

Offentliggjort d. 14. maj 2013

Driftsomkostninger - igangværende virksomhed – Landsskatterettens jr. nr. 11-0299904 [©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Landsskatteretten tog ved en kendelse af 6/12 2012 stilling til, hvorvidt den omstændighed, at et selskabs omsætning i 2008 og 2009 udgjorde 0 kr. efter en række overskudsgivende år indebar, at der ikke længere var tale om en igangværende virksomhed, således at selskabets udgifter i denne periode ikke var fradragsberettigede som driftsomkostninger. Videre knyttede de omtvistede udgifter sig til indtægter, der først kunne konstateres i senere indkomstår, hvorfor sagen tillige drejede sig om, hvorvidt der var tale om driftsomkostninger eller formueudgifter som følge af den manglende snævre tidsmæssige sammenhæng mellem udgifterne og de deraf flydende indtægter. Landsskatteretten nåede frem til, at udgifterne var fradragsberettigede driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6.

1. 7 Krav for skattemæssig fradragsret for udgift som driftsomkostning

Ved afgrænsningen af det skatteretlige driftsomkostningsbegreb i statsskattelovens § 6 opstilles i såvel teori som praksis 7 betingelser for at anerkende en given udgift som en fradragsberettiget driftsomkostning, jf. nærmere Tommy V. Christiansen: Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet, Revisorbladet 1984, s. 10 ff. samt omtale af denne systematik i Betænkning 1221/1991 om Driftsomkostninger, s. 43. Det kræves således, 1) at udgiften vedrører en igangværende virksomhed, 2) at aktiviteten er erhvervsmæssig, 3) at udgiften knytter sig til den erhvervsmæssige aktivitet, 4) at udgiften ikke har aflejret sig i et fysisk eller immaterielt aktiv, 5) at udgiften ikke har pønål

Offentliggjort d. 14. maj 2013

karakter, 6) at udgiften sigter direkte mod indkomsterhvervelsen og dermed ikke indkomstkilden samt 7) at der foreligger en retlig forpligtelse til at betale udgiften.

2. Erhvervsvirksomhed

For at anse en given udgift for omfattet af statsskattelovens § 6 er det i første række en forudsætning, at der er tale om en erhvervmæssig virksomhed.

Fradragsret kommer således ikke på tale, hvor aktiviteten anses som en hobby, og der følgelig slet ikke er tale om en erhvervmæssig virksomhed. Udgiften antages i disse tilfælde ikke at være afholdt med henblik på at erhverve sikre og vedligeholde en indtægt, forstået som en nettoindtjening.

Selv om der ikke er tale om en hobbyvirksomhed, kan udgiften i visse tilfælde ikke anses for erhvervmæssig som følge af manglende intensitet eller manglende rentabilitet.

Det er således efter Skattedepartementets opfattelse en forudsætning for at anse en virksomhed som erhvervmæssig - med deraf følgende adgang til fradrag for afholdte udgifter - at virksomheden udøves med henblik på *rentabel drift*. Heri ligger et krav om, at virksomheden kan give et overskud, der er tilstrækkelig stort til at bevare og forrente den investerede kapital og samtidig honorere den arbejdsindsats, som lægges i virksomheden, dvs. en driftsherreløn. Giver virksomheden ikke aktuelt et sådant overskud, skal der være grundlag for at antage, at virksomheden vil udvikle sig således, at den vil kunne give en rimelig fortjeneste, se herved SKM2008.854.DEP.

Ifølge SKM2008.854.DEP er det efter retspraksis en yderligere betingelse for at anse en virksomhed som erhvervmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse - det såkaldte *intensitetskrav*. Der er tale om et objektive krav, og konkrete omstændigheder som eksempelvis sygdom hos den skattepligtige har ifølge praksis ikke kunnet give grundlag for at bortse fra kravet om en vis omsætning. Skattedepartementets definition af intensitetskravet i SKM2008.854.DEP harmonerer dog ikke helt med præmisserne i dommen ref. i SKM2008.641.BR, som gav anledning til Departementets kommentar.

Offentliggjort d. 14. maj 2013

Det bemærkes dog, at der efter Den Juridiske Vejledning 2013-1, afsn. C.C.1.3.1 med henvisning til SKM2008.854.DEP i visse (specielle) tilfælde kan være tale om erhvervsmæssig virksomhed, selvom virksomheden (endnu) ikke har opnået en vis afsætning af virksomhedens produkt(er), og i forlængelse heraf, at hvor det sædvanlige intensitetskrav ikke er opfyldt, vil det være afgørende, om virksomheden udøves med henblik på rentabel drift - om rentabilitetskravet er opfyldt.

3. Driftsomkostning eller formueudgift ved etablering af virksomhed

Afgrænsningen af driftsomkostninger omfattet af statsskattelovens § 6 overfor formueudgifter omfattet af statsskattelovens § 5 har en snæver tilknytning til de ovennævnte pkt. 1, 4 og 6 og har flere vinkler, når denne afgrænsning knytter sig til spørgsmålet om en igangværende virksomhed. Udgiften kan således ikke rummes af statsskattelovens § 6, hvis der er tale om en etableringsudgift, således at udgiften ikke sigter direkte mod en indkomsterhvervelse. Nævnte afgrænsning drejer sig i så fald ikke alene om selve udgiftens karakter, men ifølge praksis indgår med større vægt spørgsmålet om, hvorvidt der er en tilstrækkelig snæver tidsmæssig sammenhæng mellem udgiften og den deraf flydende omsætning.

En mere signifikant domspraksis førte til en udvidelse af driftsomkostningsbegrebet på dette område i 1980'erne, jf. de klassiske domme på området UfR 1980.712 H (Trælastdommer), TfS 1984, 2 H (Segaltnølle-sagen), TfS 1984, 53 (Træsko-dommen) samt TfS 1985, 6 H (Sluse-sagen). Allerede med UfR 1942.335 H (Skandinavisk Grammofon A/S) sås de første spirer hertil med Højesterets præmisser i sagen, hvor landsrettens dom blev fastholdt, men præmisserne blev ændret.

De nævnte domme, der i 1980'erne udvidede området for driftsomkostninger omfattet af statsskattelovens § 6 på bekostning af formueudgifter, herunder særligt etableringsudgifter omfattet af statsskattelovens § 5, gav anledning til en vis optøning i Ligningsvejledningen 1988. Fra 1988 og fremefter indeholdte Ligningsvejledningen således et i forhold til tidligere år gennemgribende omredigeret afsnit c. Dette gjaldt især afsnit c.2. (s. 57 ff.) vedr. fradrag i bruttoindkomsten, herunder særligt vedrørende afgrænsningen af driftsomkostninger over for udgifter vedrørende indkomstkilden, også benævnt formueudgifter, jf. ovennævnte punkt 3, 4 og 6, jf. Betænkning 1221, 1991 om Driftsomkost-

Offentliggjort d. 14. maj 2013

ninger s. 43. Se nu tilsvarende Den Juridisk Vejledning, afsn. E.A.2.1.2, hvor det anføres, at domstolspraksis synes at have vist en tendens til en udvikling af driftsomkostningsbegrebet i retning af en udvidelse af fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed.

Der nægtes undertiden fradragsret som følge af, at der mangler en snæver tidsmæssig sammenhæng mellem udgiften og den senere konstaterede indtægt, hvorfor udgiften kvalificeres som en etableringsomkostning. Det fremgår således af Den Juridiske Vejledning 2013-1, afsn. C.C.2.2.1.7., at ”Sammenfattende kan siges, at udgifter, der har karakter af sædvanlige, løbende driftsudgifter, og *som afholdes i tiden umiddelbart forud for starten af virksomheden* (udhævet her), er fradragsberettigede Selv om en planlagt virksomhed ikke kommer i gang, er der fradrag for sædvanlige løbende driftsudgifter såsom husleje, lønninger, el, varme og lign., som naturligt har måttet afholdes i en kortere tid før starten af virksomheden. Se fx LSRM 1973, 127 LSR og LSRM 1980, 142 LSR.” Udgifter, der i øvrigt har karakter af sædvenlige løbende driftsudgifter, kan med andre ord ikke fradrages, hvis disse ikke er afholdt umiddelbart forud for starten af virksomhed. Sådanne udgifter må da henføres til ikke fradragsberettigede formueudgifter omfattet af statsskattelovens § 5. Dette rejser naturligt spørgsmålet om, hvornår en virksomhed er ”startet”.

4. Hvornår er virksomheden ”startet”.

For så vidt angår udgifter knyttet til start af virksomhed er der stedse savnet en nærmere definition af, hvornår virksomheden kunne anses for ”startet ” henholdsvis ”igangværende”, og dermed hvorvidt en given udgift er afholdt ”... i tiden umiddelbart forud for starten af virksomheden..”

Ovennævnte spørgsmål fandt ikke sin afklaring med den ovenfor omtalte omfattende ændring af Ligningsvejledningen 1988. Tværtimod blev dette afsnit reduceret kraftigt og der blev, som nævnt, ikke angivet noget klart kriterium for, hvornår der foreligger en igangværende virksomhed.

Offentliggjort d. 14. maj 2013

Den ovenfor omtalte udvidelse af området for driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 indebærer ikke i sig selv en ændring af grænsen for, hvornår en virksomhed anses for ”startet ” henholdsvis ”igangværende” eller ophørt i skatteretlig forstand. Grænsen for, hvornår der er tale om en igangværende virksomhed henholdsvis virksomhedsophør synes ikke at have ændret sig signifikant i de sidste 30 år.

Spørgsmålet om igangværende virksomhed har videre betydning i forhold til afskrivningsloven: Afskrivningsretten forudsætter således levering til en igangværende virksomhed. Dernæst har spørgsmålet om igangværende virksomhed betydning ved salg og genbeskatning af en negativ saldo. Dette gælder ikke alene ved salg af en delmængde af virksomhedens aktiver, men særligt ved salg af enkeltstående aktiver, der måske udgør hele virksomhedens driftsmiddelbeholdning, jf. eksempelvis SKM2012.5.BR, hvor en vindmølle blev anset for at være i drift på overtagelsestidspunktet i 1999, hvorefter skatteyderen var berettiget til at foretage fradrag for skattemæssigt underskud hidrørende fra kommanditselskabets drift. Se tillige TfS 2000, 199 LR, TfS 2006, 727 LSR samt SKM2012.749.ØLR, hvor salg af samtlige ejendomme ikke i sig selv udelukkede, at virksomheden var igangværende. Formentlig stilles der strengere krav for accept af, at en virksomhed er opstartet og igangværende, end at virksomheden er ophørt. Dette understøttes af Landsskatterettens kendelse af 6/12 2012.

I litteraturen synes det almindeligt antaget, at der ikke stilles noget kvalificeret krav til omsætningens størrelse. Således var det i hvert fald i 1980'erne den almindelige opfattelse blandt rådgivere på skatteretlige kurser, at selv en yderst beskedne omsætning var tilstrækkeligt til at kvalificere virksomheden som igangværende, se eksempelvis skattekartoteket, afsnit 40.2.2.4, s. 85, hvor det anføres ”...Der eksisterer ikke nogen entydig definition af, hvornår en virksomhed kan antages at være igangværende. Hvis indkomstgrundlaget er tilvejebragt, og der er en indtjening, må der i hvert fald antages at foreligge en igangværende virksomhed...”

5. Landsskatterettens kendelse af 6/12 2012.

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 6/12 2012 drejer sig om, hvorvidt en virksomhed måtte anses for ophørt.

Offentliggjort d. 14. maj 2013

Sagen vedrørte opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et amerikansk datterselskab, hvis indkomst indgik i sambeskatningsindkomsten for det danske moderselskab. Moderselskabet havde stiftet det amerikanske datterselskab i 1993 med henblik på at markedsføre og sælge en nye produktlinie på det amerikanske marked.

Datterselskabet havde siden stiftelsen i 1993 og frem til og med 2011 haft en omsætning på i alt ca. 50 mio. kr., svarende til gennemsnitligt 2,8 mio. kr. årligt. Selskabet havde ingen omsætning i 2008 og 2009, men dog udgifter til "other external cost" på henholdsvis 2,7 mio. kr. i 2008 og 1,5 mio. kr. i 2009. Udgifterne var specificeret og vedrørte bl.a. udgifter til bil, rejser, telefon og fax, husleje, varme og elektricitet, advokatudgifter, forsikring m.v.

I 2008 var den selvangivne sambeskatningsindkomst i selskaberne og dermed beskatningsgrundlaget i moderselskabet i Danmark på - 2.913.728 kr., og i 2009 var den på 938.388 kr. før underskudsfremførsel. Det amerikanske selskabs skattepligtige indkomst opgjort efter danske regler udgjorde for disse år et resultat på henholdsvis - 3.228.373 kr. og - 1.530.577 kr.

SKAT afviste fradragsret for disse "andre eksterne udgifter" med henvisning til, at fradragsretsret som en driftsomkostning forudsatte, at udgiften havde en kvalificeret tilknytning til indtjeningsprocessen i en igangværende virksomhed.

SKAT henviste videre til, at der i de seneste 3 år, dvs. 2007 – 2009, alene havde været en omsætning i selskabet på henholdsvis 32.834 kr., 0 kr. og 0 kr. Virksomheden bar således efter SKAT's opfattelse ikke præg af at være en igangværende virksomhed, hvorfor omkostningerne fandtes at mangle den direkte forbindelse med den indkomst, som omkostningerne skulle være med til at sikre, erhverve eller vedligeholde. SKAT bragte således pkt. 1 og 6 af de indledningsvist nævnte 7 momenter i spil.

Selskabet gjorde heroverfor i første række gældende, at udgifterne sigtede direkte mod indkomsterhvervelse og ikke mod indkomstkilden, jf. ovenstående pkt. 6. Selskabet anførte herved og dokumenterede gennem eksempler, at proces- og udviklingstiden for selskabets produkter typisk foregik over en længere årrække, da der var tale om særde-

Offentliggjort d. 14. maj 2013

les komplicerede systemer og teknologi. Selskabet var følgelig nødsaget til at afholde en række udgifter til bl.a. udvikling og servicering af kontrakter, licitationer, forespørgsler, customer care samt opsøgning og vedligeholdelse af forretningsforbindelser m.v. flere år forud for salg.

Selskabet gjorde dernæst gældende, at udgifterne vedrørte en igangværende virksomhed. De udgifter, som var afholdt, og som var fratrukket i datterselskabet. i 2008 og 2009 havde således været direkte medvirkende til, at selskabet i 2011 igen havde haft en god omsætning i projekter indenfor og udenfor USA, ligesom udgifterne tillige knyttede sig til de tidligere ordrer, som selskabet havde modtaget. Udgifterne måtte således anses for både nødvendige og normale. SKAT's synspunkt vedrørende punkt 1 blev således afvist af selskabet.

Selskabet henviste endelig til, at SKAT alene havde afvist fradrag for de afholdte omkostninger med henvisning til, at der ikke har været tale om en igangværende virksomhed. Det måtte således anses for ubestridt, at de afholdte omkostninger i sig selv måtte anses som fradragsberettigede driftsomkostninger, ligesom SKAT for tidligere indkomstår havde anerkendt disse udgifter som driftsomkostninger

Ved Landsskatteretten fik selskabet medhold i, at de omhandlede udgifter måtte anses som fradragsberettigede driftsomkostninger efter statskattelovens § 6.

Landsskatteretten anførte indledningsvist i præmisserne for afgørelsen, at en given udgift skal være direkte knyttet til indkomsten, og den skal ligge inden for virksomhedens naturlige rammer.

Dernæst bemærkede Landsskatteretten at det er en forudsætning for fradrag, at der er tale om en indtægtsskabende virksomhed, der har til formål at skabe et nettooverskud. I den konkrete sag måtte de afholdte udgifter anses for fradragsberettigede, da der var tale om driftsomkostninger med den fornødne sammenhæng til indkomsterhvervelsen. Selskabet havde således påvist, at udgifterne var afholdt med det formål at skabe nye kontrakter for koncernen. Landsskatteretten anerkendte således, at ovenstående punkt 6 var opfyldt.

Offentliggjort d. 14. maj 2013

Vedrørende spørgsmålet om igangværende virksomhed fandt Landsskatteretten ikke, at der var basis for at anse datterselskabet som en ikke-igangværende virksomhed. Det forhold, at der ikke havde været omsætning i virksomheden i indkomstårene 2008 og 2009 medførte efter Landsskatterettens opfattelse ikke, at virksomheden ikke er igangværende. Der var ved vurderingen heraf lagt vægt på, at virksomheden havde en løbende drift, som tidsmæssigt strakte sig over en længere periode end et indkomstår. Landsskatteretten anerkendte således, at ovenstående punkt 1 var opfyldt.

Landsskatteretten godkendte herefter fradrag med 2,7 mio. kr. i indkomståret 2008 og med 1,5 mio. kr. i indkomståret 2009.

6. Kommentar

SKAT's synspunkt var ret beset baseret på den forudsætning, at der var tale om virksomhedsophør og dermed, at virksomheden ikke var igangværende i 2008 og 2009, idet der ikke var rejst spørgsmål om, hvorvidt selskabets udgifter af samme karakter var omfattet af statsskattelovens § 6 i forudgående år.

Der anlægges nok en mere lempelig vurdering i henseende til virksomhedsophør end i henseende til spørgsmålet om igangværende virksomhed uden forudgående drift, jf. eksempelvis præmisserne i SKM2002.118.LSR. SKAT's betragtninger om virksomhedsophør i den foreliggende sag er ganske vidtgående, og strider mod Den Juridiske Vejledning 2013-1, afsn. C.C.1.3.1, hvor det siges, at uanset virksomheden (endnu) ikke har opnået en vis afsætning af virksomhedens produkt(er) og i forlængelse heraf, at hvor det sædvanlige intensitetskrav ikke er opfyldt, vil det afgørende være, om virksomheden udøves med henblik på rentabel drift, dvs. om rentabilitetskravet er opfyldt.

Videre forudsætter SKAT's synspunkt, at der ikke var den fornødne forbindelse mellem på den ene side udgifterne i 2008 og 2009 og på den anden side indtægterne i 2010 og 2011, hvor der i 2011 kunne konstateres en omsætning på knap 2,3 mio. kr. Dette synspunkt kunne – hvis det ellers var holdbart – tillige føres i marken for tidligere år, dvs. for indkomstårene forud for 2008, idet udgifterne - som det fremgår af proceduren - ofte måtte afholdes løbende over flere år, førend en given omsætning kunne realiseres. Der

Offentliggjort d. 14. maj 2013

var således hverken før 2008 eller efter 2009 en snæver tidsmæssig sammenhæng mellem indtægter og udgifter, uanset udgifterne måtte antages at være løbende driftsomkostninger, der på ingen måde havde karakter af anlægsudgifter, og som direkte sigtede mod en indkomst.

Så vidt det ses har SKAT ved vurderingen af sagen så at sige ”blandet” på den ene side spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om virksomhedsophør og dermed ikke en igangværende virksomhed i 2008 og 2009, sammen med på den anden side spørgsmålet om, hvorvidt en snæver tidsmæssig sammenhæng mellem udgiften og den deraf affødte omsætning medfører, at udgiften ikke længere kan karakteriseres som en løbende driftsomkostning, men skal anses som en udgift vedrørende indkomstkilden.

Landsskatterettens præmisser harmonerer med den række af Højesteretsdomme fra 1980’erne, der ofte benævnes som ”tøbrud i driftsomkostningslæren”. Der er ikke grundlag for at stille krav om en snæver tidsmæssig sammenhæng mellem indtægt og udgift for så vidt udgiften direkte sigter mod en indkomsterhvervelse, og der i øvrigt ikke er tale om udvidelse af næring, jf. her den ovenfor nævnte dom UfR 1942.335 H samt Højesterets præmisser i denne sag.

— o —