

Offentliggjort d. 27. januar 2004

Skattemæssigt fradrag for tilskud til etablering af rundkørsel på offentlig vej ©

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

www.v.dk

Ved en kendelse af 13/11 2003 ⁽¹⁾ fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at indrømme et selskab afskrivningsret vedrørende tilskud til etablering af en rundkørsel på en offentlig vej, selv om tilskuddet var en forudsætning for at opnå byggetilladelse til en væsentlig fabriksudvidelse. Begrundelsen var, at rundkørslen ikke kunne antages at undergå en sådan værdiforringelse, at afskrivningsret efter praksis om bidrag til anlæg af offentlige gågader og parkeringspladser m.v. kunne komme på tale.

Et af formålene med afskrivningsloven fra 1998 var at samle reglerne om skattemæssige afskrivninger i ét lovkompleks. Afskrivninger kan dog fortsat foretages med hjemmel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, der også med den ny afskrivningslov er opretholdt sideløbende med afskrivningsloven.

Udgifter til vejanlæg, p-pladser m.v. vil i visse tilfælde kunne afskrives, også hvor skatteyderen har afholdt udgifterne til sådanne anlæg uden at eje anlægget. Da afskrivningsloven forudsætter, at afskrivningsret efter loven tilkommer ejeren af aktivet, bortset fra nærmere angivne aktiver, bl.a. software, skal hjemlen til at afskrive disse anlæg søges i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og den hertil knyttede praksis.

Den ledende dom på området er Højesterets dom ref. i TfS 1985, 6 (Aktieselskabet Nordsøværftet), hvor et skibsværft blev indrømmet adgang til at afskrive et bidrag på godt 800.000 kr., som værftet havde betalt til Ringkøbing Kommune som et tilskud til

¹ SKM2003.578.LSR, LSR af 13/11 2003, 2-7-1803-0992, (TfS 2004, 82)

Offentliggjort d. 27. januar 2004

udvidelse af kommunens sluse. Udvidelsen af slusen, der fandt sted på værftets foranledning, var en forudsætning for værftets bevarelse af sin konkurrenceevne inden for salg af mindre fragtskibe, hvor konkurrenterne var begyndt at lave bredere og mere eftertragtede skibe. Fortsat drift af værftet ville således ifølge det oplyste alene være rentabel, hvis værftet fik mulighed for at bygge bredere skibe, hvilket krævede, at slusen blev udvidet. Bidraget blev således ydet af hensyn til at opretholde indkomsten – og – kunne man måske sige: for at levere varen (skibet). Slusen var ejet af kommunen, men værftet skulle ifølge en særlig aftale med kommunen godtgøre kommunen samtlige driftsudgifter, dog med fradrag af betalinger for gennemslusning af andre skibe, ligesom værftet havde pligt til at bidrage til slusens eventuelle senere nedrivning. Aftalen mellem værftet og kommunen var udformet således, at værftet skulle betale 20.000 kr. pr. skib, der blev gennemsluset, til driften og eventuel opfyldelse af (kommunens) retableringspligt over for Hvide Sande Havneråd som ejer af det areal, hvor slusen var opført. Såfremt værftets benyttelse af slusen ophørte, skulle værftet ifølge førnævnte aftale indbetale det beløb til kommunen, som endnu måtte mangle på en særligt oprettet retableringskonto til nedrivning af slusen, medmindre tredjemand måtte ønske slusen bibeholdt.

Højesteret fandt, at udgiften efter det om slusens opførelse og værftets forpligtelser med hensyn til drift og eventuelle nedrivning oplyste havde en sådan forbindelse med værftets fremtidige indtægtserhvervelse, at udgiften kunne aktiveres og afskrives ordinært efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Med henvisning til denne dom oplyste Skattedepartementet i TfS 1987, 109, at udgifter til udskibningsanlæg samt breddeudvidelse og afmærkning af en sejlrende ligeledes ville kunne afskrives efter § 6, stk. 1, litra a, hvis det var lejerens, som afholdt udgiften, og lejerens ikke kunne blive ejer på grund af en offentlig myndigheds bestemmelse.

På baggrund af TfS 1985, 6 kunne ifølge Skattedepartementets udtalelse ref. i TfS 1987, 125 ligeledes bidrag til anlæg af en gågade afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Departementet forudsatte dog herved, at anlægget var udsat for en sådan fysisk forringelse, at dets værdi ikke ville blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. Afskrivningsret følger også af retsforliget ref. i TfS 1987, 184. Af Ligningsvejledningen

Offentliggjort d. 27. januar 2004

2003-2, afsn. E.A.2.3 fremgår om samme spørgsmål, at efter Højesterets dom TfS 1985, 6 må erhvervsdrivendes bidrag til anlæg af offentlige gågader og parkeringspladser anses for afskrivningsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og videre, at det forudsættes, at anlæggene er udsat for en sådan fysisk forringelse, at værdien ikke kan opretholdes gennem normal vedligeholdelse.

Hertil kan føjes 1987, 559 Ø om forgæves afholdte projekteringsudgifter vedrørende anlæg af en rørledning og et jernbanespor i tilslutning til et ammoniaktanklager, hvor afskrivningsret blev indrømmet, selv om udgiften havde udtømt sin funktion.

Hvad angår udgifter til anlæg af vej (vejbidrag), var fradrags- og afskrivningsret forud for TfS 1985, 6 (Nordsøværftet) blevet afvist med TfS 1984, 306 V. Sagen vedrørte en erhvervsdrivendes bidrag til istandsættelse af privat fællesvej, der efter istandsættelsen blev overtaget af kommunen som offentlig vej. Istandsættelsen indebar, at de hidtidige markveje blev asfalteret, hvilket var påkrævet af hensyn til transport af råvarer og færdigprodukter til og fra skatteyderens virksomhed. Vejbidraget blev ikke anset for hverken fradrags- eller afskrivningsberettiget. Afskrivningsret blev afvist med den begrundelse, at vejbidraget ikke kunne henføres til den udgiftsart, der kunne afskrives med hjemmel i § 6, stk. 1, litra a.

Dommen ref. i TfS 1984, 306 V om udgifter til anlæg af vej må formentlig anses for underkendt med TfS 1985, 6 H. Fuld fradragsret er efterfølgende indrømmet et selskab i TfS 2001, 333 LSR om et bidrag til reovering og vedligeholdelse af et vejanlæg ejet af grundejerforeningen i det pågældende industriområde. Ifølge en tinglyst deklARATION var alle ejendomsejere i industriområdet forpligtet til at være medlem af ejerlavet samt forpligtet til at bidrage til udgifterne ved vedligeholdelse af fællesvejene efter størrelsen af den enkelte ejendom. Landsskatteretten lagde til grund, at vejanlægget var en forudsætning for udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed på ejendommene, og udgiften til vejreovering ansås derfor at have driftsmæssig betydning for selskabets løbende indtjening. Der var herefter tale om en driftsomkostning, idet det var uden betydning, om udgiften var medgået til dækning af grundejerforeningens drifts- eller anlægsudgifter.

Offentliggjort d. 27. januar 2004

Da forpligtelsen til vejbidrag var en løbende forpligtelse for de til enhver tid værende medlemmer af grundejerforeningen, kunne udgiften fratrækkes fuldt ud.

Afskrivningsret blev derimod afvist i Landsskatterettens kendelse af 13/11 2003 om bidrag til anlæg af en rundkørsel. Sagen drejede sig om et selskab, der ønskede at foretage en væsentlig tilbygning til den bestående fabrik, herunder en flytning af den hidtidige parkeringsplads. Tilbygningen var ifølge det oplyste af stor betydning for virksomhedens fremtidige muligheder for vækst. På baggrund af virksomhedens drøftelser med teknisk forvaltning om de trafikale problemer med udkørsel fra virksomheden stillede forvaltningen som betingelse for at meddele byggetilladelse til tilbygningen, at virksomheden bidrog med 1,5 mio. kr. til etablering af en rundkørsel med adgang til den nye parkeringsplads. Rundkørslen blev en del af det offentlige vejnet i området. Selskabet anså de 1,5 mio. kr. som en del af omkostningerne til etablering af fabrikken og afskrev beløbet i overensstemmelse hermed.

De stedlige myndigheder og senere Landsskatteretten fandt derimod ikke grundlag for at anerkende afskrivningsret på de 1,5 mio. kr. på grundlag af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a – og forudsætningsvist ej heller afskrivningsret i form af bygningsafskrivninger.

Landsskatteretten henviste herved til, at efter TfS 1985, 6 var erhvervsdrivendes bidrag til anlæg af bl.a. offentlige gågader og parkeringspladser m.v. anset for afskrivningsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvis de pågældende anlæg var udsat for en sådan fysisk forringelse, at værdien ikke kunne opretholdes gennem normal vedligeholdelse, jf. bl.a. TfS 1987, 109, TfS 1987, 125 og TfS 1987, 184.

Vedrørende den konkrete sag henviste Landsskatteretten til, at kommunen skulle anlægge rundkørslen, der blev en del af det offentlige vejnet i området, og at kommunen ikke sås at have stillet krav om, at selskabet fremover skulle yde bidrag til rundkørselens vedligeholdelse. Landsskatteretten lagde dernæst til grund, at rundkørslen ikke kunne antages at undergå en fysisk forringelse, der ikke kunne afhjælpes ved kommunens normale vedligeholdelse af vejnettet. På den baggrund fandt retten, at bidraget til rundkørslen havde tilført selskabets virksomhed et aktiv i form af nytteværdi for driften, der ville

Offentliggjort d. 27. januar 2004

bevare sin værdi for indkomsterhvervelsen i en ubestemt fremtid, idet der ikke indtrådte en værdiforringelse af aktivet.

Som TfS 1985, 6H er formuleret, ses præmisserne ikke at tvinge til en fortolkning af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvorefter afskrivningsret forudsætter, at aktivet undergår en fysisk forringelse, som ikke kan afhjælpes ved normal vedligeholdelse.

Et synspunkt om forringelse af aktivets værdi bør ikke kunne få betydning for afskrivningsretten, når skatteyderen ikke ejer aktivet. Af samme grund bør det for afskrivningsret være uden betydning, om skatteyderen yder bidrag til aktivets vedligeholdelse.

— o —