

Offentliggjort d. 18. maj 2010

Hensættelser til garanti- og serviceforpligtelser – TfS 42209[©]

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

www.v.dk

Vestre Landsret afviste ved en dom af 25/3 2010 at anerkende fradragsret for skattemæssige henlæggelser vedrørende serviceforpligtelser. Med landsrettens dom bekræfter den retsstilling, at der alene kan foretages skattemæssige henlæggelser vedrørende serviceforpligtelser, såfremt disse har en nær sammenhæng med garantiforpligtelser vedrørende produktet.

Gennem tiden har der været stor afstand mellem på den regnskabsmæssige og den skatteretlige indkomstopgørelse, hvor der ved udarbejdelse af årsregnskabet (årsrapporten) anvendes et forsigtighedsprincip, der ikke accepteres skatteretligt. Afstanden mellem årsregnskabet og skatteregnskabet er med tiden blevet markant mindre. Der er dog fortsat nogle poster, hvor skattemyndighederne nok indtager en restriktiv holdning. Dette gælder eksempelvis for hensættelser til garanti- og serviceforpligtelser.

I mange år har skatteadministrativ praksis anerkendt fradrag for hensættelser til garantiforpligtelser under visse forudsætninger. Serviceforpligtelser har derimod som udgangspunkt ikke kunnet give grundlag for skattemæssige hensættelser.

Obligationsretligt definerer Gomard, Obligationsret, 1. del, en *garanti* som et løfte om at indestå for, at en bestemt tilstand består, vil vedblive at bestå eller vil indtræde. Det kan tilføjes, at over for forbrugere må erklæring om ydelse af garanti el.lign. kun anvendes, såfremt erklæringen giver modtageren en væsentlig bedre retsstilling end den, modtageren har efter lovgivningen, jf. markedsføringslovens § 12. Begrebet ”*service*” ses ikke at repræsentere et nærmere defineret juridisk begreb, men anvendes – som det

Offentliggjort d. 18. maj 2010

også ses i Ligningsvejledningen, jf. nærmere nedenfor, bl.a. om vedvarende aftaler om vedligeholdelse af konkrete aktiver eller levering af givne tjenesteydelser.

På skattesiden fremgik af den første Ligningsvejledning, Ligningsvejledningen 1978, af afsn. L.3.6.7, at:

”I visse tilfælde foretages der hensættelser til imødegåelse af udgifter ved opfyldelse af garanti- og serviceforpligtelser. Under visse betingelser kan en hensættelse til imødegåelse af udgifterne ved en garantiforpligtelse godkendes, hvorimod praksis ikke godkender hensættelser til imødegåelse af udgifterne i forbindelse med serviceforpligtelser, lsr. 1966.45, 1968.49 og 1969.44 samt UfR 1973, p.377 Ø.

Der kan opstilles følgende forudsætninger for, at henlæggelser vedrørende garantiforpligtelser kan godkendes:

1. at garantien gælder mangler, der er ved genstanden på leveringstidspunktet, men som først kommer frem senere, 2. at der i praksis har vist sig at være nogen risiko, og 3. at de beløb, der skal udredes som følge af garantien, ikke er uvæsentlige.

....

Undertiden sker det, at sælgeren påtager sig en videregående forpligtelse, nemlig forpligtelsen til at foretage reparationer i de første par år, altså ikke alene genoprettelse af fejl, der har været ved varen ved leveringen, men også skader, der fremkommer under driften af denne. I så fald kan der ikke foretages hensættelser vedrørende garantiforpligtelse. Udgifter kan først fratrækkes i det år, hvor de afholdes.”

Det anførte har siden stået uforandret i Ligningsvejledningen, jf. senest Ligningsvejledningen 2010-1. Ved Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2003, 736 V er denne praksis for første gang udtrykkeligt anerkendt i sin helhed af domstolene. Praksis og det retlige grundlag herfor er omtalt nærmere af Ole Bjørn i SpO 1995, p. 58 ff.

Vedrørende *afgrænsningen* af de kontraktlige forpligtelser, der giver grundlag for skattemæssige hensættelser efter den foreliggende praksis om *garantiforpligtelser*, blev det med TfS 2002, 14 LSR tilkendegivet, at der kan foretages hensættelser til dækning af

Offentliggjort d. 18. maj 2010

garantiforpligtelse, der går ud over det køberetlige mangelsansvar. Denne sondring mellem på den ene side det almindelige mangelsansvar og på den anden side særlige garantiforpligtelser synes dog at kunne give anledning til visse afgrænsningsproblemer. Se endvidere TfS 1994, 601 LSR og tillige TfS 1995, 804 LSR, hvor Landsskatteretten anerkendte fradragsret for hensættelser til udbedring af konkrete mangler, som køber havde reklameret over, og sælger havde accepteret inden det aktuelle regnskabsårs udløb.

Vedrørende den *tidsmæssige udstrækning af de garantiforpligtelser, der kan tillægges skatteretlige betydning*, har en kort tidsmæssig begrænsning af en given garantiforpligtelse i tidligere praksis i en del tilfælde været årsag eller medvirkende årsag til, at en hensættelse ikke er blevet tillagt skatteretlig betydning, se herved eksempelvis RBL 1965, 447 DEP, LSRM 1969, 44 og LSRM 1970, 46. Med henvisning til TfS 1986, 588 DEP har det imidlertid nu i en længere årrække været tilkendegivet i Ligningsvejledningen, at hensættelser til imødegåelse af garantiforpligtelser bør anerkendes, selvom *garantiperioden ikke overstiger 1 år*, hvis de øvrige betingelser for at foretage hensættelserne er opfyldt.

Som det videre fremgår af det refererede uddrag fra Ligningsvejledningen 1978, er der derimod ikke fradrag for ”*serviceforpligtelser*”. Også denne passus står fortsat uforandret, når bortset fra, at der efterfølgende er optaget en henvisning til UfR 1973, 377 ØL. I nærværende sammenhæng kan her tillige peges på TfS 1995, 463 ØL, der er kommenteret af Skatteministeriet i TfS 1995, 811. Se kritik heraf i Ole Bjørn, SpO 1995, s. 66 – 67.

I praksis er dog anerkendt visse modifikationer til denne skarptskårne regel:

For det første ligger det i sagens natur, at der ikke altid kan foretages en klar afgrænsning mellem på den ene side garantiforpligtelser som afgrænset ovenfor, og som giver grundlag for skattemæssige hensættelser, og på den anden side serviceforpligtelser, der ikke giver grundlag for skattemæssige hensættelser.

Disse afgrænsningsproblemer kom op til overfladen i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2001, 803 LSR, kommenteret af Lars Traugott-Olsen, Told- og

Offentliggjort d. 18. maj 2010

Skattestyrelsen i TfS 2002, 738. Sagen drejede sig om en vindmølleproducent, som i forbindelse med salg af vindmøller som hovedregel indgik en 2-5-årig service- og garantiaftale. Prisen for denne aftale var inkluderet i vindmøllens pris ved stillelse af en 2-årig garanti, mens køberen betalte særskilt for år 3-5 ved indgåelse af en 5-årig garantiaftale. Det var videre oplyst, at den 2-årige service- og garantiaftale indeholdte en række forebyggende eftersyn, og at produktgarantien bortfaldte, hvis vindmølleejeren i garantiperioden lod disse eftersyn udføre af tredjemand. Årsagen til den tvungne aftale om serviceeftersyn var, at selskabet dermed minimerede risikoen for skader, der kunne udløse en større betaling i henhold til garantien.

For det påklagede indkomstår havde vindmølleproducenten hensat et beløb til garantidelen, som skattemyndighederne havde godkendt fradrag for. Endvidere var hensat et beløb til opfyldelse af serviceforpligtelser i den oprindelige 2-årige periode. Tvisten i sagen drejede sig om fradragsretten for hensættelsen vedrørende serviceforpligtelsen.

Sagen blev afgjort af Landsskatteretten med den begrundelse, at Landsskatteretten fandt, at praksis for fradrag for garantihensættelser kunne *"finde tilsvarende anvendelse på hensættelserne til serviceforpligtelser i nærværende sag, idet der er tale om betydelige udgifter, som med sikkerhed vil blive aktualiseret, ligesom der over for retten er fremført tilstrækkelig dokumentation for udgifternes størrelse på grundlag af tidligere års aktualiserede udgifter vedrørende serviceforpligtelser på vindmøllerne."*

Som det fremgår, indeholder præmisserne en konstatering af, at de materielle betingelser for at foretage henlæggelser vedrørende garantiforpligtelser er opfyldt, men derimod ikke en nærmere begrundelse for, hvorfor praksis om henlæggelser vedrørende garantiforpligtelser i den konkrete sag fandtes at kunne udstrækkes til at omfatte også serviceforpligtelser.

Den valgte begrundelse for afgørelsen førte til antagelser i teorien om, at den skatteadministrative praksis om hensættelser vedrørende garantiforpligtelser nu også omfattede serviceforpligtelser.

En efterfølgende afgørelse fra Landsskatteretten, ref. i TfS 2005, 560 LSR, var derimod meget klar i sin begrundelse for udfaldet af Landsskatterettens afgørelse ref. i TfS 2001,

Offentliggjort d. 18. maj 2010

803 LSR. Denne sag drejede sig om en virksomheds udgifter til servicekontrakter vedrørende leverede kraftvarmeværker. Fradrag for skattemæssige hensættelser vedrørende servicekontrakter blev her afvist, bl.a. med den begrundelse, at ”... Ved vurderingen af, om selskabets serviceforpligtelser kan sidestilles med garantiforpligtelser, må der lægges vægt på, om selskabets forpligtelser har en nær sammenhæng med selskabets garantiforpligtelser, som det var tilfældet i Landsskatterettens kendelse i SKM2001.372.LSR. I denne kendelse havde udgifterne til serviceydelserne til formål at begrænse udgifterne til garantiforpligtelser mest muligt inden for den 2-årige garantiperiode...”

Som en yderligere modifikation til hovedreglen om, at serviceforpligtelser ikke giver anledning til skattemæssige hensættelser, kan her nævnes det særegne tilfælde, der forelå i Østre Landsrets dom ref. i TfS 1995, 462. Denne sag drejede sig om tidspunktet for indtægtsførelse af en konkret forudbetaling for en serviceforpligtelse vedrørende edb, der strakte sig over 12 mdr. Her fastslog Landsretten, at kunders forudbetalinger på servicekontrakterne vedrørende edb skattemæssigt skulle periodiseres på de skatteår, som forudbetalingerne vedrørte, og således at udgifter, der var forbundet med opfyldelse af servicekontrakterne, måtte betragtes som løbende driftsudgifter, der først kunne fradrages i betalingsåret.

Et andet særegent tilfælde forelå i sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom af 25/3 2010 (Cargobull Finance A/S). Den pågældende sag drejede sig om hensættelser vedrørende servicekontrakter i forbindelse med leasing af trailere. Der var således ikke tale om salg af aktiver. Selskabet udbød i forbindelse med denne leasing bl.a. en ”fuld-serviceleasing”, dvs. en leasingkontrakt inklusiv et fuldt service program, hvor selskabet varetog al vedligeholdelse af traileren. Disse kontrakter havde en løbetid på op til 60 mdr. For indkomstårene 2003 og 2004 havde selskabet foretaget skattemæssige hensættelser vedrørende disse vedligeholdelsesforpligtelser med henholdsvis 3,5 og 2,8 mio. kr. Selskabets begrundelse for hensættelserne var, at leasingkontrakterne indebar en skæv fordeling af indtægter og udgifter over lejeperioden, da kundens leasingydelse var konstant over hele perioden, medens selskabets vedligeholdelsesudgifter var stigende over perioden. Der var således i en vis forstand tale om forudbetaling af serviceydelser. Hensættelserne var under sagen oplyst at være baseret på selskabets egne erfaringer samt det tyske moderselskabs erfaringer med leasing af et betydeligt antal trailere.

Offentliggjort d. 18. maj 2010

Dette fradrag blev afvist, først af SKAT og Landsskatteretten, og nu af Vestre Landsret ved dommen af 25/3 2010.

Efter en henvisning til den i administrativ praksis anerkendte fradragsret for hensættelser til imødegåelse af udgifter ved opfyldelse af garantiforpligtelser, konstaterede *landsretten*, at denne praksis ved Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2001, 803 var udvidet til også at finde anvendelse på hensættelser til serviceforpligtelserne i den pågældende sag. Landsretten henviste videre til, at Landsskatteretten i den senere sag ref. i TfS 2005, 560 præciseret, at der ved vurderingen af, om selskabets serviceforpligtelser kan sidestilles med garantiforpligtelser, måtte lægges vægt på, om selskabets forpligtelser har en nær sammenhæng med selskabets garantiforpligtelser, som det var tilfældet i ovennævnte kendelse.

På denne baggrund konkluderede landsretten, at hensættelser til imødegåelse af fremtidige udgifter til opfyldelse af serviceforpligtelser således ikke var omfattet af ordlyden af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og hensættelserne i den konkrete sag heller ikke var omfattet af den nævnte administrative praksis, da hensættelserne ikke havde sammenhæng med nogen garantiforpligtelse.

Landsretten afviste således fradragsret for hensættelser til de omhandlede serviceforpligtelser.

Der er næppe nogen tvivl om, at landsrettens dom ligger på linie med den hidtidige praksis på området. Men med landsrettens dom er *bekræftet* det budskab, der følger af afgørelsen ref. i TfS 2001, 803 LSR sammenholdt med TfS 2005, 560 LSR, nemlig at der alene kan foretages skattemæssige henlæggelser vedrørende serviceforpligtelser, såfremt disse har en nær sammenhæng med garantiforpligtelser.

Havde parterne i sagen fra 2010 indrettet sig anderledes og til eksempel aftalt, at en konkret betaling skulle anses som betaling for serviceydelser, evt. med reduktion af første års leasingydelse, ville der formentlig være mulighed for hensættelse og periodisering af denne ydelse, der i så fald måtte betegnes som en forudbetaling, der vedrørte en årrække.

— o —