810⁵ ved forordning af 8. februar 1810 blev indført indkomstskat i Norge og Danmark. Ved denne forordning skulle skatten på 4 pct. beregnes af *»enhvers rene aarlige Indkomst, hvorunder forstaaes al netto Provenue ...«*.

Det var ikke defineret i loven, hvad man forstod ved driftsomkostninger, men forskellige spørgsmål om fradrag fremgik af nogle cirkulærer⁶ til loven.

³ Danmark og Norge havde rigsfællesskab frem til 1814.

⁴ Forordning for kongeriget Danmark angaaede et paalæg af Formue, Indkomst og Næring af 11. marts 1789

⁵ Forordning om Indkomstskat i Danmark af 8. februar 1810, i Kronologisk register over de kongelige forordninger og åbne breve af *Jacob Henric Schou*. 1810.

⁶ Rentekammerets cirkulærer m.v. af 19. maj 1810, 30. april 1810 og 19. juni 1810 trykt i Kronologisk register over de kongelige forordninger og åbne breve m.m. af *Jacob Henric Schou*,

Her skal blot nævnes besvarelsen af et spørgsmål, som omhandlede hovedreglen for fradrag, nemlig:

»Til at bestemme det netto Provenu, hvoraf Skatten skal beregnes er den Skatteydende berettiget til, af hele sin Indkomst at fradrage alle de Udgifter, som maa anvendes for at Indkomsten kan bringes tilveje, og saaledes være et Middel til Indkomstens Erhvervelse, eller en nødvendig Betingelse, uden hvilken denne ikke have.

Derefter opregnes nogle eksempler på omkostningstyper inden for de vigtigste erhverv:

Saaledes er for Eksempel, Embedsmanden berettiget til at fradrage de nødvendige Udgifter, saasom: Kontoirhold, Rejse-omkostninger, og saa videre, hans Embeds Bestridelse medfører; Landmanden sine Avlings-Udgifter; Haandværkeren sine udgifter på Svendes og Drenges Holdelse og Materialiers Indkøb, og fremdeles på lige måde flere.

Skatten skulle have været gældende i 8 år, men blev ophævet allerede i 1815. Dels var den blevet upopulær, dels aftog dens finansielle betydning år for år, idet som man tidligere havde erfaret med andre typer af skatter, at udbyttet af en skat, der byggede på selvangivelse blev mindre og mindre for hvert år. Landbefolkningen ville ikke opgive sine indkomster, og hvad bybefolkningens næringsdrivende angik, angav de for lave indkomster. Skatten var derfor temmelig uretfærdig overfor de borgere, der havde faste indtægter. Herefter ønskede man i lang tid ikke noget, der nærmede sig indkomstskat.⁷

Indførelse af en permanent indkomstskat blev først taget op igen i Statsrådet i april 1848⁸. Man nedsatte et udvalg til at udarbejde grundtrækkene til en indkomstskat, som så senere skulle under Statsrådets behandling. Men krigen stillede så store krav til statskassen, at man ikke turde eksperimentere, men valgte i stedet igen de gamle prøvede skatter. Der blev derfor indført en repartitionsskat på kommunerne⁹. Et fast beløb til hver kommune som så skulle søge dækning for beløbet hos borgerne. Som udgangspunkt blev disse skatter opkrævet som formue- og

Kbh. 1812.

⁷ H.N.V. Thalbitzer, *Skatter og skatteforvaltning i ældre tider*. 1948, København, s. 93 og Scharling Falbe-Hansen, *Skatterne i Danmark, i Danmarks Statistik 4. bind 1880*. s. 265.

⁸ Statsrådets forhandlinger 1848-1912. København 1954. 1. bind. S. 252-53

⁹ Forordning af 5. juni 1848, i Kronologisk register over de kongelige forordninger og åbne breve af Jacob Henric Schou.

lejlighedsskatter. Befolkningen betalte efter et skøn ud fra hele deres økonomiske stilling.

I november 1850¹⁰ forsøgte regeringen sig igen med indførelsen af en indkomstskat. Med erfaringerne fra tidligere var der nogen tvivl om en indførelse af en indkomstskat var hensigtsmæssig og endnu mere, om det var praktisk muligt at gennemføre den. Finansministeren fremhævede ved fremsættelsen, at det ikke var nok at lovgive om en indkomstskat. Der skulle også være en meget kraftig vilje og en udholdende administration til at gennemføre en indkomstskat. Befolkningen havde en meget stor uvilje mod en indkomstskat. Finansministeren fandt dog, at det var påtrængende nødvendigt at indføre en indkomstskat, idet staten havde oparbejdet en stor statsgæld og havde påtaget sig en del sociale forpligtelser. Desuden var det planlagt at ophæve en række ældre skatter.

Definitionen på driftsomkostninger kom ved dette lovforslag til at have følgende ordlyd:

»... alt dog efter Fradrag af hvad Driftsomkostningerne, herunder indbefattet Folkeløn samt de ordentligviis forefaldende Reparationer, have udgjort.«

Under behandlingen af lovforslaget nedsatte man et udvalg som afgav en betænkning¹¹. Her fandt man at bestemmelsen om driftsomkostninger *»savner den tilbørlige Klarhed og Fuldstændighed«* og foreslog derfor en ny ordlyd som definerede driftsomkostninger som:

»... de Udgifter, som have fundet Sted for at holde Næringen i Gang (Driftsomkostninger) hvorunder ogsaa indbefattes de ordentligviis forefaldende aarlige Reparationer af Bygninger, Maskiner, Redskaber, værktøi o.s.v.

Ligeledes maa fradrages, hvad der i Aarets Løb er anvendt til Anskaffelse af nye Gjenstande af fornævnte Art, forsaavidt disse træde i Stedet for opbrugte og casserede Gjenstande af lignende Art, dog med Fradrag af disse sidstes Værdi, og kun forsaavidt en egentlig Forbedring eller en Udvidelse af Driften eller Næringen ikke derved er opnaaet eller direct har været tilsigtet.«

Lovforslaget blev dog aldrig til lov. Regeringen valgte ikke at fortsætte diskussionerne i Rigsdagen og trak forslaget tilbage, idet den ønskede at bruge mere tid på

¹⁰ Rigsdagstidende 1850/51: forelagt sp. 794-813 og lovudkast sp. 408-39 i tillæg A.

¹¹ Rigsdagstidende 1850/51 Anhang B sp. 66

undersøgelser og overvejelser om, hvilken type beskatning man skulle vælge¹². Desuden havde regeringen mere påtrængende opgaver at tage sig af på grund af krigssituationen. Lovforslaget og betænkningen fik dog en meget stor betydning for den videre udvikling i ordlyden af driftsomkostningsbegrebet.

I 1861¹³ indførtes en indkomstskat i Københavns kommune. I forarbejderne fremgik det, at loven i alt væsentlighed var i overensstemmelse med betænkningen fra 1850. Definitionen af driftsomkostninger er her stort set identisk med første del af driftsomkostningsbestemmelsen i 1850, nemlig:

»de Udgifter som have fundet Sted for at holde Næringen i gang (Driftsomkostninger)«

Under behandlingen af lovforslaget fremkom Københavns Magistrat bl.a. med et forslag om, at ordlyden i loven alene skulle være »driftsomkostninger kan fradrages indkomsten«¹⁴. Dette begrundede man med, at de næringsdrivende og ligningskommissionerne i de fleste tilfælde fandt det umuligt at drage en bestemt grænse mellem, hvad udgifter var for at holde næringen i gang, og hvad der anvendtes til familiens underhold og betjening eller at adskille, hvorvidt en reparation eller anskaffelse af nyt inventar var en blot vedligeholdelse af driften i dens tidligere omfang eller en udvidelse. Det blev anført, at »Under en sådan Uanvendelighed af disse detaillerede bestemmelser synes det bedre at undlade dem, end at optage dem i Loven.«

Ordlyden blev dog ikke ændret.

Samme definition af driftsomkostninger anvendes stort set uændret i de indkomstskattelove, der udskrives i 1864, 1867 og 1870.

Først i 1903 ændres ordlyden til den vi kender i dag, nemlig

»... de Udgifter, som i Aarets løb ere anvendte til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten...«.

¹² Rigsdagstidende 1850/51 sp. 6434-36

¹³ Lov om Omordning af de kommunale Skatter i Staden København af 19. februar 1861, i Samling af Love og Anordninger m.v. 1860-1864 udgiven efter Indenrigsministeriets Foranstaltning 1865.

¹⁴ Rigsdagstidende Anhang A - Udkast til Lov om Omordning af de kommunale Skatter i Staden København. Forelagt for folketinget d. 2. oktober 1860, bilag C sp. 773-75.

Ordlyden ændres med inspiration fra den tyske indkomstskattelov fra 1891¹⁵, på baggrund af et forslag fra Professor Falbe Hansen¹⁶, som finansministeren havde anmodet om at komme med bemærkninger til indkomstskatteloven fra 1870. Falbe Hansen fandt, at bestemmelserne i den tidligere lov var »ufuldstændige og utydeligt affattet«, som han udtrykte det.

I forarbejderne til statsskatteloven af 1903 findes der ikke nogen bemærkninger om hvilke overvejelser, man har gjort sig ved at vælge at ændre formuleringen i forhold til indkomstskatteloven fra 1870.

Gennem tiden har der således været nogle problemer med at finde den mest anvendelige og klare formulering af, hvad der er driftsomkostninger, og når man har justeret ordlyden, har man typisk ikke kommenteret ændringen i forarbejderne.

3. Udviklingen i grænsedragningen overfor private udgifter

Udgifter, der har privatforbrug som formål, er ikke afholdt med henblik på erhvervelse af indtægter og anses derfor ikke som fradragsberettigede udgifter.

Dette har man i hvert fald allerede fra begyndelsen af 1800 tallet været ret bevidst om. I et cirkulære¹⁷ til indkomstskatteloven fra 1810 er det anført: »...at ingen er berettiget til at fradrage sine Indkomster, sin Huslejes Beløb undtagen forsaavidt noget heraf kan regnes til de Udgifter, som maa anvendes, for at Indkomsten kan bringes tilveje...«. Samtidig nævnes at ingen Afgang i Indkomsten kan passere for Lønninger til saadanne Betiente som holdes til den Skatteydendes eller hans Families personlige Tjeneste«.

I lovforslaget til indkomstskatteloven fra 1850 kom der en mere klar angivelse i selve lovteksten af, hvad man anså for private udgifter, nemlig:

»Af al Indtægt ... som anvendes enten til egen eller Families Underhold, Nytte eller Behagelighed...«

Med nogle få variationer gentages denne ordlyd i indkomstskattelovene fra 1861, 1864 og 1867. Den formulering, som kom til at fremgå af indkomstskatteloven fra 1870 og statsskatteloven af 1903 og som er forblevet uændret indtil i dag, er:

¹⁵ Den preussiske indkomstskattelov af 24. juni 1891.

¹⁶ Professor *Falbe Hansen* var direktør i Statens Statistiske Bureau og ikke mindst tidens store økonomiske vismand.

¹⁷ Rentekammerets cirkulærer m.v. af 30. april 1810 trykt i Kronologisk register over de kongelige forordninger og åbne breve m.m. af *Jacob Henric Schou*, Kbh. 1812.

»Den beregnede Skatteindtægt er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller Families Underhold, Betjening, Nytte eller Behagelighed...«

Selve ordlyden af hvilke udgifter der anses for private og dermed ikke kan fradrages stammer således stort set fra lovforslaget, som blev fremsat i 1850.

Afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og private udgifter er ikke belyst i forarbejderne.

4. Udviklingen i grænsedragningen over for formueforøgelser, udvidelse af næring eller drift

Med hensyn til sondringen mellem drift og anlæg har denne også været anvendt langt tilbage i tiden.

Allerede i et cirkulære til 1810-loven ses det, at der var en klar adskillelse mellem drift og anlægsudgifter, idet der anføres følgende: *»... ikke må fradrage deri hvad han har anvendt paa saadanne nye Anlæg og væsentlige Hovedforbedringer ved sin Ejendom, som er af den Beskaffenhed, at den derpaa anvendte Udgift kan sættes i Ligning med en Udgift anvendt til nye Ejendoms køb...«*

Senere ses adskillelsen i lovforslaget til indkomstskatteloven i 1850 nemlig: *»af al indtægt... som anvendes enten til... eller til Udvidelse af Næring eller Drift eller til Formues Forøgelse...«*.

Og ved betænkningen uddybes det i den nye § 2 at der kan fradrages *»...»,* hvad der i Aarets Løb er anvendt til Anskaffelse af nye Gjenstande af fornævnte Art, forsaavidt disse træde i Stedet for brugte og casserede Gjenstande af lignende Art, dog med Fradrag af disse sidstes Værdi, og kun forsaavidt en egentlig Forbedring eller en Udvidelse af Driften eller Næringen ikke derved er opnaaet eller direct har været tilsigtet«.

Formulering *»af al indtægt... som anvendes enten til... eller til Udvidelse af Næring eller drift eller til Formues Forøgelse...«* anvendes uændret i indkomstskattelovene fra 1861, 1864, 1867 og 1870.

Og endelig i 1903 blev ordlyden i statsskatteloven således:

»Den beregnede Skatteindtægt er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes..., eller til Formueforøgelse, til Forbedring af Ejendom (nyt) til Udvidelse af Næring eller Drift...«

Denne sondring stammer således i hvert fald fra 1810. Grænsedragningen stammer måske fra regnskabsvæsenet, hvor principperne anvendtes i *»det dobbelte bogholderi*

princip«¹⁸ eller måske er det nogen helt andre overvejelser, der har skabt denne sondring. Det kan i hvert fald ikke siges med sikkerhed, hvad der ligger bag denne sondring. Forarbejderne til de indkomstskattelove, der har været op gennem 1800-tallet, belyser i hvert fald ikke hvilke overvejelser, der ligger til grund for sondringen mellem drift og anlæg.

5. Sammenfatning og konklusion

I lyset af denne historiske gennemgang af driftsomkostningsbegrebets lovgrundlag, kan det konstateres, at bestemmelsen er udformet på baggrund af de tidligere midlertidige indkomstskattelove. Den lov, som har haft størst betydning for udviklingen af ordlyden til driftsomkostningsbegrebet, må nok siges at være lovforslaget fra 1850 samt betænkningen hertil, som dog aldrig blev til lov, men som blev til stor inspiration for de efterfølgende indkomstskattelove helt op til 1903.

Med hensyn til hvilke overvejelser, man løbende har gjort sig ved udformningen af driftsomkostningsbegrebet, har forarbejderne til de forskellige indkomstskattelove ikke bidraget væsentligt. For eksempel blev formuleringen »erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten« indsat i 1903 loven uden nogen form for bemærkninger.

Man har således tilsyneladende ikke haft nogen principielle betragtninger om driftsomkostningsbegrebet. Der kan derfor ikke drages nogen konklusion om, hvorfor driftsomkostningsbegrebet er blevet, som det er.

Driftsomkostningsbegrebets ordlyd er i vor tid blevet nøje studeret for at udfinde hvilken betydning statsskattelovens formuleringer kunne tænkes at have haft. Det lidt skiftende ordvalg af driftsomkostningsbegrebet i de forskellige indkomstskattelove findes ikke at kunne tillægges nogen betydning, idet de ikke repræsenterer et holdningsskift i mellem dem. Der er hverken sket en indsnævring eller en udvidelse af driftsomkostningsbegrebet. De bemærkninger, der har været omkring ændring af ordlyden, har mere været et spørgsmål om, at man ville finde den mest klare og hensigtsmæssige formulering af driftsomkostningsbegrebet.

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og stk. 2 er således udviklet på et historisk grundlag med et meget sparsomt fortolkningsbidrag i forarbejderne og de dertil knyttede cirkulærer, anvisninger mm. om baggrunden for bestemmelsens ordlyd. Man skal derfor være meget påpasselig med ikke at overspænde fortolkningen af ordlyden.

Den grundlæggende forklaring på det meget begrænset fortolkningsbidrag i forarbejderne til baggrunden for udformningen af driftsomkostningsbegrebet må være dels indkomstskattens betydning, dels skatteprocenten og dels samfundsforholdene på denne tid.

¹⁸ Jf. I.A. Strobel i RR 1973.537

Driftsomkostningsbegrebet stammer fra en tid, hvor indkomstskatten havde en meget minimal betydning. For staten var indkomstskatten alene ofte en mindre supplementskat til de øvrige direkte og indirekte skatter. F.eks. ses det i § 5 i den Københavnske indkomstskattelov fra 1861, at det alene var hvis kommunens udgifter ikke kunne dækkes ved andre skatter eller byens øvrige indtægter, at der skulle udskrives en indkomstskat. Samtidig var skatteprocenterne i de tidligere skattelove meget beskedne og blev ofte kun udskrevet som engangsskatter.

Ved statsskattelovens vedtagelse i 1903 udgjorde skatteprocenterne følgende:

Indkomstskatteskalaen jf. lov nr. 104 af 15. maj 1903	
Indtægter	Skatteprocenter
Under 2.000	1,3
2.000 eller derover men under 3.000	1,4
3.000 - 4.000	1,5
4.000 - 6.000	1,6
6.000 - 8.000	1,7
8.000 - 10.000	1,8
10.000 - 15.000	1,9
15.000 - 20.000	2,0
20.000 - 30.000	2,1
30.000 - 40.000	2,2
40.000 - 50.000	2,3
50.000 - 100.000	2,4
100.000 eller derover	2,5

I den skattepligtige indkomst kunne der fratrækkes et personfradrag på henholdsvis 800 kr. i København, 700 kr. i købstæderne mm. og 600 kr. i landkommunerne. For børn under 15 år kunne der fradrages 100 kr. pr. barn i København, 85 kr. pr. barn i købstæderne og 70 kr. pr. barn i landkommunerne.

Danmarks befolkning udgjorde i finansåret 1897-98 ca. 2.3 mio. fordelt med 345.000 indbyggere i København, 394.000 i købstæderne og 1.561.000 i landkommunerne¹⁹.

¹⁹ Rigsdagstidende 96/97 Tillæg A sp. 3637

Af disse ca. 2,3 mio. indbyggere var der i alt 1.087.926 personer over 18 år, men med fradrag af kvinder samt disses indtægter. Fordelingen af indkomsterne for disse fremgår af tabel 2.

Tabel 2:

Indkomstgrupper efter skatenedsættelsen for skatteåret 1904-05, fordelt på landsdele				
Antal personer over 18 år med fradrag af gifte kvinder samt disses indtægt				
	Hovedstaden	Provinsbyerne	Landdistrikterne	Hele landet
Under skattegrænsen	140.207	135.260	436.732	712.199
Fra skattegrænsen til 799 kr.		7.720	53.761	61.481
800-999 kr.	16.156	19.375	42.200	77.731
1.000-1.199 kr.	31.477	13.623	27.114	72.214
1.200-1.499 kr.	21.054	10.805	23.552	55.411
1.500-1.999 kr.	14.356	8.418	22.006	44.780
2.000-2.999 kr.	9.467	6.836	16.416	32.719
3.000-3.999 kr.	4.075	2.935	4.669	11.679
4.000-5.999 kr.	4.087	2.706	2.980	9.773
6.000-9.999 kr.	2.659	1.688	1.283	5.630
10.000-14.999 kr.	1.194	531	386	2.111
15.000-19.999 kr.	477	176	156	809
20.000-49.999 kr.	777	147	191	1.115
50.000-99.999 kr.	125	13	53	191
100.000 og derover	39	4	40	83
I alt	246.150	210.237	631.539	1.087.926

(Kilde: Statistisk Årbog fra 1905 fra Danmarks Statistik, del af tabel 133).

Af statistikken kan udledes, at i alt 773.680 personer ikke havde nogen indkomst at beskatte. Det var således alene 314.246 personer, som havde indkomst til beskatning.

Af dem havde 250.136 skatteydere en indkomst på under 2.000 kr. og dermed en skatteprocent på 1,3 pct., jf. tabel 1, og alene 83 personer i hele landet havde en indkomst på 100.000 kr. eller derover og blev dermed beskattet med den maksimale beskatningsprocent på 2,5 pct.

Skattetrykket har således været på et relativt beskedent niveau, og man har derfor ikke tillagt driftsomkostningsbestemmelsen nogen særlig stor betydning.

Samtidig var der på denne tid de færreste, som udarbejdede et egentligt regnskab. Den overvejende del af befolkningen levede af landbruget. Og den største del af landbefolkningen havde ikke noget fuldstændigt overblik over, hvad de tjente, idet de slet ikke eller kun meget ufuldstændigt førte regnskab. De skattepligtige indkomster blev derfor ofte opgjort på grundlag af indirekte opgørelser baseret på formuebevægelserne i perioden fra årets begyndelse til årets afslutning samt et skøn over privatforbruget. Der har således formentlig ikke været de store kontroverser om hvad der var fradragsberettiget, og hvad der ikke var.

Afgrænsningsproblemerne opstår først senere i takt med, at skatteprocenten stiger væsentligt op gennem 1900-tallet og frem til i dag. Endvidere begynder flere og flere efterhånden at udarbejde regnskaber og dermed opstår en større opmærksomhed omkring afgrænsningsproblemerne.