

## Udgifter til udarbejdelse af årsregnskab – sagkyndig vurdering af fast ejendom - TfS 2005, 361 H <sup>©</sup>

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Højesteret tilkendegav ved en dom af 12/4 2005, at udgifter til indhentelse af en sagkyndig vurdering af en udlejningsejendom til brug for udarbejdelse af ejerens årsregnskab var fradragsberettiget som en driftsomkostning efter statsskattelovens § 6 a.*

I Juridisk Ugebrev Skat 2003/15 blev omtalt Østre Landsrets dom af 23/1 2003 om fradragsret for udgifter ved indhentelse af en sagkyndig vurdering af fast ejendom til brug for udarbejdelse af ejerens årsregnskab. Østre Landsret nåede dengang frem til, at en sådan udgift ikke var fradragsberettiget for ejeren, et selskab. Denne afgørelse er nu blevet ændret af *Højesteret*, der således *anerkendte fradragsret* for de pågældende udgifter.

Som anført i JUS 2003/15 har bl.a. selskaber efter årsregnskabsloven pligt til at udarbejde årsregnskab, der inden udløbet af selvangivelsesfristen skal indsendes til ligningsmyndigheden.

Skattelovgivningen indeholder ingen særskilt regulering af den skattemæssige behandling af udgifter forbundet med udarbejdelse af årsregnskab. Fradragsret for udgifter ved udarbejdelse af årsregnskab beror derfor på statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Spørgsmålet om fradragsret i disse tilfælde har dog gennem en længere årrække været nærmere behandlet i SD-cirkulære nr. 32 af 29/6 1988 om udgifter til regnskab og

selvangivelse. Efter dette cirkulære kan udgifter til regnskabsmæssig bistand fradrages ved indkomstopgørelsen efter statsskattelovens § 6 a i det omfang, udgifterne knytter sig til indkomsterhvervelsen. Det er således ifølge cirkulæret en betingelse for fradrag, at bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelsen af udgifter, som kan fradrages i indkomsten. Videre fremgår af cirkulæret, at udgifter til udarbejdelse af en virksomheds regnskab og opstilling af årsregnskab, herunder udfyldelse af virksomhedsskemaer m.v., således er fradragsberettigede for såvel personligt som selskabsejede virksomheder.

Rækkevidden af statsskattelovens § 6 a og navnlig SD-cirkulære nr. 32 af 29/6 1988 var genstand for en nærmere prøvelse i den sag, der nu er afgjort ved Højesterets dom af 12/4 2005. Sagen drejede sig om et selskab, der drev virksomhed med udlejning af fast ejendom. I 1995 ændrede selskabet regnskabspraksis for så vidt angik værdiansættelsen af selskabets ejendomme. For dette regnskabsår blev ejendommene optaget i årsregnskabet til markedsværdi, baseret på en ekstern sagkyndig vurdering. Udgifterne hertil androg knap 39.000 kr. Den sagkyndige vurdering resulterede i en opskrivning af ejendommene, men påvirkede ikke selskabets indkomstopgørelse for det pågældende indkomstår.

Den ændrede regnskabspraksis blev foretaget for at give et mere retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, dets økonomiske stilling samt af resultatet og var i øvrigt i bedre overensstemmelse med god regnskabsskik end det hidtidigt anvendte værdiansættelsesprincip. Ændringen af den anvendte regnskabspraksis var ifølge det i sagen oplyste udtryk for en fravigelse af reglerne i årsregnskabsloven.

Skattemyndighederne og senere Østre Landsret fandt ikke grundlag for at anerkende fradragsret for udgifterne på de knap 39.000 kr. til den eksterne vurdering.

Landsretten udtalte herved for det første, at selskabets ændrede regnskabspraksis medførte en opskrivning af ejendommene, der ikke påvirkede sagsøgerens skattemæssige indkomst, jf. statsskattelovens § 5. Landsretten fandt på den baggrund, at udgifterne således vedrørte selskabets anlægsaktiver og ikke kunne anses som en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsretten udtalte dernæst, at det var anført i selskabets årsregnskab for 1995, at ændringen i regnskabspraksis var en fravigelse af reglerne i årsregnskabsloven. Landsretten lagde imidlertid til grund, at regnskabet kunne have været udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, uden at selskabet havde behøvet at afholde udgift til gennemførelsen af den eksterne vurdering af ejendommene. Da selskabet ikke af andre grunde havde været tvunget til at foretage vurderingen, fandtes udgiften hertil ikke at have været nødvendig for regnskabsudarbejdelsen.

Endelig bemærkede landsretten, at udgiften til den sagkyndige vurdering, der ikke var årligt tilbagevendende, og som kunne udskilles fra revisorens honorar for udarbejdelse af regnskabet, efter en naturlig sproglig fortolkning af pkt. 2.1. i Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 32 af 29/6 1988 ikke fandtes at være omfattet af ordlyden af cirkulæret, hvorefter alene udgifter til udarbejdelse af sagsøgerens regnskab og opstilling af årsregnskab er fradragsberettigede.

Som nævnt indledningsvist nåede Højesteret imidlertid frem til det modsatte resultat, nemlig at der var fradragsret for udgifterne til den sagkyndige vurdering.

Højesteret bemærkede herved indledningsvist, at udarbejdelse af årsregnskab er et led i driften af en virksomhed, og at udgifter, som afholdes med henblik herpå, må anses som driftsomkostninger, som er fradragsberettigede i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Dette gælder ifølge Højesteret ikke alene udgifter til selve udarbejdelsen af årsregnskabet, typisk honorar til revisor, jf. pkt. 2.1. i Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 32 af 29. juni 1988, men som udgangspunkt også udgifter til bistand m.v., som ydes til brug for udarbejdelsen af årsregnskabet.

Højesteret konstaterede dernæst, at selskabet i den konkrete sag havde afholdt den i sagen omhandlede udgift på 39.000 kr. til vurdering af selskabets udlejningsejendom til brug for udarbejdelsen af årsregnskabet. Videre fremhævede Højesteret, at dette skete med henblik på at ansætte ejendommens værdi i årsregnskabet til markedsværdien i overensstemmelse med det af bestyrelsen valgte regnskabsprincip, hvilket princip ubestridt var tilladeligt efter årsregnskabsloven.

Højesteret tog herefter udtrykkeligt stilling til de synspunkter, som Ministeriet gjorde gældende under sagen og som lå til grund for Østre Landsrets dom:

Højesteret anførte således, at hverken det forhold, at vurderingshonoraret vedrørte et anlægsaktiv, eller det forhold, at anvendelse af det nævnte regnskabsprincip ikke var nødvendig, kunne begrunde en fravigelse af udgangspunktet om fradragsret.

Med disse sidste præmisser har Højesteret for det første lagt afstand det i SD-cirkulære nr. 32 af 29/6 1988 angivne krav om, at udgifter til regnskabsmæssig bistand fradrages ved indkomstopgørelsen efter statskattelovens § 6 a *i det omfang, udgifterne knytter sig til indkomsterhvervelsen.*

Med præmisserne er endvidere lagt afstand til det i skatteretten drøftede nødvendighedskriterium, se om problemstillingen bl.a. Betænkning 1221/1991 om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb, herunder s. 146.

— o —