

Offentliggjort d. 8. maj 2012

Driftsomkostninger – forgæves afholdte udgifter til ingeniør- og arkitektbistand – etablering – SKM2012.238.HR[©]

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

www.v.dk

Højesteret afviste ved en dom af 30/3 2012 at anerkende fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a for forgæves afholdte udgifter til ingeniør og arkitektbistand i forbindelse med projektering af en virksomheds tredje driftscenter.

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a bliver ved beregningen af den skattepligtige indkomst at fradrage bl.a. ”a. Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger;”.

Bestemmelsen i § 6, stk. 1, litra a har stået uændret siden 1903, og driftsomkostningsbegrebet er således baseret på en sjældent mangeårig fortolkning og afgrænsning.

Helt centralt for bestemmelsens anvendelsesområde er sondringen mellem *på den ene side* udgifter afholdt som led i driften af en igangværende virksomhed og *på den anden side* udgifter, der efter praksis karakteriseres som anlægs- og etableringsudgifter. De principielle domme på området omfatter bl.a. UfR 1942.335 H (Skandinavisk Grammo-fon A/S), UfR 1980.712 H (Trælastdommen), TfS 1984, 2 H (SegalTMøllens Brødfabrik), TfS 1987, 315 H (Carl Jacobsen), og – af særlig relevans for den nedentaltede sag – TfS 1985, 359 H (Dansk Supermarked A/S). Se herved den af Tommy V. Christiansen anvendte systematik i Revisorbladet 1984, 10 ff., jf. herved Bet. 1221/91 om Driftsomkostninger, s. 43.

Offentliggjort d. 8. maj 2012

Udgifter, der afholdes som et led i driften, er således forbundet med skattemæssig fradragetsret, jf. § 6, stk. 1, litra a. Udgifter, der - som det anføres i Bet. 1221/91, s. 4, - ”...har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en ny virksomhed eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af anlægs- eller etableringsudgifter...”, kan hverken fradrages eller afskrives som driftsomkostninger efter § 6, jf. § 6, stk. 2, hvorefter den beregnede skatteindtægt er skattepligtig, uanset om indtægten anvendes til ” til udvidelse af næring eller drift”.

Skattelovrådet foreslog i Betænkning 1221/1991, at driftsomkostningsbegrebet blev forenklet og moderniseret, således at der blev tilvejebragt hjemmel til skattemæssig fradragetsret for alle erhvervsmæssige udgifter, herunder også for anlægs-/etableringsudgifter. Skattelovrådets indstilling har imidlertid ikke ført til ændringer af regelgrundlaget for det generelle driftsomkostningsbegreb, der således som allerede nævnt henstår uændret.

Højesterets dom af 30/3 2012 bekræfter en fortsat skarp sondring mellem drift og anlæg. Dommen belyser den meget vanskelige sondring mellem på den ene side udgifter afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten og på den anden side udvidelse af næring eller drift.

Sagen drejede sig om et selskab, der drev virksomhed med drift af mainframe- og serverbaserede systemer samt etablering og drift af netværk og sikkerhedskoncepter. Selskabet var stiftet i 1997 af selskabets to største kunder, men kundekredsen omfattede tillige en række store private og offentlige virksomheder inden for brancher som finans, fødevarerindustri, detailhandel, landbrug, sundhed, telefoni samt offentlig administration og forvaltning. I 2004 havde selskabet over 100 kunder, og væksten i ordrer fra kunderne gjorde det nødvendigt at investere i mere plads til installation af maskinkraft. Ifølge en intern rapport til selskabets bestyrelse var det på baggrund af de foregående års tilvækst og et estimat over yderligere tilgang i form af mersalg til eksisterende kunder samt tilgang i form af nye mindre kunder, men ikke nye kunder med et stort kapacitetsbehov, således vurderingen, at den årlige vækst i behovet for maskinstueareal ville andrage 15 %. Selskabet havde hidtil anvendt kældre i ejendomme beliggende på to for-

Offentliggjort d. 8. maj 2012

skellige adresser, men pladsen på disse lokaliteter tillod ikke, at de nødvendige udvidelser blev foretaget her, og selskabet planlagde derfor at bygge et nyt driftscenter. I forbindelse med planerne om at bygge et driftscenter afholdte selskabet i 2004 udgifter til ingeniør- og arkitektbistand på knap 3,5 mio. kr. I november 2004 blev selskabets aktier solgt, og planerne om etablering af et nyt driftscenter opgivet, da køberen i stedet ønskede at sammenkoble dennes eksisterende driftscenter med selskabets to hidtidige driftscentre.

Spørgsmålet i sagen var på denne baggrund, om selskabet - som selvangivet - havde fradragsret for rådgiveromkostningerne på de 3,5 mio. kr.

Selskabet anførte til støtte for fradragsret bl.a., at de fratrukne udgifter uomtvisteligt var rent erhvervsmæssige udgifter, der var afholdt som led i driften af selskabets virksomhed, og at der siden etableringen af selskabet ikke havde været foretaget ændringer i eller udvidelser af virksomhedsgrundlaget eller virkeområdet.

Selskabet henviste i den forbindelse nærmere til, at der siden selskabets etablering i 1997 kontinuerligt, i tråd med den løbende teknologiske udvikling og digitalisering i samfundet, var opstået et større behov hos kunderne for øget dataopbevaring samtidig med, at der var opstået et skærpet behov for sikkerhed. For at kunne dække kundernes behov havde det derfor været nødvendigt gennem årene at øge antallet af edb-maskiner og løbende at skaffe plads til disse yderligere edb-maskiner i maskinstuer. Det var efter selskabets opfattelse helt afgørende for selskabets virksomhed, at det til enhver tid rådede over den til dækning af kundernes behov nødvendige maskinkapacitet, og det var derfor et vigtigt og centralt led i den løbende drift at iværksætte tiltag, der kunne sikre, at den nødvendige kapacitet var til stede, således at kunderne og den løbende indtægt herfra kunne bevares. Udgifterne var afholdt, fordi computerne i selskabets maskinstuer ikke kunne klare de allerede eksisterende kunders behov for opbevaring af data m.v., og såfremt selskabet ikke øgede maskinstuekapaciteten, ville konsekvensen være, at selskabet ville blive nødt til at indskrænke eller helt at stoppe samarbejdet med en eller flere af de eksisterende kunder med tab af indkomst til følge. På denne baggrund måtte de afholdte udgifter anses for afholdt med det formål at erhverve og navnlig at vedligeholde og sikre indkomsten.

Offentliggjort d. 8. maj 2012

De lignende myndigheder underkendte fradraget med henvisning til, at beslutningen om at opgive udvidelsesplanerne beroede på selskabets egne forhold, og at udgifterne havde været afholdt forgæves. Denne skatteansættelse blev fastholdt af Landsskatteretten, der antog, at udgiften til undersøgelser af etablering af et driftscenter ikke havde en direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen og ikke vedrørte den løbende indtjening på det eksisterende indkomstgrundlag.

Efter sagens indbringelse for domstolene gjorde Skatteministeriet gældende, at udgifterne ved udarbejdelse af et projekt m.v. vedrørende etablering af et tredje driftscenter ikke var driftsomkostninger omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og at der ikke var hjemmel til at afskrive på den forgæves afholdte udgift. Udgiften måtte således anses som en forgæves afholdt formueudgift, som hverken kunne fratrækkes eller afskrives.

Skatteansættelsen blev tiltrådt såvel af Østre Landsret som af Højesteret.

Vedrørende spørgsmålet om fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a anførte Højesteret, at udgifterne knyttede sig til den påtænkte opførelse af et yderligere driftscenter, og at afholdelsen af disse udgifter ikke havde en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, at de kunne anses for driftsomkostninger, der kunne fradrages i 2004 efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Da centret endvidere ikke blev etableret og taget i brug, tiltrådte Højesteret videre, at udgifterne ikke kunne afskrives, heller ikke efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Sagen af denne karakter illustrerer på den tydeligst tænkelige måde, at Skattelovrådets ændringsforslag fra Bet. 1221/1991 fortsat har meget stor aktualitet.

Og de til grund for Skattelovrådets indstilling angivne begrundelser har fortsat lige fuld aktualitet, herunder rådets synspunkter om, at den skattemæssige behandling var ude af trit med de bestræbelser, der i øvrigt blev gjort for at fremme eksport og etablering af nye arbejdspladser, at der ikke sås at foreligge en saglig begrundelse for den manglende fradrags- eller afskrivningsret, set i lyset af den skattemæssige behandling af andre typer

Offentliggjort d. 8. maj 2012

af erhvervsmæssige anlægsudgifter, *at* den manglende fradragsret ikke harmonerede med en nettoindkomstbetragtning, *at* reglerne bevirkede en væsentlig ulighed i beskatningen set i lyset af, at anlægs-/etableringsudgifter kunne være meget forskellige for forskellige virksomheder, og *at* afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsudgifter og ikke-fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter var vanskelig at forstå og administrere.

Det ville være ønskeligt, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a i hvert fald i denne henseende blev underkastet et ”360⁰-eftersyn” i forbindelse med den bebudede skattereform.

— o —