

Driftsomkostninger

**Skattelovrådets udtalelser om det
skattemæssige driftsomkostningsbegreb
og forslag til ændring heraf**

*Afgivet af skattelovrådet
14. november 1990*



**Betænkning nr. 1221
1991**

Publikationen kan købes i boghandelen eller hos:

STATENS INFORMATIONSTJENESTE

Postboks 1103,1009 København K

Telefon 33 92 92 00



ISBN 87-503-9115-1

Fi 03-40-bet.

B. Stougaard Jensen, København K.

	<u>Side</u>
1. <u>Indledning</u>	1
1.1. Ministerens spørgsmål	1
1.2. Skattelovrådets generelle bemærkninger til kommissoriet	2
2. <u>Sammenfatning af rådets udtalelse</u>	4
2.1. Skattelovrådets forslag	4
2.2. Kritik af den gældende retstilstand	5
2.3. Afgrænsningsproblemer efter Skattelovrådets forslag	7
2.4. Fradrag når udgiften afholdes	8
2.5. Anvendelsesområdet for Skattelovrådets forslag	9
2.6. Nødvendige lovændringer	10
<u>I. Gældende ret.</u>	
3 . <u>Driftsomkostninger som led i statsskattelovens SS 4-6</u>	12
3.1. Den historiske udvikling	12
3.1.1. Forhistorie	12
3.1.2. Statsskatteloven af 1903	15
3.1.3. Ændringen i 1912	16
3.1.4. Ændringen i 1922	16
3.1.5. Skattelovskommissionens betænkning 1948	17
3.1.6. Martsforslaget 1953	17
3.1.7. Majforslaget 1954	18

	<u>Side</u>
3.1.8.	Skattereformen 1986 18
3.1.9.	Særbestemmelser i skattelovgivningen 19
3.1.9.1.	Særlige afskrivningsregler 19
3.1.9.1.1.	Statsskatteloven og særlovene 19
3.1.9.1.2.	Afskrivningsloven 21
3.1.9.1.3.	Lov om særlig indkomstskat 21
3.1.9.2.	Ligningsloven 23
3.1.9.2.1.	Ligningslovens § 7H 23
3.1.9.2.2.	Ligningslovens § 8, stk. 1 23
3.1.9.2.3.	Ligningslovens § 8, stk. 3 25
3.1.9.2.4.	Ligningslovens § 8, stk. 4 25
3.1.9.2.5.	Ligningslovens § 8B 26
3.1.9.2.6.	Ligningslovens § 8C 27
3.1.9.2.7.	Ligningslovens § 8G 27
3.1.9.2.8.	Ligningslovens § 8A og 8H 28
3.1.9.2.9.	Ligningslovens § 9 og 8F 28
3.1.9.2.10.	Ligningslovens § 13 30
3.1.9.2.11.	Ligningslovens § 17C 30
3.2.	Grundelementer i omkostningsbe- grebet i sammenhæng med indkomst- begrebet 31
3.2.1.	Finansministeriets vejledning af 31. december 1912 til anvendelse af statsskatteloven af 1912 31
3.2.2.	Beskrivelse af den skatteretlige litteratur på området 33
3.2.2.1.	J. Hartvig Jacobsen: Skatteretten (1950) 34
3.2.2.2.	Mogens Glistrup: Skatteretten (1957) 35
3.2.2.3.	Mogens Eggert Møller: Afgrænsningen 37

	mellem driftsomkostninger - privatforbrug (R&R 1958. 445 ff)	
3.2.2.4.	Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning (1965)	41
3.2.2.5.	Tommy V. Christiansen: Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet (Revisorbladet 1984.10 ff)	43
3.2.2.6.	Kjeld Hemmingsen: Skatteretten (6. udg. 1987)	45
3.2.2.7.	C. Helkett: Opgørelsen af den skattepligtige indkomst (14. udg. 1983 og 15. udg. 1987)	47
3.2.2.8.	Ole Bjørn, Lida Hulgaard og Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat (6. udg. 1989)	49
3.2.2.9.	Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard: Skatteretten I (1990)	50
3.2.3.	Sammenfatning	52
3.2.4.	Ligningsvejledningen	53
3.2.5.	Konklusion	56
4..	<u>Oversigt over retstilstanden på udvalgte områder.</u>	58
4.1.	Driftsomkostninger/privatforbrug	58
4.1.1.	Retsområdets afgrænsning i lyset af udgifternes art og funktion	58
4.1.2.	Rene privatudgifter	59
4.1.3.	Udgifter begrundet i indkomstbestræbelserne	60
4.1.3.1.	Arbejdsværelse i hjemmet	62

	<u>Side</u>
4.1.3.2.	Gaver 63
4.1.3.3.	Reklamer og repræsentation 64
4.1.3.4.	Hobbyvirksomhed 69
4.1.4.	Sammenfatning 71
4.2.	Drift/anlæg 72
4.2.1.	Driftsomkostninger ctr. anlægs- /etableringsudgifter 72
4.2.1.1.	Udgiften skal have omkostnings- karakter 72
4.2.1.2.	Ændring af indkomstgrundlaget 76
4.2.1.3.	Anskaffelsessummer 81
4.2.1.4.	Udgifter med forbindelse til virksomhedens finansielle grundlag 84
4.2.2.	Aktivering og afskrivning af driftsomkostninger 88
4.2.3.	Erhvervsmæssig virksomhed 91
4.3.	Faglitteratur 93
4.4.	Driftstilskud 98
4.5.	Driftstab 102
4.5.1.	Tab på aktiver 104
4.5.2.	Udlån og kaution 106
4.5.2.1.	Afgrænsningsproblemet i forhold til driftstab/formuetab 106
4.5.2.2.	Særligt om lønmodtagere 112
4.5.3.	Nyt passiv 113

	<u>Side</u>
4.5.3.1.	Frivillige erstatninger 113
4.5.3.2.	Anlægs-/etableringssynspunktet 114
4.5.3.3.	Andre tilfælde 116
4.5.3.4.	Særligt om lønmodtagere 120
4.6.	Særligt om skatter og afgifter m.v. 121
4.6.1.	Historisk forløb 121
4.6.2.	Moms- told- og forbrugsafgifter m.v. 122
4.6.3.	Stempelafgift 123
4.6.4.	Kapitaltilførselsafgift 125
4.7.	Finanseringsudgifter 126
4.8.	Omkostninger uden fradrag 130
4.8.1.	Bøder m.v. 131
4.8.2.	Inkassoomkostninger 133
4.8.3.	Bidrag til politiske partier 133
4.9.	Uddannelsesudgifter 133
4.10.	Særligt om selskaber 142
4.11.	Særligt om lønmodtagere 143
 <u>II. Skattelovrådets tese.</u>	
5_.	<u>Skattelovrådets opfattelse</u> 148
5.1.	Konklusionen på Skattelovrådets overvejelser 148
5.2.	Skattelovrådets overvejelser, herunder kritik af gældende ret 149
5.2.1.	Indledning 149
5.2.2.	Kritik af gældende ret 150

		<u>Side</u>
5.2.2.1.	Generelt	150
5.2.2.2.	Sondringen mellem hhv. fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter og ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter er hverken hensigtsmæssig eller rimelig	150
5.2.2.3.	Det bør kun være nettoindkomsten, der beskattes, hvorfor alle erhvervsmæssige udgifter burde kunne fradrages	163
5.3.	Konsekvensen af Skattelovrådets tese	164
5.3.1.	Generelt	164
5.3.2.	Udgifterne skal være erhvervsmæssige	164
5.3.2.1.	Ikke karakter af udgifter til privatforbrug	164
5.3.2.2.	Udgifterne skal have tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed	166
5.3.3.	Fradragsretten gælder ikke for udgifter, der må anses for tillæg til anskaffelsessummer for erhvervsaktiver	169
5.3.4.	Særlige regler for selvstændige erhvervsdrivende?	169
5.4.	Fradrag straks eller afskrivning	170
5.4.1.	Indledning og konklusion	170
5.4.2.	Aktivering og afskrivning - aktiveringspligt eller aktiveringsret?	172
5.4.3.	Udgifter, der efter gældende ret afskrives med hjemmel i statsskattelovens § 6 a.	174
5.4.4.	Sammenhængen mellem udgiftsfradrag og beskatning af genvundne afskriv-	174

ninger og driftsomkostninger

III. Tesens konsekvenser.

6.	<u>Konsekvenser af Skattelovrådets tese for nogle udgiftstyper</u>	177
6.1.	Indledning	177
6.2.	Udgifter der afholdes i forbindelse med erhvervelse og afståelse af er- hvervsaktiver	178
6.2.1.	Rådets forslag	178
6.2.2.	Særligt om forgæves afholdte udgifter	181
6.3.	Etablering af virksomhed. Stiftelse og opløsning af selskaber	181
6.4.	Udgifter til ændring af virksomheds- struktur og kapitalgrundlag	184
6.5.	Udgifter til rådgivere og lignende	184
6.6.	Finansieringsudgifter	186
6.7.	Driftstab	189
6.7.1.	Indledning	189
6.7.2.	Tab i form af nye passiver	190
6.7.3.	Tab ved skade på aktiver	195
6.7.4.	Udlån og kaution som led i driften af en virksomhed	195
6.7.5.	Tab for fordringer i udenlandsk valuta	197
6.8.	Faglitteratur m.v.	198

	<u>Side</u>
6.9. Skatter og afgifter	200
<u>7 . Omkostninger uden fradrag</u>	202
7.1. Indledning og sammenfatning	202
7.2. Uddannelsesudgifter	203
7.3. Bøder	205
<u>8 . Forslag til ændret lovgivning</u>	206
8.1. Indledning	206
8.2. Ændring af statsskattelovens S 6	208
8.3. Ændring af ligningsloven	210
8.4. Et hjemmelproblem i kursgevinstlovens	214
§ 4 i relation til fradrag for drifts- tab ved udlån og kaution	
Bilag 1: Resumé af domme der er omtalt i betænkningen.	216

Afsnit 1.

Indledning.

1.1. Ministerens spørgsmål.

Ministeren for Skatter og Afgifter anmodede i februar 1983 Skattelovrådet om at overveje det gældende skattemæssige driftsomkostningsbegreb og at fremkomme med eventuelle idéer til ændrede regler.

Ministeren tilkendegav i den forbindelse, at det senere ville blive besluttet, om det videre arbejde skulle ske i Skattelovrådet, eller om der eventuelt skulle nedsættes et særligt udvalg til behandling af emnet.

Følgende har deltaget i Skattelovrådets arbejde med betænkningen:

Skattelovrådets medlemmer har været:

Advokat Lida Hulgaard (formand), lektor, cand.jur. Aage Michelsen (næstformand), landsretssagfører Steen Langebæk, statsaut. revisor Jørgen Jørgensen, kontorchef Kaj Lotz, advokat Robert Koch-Nielsen (udtrådt december 1984), professor, dr.polit. Niels Christian Nielsen (udtrådt april 1988), advokat Leif Skov (udtrådt september 1988), og fra den 1. januar 1985 lektor, cand.jur. Margrethe Nørgaard.

Følgende har været tilknyttet Skattelovrådets sekretariat:

Fuldmægtig i Skattedepartementet Søren Sønderholm

(indtil udgangen af februar 1986), fuldmægtig i Skattedepartementet Merete Helle Hansen (fra februar 1986 til maj 1988) og fuldmægtig i Skatteministeriets departement, lic.jur. Erik Olsen (fra maj 1988).

I øvrigt har fuldmægtig i Skattedepartementet, Torben Weirauch (fra oktober 1984 til december 1984) og fuldmægtig i Skattedepartementet, Henrik Gam (fra maj 1985 til udgangen af 1985) deltaget i drøftelserne.

Fra 1. januar 1986 og indtil maj 1988 deltog lektor, cand.jur. Kjeld Hemmingsen, og fra den 1. januar 1987 tidligere fuldmægtig i Statsskattedirektoratet nu advokat, Kim Munch Lendal, i sekretariatsarbejdet.

1.2. Skattelovrådets generelle bemærkninger til kommissoriet.

SL § 6 om, hvad der kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen, udgør sammen med bestemmelserne i SL § 4 om, hvad der skal medregnes til den skattepligtige indkomst, og SL § 5 om, hvad der ikke skal medregnes til indkomsten, de centrale regler for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Bestemmelserne, der skal læses i sammenhæng, er udtryk for et grundlæggende princip om, at det alene er nettoindkomsten, som skal beskattes, det vil sige de skattepligtige indtægter fratrukket de udgifter, som er afholdt i forbindelse med erhvervelsen af indtægterne. Igennem de snart 100 år, som bestemmelserne har været gældende, er store dele af det øvrige skattesystem blevet opbygget omkring de tre bestemmelser som således har fungeret som en slags fundament for indkomstskattesystemet.

Denne sammenhæng mellem de tre bestemmelser og bestemmelserne i det øvrige skattesystem giver anledning til overvejelser om, hvorvidt der er mulighed for at foretage en ændring af driftsomkostningsbegrebet alene, eller om en ændring nødvendigvis må suppleres med ændringer andre steder i skattelovgivningen, herunder specielt i SL SS 4 og 5. Sådanne overvejelser har indtaget en væsentlig plads i Skattelovrådets arbejde.

Som det fremgår af fremstillingen i afsnit 5 og 6 nedenfor, er det Skattelovrådets opfattelse, at der bør foretages en ændring af driftsomkostningsbegrebet, således at der som udgangspunkt indrømmes fradrag for alle erhvervsmæssige udgifter. I relation til ovennævnte sammenhænge opstår spørgsmålet, om man som et naturligt eller nødvendigt modstykke til en regel om fradrag for erhvervsmæssige udgifter må foretage en tilsvarende ændring af indkomstbegrebet til at omfatte alle erhvervsmæssige indtægter, hvilket vil betyde, at eksempelvis også kapitalgevinster- og tab på erhvervsmæssige anlægsaktiver skal medregnes ved indkomstopgørelsen. Dette vil i givet fald kræve en ændring af SL § 5 a og af bestemmelserne i særlovgivningen om gevinst og tab på forskellige erhvervsaktiver.

Det er Skattelovrådets opfattelse, at en udvidelse af fradragsretten ikke i sig selv nødvendiggør en sådan ændring af indkomstbegrebet. Den af Skattelovrådet foreslåede ændrede betydning af sondringen mellem drift og anlæg i relation til driftsomkostningsbegrebet behøver således ikke at føre til en ændring af den sondring mellem drift (omsætning) og anlæg, som findes i SL § 5 a. Skattelovrådet mener heller ikke, at udvidelsen af fradragsretten nødvendiggør en opgivelse af den nuværende symmetri i SL § 5 a, hvorefter der som et modstykke til skattefriheden af gevinster ikke er fradrag for tab på anlægsaktiver.

På denne baggrund har Skattelovrådet ved sine overvejelser lagt til grund, at bestemmelsen i SL § 5 a kan opretholdes uændret.

Skattelovrådet mener heller ikke, at den foreslåede ændring af driftsomkostningsbegrebet i sig selv nødvendiggør en ændring af indkomstbegrebet i SL § 4.

Skattelovrådet har således begrænset sine undersøgelser til udelukkende at omfatte driftsomkostningsbegrebet i SL § 6.

Afsnit 2

Sammenfatning af rådets udtalelse.

2.1. Skattelovrådets forslag.

Driftsomkostninger, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst, er efter SL S 6 a "– udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger". Efter S 6, stk. 2 er den beregnede skatteindtægt skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, og der nævnes som eksempel herpå anvendelse "– til udvidelse af næring eller drift –".

Denne lovbestemmelse er blevet fortolket på den måde, at kun udgifter, der har forbindelse med den løbende indtjening (driften), kan fradrages. Udgifter, der 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- og etableringsudgifter. Sådanne udgifter kan efter gældende ret hverken fradrages eller afskrives som driftsomkostninger efter SL S 6.

Mange udgifter afholdes såvel af hensyn til driften som til indkomstgrundlaget. Om der er fradragsret for sådanne udgifter er ofte usikkert.

Rådet foreslår, at driftsomkostningsbegrebet forenkles og moderniseres, således at alle erhvervmæssige udgifter kan fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsretten. Rådet foreslår følgelig at også anlægs-/etableringsudgifter skal være fradragsberettigede.

Som eksempel på sådanne udgifter kan nævnes udgifter til etablering og udvidelse af virksomheder,

f.eks. udgifter til stiftelse af selskaber, markedsundersøgelser, indgåelse af kontrakter og bidrag til tilslutning og udvidelse af offentlige indretninger. Også forgæves afholdte udgifter, f.eks. til projekter, der ikke gennemføres, og udgifter til opløsning af selskaber vil kunne fradrages. Det samme gælder indskud i organisationer til forbedring af erhvervsmulighederne, forudsat at beløbet ikke tilbagebetales, og at der ikke erhverves en ret, der kan sælges. Også udgifter til selskabers udvidelse af deres kapital og til børsintroduktion vil ligesom andre udgifter til fremskaffelse af kapital kunne fradrages.

Sondringen mellem udgifter, der er fradragsberettigede, fordi de er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, og andre erhvervsmæssige udgifter, der ikke kan fradrages, fordi de er anlægs-/etableringsudgifter, foreslås således ophævet.

Skattelovrådets forslag berører ikke den manglende adgang til at fradrage private udgifter og ændrer ikke på grænsedragningen mellem private og erhvervsmæssige udgifter.

2.2. Kritik af den gældende retstilstand.

En række hensyn taler for den foreslåede ændring af retstilstanden. Disse hensyn omtales nærmere i betænkningens afsnit 5.

Som reglerne er idag, kan en række klart erhvervsmæssige udgifter ikke fradrages, f.eks. udgifter, der afholdes til etablering af nye virksomheden eller til igangsætning af nye aktiviteter i Danmark eller udlandet. Dette er ude af trit med de bestræbelser, som i øvrigt gøres for at fremme eksport og etablering af nye arbejdspladser.

Der ses heller ikke at være nogen saglig grund til, at disse erhvervsmæssige udgifter ikke kan fradrages (enten straks eller gennem afskrivning), når man sammenligner med den skattemæssige behandling af andre

typer af erhvervsmæssige anlægsudgifter. Eksempelvis kan nævnes, at udgifter til andre anlægsinvesteringer, f.eks. anskaffelse af driftsmidler og visse erhvervs-ejendomme, kan afskrives - ofte hurtigere end aktivet nedslides. Der kan foretages henlæggelser til investeringsfonds og etableringskonti, dvs. fradrages udgifter til fremtidige anlægsinvesteringer, der endnu ikke er foretaget. Men anlægs- og etableringsudgifter, der ikke aflejrer sig i et sådant afskrivningsberettiget aktiv, kan hverken fradrages eller afskrives. Dette gælder til trods for, at disse udgifter sædvanligvis ikke medgår til at anskaffe et aktiv, der umiddelbart kan vidresælges.

Rådets forslag er i overensstemmelse med det synspunkt, at skatteyderne skal betale skat af deres reelle indkomst, men heller ikke af mere, dvs. en nettoindkomstbetragtning. Som reglerne er idag, vil en virksomhed, der drives f.eks. i 10 år, over denne periode blive beskattet af et overskud, hvori der ikke er taget hensyn til de afholdte etableringsudgifter, skønt disse udgifter er medgået til erhvervelsen af det ialt opgjorte overskud.

Da anlægs-/etableringsudgifter kan være meget forskellige for forskellige virksomheder, bevirker reglerne tillige en væsentlig ulighed i beskatningen.

Dertil kommer, at afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsudgifter og ikke-fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter er vanskelig at forstå og administrere. Dette betyder usikkerhed både i virksomhederne og hos skattemyndighederne og mange tvister mellem borgere og myndigheder. På grænseområdet er det ofte umuligt at forudsige, om en udgift i sidste instans vil blive betegnet som en fradragsberettiget driftsomkostning eller en ikke-fradragsberettiget anlægs- eller etableringsudgift. Rådets forslag tilsigter at undgå disse sager og dermed at fremme retssikkerheden og virke procesbesparende.

Som nærmere beskrevet i afsnittene 4 og 5 har der i de senere år været en udvikling i praksis i retning af, at der i videre omfang end tidligere indrømmes fradrag for eller afskrivning af udgifter afholdt i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed. Trods denne udvikling er der stadig en række udgifter af rent erhvervsmæssig art, som ikke kan fradrages.

Især ud fra domspraksis gennemgås og analyseres den gældende retstilstand, og der påvises en række urimeligheder og inkonsekvenser i anvendelsen og fortolkningen af SL § 6 a.

Praksis har ikke afklaret usikkerheden om fortolkningen på grænseområdet, men snarere skabt større uklarhed, og de forsøg, som teorien har gjort på at beskrive retsstillingen, har ikke resulteret i operationelle kriterier.

Behovet for en ændring og præcisering af driftsomkostningsbegrebet ad lovgivningsvejen er derfor blevet påtrængende nødvendigt.

2.3. Afgrænsningsproblemer efter Skattelovrådets forslag.

Skattelovrådets forslag indebærer, at der opstår delvis nye afgrænsningsproblemer, ligesom presset især på nogle af de eksisterende afgrænsninger kan blive større end før. Rådet er dog overbevist om, at fordelene ved den foreslåede nye retstilstand mere end opvejer sådanne ulemper.

Når anlægs-/etableringsudgifter skal kunne fradrages, vil der opstå øget behov for klarhed om, hvornår virksomheden er i gang. Det er rådets opfattelse, at der bør foretages en samlet bedømmelse af, om skatteyderens tiltag fremtræder som seriøse bestræbelser på at erhverve skattepligtig indkomst. Dette vil kunne betyde en fremrykning af tidspunktet for, hvornår en igangværende aktivitet foreligger i forhold til gældende ret. De kriterier, som der lægges vægt på efter

gældende ret, er imidlertid nok så tilfældige: Om der er modtaget ordrer, om virksomheden har afkastet indtægter, og om "dørene har været åbnet".

Udgifter, der må anses for uden tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed, fordi de afholdes som led i en hobbyvirksomhed eller døvrigt er private, kan som hidtil ikke fradrages.

Udgifter til erhvervelse af fysiske og immaterielle aktiver, der kan videresælges, er ikke driftsomkostninger. Udgifter, der afholdes i forbindelse med f.eks. køb og salg af erhvervsaktiver, skal fortsat betragtes som et tillæg til købesummen eller et fradrag i salgssummen. Den gældende praksis på dette område opretholdes altså. De nye regler vil bevirke, at sondringen mellem sådanne udgifter og andre anlægs- og etableringsudgifter vil få større betydning end før. Denne sondring eksisterer også i gældende ret og er principielt uændret. Hvis afgrænsningen skulle give anledning til større vanskeligheder, peger rådet på muligheden for ved lov at fastsætte, hvilke udgifter, der skal betragtes som tillæg til købesum/fradrag i salgssum, jf. nærmere afsnit 6.2.

Det er en konsekvens af rådets forslag, at erhvervsmæssige finansieringsudgifter kan fradrages. Efter gældende ret kan finansieringsudgifter sædvanligvis hverken fradrages eller afskrives. Fradragsretten nødvendiggør en vanskelig afgrænsning mellem private og erhvervsmæssige finansieringsudgifter. Rådet foreslår, at afgrænsningen sker efter samme principper som i KGL § 6, jf. nærmere afsnit 6.6.

2.4. Fradrag når udgiften afholdes.

I overensstemmelse med den altovervejende hovedregel i gældende ret foreslår rådet, at driftsomkostninger skal kunne fradrages i indkomsten i det år, hvor udgiften afholdes. Dette gælder også for udgifter, som

først har udspillet deres rolle efter en længere årrække. Udgifterne hverken kan eller skal aktiveres. Begrundelsen herfor er navnlig, at det ikke vil være muligt at opstille et administrerbart kriterium for, hvilke udgifter der skal kunne fradrages straks, og hvilke der skal afskrives. Indførelse af en sådan sondring vil derfor modvirke ønsket om forenkling og afskaffelse af de administrative vanskeligheder og vilkårligheder.

2.5. Anvendelsesområdet for Skattelovrådets forslag.

Skattelovrådets overvejelser har hovedsageligt taget sigte på udgifter til erhvervelse af indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed. Rådet er dog af den principielle opfattelse, at ændringen af retstilstanden bør gælde for alle udgifter afholdt som led i erhvervelsen af al skattepligtig indkomst, således også f.eks. for lønmodtageres udgifter. SL S 6 a gælder idag principielt for alle skatteydere og alle former for indkomst, og rådet foreslår ingen ændringer heri. Ligheds- og rimelighedssynspunkter taler ligesom nettoindkomstbetragtningen for at anvende det samme driftsomkostningsbegreb på alle indkomstarter.

I nyere skattelovgivning - navnlig i skattereformen af 1986 - er der imidlertid stærke tendenser i retning af at fastholde nettoindkomstprincippet for skattepligtige, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed og nærme sig en form for bruttobeskatning for alle andre.

Om udvidelsen af fradragsretten skal begrænses til indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed er et politisk spørgsmål, som det ligger udenfor Skattelovrådets kompetence at tage stilling til. En mulig mellem løsning kunne være at indføre forhøjede bundfradrag for lønmodtagere, således at problemstillingen om fradrag for driftsomkostninger kun får praktisk betydning for et fåtal af lønmodtagere.

Også for udgifter, der afholdes mellem interesseforbundne selskaber indbyrdes og mellem selskaber og deres aktionærer, har Skattelovrådet konstateret særlige vanskeligheder, der imidlertid ikke udspringer af rådets forslag om en udvidelse af driftsomkostningsbegrebet. Efter rådets opfattelse må reglerne om fradrag især for kautionstab og driftstilskud, ses i sammenhæng med de særlige regler, der iøvrigt gælder for dispositioner mellem sådanne skattepligtige, f.eks. reglerne om sambeskatning og overførsel af underskud mellem sambeskattede selskaber, om fradrag for tab ved afhændelse af aktier og om beskatning af udbytte og tilskud. Der er efter rådets opfattelse behov for nærmere undersøgelse af disse sammenhænge, som rådet ikke har foretaget.

2.6. Nødvendige lovændringer.

Efter rådets forslag er udgangspunktet, at anlægs-/etableringsudgifter er fradragsberettigede, medmindre det modsatte bestemmes ved lov. Dette er den grundregel, der bør fremgå af SL S 6.

Hvis lovgivningsmagten ønsker at begrænse fradragsadgangen for visse typer af udgifter eller for visse skatteydere, bør dette således ske ved lov. Rådet kan eksempelvis ikke anbefale, at adgangen til at fradrage udgifter til uddannelse udvides, og foreslår derfor indsat en udtrykkelig lovbestemmelse med det sigte at opretholde den gældende retstilstand på dette område. Det samme gælder bidrag til politiske partier, og bøder, der pålægges som straf for en lovovertrædelse.

Dette er den modsatte lovgivningsteknik af den, der anvendes idag, hvor det er udgangspunktet i SL S 6, at anlægs- og etableringsudgifter ikke kan fradrages, og hvor der i speciallovgivningen i vidt omfang er indført særlige regler om fradrag, se navnlig LL SS 8, 8 B og 8 C. En del af disse bestemmelser vil helt eller

delvis kunne ophæves, hvis Skattelovrådet forslag gennemføres .

Afsnit 3.

Driftsomkostninger som led i statsskattelovens SS 4-6.

Indkomstbegrebet i SL SS 4-6 har været grundlæggende for al dansk lovgivning på indkomstskatteområdet.

Det har derfor interesse at undersøge, hvad den historiske baggrund var for dette begreb, hvorledes det er udtrykt og udviklet i lovgivningen, og hvilke grundelementer det består af.

I det følgende behandles under punkt 3.1. den historiske udvikling, mens punkt 3.2. beskriver grundelementerne og hovedsondringerne i driftsomkostningsbegrebet.

3.1. Den historiske udvikling.

I det følgende gives en redegørelse for driftsomkostningsbegrebets udvikling i lovgivningen fra tiden før Statsskatteloven af 1903 og frem til nutidens særlovbestemmelser, som der gives eksempler på i punkt 3.1.9.

3.1.1. Forhistorie.

Indkomstskatten stammer på dansk grund formentlig fra slutningen af 1700-tallet. Den tjente dengang som en midlertidig og supplerende indtægtskilde for staten i krisesituationer, hvor de permanente skatter på jord (hartkornsskat) og vareomsætning (told) ikke var tilstrækkelige.

Det skattemæssige driftsomkostningsbegreb er blevet til i nær sammenhæng med begrebet indkomst. Fra start af har man tydeligvis gjort sig den forestilling, at kun "nettoresultatet" af en indkomstgivende aktivitet skulle danne grundlag for beskatning, og at det

udtrykkeligt måtte angives, at de med indtægtserhvervelsen forbundne udgifter skulle kunne "fradrages" i den skattepligtige indkomst.

Ligesom statsskattelovens indkomstbegreb har både begreberne "driftsomkostninger" og "fradrag" derfor rødder tilbage i hvert fald til forrige århundrede.

Hvor langt tilbage i tiden, man skal gå for at finde rødderne, er dog uklart, idet de indkomstskatter, der blev udskrevet i forbindelse med de Slesvigske krige (L 1848-50 og L 1864-66), var rekvisitionsskatter, hvor kommunerne blev pålagt at svare skatten, uden at lovgiverne tog stilling til, hvordan kommunerne internt fordelte skattebyrden mellem deres borgere. Det vil være en opgave for historikere at finde frem til de kriterier, kommunerne dengang benyttede sig af.

Man kan dog konstatere, at da den første lov om direkte indkomstskat til staten blev vedtaget i 1870, må der allerede have foreligget et forholdsvis fast begrebsapparat, som er inkorporeret i lovforslaget. Lov af 2. juli 1870 om Indkomstskat i Finansaarene fra den 1ste April 1870 til den 31. Marts 1872 indeholder i § 2 såvel en opregning af de vigtigste indkomstarter som en angivelse af, hvilke fradrag der kan foretages ved opgørelsen af de forskellige indkomstarter, herunder en definition af ordet "driftsomkostninger".

Blandt de vigtigste indtægtstyper nævnes: (§ 2, stk. 2:)

"a) af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Haandværk, Søfart, Fiskeri eller hvilkensomhelst anden Næring, saa og Alt hvad der er oppebaaret som Vederlag for Arbeide, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilkensomhelst Art;

c) af et embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Naturalydelser eller Emolumenter —"

I bestemmelsens stk. 3 står der bl.a., at

"Indtægten er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altsaa hvad enten den benyttes

til egen eller Families Underhold og Betjening, Nytte eller Behagelighed, til Udvidelse af Næring eller Drift, til Formues Forøgelse,——, eller på vilkenskommelst anden Måde."

I bestemmelsens stk. 4 følger herefter opregningen af fradrag. Disse er ikke litereret som indtægtstyperne i stk. 2, men alligevel er hver fradragstype efter ordlyden relateret til en bestemt indtægtstype:

"Ved al Indtægt, der hidrører fra Næringsbrug, fradrages de Udgifter som have fundet sted for at holde Næringen i gang (Driftsomkostninger); til Driftsomkostninger henregnes dog ikke, hvad der er anvendt til egen og Families Underhold og Betjening——", og videre "Fra den Indtægt, som haves ved Embeds lønning, maae de Udgifter til Contoirhold m.v. fradrages, som Embedets Bestridelse har medført, ligesom De Pensioner og andre Byrder, der maatte paahvile Embedet, maae føres til afgang."

Driftsomkostningsbegrebet er her knyttet til næringsvirksomheder. Den næringsdrivende kan fratrække sine driftsomkostninger, embedsmanden sine "kontorholdsudgifter", mens man tilsyneladende ikke forestillede sig, at den almindelige lønmodtager/arbejder kunne have fradragsberettigede udgifter af denne indkomstrelaterede karakter.

Endvidere ser man en skillelinie mellem drifts- og anlægsudgifter ("Udvidelse af Næring eller Drift"), samt en grænsedragning over for de private udgifter.

Begge disse afgrænsningsproblemer er centrale for indkomstskattesystemet den dag i dag.

På denne baggrund er det tankevækkende, at oprindelsen af disse begreber fortaber sig et uvist sted omkring midten af forrige århundrede, og at ingen tilsyneladende har anfægtet den grundlæggende tankegang siden. I forbindelse med 1870-lovens forberedelse var man meget optaget af at få præciseret, hvordan dels den næringsdrivendes forbrug af egne produkter, dels værdien af egen og "husstandens" arbejdsindsats skulle placeres skattemæssigt - et problem, der havde særlig

betydning for det mest betydningsfulde landbruget. At der var fradragsret for "driftsomkostninger", og hvad "driftsomkostninger" dækkede over, var der tilsyneladende ingen tvivl om. Det indgik som en forudsætning i debatten.

3.1.2. Statsskatteloven af 1903.

1870-loven fik kun virkning for de to førnævnte skatteår, og først i slutningen af århundredet tog man spørgsmålet om en permanent indkomstskat op, hvilket arbejde i lige linie førte frem til statsskatteloven af 1903.

I 1896 afgav professor, dr.jur. & polit V. Falbe-Hansen, sine "bemærkninger om Indkomst- og Formueskat udarbejdede paa foranledning af Finansministeren".

Bemærkningerne byggede på 1870-loven og stillede en række forslag til forbedringer heri.

Om driftsomkostninger bemærker forfatteren:

"Bestemmelserne i Lov af 2. juli 1870 om, hvad der maa henregnes til *D r i f t s o m k o s t n i n g e r*, ere rigtige, om end ufuldstændige og utydeligt affattede." Herefter foreslår han, at man i stedet benytter definitionen i den preussiske indkomstskattelov fra 1891, som i forfatterens oversættelse er: "hvad der medgaar til Erhvervelse, Sikring og Vedligeholdelse af Indtægten".

Denne ordlyd blev optaget i et lovforslag, der blev fremsat den 22. januar 1897 og siden indgik uændret i Lov af 15. Maj 1903 om Indkomst- og Formueskat til staten. I § 6 nævnes fradragene, bl.a. litra a:

"Driftsomkostninger, det vil sige de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger".

Bestemmelsen følges af en regel om fradrag i "embeds indtægter", for kontorhold m.v.

I § 6, stk. 2 præciseres, at anvendelsen af "skat-

teindtægten" er uden betydning for skattepligten. Også på dette punkt er ordlyden hentet fra 1870-loven (S 2, stk. 2). Den væsentligste udvidelse er, at "Forbedring af Ejendom" er medtaget i opregningen.

S 6, litra a, indeholder i modsætning til 1870-loven ikke nogen begrænsning af den persongruppe, der er omfattet af bestemmelsen. Det synes i princippet anerkendt efter 1903-loven, at såvel "embedsbesiddere" som almindelige lønmodtagere kan have driftsomkostninger på lige fod med næringsdrivende.

Derudover er de mest betydelige ændringer i forhold til 1870-lovens driftsomkostningsbegreb, at adgangen til at fratrække "ordinære afskrivninger" medtages, samt præciseringen af, at driftsomkostninger relaterer sig til det enkelte indkomstår, jf. ordene "i Aarets løb".

3.1.3. Ændringen i 1912.

Den 3. oktober 1911 blev der fremsat forslag til en ny lov om indkomst- og formueskat til staten. SS 4-6 var - med visse ændringer - overført fra 1903-loven til forslaget, som blev vedtaget som lov nr. 144 af 8. juni 1912 •

Reglerne om driftsomkostninger og andre erhvervs-mæssige fradrag i S 6 forblev uændrede, idet en bestemmelse i det første forslag om, at der skulle være fradrag for "Forbrugsafgifter, naar de have Karakteren af Driftsomkostninger for den skattepligtige", ikke blev medtaget i loven.

3.1.4. Ændringen i 1922.

Ved lovforslag af 23. november 1921, siden vedtaget som Lov nr. 149 af 10. april 1922, blev statsskatte loven ændret, dog uden at der blev ændret noget væsentligt i driftsomkostningsbegrebet.

Ændringerne på fradragssiden har både i 1911/12 og 1921/22 hovedsagelig drejet sig om fradragsretten for bidrag til forskellige typer forsikringer.

SL S 6 er ikke blevet ændret siden.

3.1.5. Skattelovskommissionens betænkning 1948.

Der har siden 1903 kun været gjort få forsøg på at ændre 1903-lovens SS 4-6.

I 1948 udsendte skattelovskommissionen "Betænkning om beskatning af indkomst og formue m.v.". Betænkningen indeholdt bl.a. et "forslag til lov om Skat til Staten af Indkomst, Formue og Kapitalvinding".

I forslaget gik man "tilbage" til 1870-lovens opbygning med en række indkomst kategorier ("indkomst ved udøvelse af selvstændigt erhverv", "indkomst af ikke-selvstændigt erhverv", m.fl.), og til hver indkomst kategori en opregning af fradrag - dog langt mere detaljeret end i de tidligere love. Den ambitiøse tanke med denne opregning var at "_____man fra den midlertidige Ligningslov og fra Udskrivningsloven har overført de Bestemmelser, som skønnes at have Betydning for en permanent Lovgivning, ---, og at reglerne herefter skulle være udtømmende. Fradragsreglerne indeholder bl.a. for "selvstændigt Erhverv" - detaljerede afskrivningsregler og - for "ikke-selvstændigt Erhverv" - et fast fradrag (lønmodtagerfradrag). Betænkningen blev ikke fulgt op af et lovforslag.

3.1.6. Martsforslaaet 1953.

Den 6. marts 1953 blev "forslag til lov om skat til staten af indkomst og formue m.v." fremsat.

Forslaget, der var på 175 paragraffer, indeholdt regler om skattepligtig indkomst, skattepligtige personer, selskabsskat, dødsboskat, særlig indkomstskat, ligning m.v. - altså en gennemgribende revision af hele skattesystemet.

Forslaget bygger i vidt omfang på skattelovskommissionens 1948-forslag, men netop for driftsomkostningers vedkommende vendte man tilbage til 1903-lovens "udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten". Herefter nævnes en række poster, som udtrykkeligt skal henregnes til driftsomkostninger, eksempelvis afskrivninger.

I bemærkningerne til lovforslaget begrundes denne ændring:

"Det foreliggende lovforslag følger - i modsætning til kommissionsudkastets § 6 - den systematik at give en enkelt, principielt alle indkomstarter omfattende fradragsregel, § 11, der indledningsvis giver den almindelige regel om fradrag, og derefter kun giver nærmere regler vedrørende forskellige områder af udgifter, for hvis vedkommende der kan være tvivl om fradragsretten eller om, hvorledes denne bør gennemføres".

1953-forslaget blev ikke vedtaget.

3.1.7. Maiforslaget 1954.

Det ovenfor omtalte lovforslag fra marts 1953 blev i let revideret skikkelse genfremsat i maj 1954.

Heller ikke dette forslag blev vedtaget.

3.1.8. Skattereformen 1986.

I marts 1986 vedtog Folketinget et lovkompleks, kaldet "den mest omfattende skattereform siden 1903". Lovene ændrer hverken SL SS 4-6 eller de mange særbestemmelser, der i tidens løb er blevet indført i f.eks. ligningsloven. Lovene præciserer dog sammenhængen mellem de grundlæggende regler og særreglerne, jf. f.eks. PSL S 3, stk. 2.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst (grundlaget for den nu proportionale almindelige indkomstskat) er i princippet statsskattelovens nettoindkomstprincip fastholdt. Personskatteloven indebærer dog

en begrænsning af skatteværdien af fradrag for alle andre indkomsttyper for personer end indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

3.1.9. Særbestemmelser i skattelovgivningen.

Mens SL § 6 stort set er uændret siden 1903, har lovgivningsmagten foretaget justeringer og udbygninger af området for "fradragsberettigede udgifter" i særlovgivningen.

I det følgende gennemgås en række af de særlovsbestemmelser, der er indført i årenes løb.

3.1.9.1. Særlige afskrivningsregler.

Der findes afskrivningsregler både i SL § 6 a og i særlovgivningen.

Statsskattelovens regel er den ældste og må beskrives først for at belyse, hvordan de øvrige bestemmelser er opstået.

3.1.9.1.1. Statsskatteloven og særlovene.

Der har lige siden den første statsskattelov fra 1903 været hjemmel til at fradrage "ordinære afskrivninger" som en særlig type af driftsomkostninger.

Ved afskrivninger forstås normalt den proces, hvorved anskaffelsessummen for et driftsaktiv føres til udgift i driftsregnskabet over en årrække.

Hermed opnås, at udgiften til erhvervelse af det pågældende aktiv ikke fratrækkes fuldt ud i et tilfældigt anskaffelsesår, men derimod fordeles over en periode, svarende til den værdiforringelsen, som indtræder efterhånden som aktivet bruges i virksomheden.

Begrebsmæssigt var de ordinære afskrivninger i SL § 6 a oprindeligt knyttet til fysiske erhvervsaktiver, dvs. bygninger, skibe, maskiner m.v., men tilsvarende betragtninger kunne anlægges vedrørende goodwill, patentrettigheder og andre immaterielle aktiver.

Den første tilføjelse til statsskattelovens afskrivningsbegreb var indførelsen af "ekstraordinære afskrivninger". Hvor de ordinære afskrivninger var begrundet i almindeligt slid og ælde, var de ekstraordinære afskrivninger begrundet i værdinedgang på grund af konjunktursvingninger m.v.

Adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger blev indført ved forskellige speciallove i årene omkring 2. verdenskrig.

Senere indførtes en særlig afskrivningslov (1957), og også lov om særlig indkomst (1958) indeholder nogle afskrivningsregler. Disse regler omtales nærmere nedenfor.

Det antages ikke, og antoges heller ikke i 1957, at afskrivningsloven og lov om særlig indkomstskat udtømmende regulerede hele det område, der i statsskatteloven betegnedes "ordinære afskrivninger".

Der er således endnu idag en supplerende hjemmel i SL S 6 a til at indrømme afskrivningsret på aktiver, der ikke er omfattet af afskrivningsloven eller andre speciallove.

Som et eksempel kan nævnes, at lejere har afskrivningsret på udgifter til forbedring af lejede lokaler. Der er i overensstemmelse med det oprindelige udgangspunkt tale om lineære afskrivninger med maksimalt 20 pct. pr. år, dog mindre, hvis lejemålet er tidsbegrænset med en løbetid på over 5 år.

Afskrivningsadgangen efter statsskatteloven forudsætter fortsat, at den erhvervsmæssige benyttelse medfører en værdiforringelse af det pågældende aktiv; og afskrivningstakten er som udgangspunkt udtryk for den skete værdiforringelse.

Der var ikke efter den praksis, der udviklede sig med hjemmel i statsskatteloven, mulighed for at foretage andet end lineære afskrivninger, dvs. en jævn fordeling af anskaffelsessummen over en årrække.

3.1.9.1.2. Afskrivningsloven.

Ved afskrivningsloven (L 1957-199) blev en lang række fysiske erhvervsaktiver, som hidtil havde været undergivet afskrivning direkte i medfør af statsskatte-
teloven, underlagt et nyt regelsæt.

Afskrivningsreglerne blev til en vis grad løsrevet fra værdiforringelsessynspunktet, for så vidt som de standardiserede afskrivningsregler ikke tog hensyn til værdiforringelsen i de konkrete tilfælde.

I stedet var de afskrivningsberettigede aktiver inddelt i typer, nemlig løsøre, skibe, fast ejendom og et særligt afsnit om aktiver, der anvendes såvel privat som erhvervsmæssigt. Hver type var undergivet særlige afskrivningsregler.

For løsøre og skibe introduceredes saldoafskrivningsprincippet, hvorefter summen af årets anskaffelser + overført saldo fra sidste år afskrives med en samlet hel procentsats mellem 0 og 30, der vælges af den skattepligtige.

For fast ejendoms vedkommende bibeholdtes de lineære afskrivninger dog med varierende afskrivningssats afhængig af bygningens type, hvilket igen hang sammen med, i hvilken grad den pågældende bygningstype generelt måtte antages at være udsat for værdiforringelse.

Denne opdeling har med ændringer og udvidelser gennem årene været bærende for afskrivningsreglerne siden 1957.

3.1.9.1.3. Lov om særlig indkomstskat.

Ved den første lov om særlig indkomstskat (L 1958-148) indførtes en række afskrivningsregler, der supple-
rede afskrivningslovens regler i tilfælde, hvor der ikke var tale om anskaffelse af fysiske erhvervsaktiver.

Afskrivningsregler blev i første omgang indført for anskaffelssummer for goodwill, tidsbegrænsede rettigheder (dvs. patent- og varemærkerettigheder, for-

fatterrettigheder m.v.), samt for vederlag for afståelse af rettigheder ifølge leje- og forpagtningskontrakter.

For goodwill var der tale om lineær afskrivning med 15 pct. årligt og for de øvrige rettigheder om lineær afskrivning over rettighedens varighed eller, hvis der var tale om tidsubegrænsede rettigheder, over 10 år.

Afskrivningsreglerne var i princippet et accessorium til de beskatningsregler, som indførtes ved lovens § 2. Når indtægter ved afståelse af goodwill, patentrettigheder m.v. skulle beskattes, fandt man, at dette måtte modsvares af en adgang for den, der erhvervede disse rettigheder, til at afskrive på anskaffelsessummen.

Ved L 1967-84 indførtes de nuværende bestemmelser i LOSI S 2, nr. 14 og 15, om beskatning af henholdsvis vederlag for påtagelse af konkurrenceklausuler og vederlag for afløsning af visse pensionstilsagn.

Det fremgår af forarbejderne, at det for konkurrenceklausulernes vedkommende ansås for hensigtsmæssigt, at disse vederlag blev ligestillet med fratrædelsesgodtgørelse, som de i karakter lignede.

For pensionstilsagnene var der tale om at "lukke et hul, som var opstået i forbindelse med, at pensionsbeskatnings lovens meget detaljerede regler ikke dækkede den foreliggende type pensionstilsagn. Man havde derfor måttet affinde sig med, at beløb som f.eks. en direktør fik udbetalt i forbindelse med, at han frasagde sig sit krav om pension fra arbejdsgiveren, ikke kunne beskattes.

På udgiftssiden fik den, der betalte sådanne vederlag, adgang til at afskrive på udgiften. Der var tale om lineære afskrivninger over 10 år. Ved samme lejlighed kodificerede man en i praksis indrømmet afskrivningsadgang på fratrædelsesgodtgørelser.

Afskrivningsreglerne i lov om særlig indkomst fortsatte med at gælde uændret frem til ophævelsen af goodwill-beskatningen ved L 1982-248.

Som et modstykke til ophævelsen af beskatning af fortjeneste på goodwill blev køberens adgang til afskrivning på anskaffelsessummen for goodwill ophævet.

Derimod gælder beskatningen og afskrivningsretten for de øvrige 5 typer immaterielle aktiver fortsat.

3.1.9.2. Ligningsloven.

Ligningsloven har gennem tiderne indeholdt en række forskellige bestemmelser om fradragsret som supplerer den generelle bestemmelse i SL § 6 a. Nedenfor omtales de væsentligste af disse bestemmelser.

3.1.9.2.1. Ligningslovens S 7H.

Ved L 1983-614 er der oprettet en arbejdsmarkedsuddannelsesfond, som både arbejdsgivere og arbejdstagere er pligtige at bidrage til.

Mens arbejdsgivernes bidrag er fradragsberettigede med direkte hjemmel i SL § 6 a (lønaccessorium), ville lønmodtagernes andel af bidragene næppe være fradragsberettigede, jf. SL § 6, sidste afsnit.

Derfor er der fra indkomståret 1984 indsat en særregel, LL § 7H, som fastslår, at bidrag til fonden, som trækkes af lønmodtagerens løn, ikke indgår i opgørelsen af indtægten. Hermed ligestilles bidragene med ATP-bidrag.

3.1.9.2.2. Ligningslovens S 8. stk. 1.

SL § 6 a og § 6, sidste afsnit, forudsætter som nævnt en sontring mellem driftsomkostninger og anlægsudgifter.

For rejse- og reklameudgifter, der tog et voldsomt opsving efter 2. verdenskrig, medførte denne sontring, at udgifter afholdt i lande, hvor en virksomhed allerede havde etableret et marked var fradragsberettigede,

mens udgifter til etablering af et marked i et nyt land var ikke fradragsberettigede etableringsudgifter.

Denne praksis fik bl.a. klart udtryk i Højesterets (og navnlig Østre Landsrets) dom i sagen i UfR 1954. 955.

Ved L 1959-325 blev reglen i LL S 8, stk. 1, indført, hvorefter der er fradrag for udgifter, som "er afholdt til rejser, reklamer og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår".

Lovforslagets forarbejder nævner ikke direkte højesteretsdommen, men motiverne har en sådan lighed med præmisserne i landsrettens dom, at meget tyder på, at lovkoncipisteme har haft dommen i tankerne.

Begrundelsen for indførelse af bestemmelsen var, at den danske eksport kunne fremmes.

Samtidig med, at man med bestemmelsen ophævede den ovennævnte sondring mellem "nye" og "gamle" markeder, frigjorde man også rejse- og reklameudgifter fra en anden begrænsning i fradragsmulighederne baseret på ordene "i årets løb" i S 6 a.

I praksis blev der anlagt en streng fortolkning af denne ordlyd, som normalt førte til, at udgifter til rejser og reklame, der klart havde til formål at "erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten", alligevel ikke kunne fratrækkes, fordi virkningerne ikke viste sig i det pågældende indkomstår, men først over en længere, ubestemt periode.

Forarbejderne til ligningslovsændringen tyder dog på, at man for rejse- og reklameudgifters vedkommende allerede havde frigjort sig for denne periodiseringssondring, men altså ikke mere end at man fandt det nødvendigt at præcisere, at § 8, stk. 1, skulle anvendes også på udgifter, der først ville bære frugt i "det pågældende og senere indkomstår".

3.1.9.2.3. Ligningslovens S 8. stk. 3.

Ved en kendelse i november 1968 nægtede Landsskatteretten et selskab fradrag for løbende præmier til Eksporthkreditrådet samt løbende kautionsforsikringspræmier vedrørende et banklån, idet udgifterne hverken ansås for driftsomkostninger eller renteudgifter.

Foranlediget af denne kendelse stillede et folketingsmedlem i 1969 spørgsmål til finansministeren om, hvorvidt denne ville sikre fradragsretten for sådanne udgifter.

Ministeren besvarede spørgsmålet bekræftende.

Ved LL § 8, stk. 3, der er indsat ved L 1969-544, er visse udgifter i forbindelse med låntagning herefter blevet ligestillet med renter af de pågældende lån.

Renteudgifter er med hjemmel i SL § 6 e fradragsberettigede, hvadenten der er tale om private eller erhvervsmæssige lån, og i overensstemmelse med denne regel stiller LL § 8, stk 3 ikke krav om, at der skal være tale om erhvervsmæssige lån.

Til gengæld er det kun løbende udgifter, der er fradragsberettigede - bortset fra reglen i litra 3, der drejer sig om meget kortvarige mellemværender med en løbetid på mindre end 2 år.

Det fremhæves udtrykkelig i cirkulæret til bestemmelsen, at den ikke begrænser de fradragsregler, der hidtil har været gældende med hjemmel i SL S 6 a m.v.

Den konkrete sag, der havde givet anledning til lovbestemmelsen, blev i øvrigt afgjort i UfR 1971.8530. Ved dommen blev præmierne til Eksporthkreditrådet anset for fradragsberettigede som driftsomkostninger, mens kautionsforsikringspræmierne ikke ansås for fradragsberettigede, hverken i medfør af § 6 a eller § 6 e.

3.1.9.2.4. Ligningslovens S 8. stk. 4.

Udgifter til repræsentation har til og med indkomståret 1985 været fradragsberettigede som driftsudgifter med direkte hjemmel i SL § 6 a.

Ved L 1985-534 blev et nyt stk. 4 indført i LL S 8, der udgør en indskrænkning i den almindelige adgang til at fradrage driftsomkostninger. Ved bestemmelsen udskilles en bestemt type driftsomkostninger som repræsentationsudgifter med en begrænset fradragsret på 25 pct. i 1986 dog 75 pct.

Bestemmelsen forudsætter grænsedragninger over for personaleudgifter og reklameudgifter, der er fuldt fradragsberettigede. Herudover forudsætter bestemmelsen en sondring mellem "indenlandske" og "udenlandske" forretningsforbindelser, idet visse repræsentationsudgifter afholdt til udenlandske forretningsforbindelser er fuldt fradragsberettigede.

3.1.9.2.5. Ligningslovens S 8B.

Udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed, som en virksomhed afholdt for at styrke sine indtjeningsmuligheder, var normalt ikke fradragsberettigede efter SL S 6 a. Sådanne udgifter blev anset for anlægs-/etableringsudgifter vedrørende nye markeder og produkter.

For at fremme erhvervslivets forskningsindsats blev bestemmelserne i LL S 8B, stk. 1 og stk. 3, indført med virkning fra indkomståret 1973. Bestemmelsernes hovedindhold var, at der var fradrags- eller afskrivningsret for forsøgs- og forskningsudgifter - dog kun sådanne, som ikke medgik til anskaffelse af fysiske erhvervsaktiver så som maskiner og inventar m.v., idet sådanne anskaffelser fortsat skulle behandles efter de almindelige afskrivningsregler.

Fradrags-/afskrivningsretten omfattede kun udviklingsarbejde og anvendt forskning, mens udgifter til "grundforskning", dvs. forskning, der sigter mod opnåelse af ny viden uden at undersøgelserne er rettet mod praktiske mål og anvendelser, ikke kunne fratrækkes/afskrives. Allerede ved lovforslagets fremsættelse var man opmærksom på, at grænsen mellem anvendt forskning og grundforskning ville være flydende.

Ifølge den oprindelige bestemmelse var der kun fuldt fradrag i afholdelsesåret, hvis udgifterne ikke oversteg 30 pct. af virksomhedens overskud. Hvis udgifterne oversteg 30 pct. af overskuddet, var der i stedet adgang til afskrivning, og det samme gjaldt, udgifter afholdt før virksomheden var påbegyndt.

I 1977 blev reglerne ændret til de nugældende, hvor- efter der er valgfrihed mellem straksfradrag og afskrivning. For udgifter til efterforskning efter råstoffer blev den tidligere ordning dog opretholdt. Som et led i eksportpakken blev fradragsretten efter S 8B med virkning fra indkomståret 1988 udvidet til at omfatte udgifter til grundforskning afholdt af en igangværende virksomhed.

3.1.9.2.6. Ligningslovens S 8C.

Afgifter, som en virksomhed betalte for tilslutning til offentligt eller privatejede anlæg, f.eks. vand-, kloak- eller rensningsanlæg, kunne efter SL § 6 a normalt ikke fradrages eller afskrives, da der var tale om anlægs-/etableringsudgifter.

Hvis virksomheden derimod selv anskaffede anlæggene, kunne der afskrives på disse efter reglerne i afskrivningsloven.

Ved L 1973-184 blev der i LL § 8C indsat hjemmel til at fradrage eller afskrive tilslutningsafgifter, når tilslutningen har betydning for driften af en erhvervsvirksomhed.

Reglerne i S 8C henviste til S 8B og er ikke ændret siden, hvilket indebærer, at der idag er valgfrihed mellem straksfradrag og afskrivning, jf. ovenfor om § 8B.

3.1.9.2.7. Ligningslovens S 8G.

Som et led i eksportpakken blev der ved L 1987-835 for en tidsbegrænset periode indført en regel i LL S 8G om

125 pet. fradragsret for selskabers udgifter til deltagelse i visse europæiske forskningsprogrammer.

3.1.9.2.8. Ligningslovens SS 8A oa 8H.

Siden 1960 har der i **LL** S 8 A været hjemmel til fradrag for gaver til godkendte almennyttige foreninger m.v. for et samlet årligt beløb på 300-1.000 kr. Fradraget er helt uafhængigt af giverens bevæggrunde for at yde gaven, og der stilles således f.eks. ikke krav om, at gaven har erhvervsmæssig tilknytning.

I overensstemmelse med denne systematik blev der i forbindelse med eksportpakken indsat en bestemmelse i LL S 8H, hvorefter selskaber m.v. har fradrag for gaver til godkendte almennyttige foreninger m.v., der anvender deres midler til forskning. Der gælder ingen beløbsmæssige begrænsninger for fradraget efter S 8H, og der stilles heller ikke krav om at gaven har erhvervsmæssig tilknytning.

3.1.9.2.9. Ligningslovens S 9 og 8F.

Det er ikke kun selvstændige erhvervsdrivende, der har mulighed for at fratrække driftsudgifter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Siden 1951 har der i ligningsloven været særskilt hjemmel til fradrag for lønmodtagere, tidligere i S 20, nu i S 9.

Ligningsloven indeholdt tidligere kun hjemmel til at fratrække de faktiske udgifter, og skulle læses i sammenhæng med KSL § 24, der gav alternativ hjemmel for et særligt standardfradrag for lønmodtagere, "lønmodtagerfradraget".

Samtidig gav ligningsloven hjemmel til, at Ligningsrådet kunne fastsætte standardsatser for de almindeligt forekommende fradragstyper.

Disse regler gav mulighed for at lønmodtageren kunne vælge mellem følgende 3 muligheder:

fradrage faktiske udgifter.

fradrage udgifterne med standardfradrag (i så fald kræves ikke dokumentation for udgifternes faktiske omfang).

foretage lønmodtagerfradrag. I så fald kunne visse typer faktiske udgifter ikke fradrages ved siden af lønmodtagerfradraget, mens andre kunne fradrages.

Fra indkomståret 1987 er reglerne i LL S 9 og KSL S 24 nu slået sammen i en ny S 9 i ligningsloven.

Efter den nye § 9 har lønmodtageren følgende valgmuligheder:

fradrage faktiske udgifter udover et "grundbeløb" på 3.000 kr. (reguleret)

Repræsentationsudgifter kan dog kun fradrages med 25 pct. af udgifterne, jf. ovenfor om den tilsvarende regel for selvstændige i LL § 8, stk. 4.

Udgifter til transport mellem hjem og arbejdssted, fagforeningsbidrag, samt arbejdsløshedsforsikring, kan dog fratrækkes uden reduktion med "grundbeløbet".

- som ovenfor, men en eller flere udgiftstyper kan i stedet fradrages efter de af Ligningsrådet fastsatte standardtakster. Tidligere fandtes en række standardfradrag, men med virkning fra indkomståret 1989 er disse ophævet, bortset fra fradrag for dobbelt husførelse.
- Standardfradraget for lønmodtagere blev ved skattereformen i 1986 desuden "erstattet" af en generel regel for alle personlige skatteydere om et fradrag på 3 pct. af den personlige indkomst, dog højst 3.200 kr. (reguleret), jf. LL § 8F.

3.1.9.2.10. Ligningslovens S 13.

Ved L 1986-149 blev der i LL S 13 indsat en bestemmelse om fradrag for kontingenter til fagforeninger, arbejdsgiverforeninger m.v.

Bestemmelsen fandtes tidligere i LL S 14, stk. 7, og der er kun redaktionelle grunde bag udskillelsen som selvstændig paragraf.

Fradragsretten blev første gang indført ved L 1953-334. Det fremgår af motiverne til denne lov, at der for så vidt ikke lå nogen grundlæggende nytænkning bag loven. I praksis var det således anerkendt, at faglige kontingenter efter deres formål var driftsudgifter, men der blev normalt kun godkendt fradrag for 75 pct. af udgiften, idet resten af kontingentet blev anset for at være medgået til formål, der ikke direkte havde tilknytning til indkomsterhvervelsen.

Lovbestemmelsens eneste funktion var således at "typegodkende" udgiften, så der ikke længere var hjemmel til at foretage en begrænsning af fradragsretten afhængig af, hvad kontingentmidlerne nærmere var gået til.

3.1.9.2.11. Ligningslovens S 17C.

Som et led i den generelle tendens efter skattereformen i retning af fradragssanering for andre end selvstændige erhvervsdrivende er der med virkning for kalenderåret 1990 indført en bestemmelse i LL S 17C, som begrænser fradragsretten for personers udgifter til formueadministration i forhold til, hvad der følger af SL S 6 a. Udgifter til depotgebyrer, boksleje, **konto-**oversigter samt rådgivning og administration i øvrigt af værdipapirer og bankindeståender kan således ikke fratrækkes, hvis udgiften er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde kapitalindkomst. Selskaber og personers udgifter under virksomhedsordningen af den

nævnte karakter berøres således ikke af fradragsbegrænsningen.

3,2, Grundelementer i omkostningsbegrebet i sammenhæng med indkomstbegrebet.

I afsnit 3.1. foran er beskrevet hovedtrækkene i udviklingen af lovgrundlaget for afgrænsning af driftsomkostningerne i SL S 6, stk. 1, litra a, og tillige de særlovsbestemmelser, der efterfølgende har justeret dette lovgrundlag.

I nærværende afsnit skal det forsøges at beskrive dels statsskattelovens driftsomkostningsbegreb i den sammenhæng med indkomstbegrebet, som det oprindeligt forekom, dels hvilke principielle undersøgelser af driftsomkostningsbegrebet, der er foretaget i den skatteretlige litteratur.

En sådan beskrivelse af grundelementerne i omkostningsbegrebet kan ske enten ved et forsøg på at lave en positiv eller en negativ afgrænsning. Begge former for afgrænsningskriterier vil blive forsøgt beskrevet i det følgende.

3.2.1. Finansministeriets vejledning af 31. december 1912 til anvendelse af statsskatteloven af 1912.

Som omtalt i afsnit 3.1.4. medførte statsskatteloven af 1922 ikke nogen væsentlig ændring af driftsomkostningsbegrebet. Vejledningen til statsskatteloven af 1912 vil derfor kunne yde et bidrag til fastlæggelsen af det "oprindelige driftsomkostningsbegreb".

I nævnte vejledning er omfanget af S 6's anvendelsesområde beskrevet ud fra en større opregning af eksempler på udgifter, der i henhold til bestemmelsen vil kunne bringes til fradrag i indkomstopgørelsen.

Således kan f.eks. nævnes følgende udgifter:

1. Lejen af husrum eller arealer, der afgiver pladsen for driften af den pågældende erhvervsvirksomhed

og er nødvendige for den, såsom butik, værksted, pakhus, oplagsplads og deslige.

2. Landbrugets udgifter til anskaffelsen af eller værdien af udsæd, håndværkeres og fabrikanter udgifter til anskaffelse af råmateriale, købmandens udgifter til fornyelse af hans varelager og deslige, for så vidt disse udgifter anvendes til at holde bedriften i den gang, hvori den er, og ikke til en udvidelse af den.
3. Udgifter til anskaffelsen eller værdien af brændsel til fabrikdrift, opvarmning eller værdien af brændsel til fabrikdrift, opvarmning af driftslokaler og deslige, samt udgifter, der står i umiddelbar forbindelse med den pågældende virksomhed og er nødvendige for at holde den i gang.

Herudover indeholder vejledningen bidrag til fortolkningen af, hvor stort et fradrag der kan indrømmes i tilfælde, hvor den afholdte udgift ikke udelukkende har relation til selve driften. Således nævnes det forhold, hvor udgiften til husleje omfatter ikke alene driftslokale, men tillige den skattepligtiges egen beboelse. I sådanne tilfælde, hvor en afholdt udgift relaterer sig både til erhverv og privat brug, kan der kun indrømmes fradrag for den del af udgiften, der kan henregnes til driften.

Ved ordinære afskrivninger forstår vejledningen afskrivninger af sådanne i årets løb skete værdiforringelser på den skattepligtiges indtægtsgivende ejendele, f.eks. beboelses-, avls-, værksteds- og fabriksbygninger, skibe, maskiner, driftsredskaber og deslige, som hidrører fra ordinært slid eller fra den med den skattepligtiges erhvervsvirksomhed eller genstandens beskaffenhed normalt forbundne risiko og ikke fra usædvanlige begivenheder eller årsager, såsom naturbegivenheder, særlige konjunkturer, nye opfindelser og deslige, idet de ved slige begivenheder bevirkede tab ere formuetab og ikke indtægtstab.

Endelig anføres, at driftstab naturligt skal kunne fradrages den skattepligtige indkomst, dog at fradraget må ske i det år, hvori tabet er lidt. Hertil kræves der yderligere som en betingelse for godkendelse af fradraget, at tabet står i naturlig og normal forbindelse med den skattepligtiges erhvervsvirksomhed. (Er denne betingelse ikke opfyldt, anses tabet for formuetab og kan derfor ikke komme til fradrag i indkomsten, ligesom det ikke vil være berettiget ved indkomstopgørelsen at fradrage beløb, der henlægges til dækning af sådanne tab eller formuetab i øvrigt).

I vejledningen præciseres det, at det er uden betydning for beskatningen af en indkomst, om indkomsten helt er medgået til de daglige fornødenheder eller delvis er opsparet, dvs. indkomsten er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, jf. lovens § 6, stk. 2. Den indkomst, som vejledningen i denne relation henviser til, er indkomsten efter fradrag i medfør af S 6, stk. 1.

3.2.2. Beskrivelse af den skatteretlige litteratur på området.

Indledningsvis skal det bemærkes, at det skatteretlige omkostningsbegreb kun i særdeles begrænset omfang direkte er gjort til genstand for principielle undersøgelser i dansk skatteretlig litteratur. Som alt overvejende hovedregel gennemgås emnet kasuistisk, således at omkostningsbegrebet søges afgrænset negativt ved at gennemgå de enkelte udgiftstyper. Eventuelt opdeles udgiftstyperne efter de enkelte skatteydergrupper karakteristiske omkostninger set i sammenhæng med de administrative- og domstolsafgørelser, der siden omkostningsbegrebets indførelse har præget/fastlagt den praksis, der i dag er på området. De udgifter, som herefter frakendes ret til fradrag, vil generelt betragtet være udgifter, som er omfattet af SL § 6, stk. 2 forbrug og opsparing.

I modsætning til denne negative afgrænsning af omkostningsbegrebet kan der også forsøges opstillet en positiv afgrænsning. Ved en sådan forstås i det følgende, at fradragsrettens omfang som altovervejende hovedregel afhænger af, hvorvidt udgiften opfylder de krav, der kan udledes ved en fortolkning af ordlyden i SL § 6 a, sammenholdt med de i litteraturen opstillede hjælpeskriterier.

De enkelte forfatteres gennemgang af omkostningsbegrebet:

3.2.2.1. J. Hartvig Jacobsen: Skatteretten (1950)

For at beskrive omfanget af fradragsretten efter SL § 6 a tager forfatteren sit udgangspunkt i SL § 6, stk. 2, hvorefter indkomsten er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes. Det vil altså sige, at Hartvig Jacobsen først udskiller de udgifter, der medgår til privatforbruget. Ud fra denne synsvinkel konstaterer forfatteren, at kun udgifter, der står i forbindelse med foranstaltninger, som tilsigter opnåelse af bruttoindkomsten, kan blive fradragsberettiget. Efter som det er den samlede indkomst, uanset hvilke kilder den hidrører fra, der danner basis for beskatning, vil fradraget kunne foretages i hele indkomsten. Der er således ikke krav om, at fradraget sker netop i indtægten fra den kilde, til fordel for hvilken udgiften er afholdt.

Herudover anføres som generelle betragtninger, at det ikke er en betingelse for fradragsretten, at udgiften har været nødvendig for at opnå indkomsten, eller at formålet med udgiften gennemføres. Endvidere skal der ikke foretages undersøgelser af, hvorvidt udgiften har været gavnlig, eller på forholdet mellem udgiftens størrelse og indkomsten. I almindelighed kan ligningsmyndighederne ikke blande sig i, hvorledes den skattepligtige driver sin forretning. Derimod må udgiften på

den anden side ikke være rent proformaværk. Disse generelle betragtninger udleder forfatteren af dommen om Skandinavisk Grammofon A/S (UfR 1942.335 H).

Efter ordlyden i SL § 6 a gør Hartvig Jacobsen rede for, at det er de løbende udgifter under driftsåret, der kan fradrages, idet de er anvendt for at nå dette års indkomst. Der skal derfor være tale om udgifter, der vedrører opretholdelse af selve virksomheden som indtægtskilde, og udgiften skal have relation til de indtægter, der skal erhverves i driftsåret. Som følge heraf kan etablerings-, anlægsudgifter og andre kapitaludgifter ikke fradrages. Endelig kan udgifter til retsstridige efter omstændighederne strafbare handlinger efter fast antagelse ikke anses som en fradragsberettiget driftsomkostning. Ved skadesgørende handlinger uden for kontraktforholdet må relationen til erhvervet stærkt understreges (DL 3-19-1). Herudover forsøger Hartvig Jacobsen ikke at opstille en nærmere positiv afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet, men belyser fradragsrettens omfang gennem en negativ afgrænsning. Således opregner forfatteren de fleste karakteristiske udgiftsposter, der er forbundet med at drive erhvervsmæssig virksomhed. Omfanget af disse udgiftsposter sammenholdes herefter med den praksis, dvs. domstols- og administrative afgørelser, der er på området, og efterlader så til læserens egen vurdering, om en given udgift vil kunne anses som en fradragsberettiget driftsomkostning i SL § 6 a's forstand.

3.2.2.2. Mogens Glistrup om Skatteretten (1957)

Mogens Glistrup indleder sit afsnit om driftsomkostninger med at konstatere, at alle indtil 1957 foreliggende fremstillinger af omkostningsbegrebet søger at give en abstrakt redegørelse, og at alle har måttet give op efter angivelsen af generelle, ret intetsigende formler og i stedet søge begrebet afgrænset ved en gennemgang af de værende udgiftstyper hver for sig. Endvi-

dere anføres: "Det må erkendes, at en almen afgrænsning er uigennemførlig såvel de lege lata som de lege ferenda. Alligevel er det sikkert praktisk, før man begiver sig ind i kasuistikens labyrinter, at fremhæve de hovedsynspunkter, der oftest er af betydning ved reglens fortolkning."

Mogens Glistrup forsøger herefter at belyse driftsomkostningsbegrebet gennem en negativ afgrænsning ved at opstille følgende tre punkter:

1. Privatudgifter eller
2. Udgifter vedrørende indtægtskilden.
3. Derimod er indtægtsarten principielt uden betydning.

Ved privatudgifterne (1) anføres med henvisning til lovordene, at driftsudgiften skal have relation til **indkomsterhvervelsen**. Endvidere skal den indtægt, der søges erhvervet, normalt være skattepligtig for, at udgiften må fradrages. I erhvervsudgiftsgruppen findes herefter som hovedregel sådanne udgifter, som er særlige for den pågældende indtægtsgruppes medlemmer, og at disse afholdes med ønsket om at opnå skattepligtig økonomisk gevinst som en væsentlig drivkraft uden at være vederlag for ydelser, der har intim tilknytning til særlige omstændigheder i vedkommendes personlige forhold.

For så vidt angår punkt 2. (Udgifter vedrørende indtægtskilden) gør Glistrup gældende, at fradragsretten ikke kan begrænses til udgifter, der alene har virkning for det pågældende år. Har udgiften således alene relation til en kortere årrække, vedrører den ikke indkomstkilden og kan derfor bringes til fradrag i indkomst. Herefter opstiller Mogens Glistrup følgende sætning: "For at karakterisere den fradragsberettigede driftsudgift må man herefter ty til kriteriet, om udgifter af den pågældende art typisk tager sigte på indkomsterhvervelse i en uvis fremtid, der kan tænkes at blive af lang varighed, eller om de sædvanligvis kun

har relation til en på forhånd nogenlunde afgrænset fremtid."

Med henvisning til Højesterets dom (**UfR** 1942.335 H vedrørende Skandinavisk Grammofon A/S) anfører Glistrup, at det er irrelevant, om udgiften har tjent sit formål, eller om den for en efterfølgende betragtning må betegnes som overflødig.

Som en uddybning af punkt 3. (Indtægtsarten er principielt uden betydning) anføres, at udtrykket "driftsomkostninger" af de fleste forbindes med en selvstændig erhvervsvirksomhed af en eller anden art. I skatteretlig forstand er der dog ingen begrebsnødvendig forbindelse mellem disse to. Indtægt af f.eks. formue eller af lønnet arbejde kan også være forbundet med fradragsberettigede udgifter. (Dog erkendes det, at for så vidt angår lønmodtageres driftsomkostninger er dette væsentligt reduceret ved indførelsen af lønmodtagerfradraget).

Herefter gennemgås de enkelte udgiftsposter set i sammenhæng med praksis på området, hvori Glistrup nærmere gør rede for sin opfattelse af, hvorvidt retstilstanden på det enkelte udgiftsområde er korrekt. Karakteristisk er det dog, at Glistrup ikke forsøger at opstille nogen form for en positiv afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet.

3.2.2.3. Mogens Eggert Møller; Afgrænsningen mellem driftsomkostninger - privatforbrug (**R&R** 1958. 445 ff).

I artiklen behandler Mogens E. Møller afgrænsningen mellem driftsomkostninger contra privatforbrug eller med andre ord forholdet mellem SL S 6, stk. 1, litra a og § 6, stk. 2.

Forfatteren anser afgrænsningen som et tværvidenskabeligt juridisk-økonomisk problem. Indledningsvis konstateres, at det er meget vanskeligt at anvise fornuftige, klare, enkle og frem for alt let forståelige

regler til udskillelse af driftsomkostningerne fra privatforbruget. Endvidere anfører Mogens E. Møller, at en af "nisserne" i driftsomkostningsbegrebet er, at en udgifts fradragsberettigelse i mange tilfælde beror på et skøn fra den enkelte myndighed. Således konstaterer forfatteren, "at ligningsapparatet siden 1912 har været præget af en tendens til centralisering og regeldifferentiering på det lokale skøns bekostning, men netop inden for emnet omkostninger/privatforbrug er den før-omtalte nisse endnu spillevende. Man skønner. Man skønner forskelligt, og skatteyderen surmuler."

Med udgangspunkt i den anvendte sprogbrug i SL S 6 opstiller forfatteren indledningsvis under overskriften - Det legale omkostningsbegreb - følgende 6 hovedtyper af omkostningsbegrebet:

1. Det finale/motivbestemte omkostningsbegreb
2. Det causale omkostningsbegreb
3. Det neutrale/konnekse omkostningsbegreb
4. Det neccessitære omkostningsbegreb (nødvendigheds-kriteriet)
5. Normalomkostningsbegrebet
6. Det kumulative omkostningsbegreb

Disse 6 hovedtyper forklares nærmere i artiklen og er opstillet for at vise den store fortolkningstvivil, omkostningsbegrebet giver i den teoretiske litteratur. De nævnte hovedtyper samles i det, forfatteren kalder: Det kombinerede omkostningsbegreb.

Med udgangspunkt i teorien om det kombinerede omkostningsbegreb opstilles to fortolkningsmetoder til hjælp for afklaringen af, hvad lovbestemmelsen rummer.

Således anfører Mogens E. Møller følgende:

- "1. Man kan forsøge at angribe problemet ved en positiv afgrænsning af både omkostninger og privatforbrug. Der findes da følgende logiske muligheder:

- a. at de to arter af udgiftsbegreber supplerer hinanden således, at der kun ligger en grænse (ikke et tomrum) imellem dem,
 - b. at de to udgiftsbegreber har en sådan indbyrdes afstand, at der findes en række mellemtilfælde, som ikke falder ind under nogle af begreberne, skønt de efter deres "natur" måske burde gøre det,
 - c. at de to udgiftsbegreber overlapper hinanden.
2. Man kan endvidere angribe problemet ved,
- a. at lade den positive afgrænsning af driftsomkostningerne tjene som negativ afgrænsning af **privat-forbruget**,
 - b. at lade den positive afgrænsning af driftsomkostningerne tjene som negativ afgrænsning af omkostningerne.

Det skal tilføjes, at det ingenlunde er usandsynligt, at praksis anvender de to nævnte hovedfremgangsmåder i flæng, alt efter hvad den konkrete situation eller udgiftens art indbyder til, og det gør jo ikke sagen mindre kompliceret.

Formuleringen af SL § 6 viser nærmest hen til den først nævnte hovedmetode, altså til en positiv afgrænsning af henholdsvis omkostninger og privatforbrug.

SL § 6 giver altså tilsyneladende ikke nogen regelformodning i hverken den ene eller anden retning."

Med baggrund i ovenstående går forfatteren over til at forsøge at opstille en positiv afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet. Til hjælp for denne afgrænsning opstilles følgende 3 hovedproblemer:

1. Hvilket omkostningsbegreb kan tænkes at give bedst udtryk for gældende ret?
2. Kan man tænke sig forskellige omkostningskriterier for forskellige indtægtskilder? (eks. næringsdrift contra uselvstændigt arbejde).

3. Kan man tænke sig forskellige omkostningskriterier forstået på den måde, at nogle har interesse for at kvalificere den enkelte udgift inden for virksomheden, medens andre har interesse for at kvalificere virksomheden i sin helhed? (eks. kriterier for benyttelse af firmaets vogn contra kriterier for egentlig landbrugsvirksomhed over for lystgården - vel at mærke i et **underskudsår**.)

Ad punkt 1; Sammenfattende under dette punkt konkluderes, at det skatteretlige omkostningsbegreb, der leves efter i dansk praksis, er præget af både **normal-**kriteriet og nødvendighedskriteriet, og det vil igen sige af det kumulative kriterium, at det formentlig må opfattes som causait formuleret, og at det må suppleres med en kortlægning af den generelle individuelle valgmulighed og af de specielle privilegerede egennyttige og uegennyttige hensyn.

Ved udtrykket den generelle individuelle valgmulighed hentydes til det skatteretligt set uensurerede handlingsområde, indenfor hvilket skatteyderen kan vælge frit mellem forskellige midler eller udgifter til at fremme sin næring.

Udtrykket egennyttig hænger sammen med **egennytte-**kriteriet, der findes i SL S 6, sidste stykke:¹¹... til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed."

Ad punkt 2; Vedrørende dette punkt konstateres, at man sagtens kan arbejde med forskellige omkostningskriterier for forskellige indtægtskilder. At omkostningsbegrebet for lønmodtagere er mere restriktivt end for næringsdrivende beror efter forfatteren på det forhold, at lønmodtagere har en mindre generel individuel valgmulighed, og dette hænger igen sammen med den bevistekniske sammenhæng mellem arbejdsgiverens krav og forventninger og lønmodtagerens omkostningsdispositioner.

Ad punkt 3: Forfatteren går ikke nærmere ind på det rejste spørgsmål ud over at påvise, at spørgsmålet kan besvares bekræftende.

3.2.2.4. Thøger Nielsen; Indkomstbeskatning (1965).

Thøger Nielsen indleder sit afsnit om driftsomkostninger med at konstatere, at når indkomstanvendelsen har omkostningskarakter, kan den føres til fradrag i beregningsgrundlaget i medfør af SL § 6. Dette gælder alle skatteydere uden hensyn til indkomsternes beskaffenhed. Dog kan den enkelte skatteyder kun gøre de omkostninger gældende, der vedrører hans egen **indkomsterhvervelse**. Endelig må der være tale om en igangværende virksomhed.

Thøger Nielsen forsøger i sin bog at opstille en positiv afgrænsning af omkostningsbegrebet, og som første afsnit anføres kravet om den direkte forbindelse mellem udgift og indkomsterhvervelse. Således anføres, at hvis den skattepligtige har måttet forudse **indkomstresultatet** som en umiddelbar følge af den stedfundne disposition, vil man i reglen anerkende udgiftens omkostningskarakter. Har han blot måttet forudse, at udgiften vil tjene til at skabe et grundlag for en eventuel senere indkomsterhvervelse, er han i reglen afskåret fra at behandle den som en fradragsberettiget driftsomkostning.

Ved fortolkningen af SL § 6 **a's** krav om at sikre og vedligeholde indkomsten, udtaler Thøger Nielsen, at det er yderst vanskeligt at klarlægge indholdet af disse ord, men man kan indlægge den fornuftige mening, at det ved disse begreber er blevet fastslået, at skatteyderen ikke behøver at godtgøre, at en indkomst ikke ville være opnået, hvis udgiften ikke var blevet afholdt. Anlægges denne fortolkning, kan det hævdes, at udgifter, hvis formål nærmest må kaldes sikring og vedligeholdelse af indkomsten, på ganske samme måde som andre omkostninger må have en direkte forbindelse med

selve **indkomsterhvervelsen**. Som argumentation for denne fortolkning henviser Thøger Nielsen til en række sager, herunder bl.a. UfR 1959.69 H (Kjøller-dommen), der vedrører en interessents udgifter til advokater og revisorer mv. til forhandlinger og retssager mod en medinteressent i forbindelse med interessentskabets opløsning. Højesteret anførte, at udgifterne måtte anses at vedrøre skatteyderens formue, samtidig med at det blev understreget, at udgiften kun indirekte kunne siges at have betydning for den skattepligtiges indkomst.

Et andet vigtigt område, hvor spørgsmålet om forbindelse mellem udgiften og den indkomsterhvervende virksomhed kommer i forgrunden og volder store vanskeligheder, nævner Thøger Nielsen i forbindelse med erhvervelse og fastholdelse af kapital i erhvervsvirksomheder. For at afgrænse dette problem nævnes etableringsudgifter, som forfatteren definerer som én-gangsudgifter, som er en forudsætning for selve adgangen til at drive næring. Heroverfor stilles udgifter, som enten tjener til at sikre besiddelsen af **indtægtsgivende** aktiver, som har driftsmiddelkarakter, eller som er foranlediget af konkrete driftsmæssige dispositioner. Den omstændighed, at udgiften direkte kun angår den skattepligtiges retsstilling, er ikke til hinder for, at denne udgift har omkostningskarakter. (Der henvises i denne forbindelse til UfR 1942.335 H Skandinavisk Gram-mofon A/S).

Dernæst stiller Thøger Nielsen spørgsmål om, hvorvidt der kan stilles krav til udgiftens nødvendighed eller sædvanlighed. Indledningsvis konstaterer Thøger Nielsen, at sådanne krav ikke findes i dansk ret, samt at i de lande, hvor sådanne krav findes, viser det sig, at praksis fortolker betingelsen meget lempeligt. Spørgsmålet stilles under en erkendelse af, at der ved grænsedragningen mellem den skatteretligt anerkendte omkostning og den blotte indkomstanvendelse kan ses eksempler

på, at udgiftens større eller mindre nødvendighed eller sædvanlighed kommer til at spille en vis rolle i **grænse-**tilfældene.

I resten af fremstillingen af omkostningsbegrebet gennemgås begrebet ud fra en negativ afgrænsning, **hvor-**efter der ses på de enkelte udgiftstyper.

3.2.2.5. Tommy V. Christiansen; Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet (Revisor-
bladet 1984.10 ff.

Artiklen skal ses på baggrund af, at der i de senere år er afsagt domme vedrørende driftsomkostninger, som synes at udvide området for fradragsberettigede udgifter, der tidligere ville blive klassificeret som formueudgifter, i disse sager blev tilladt fradraget ved indkomstopgørelsen. Hovedsigtet med artiklen er således at søge driftsomkostningsbegrebet afgrænset over for begrebet formueudgifter.

Indledningsvis konstaterer forfatteren, at der ofte nægtes fradrag for udgifter, der set ud fra et driftsøkonomisk synspunkt klart må klassificeres som driftsomkostninger, og som ved en umiddelbar betragtning falder inden for ordlyden af SL § 6. For nærmere at forstå, hvad en formueudgift, dvs. ikke fradragsberettiget udgift, er, er det nødvendigt at isolere de forskellige synspunkter, der kan føre til nægtelse af fradrag.

Herefter opstiller Tommy V. Christiansen følgende 7 krav, der i praksis stilles for indrømmelse af fradrag:

1. Igangværende virksomhed.
2. Erhvervsmæssig aktivitet.
3. Tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet.
4. Udgiften må ikke aflejre sig i et aktiv.
5. Udgiften må ikke have pønål karakter.

6. Udgiften skal knytte sig til indkomsterhvervelsen.
7. Retlig forpligtelse må være påtaget.

Forfatteren kommer frem til ovenstående positive afgrænsning af omkostningsbegrebet ved en gennemgang af afgørelser fra landsskatteretten og domstolene.

Med udgangspunkt i de ovenfor nævnte 7 punkter sonder forfatteren mellem følgende 3 udgiftstyper:

- a. Udgifter, der direkte sigter mod indkomsterhvervelsen, og hvor der er en snæver tidsmæssig sammenhæng mellem udgift og indkomsterhvervelsen.
- b. Udgifter, der direkte sigter mod indkomsterhvervelse, men hvor udgiftens indkomstskabende effekt er af længere varighed.
- c. Udgifter, der kun indirekte har betydning for indkomsterhvervelsen, og hvor den indkomstskabende effekt er af længere varighed.

Under hensyn til den flydende overgang mellem de tre punkter fastslås, at der efter hidtidig praksis indrømmes fradrag for driftsudgifter, der er omfattet af punkt a. Endvidere kan der peges på afgørelser, hvor der indrømmes fradrag for udgifter omfattet af punkt b. Derimod var der i hvert fald frem til 1980 ingen tvivl om, at udgifter omfattet af punkt c ikke kunne falde ind under driftsomkostningsbegrebet.

På baggrund af tre domme (Trælastdommen **UfR** 1980. 712 H, Segaltnølle-sagen **Tf** S 1984, 2 H og den senere af Højesteret afsagte dom i Sluse-sagen **TfS** 1985, 6 H) finder **forfatteren**, at der er sket et afgørende brud med hidtidig praksis af, hvilke udgifter der kan fradrages i indkomstopgørelsen. Forfatteren konkluderer, at der på indeværende tidspunkt ikke kan tegnes et klart billede af området for fradragsberettigede driftsomkostninger. Dertil er der indtil nu ikke afsagt tilstrække-

ligt med "vidtgående" domme. Dog antager forfatteren, at det må forventes, at domspraksis tendens til udvidelse af driftsomkostningsbegrebet vil medføre et større antal sager ved domstolene.

3.2.2.6. Kjeld Hemminasen: Skatteretten 16. uda.

I Kjeld Hemmingsens fremstilling af det skatteretlige omkostningsbegreb indledes med den konstatering, at der ikke på forhånd kan opstilles noget alment gyldigt omkostningsbegreb, idet man kan indtage både en rent registrerende og en politisk vurderende holdning til sammenhængen mellem indtægter og udgifter. Til trods herfor gennemgår Hemmingsen først de kriterier, der i almindelighed må lægges til grund for en bedømmelse af den driftsmæssige sammenhæng mellem indtægter og udgifter og går dernæst over til en negativ afgrænsning af begrebet.

Udgangspunktet for en positiv afgrænsning tages i selve ordlyden af SL § 6 a, og på denne baggrund anføres, at den skattepligtige indkomst ikke kan reduceres med udgifter til privatforbrug eller ved udgifter vedrørende formue- og indkomstgrundlaget. Udgiften skal vedrøre den løbende indkomst.

I praksis ses fradragsretten for omkostninger ofte knyttet til et krav om, at udgifterne skal stå i direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen. Hvor sammenhængen med driften kun er indirekte, kan der ikke indrømmes fradrag. Ved opstilling af en målestok for den tidsmæssige sammenhæng stiller Hemmingsen det spørgsmål, om det enkleste ikke ville være at følge økonomernes sondring mellem driftsomkostninger og anlægsudgifter, som bygger på en periodeafgrænsning. Driftsomkostninger vedrører specielt den valgte periode, mens anlægsudgifter er dem, der rækker ud over perioden. En sådan regel, finder forfatteren, imidlertid kun vil kunne anvendes

på lønmodtagere og mindre selvstændige erhvervsdrivende, hvor indkomstårets resultater kan give et tilstrækkeligt realistisk billede af den igangværende virksomhed. For mere komplicerede virksomhedsforløbs vedkommende giver en tilfældig valgt 12-måneders periode et helt vilkårligt indtryk af virksomhedens løbende aktiviteter. Hemmingsen konkluderer herefter således: "Hvis man ville sondre efter de enkelte perioders relative tilknytning til udgifterne, ville man i praksis komme i samme umulige situation, som hvor man skulle afgøre, om en halshugnings øjeblikkelige eller fremtidige virkninger for den henrettede var størst." Derimod forbyder sammenhængen mellem SL §§ 4, 5 og 6, at udgifter, der klart sigter mod indkomsterhvervelse i en ganske uvis fremtid, kan betragtes som fradragsberettigede i driftsomkostninger.

Dernæst forsøger Hemmingsen at opstille et praktisk alternativ til den traditionelle - men frem for alt uklare - diskussion om driftsomkostningsbegrebet.

Indfaldsvinklen er en vurdering af, om den disposition, som foretages, er et naturligt led i et givent, forretningsmæssigt virksomhedsforløb, eller om den falder uden for det mønster, der kendetegner virksomheden. Ved denne vurdering er der imidlertid en fare for, at den konkrete bedømmelse af virksomhedens struktur kombineres med et krav om, at alle udgifter så skal være normale, sædvanlige eller nødvendige inden for denne strukturs rammer. Er disse kriterier opfyldte, vil udgifterne medføre fradragsret. Er udgifterne derimod unormale eller usædvanlige, er det ikke ensbetydende med, at der ikke er fradragsret. Indrømmelse af fradragsretten vil i så fald kræve en særlig driftsmæssig forklaring.

Konkluderende anfører Hemmingsen: "At den periodiske afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet på mange områder er erstattet af en bedømmelse af den enkelte virksomhed og grænserne for dens naturlige virkefelt, men det er dog virksomheden inden for den pågældende 12-måneders periode, der bedømmes."

3.2.2.7. C. Helkett Opgørelsen af den skattepligtige indkomst (14. uda. 1983 oa 15. uda. 19871.

I 14. udg. af Helkett tages der udgangspunkt i SL 5 6, og det konstateres, at denne bestemmelse kun indeholder en kortfattet definition af omkostningsbegrebet, idet der henvises til udgifter, som 1) i årets løb, 2) er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde, 3) indkomsten. Afgørelsen af fradragsrettens omfang har derfor naturligt fundet sin afgørelse gennem landsskatteretskendelser eller ved domstolsafgørelser. Forfatterne tager således sit udgangspunkt i negativ afgrænsning af begrebet ved en gennemgang af de almindeligst forekommende udgiftstyper set i sammenhæng med domspraksis.

Dog opstiller Helkett indledningsvis en form for positiv afgrænsning af begrebet ud fra ordlyden i SL § 6 a.

Således konstaterer forfatterne for så vidt angår begrebet: "i årets løb", at fradraget gælder de i årets løb afholdte udgifter. Heri antages at ligge, at udgiften må være begrænset til fortrinsvis at fyldestgøre formål, der er udtømt i løbet af det pågældende indkomstår, selv om de gentages i en efterfølgende driftsperiode. (I denne sammenhæng henvises til UfR 1942.335 H vedrørende Skandinavisk Grammofon A/S).

Med hensyn til 2): "Er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde" anføres, at dette fortolkes således, at kun de udgifter kan fradrages, som tilsikrer at bevare forretningens status quo. Udgifter, der medfører en følelig forbedring og udvidelse, kan således ikke fradrages.

Ved ordet "indkomst" i SL S 6 a's forstand anføres, at fradragsretten begrænses til at angå den løbende bruttoindkomst, men ikke selve indtægtskilden. Dette er fastslået gennem talrige afgørelser om dette spørgsmål.

Med baggrund heri, fastslås det herefter, at alle egentlige starts- og etableringsudgifter er udelukket fra fradrag. Som hovedregel anføres endvidere, at der skal være tale om en igangværende virksomhed, dog med den modifikation, at driftsudgifter, som afholdes umiddelbart forud for og i tilknytning til åbning af en virksomhed er fradragsberettiget. Herefter gennemgås meget detaljeret en lang række udgiftstyper set i sammenhæng med den praksis, der er på området for de pågældende udgiftstyper.

I 15. udg. fra 1987 udtaler forfatterne: "I SL S 6 har man i den traditionelle driftsomkostningslære indlagt en række begrænsninger gående ud på, at der skulle være en snæver tidsmæssig sammenhæng mellem udgiftens afholdelse og den modsvarende indtægt. Endvidere at udgifter til etablering eller udvidelse af næringen mv. ikke var fradragsberettigede. Der henvises til 14. udgave af denne fremstilling.

Efter en række højesteretsdomme inden for de seneste år om driftsomkostninger - **UfR** 1980.712 (**trælast-**dommen), **Tf** S 1984,2 (Segalbmøllens Brødfabrik), **TfS** 1984,53 (træsko-dommen) og **TfS** 1985,6 (A/S Nordsø Værftet) - synes den traditionelle driftsomkostningslære ikke længere at være særligt egnet til en fremstilling af gældende ret på området. Der er dog ikke ændret i det princip, at private udgifter ikke kan fradrages. Etableringssynspunktet må ligeledes antages fortsat at være gældende.

Denne fremstilling bygger hovedsagelig på konkrete afgørelser fra landsskatteretten og domstolene, og der vil derfor ikke blive søgt opstillet en helt ny omkostningslære. I stedet vil de vigtigste afgørelser vedrørende driftsomkostninger blive omtalt nærmere nedenfor."

3.2.2.8. Ole Biørn. Lida Hulaaard og Aase Michelsent
Lærebo om Indkomstskat (6. ude. 1989).

Udgangspunktet i denne lærebog tages i ordlyden af SL § 6 a og b sammenholdt med § 6, stk. 2, og det konstateres, at disse bestemmelser ikke giver nogen klar afgrænsning af det skatteretlige omkostningsbegreb. Det er derfor nødvendigt at sammenholde § 6 med den udvikling, som er kommet til udtryk i de utallige domme og kendelser, der siden den første statsskattelov fra 1903 har taget stilling til dette problem.

Med baggrund i denne negative afgrænsning af omkostningsbegrebet opstiller forfatterne en positiv afgrænsning af begrebet.

Som noget helt centralt i omkostningsbegrebet anfører forfatterne, at der skal være tale om udgifter, der har en nærmere forbindelse med den indkomstskabende aktivitet. (I tidligere udgaver anfører forfatterne, at der skulle være tale om udgifter, der har en direkte forbindelse). For at konstatere denne nærmere forbindelse må udgiften afgrænses over for udgifter til private formål, etableringsomkostninger og udgifter, der snarere vedrører foranstaltninger vedrørende indkomstkilden eller formuen i modsætning til løbende indkomst. Udgiften må således ikke tjene indkomsterhvervelser i en ganske uvis fremtid. Ved udgifter af mere usædvanlig karakter vil bedømmelsen af fradragsrettens omfang hænge nært sammen med en overvejelse af, hvorvidt udgiften må skønnes at have en fjern, ubestemt eller indirekte forbindelse med indtjeningen.

Endvidere har det betydning at bedømme udgiften i relation til den virksomhed, det drejer sig om. Jo mere usædvanlig og unødvendig udgiften ser ud, des strengere krav må der stilles til den skattepligtiges sandsynliggørelse af, at der ikke foreligger driftsfremmende formål, hvilket igen hænger sammen med virksomhedens struktur. Det anføres således, at afgørelsen af en tvivlsom konkret sag snarere søges afklaret efter praksis inden

for det pågældende specielle område end efter det generelle omkostningsbegreb.

Herudover stiller forfatterne krav om, at udgifterne skal vedrøre en igangværende virksomhed.

Reglen om driftsomkostninger gælder både selvstændige næringsdrivende og lønmodtagere. Da lønmodtagere ofte oppebærer deres løn, hvad enten de afholder de omtvistede udgifter eller ikke, må reglens alt overvejende praktiske betydning gå på den næringsdrivende.

Endelig er omkostningen fradragsberettiget, selv om den overstiger de indtægter, som den afholdes med henblik på at erhverve. Kun omkostninger, som det påhviler den skattepligtige selv at betale, er fradragsberettigede.

Under henvisning til ordlyden i SL S 6 a: "Udgifter, som i årets løb er anvendt..." opstilles endeligt et krav om, at der skal være opstået en endelig retlig forpligtelse til at betale det pågældende beløb. Derimod behøver udgiften ikke at være betalt.

3.2.2.9. Jens Olav Engholm Jacobsen. Jan Pedersen og Kurt Siggaard; Skatteretten I (1990).

Forfatterne indleder beskrivelsen af det skatteretlige driftsomkostningsbegreb efter SL § 6 a med at præcisere, at formuleringen af bestemmelsen udtrykker den tætte sammenhæng med den i SL §§ 4 og 5 foretagne afgrænsning af den skattepligtige indkomst, idet der alene hjemles fradrag for de udgifter, der er anvendt i relation til "indkomsten" - dvs. den i SL S 4. Endvidere fastslås det, at S 6 a er en rammebestemmelse, der alene angiver de kriterier, efter hvilke det skal afgøres, om en konkret omkostning er fradragsberettiget.

Forfatterne bemærker, at bestemmelsen med anvendelsen og definitionen af udtrykket "driftsomkostninger" utvivlsomt har haft et regnskabsmæssigt (driftsøkonomisk) udgangspunkt, og det forhold, at der ikke

for alle omkostninger er overensstemmelse mellem regnskabs- og skattemæssig fradragsret, fortrinsvis skyldes de forskellige formål, der søges realiseret ved driftsregnskabet og skatteregnskabet, hvilket til dels har manifesteret sig i skattelovgivningen.

Selv om SL § 6 stk. 2, som forfatterne udtrykker det, må anses som en *ex tunc* bestemmelse, indeholder den momenter, der er anvendelige ved fortolkningen af § 6 a, og de for fradragsretten afgørende hovedkriterier bliver derfor beskrevet og præciseret ud fra en fortolkning af § 6 a, smh. med § 6 stk. 2 og SS 4 og 5. Denne beskrivelse og præcisering munder ud i en positiv fastlæggelse af driftsomkostningsbegrebet, idet det udtales:

Når der ses bort fra ordinære afskrivninger, kan en fradragsberettiget driftsomkostning, jf. § 6 a, herefter bestemmes som en udgift, der i driftens - og ikke privat-forbrugets - interesse er anvendt med henblik på fremskaffelsen af den skattepligtige bruttoindkomst, og som ikke har aflejret sig i fysiske eller immaterielle anlægsaktiver. Fradragsretten er hverken betinget af, at udgiften har forårsaget konkrete indtægter eller har været nødvendig, sædvanlig eller naturlig eller har relation til udgiftsårets indkomster.

Forfatterne mener, at i praksis giver anvendelsen af SL § 6 a i det store og hele kun anledning til problemer for så vidt angår afgrænsningen over for ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige formueudgifter og private udgifter, og denne afgrænsning søges afstukket, primært på grundlag af domspraksis.

Ved beskrivelsen af afgrænsningen mellem driftsomkostninger og erhvervsmæssige formueudgifter defineres erhvervsformuen som den formue, der udelukkende eller fortrinsvis tjener erhvervsmæssige eller indkomstskabende formål, og udgifter, der har relation til erhvervsformuen kaldes for erhvervsmæssige formueudgifter. Erhvervsformuen opdeles i en omsætnings- eller driftsformue og en erhvervsanlægsformue. Udgifterne til at erhverve, sikre og vedligeholde omsætningsformuen er

i princippet fradragsberettigede, medens udgifterne til at erhverve, sikre og vedligeholde erhvervsanlægsformuen ikke er fradragsberettigede som driftsomkostninger efter SL § 6 a. Det er således vigtigt at kunne udskille udgifter, der er afholdt på omsætningsformuen, fra de udgifter, der er afholdt på formuen i øvrigt, naturligvis også at udskille udgifter, der er afholdt på privatformuen. Forfatterne gennemgår herefter problemstillingen i relation til udgifter ved etablering, udgifter under virksomhedens drift og udgifter ved virksomhedens afvikling.

Forfatterne behandler endelig de udgifter, som ikke er fradragsberettigede, selv om de hverken, eller kun med besvær, kan karakteriseres som en erhvervsmæssig formueudgift eller en privat udgift, f.eks. boder.

3.2.3 Sammenfatning

Ved at sammenholde 1912-vejledningens krav til udgifter, som skal opfyldes, for at de kan fratrækkes som driftsomkostninger, jf. afsnit 3.2.1. med den ovenfor under 3.2.2. foretagne sammenfatning af de enkelte forfatteres beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet, ses det, at der ikke er nævneværdig adskillelse her imellem.

Over en periode af ca. 80 år er der således foretaget generelle beskrivelser af driftsomkostningsbegrebet, som terminologisk må karakteriseres som uændret. Især i de seneste år er der i doms- og administrativ praksis sket en udvikling således, at flere og flere udgifter betragtes som fradragsberettigede driftsomkostninger. Man kunne derfor spørge, om de teoretiske fremstillinger ikke er dækkende beskrivelser af SL § 6 a? Jo, det er de. Det, der imidlertid er tale om, er, at indholdet/opfattelsen af de enkelte begreber har ændret sig, således at den samme terminologi kan bruges over årene; de opfattes blot forskelligt.

De enkelte forfatters fremstillinger er et forsøg på at strukturere de mange konkrete domstols- og administrative afgørelser, og ved denne strukturering anvendes de samme afgrænsningskriterier, som ligger i selve ordlyden af SL § 6 a, grænserne flyttes blot. Dette forhold gør, at ved en vurdering af, om en udgift er fradragsberettiget som en driftsomkostning, er det vanskeligt at anvende en generel beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet hertil.

3.2.4. Ligningsvejledningen.

I den af statsskattedirektoratet (nu told- og skat-testyrelsen) årligt udsendte Ligningsvejledning (siden 1978) indeholder afsnit C de generelle principper for indkomstopgørelsen. Afsnit **C.1.** beskriver **bruttoindkomst**-begrebet, afsnit C.2. reglerne for fradrag i bruttoindkomsten, medens afsnit C.3. generelt beskriver **periode**-spørgsmål. Statsskattedirektoratet anfører bl.a. i sit forord: "Vejledningen giver udtryk for direktoratets opfattelse af gældende praksis og skal i almindelighed følges af hensyn til kravet i SSL § 12 om, at ligningen skal være ensartet for hele landet."

Siden 1988 har Ligningsvejledningen indeholdt et i forhold til tidligere år gennemgribende omredigeret afsnit C. Især afsnit C.2. vedr. fradrag i bruttoindkomsten er ændret, det skyldes, at den udvikling i rets- og administrativ praksis, som skattelovrådet beskriver i afsnit 4, har nødvendiggjort den pågældende redigering. Indholdet af det nye afsnit C.2. kan kort beskrives således:

Statsskattedirektoratet mener, at fastlæggelsen af driftsomkostningsbegrebet i relation til SL § 6 giver anledning til to hovedafgrænsninger, dels over for de private udgifter, dels over for anlægs- og etableringsudgifter.

For så vidt angår sondringen driftsomkostninger - private udgifter er det givet, at der i praksis ofte vil være tale om en vanskelig bevisbedømmelse af, om en udgift er privat (dvs. ikke fradragsberettiget) eller erhvervsmæssig (dvs. fradragsberettiget), herunder vil der ofte være tale om, at en udgift skal/kan opdeles i en fradragsberettiget del (driftsomkostning) og en ikke fradragsberettiget del (privat udgift). Denne sondring mellem drift-privat skal foretages for alle udgifter, jf. samspillet mellem SL S 6 a smh. med S 6, stk. 2, og på dette område er der ikke sket nogen ændring i praksis. Hvis en udgift ved en konkret bedømmelse betragtes som en privat udgift for den pågældende skatteyder, er den ikke en driftsomkostning, og dermed er den ikke fradragsberettiget.

For så vidt angår sondringen drift-anlæg udtaler Told- og Skattestyrelsen, at afgrænsningen af driftsomkostningsbegrebet især volder vanskelighed over for de ikke-fradragsberettigede anlægs- eller etableringsudgifter. Statsskattedirektoratet finder, at der i de seneste års domspraksis synes at have vist sig en tendens til en udvikling af driftsomkostningsbegrebet i retning af en udvidelse af fradragsmuligheder for erhvervsmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed.

Det afgørende for fradragsretten er fortsat, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag enten i form af start af en helt ny virksomhed eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af etableringsudgifter og er dermed ikke fradragsberettigede som driftsomkostninger.

Kærnen i driftsomkostningsbegrebet er ifølge statsskattedirektoratet forudsætningen om, at der skal foreligge en aktuel driftsmæssig begrundelse for udgiften. Det skal være hensynet til den løbende indtjening

(driften), der begrundet dispositionen, hvilket står i modsætning til hensynet til det underliggende indkomstgrundlag (formuen). Hvis der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse, udelukker det ikke omkostningsfradrag, at udgiften har en længerevarende betydning for indkomsterhvervelsen, og derfor må siges at have en afledet virkning på indkomstgrundlaget, jf. UfR 1942.335 H (Skandinavisk Grammofon), UfR 1959.69 H (interessentskabsopløsning) og UfR 1980.712 H (Trælastkompagniet). Især kan af senere afgørelser Højesterets dom - **Tf S** 1987,315 H - nævnes. En vognmandsforretning betalte 175.000 kr. som indskud i en fragtmandshal. Beløbet blev betalt, for at selskabet kunne få en ny holdeplads til erstatning for en mistet holdeplads i Københavnsområdet, hvor man i forvejen drev virksomhed. Indskuddet ville ikke blive tilbagebetalt ved senere udmeldelse af foreningen. Højesteret fandt, at formålet med afholdelsen af udgiften i det væsentlige var at sikre virksomhedens hidtidige konkurrencedygtighed og indkomst, og udgiften blev herefter anset for en driftsomkostning, der kunne afskrives efter SL S 6 a. Det bemærkes, at der for Højesteret ikke var nedlagt påstand om fradrag for indskuddet i afholdelsesåret.

Hvis en udgift ikke vurderes som faldende inden for virksomhedens naturlige rammer, men derimod vurderes som værende en udgift afholdt som led i etablering af et nyt indkomstgrundlag, vil denne udgift ikke være fradragsberettiget. Som eksempel kan nævnes stiftelsesomkostninger i et selskab.

I forbindelse med en eksisterende virksomheds afholdelse af udgifter, vil det i forbindelse med vurderingen af, om udgiften er fradragsberettiget, være nødvendigt at tage stilling til, om der er tale om en udvidelse af den hidtidige aktivitet (så er der ingen fradragsret), eller om udgiften falder inden for virksomhedens naturlige rammer.

Told- og Skattestyrelsens opfattelse af driftsomkostningsbegrebet - som udtrykt i Ligningsvejledningen

1989 afsnit C.2. - kan kort udtrykkes således, at alle erhvervsmæssige udgifter, der ikke afholdes for at etablere et nyt indkomstgrundlag, som udgangspunkt er fradragsberettiget. Som hovedregel må der ikke være tale om, at udgiften har resulteret i anskaffelse af et aktiv, idet der så ikke er tale om en omkostning. (Undtagelse gælder f.eks. ved bøger og soft-ware).

Told- og Skattestyrelsen præciserer, at uafhængigt af almindelige driftsomkostningsdiskussioner, findes der visse udgifter, som ikke kan fratrækkes, uanset hvor nært eller direkte udgiften i øvrigt måtte være forbundet med den løbende indkomsterhvervelse. Der er tale om udgifter, som efter sin art er udelukket, f.eks. bøder.

3.2.5. Konklusion.

Efter skattelovrådets opfattelse er det ikke i teorien lykkedes at foretage en generel og dækkende beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet. Det er karakteristisk for de forskellige fremstillinger, at de bygger på nogle generelle og sædvanligvis temmelig upræcist beskrevne hjælpekriterier. Forfatterens egen forståelse af fundamentale begreber som drift, formue, indkomstgrundlag mv. er af afgørende betydning. Disse generelle fremstillinger er kun lidet anvendelige for praktikerne, der i tvivlstilfælde må klare sig med sin egen forståelse af de nævnte begreber, og især hvad der kan udledes af fortilfælde fra praksis.

Under rådets arbejde har det vist sig, at medlemmerne på en række centrale punkter har en forskellig opfattelse af de oven for omtalte grundbegreber, som anvendes i omkostningsdiskussionen. De forskellige fremstillinger i teorien synes at tyde på, at en præcis **begrebsfastlæggelse** næppe er mulig, ligesom der er risiko for uønskede følgeslutninger fra et reelt indholdsløst begreb til afgørelse af et konkret tilfælde.

Rådet har derfor besluttet at afstå fra at gøre et forsøg på generel beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet i gældende ret.

Den nyeste Ligningsvejledning har forsøgt generelt at beskrive, at der er sket en udvikling af driftsomkostningsbegrebet i praksis i de senere år. Det er imidlertid rådets opfattelse, at det ikke er muligt at give en generel beskrivelse af disse tilfælde, blandt andet, men ikke kun fordi der også ind imellem afsiges afgørelser, hvis resultat er i overensstemmelse med tidligere restriktiv praksis og begrundet på samme måde.

Den udvikling, som kan konstateres i praksis, har således ikke medvirket til at lette den teoretiske beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet og dets afgrænsning.

Afsnit 4.

4. Oversigt over retstilstanden på udvalgte områder.

Formålet med nærværende afsnit er at give et indtryk af driftsomkostningsbegrebet på grundlag af domstolsafgørelser og udvalgte administrative afgørelser.

Fremstillingen har ikke til formål at give et fuldstændigt billede af driftsomkostningsbegrebet i praksis, men først og fremmest at fremdrage de tilfælde, der har betydning for Skattelovrådets tese og for fremstillingen i øvrigt i de senere kapitler.

Fremstillingen er opdelt omkring de to hovedsønderinger drift/privat (afsnit 4.1.) og drift/anlæg (afsnit 4.2.). I afsnittene 4.3. - 4.11. er en række mere specielle typer udgifter udskilt til særskilt behandling.

4.1. Driftsomkostninger/privatforbrug.

4.1.1. Retsområdets afgrænsning i lyset af udgifternes art og funktion.

Udskillelse af ikke-fradragsberettigede privatudgifter (privatforbruget) er en selvfølge i omkostningsdiskussionen.

Udgifter til mad og drikke og til familiens almindelige underhold m.v. står nok i en vis indirekte og for så vidt nødvendig forbindelse med indkomsterhvervelsen, men da udgifterne efter deres art og almindelige funktion er af en sådan natur, at de typisk er fælles for alle eller typisk må afholdes, uanset om skatteyderen har indtægtsgivende arbejde eller ej, er fradragsret for sådanne udgifter udelukket.

Afgrænsningsproblemerne opstår i praksis på områder, hvor der kan være en vis konflikt mellem udgifternes almindelige art og funktion og deres specielle funk-

tion i et givent virksomhedsforløb. Der vil ofte være tale om en vanskelig bevisbedømmelse af, om der foreligger en sådan sammenhæng mellem afholdelsen af udgiften og den løbende indkomsterhvervelse, at udgiftens typiske karakter af privatforbrug er blevet afkræftet.

De i afsnit 4.8. omtalte "omkostninger uden fradrag" (bøder, pålagte incassoomkostninger og bidrag til politiske partier m.v.) er hidtil indgået i diskussionen om privatforbruget og dets afgrænsning. Udskillelsen af disse udgifter til særskilt behandling er i overensstemmelse med systematikken i Ligningsvejledningen for 1989 og forekommer desuden hensigtsmæssig af hensyn til overskueligheden.

4.1.2. Rene privatudgifter.

Den eksemplificerende beskrivelse af privatforbruget i S 6, stk. 2, som anvendelse af indtægt "til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed. ... til gaver eller på anden måde", dækker udgiftstyper, der som nævnt er fælles for stort set alle skatteydere, eller dog typisk afholdes, uanset om skatteyderen har indtægtsgivende aktiviteter i gang eller ej. Afgrænsningen af de ikke-fradragsberettigede privatudgifter bygger derfor i høj grad på almindelige normalitetsbetragtninger, som undergår forandringer efter skiftende tiders opfattelse, og som derfor ikke udtrykker en statisk opfattelse af privatforbrugsbegrebet.

Som almindeligt udgangspunkt er det givet, at normale og sædvanlige udgifter til fortæring, beklædning, bolig og privat husførelse ("underhold") eller til privatlivets almindelige aktiviteter, udgifter til børnepasning, avishold, fritidsaktiviteter og lignende ("betjening, nytte eller behagelighed") må anses for privatforbrug.

Fradrag for fællesudgifter af denne art ville i realiteten svare til blotte forskydninger i skatteskalerne i nedadgående retning.

4,1.3. Udgifter begrundet i indkomstbestræbelserne.

Selvom udgifter efter deres art må betegnes som privatudgifter, kan der tænkes situationer, hvor skatteydernes indkomsterhvervelse medfører et merforbrug af de omhandlede ydelser.

Der kan enten være tale om unormalt store udgifter på grund af arbejdets karakter (særlig varmt eller snavset arbejde) eller særlige begivenheder (forøgede transportudgifter til og fra arbejde på grund af afstanden til arbejdspladsen). Eller der kan være tale om en så specifik sammenhæng mellem indkomsterhvervelse og udgifter, eksempelvis til at få sine børn passet, at udgifternes private karakter bliver af ganske underordnet betydning i forhold til den økonomiske nødvendighed, der ofte tvinger forældre til at indgå i måske uønskede børnepasningsarrangementer for at de kan passe deres job.

Hvad den sidste gruppe af tilfælde angår, er det fastslået i Tf S 1984,307 Ø, at udgifter til børnepasning - selvom skatteyderen havde anført, at pasningen var nødvendig for overhovedet at kunne bestride arbejdet og i øvrigt havde karakter af en uønsket merudgift for hende - savnede den tilstrækkelig direkte sammenhæng med det indtægtsgivende arbejde. I overensstemmelse med det almindelige udgangspunkt for privatforbrugsdiskussionen har udgiftstypen ikke kunnet bære fradrag retten.

Mere diskutabelt er det, hvis dette synspunkt udstrækkes generelt til også at omfatte den arbejdsgiverpart, som uden nogen sammenhæng med eget privatforbrug afholder udgifter til ansattes børnepasning, således som det var tilfældet i LSR 1980.29. I denne sag var

der tilmed tale om konkrete arrangementer i akutte tilfælde, hvor produktionsmæssige forhold nødvendiggjorde en fastholdelse af medarbejderstaben i virksomheden. I sådanne situationer er der i andre sammenhænge givet fradragsret for f.eks. uddannelsesudgifter vedrørende personalet, når udgifterne afholdes i arbejdsgiverens interesse (Ligningsvejledningen afsnit L 4.1.5). Det er da også sandsynligt, at fradragsretten i den nævnte LSR 1980.29 ikke primært blev nægtet på grund af udgiftstypen, men fordi der ikke var mulighed for at specificere udgifterne på de enkelte medarbejdere, som heller ikke var blevet beskattet af ydelserne. Rigtigheden af kendelsens resultat forekommer tvivlsom.

I Tf S 1990,14 0 blev en lærervikar med tilkaldesvagter nægtet fradrag for udgift til telefonabonnement. Landsretten udtalte, at udgift til telefonabonnement er en så almindeligt forekommende udgift i en husstand, at den må betragtes som en sædvanlig leveomkostning, der ikke berettiger til fradrag. Landsretten lagde desuden vægt på, at de udgående samtaler i anledning af vikariaterne måtte antages at have været af ganske ubetydeligt omfang.

I visse tilfælde har lovgivningsmagten eller administrationen grebet ind for at hjemle en fradragsret, som ikke umiddelbart kunne støttes på udgiftstypen.

Det drejer sig bl.a. om udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads, som efter sin art må siges at være af privatforbrugskarakter. En administrativ praksis, som under indtryk af efterkrigstidens vanskelige boligsituation havde indledt indrømmelse af fradragsret, blev i 1951 fulgt op af en særlig bestemmelse i ligningsloven, som siden - med forskellige tekniske modifikationer - er fastholdt (S 9 C).

Tidligere fandtes standardiserede regler vedrørende fradrag for driftsmæssigt begrundede merudgifter for lønmodtagere.

Som eksempler kan nævnes fradrag for udearbejde, natarbejde og dobbelt husførelse. De standardiserede

regler indebar, at skatteyderen for at opnå et standardfradrag blot skulle dokumentere berettigelsen til fradraget, og således ikke behøvede at dokumentere storreisen af de merudgifter, som fradraget tilsigtede at dække. Bortset fra fradrag for dobbelt husførelse (Ligningsvejledningen afsnit D 2.3.12) er reglerne om standardfradrag nu ophævet.

Udover disse tilfælde, der behandles efter standardiserede regler kan en konkret, driftsmæssigt begrundet disposition som nævnt reducere eller eliminere privatforbrugsmuligheden, således at udgiften efter sin funktion må betragtes som en helt eller delvis fradragsberettiget driftsomkostning (arbejdsværelse i hjemmet; gaveydelse).

Det er indlysende, at bevisspørgsmål i sådanne tilfælde spiller en afgørende rolle.

Kun en vanskelig analyse kan med sikkerhed fastslå, om motivet hovedsagelig har været at tilgodese personlige eller erhvervsmæssige behov, og valget af egnede støttekriterier vil af samme grund være nært forbundet med både dispositionernes almindelige karakter og skatteyderens levestandard og forventede motivkreds. Objektiviseringsforsøg har ikke vist sig særlig vellykkede på dette område.

En mellemgruppe repræsenteres af tilfælde, hvor faktum vel skal nøje efterprøves, idet bevisvanskelighederne ofte vil være betydelige, men hvor der kan siges at have fundet en vis "typisering" af bevisførelsen sted. Hovedeksemplet i denne mellemgruppe af tilfælde er selskabelighed i form af fødselsdags- og jubilæumsarrangementer m.v.

4.1.3.1. Arbejdsværelse i hjemmet.

Netop de nævnte bevisvanskeligheder og vanskelighederne ved overhovedet at finde egnede kriterier for grænsedragningen illustreres af praksis vedrørende udgifter til arbejdsværelse i hjemmet.

Yderpunkterne i denne gruppe udgøres på den ene side af udgifter til lokaler, som efter nærmere efterprøvelse må siges (fortsat) at høre med til boligens almindelige opholdsrum (UfR 1961.107 H (lektor Herluf Petersen)). På den anden side befinder sig lokaler, som på grund af (1) arbejdets art, herunder krav til lokalets særlige indretning, eller som på grund af (2) arbejdets omfang forhindrer lokalernes benyttelse til private formål.

På denne vanskeligt **objektiviserbare** baggrund optræder i praksis en række støttekriterier, som gøres gældende med vekslende styrke (Ligningsvejledningens afsnit D 2.3.18).

Bedømmelsen af samspillet mellem arbejde og **bolig**-anvendelse lægger blandt andet op til kvantitative vurderinger i en sondring mellem hovederhverv og bierhverv og mellem større og mindre indtægter, men det er væsentligt at understrege, at spørgsmålet om arbejdets **forenelighed** med lokalernes sideløbende benyttelse til dagligdags personlige aktiviteter trods alt fremhæves som det eneste afgørende. Dette indebærer en vurdering af de helt konkrete behov for arbejdsværelse i hjemmet, som forbindes med forskellige stillingskategorier.

Nogen klar linie er som forventeligt vanskelig at finde i de meget konkret begrundede afgørelser, og praksis på området illustrerer med al ønskelig tydelighed, at et **privatforbrugsbegreb** altid vil være praktisk vanskeligt at håndtere.

4.1.3.2. Gaver.

Ydelse af gaver nævnes i S 6, stk. 2, som et eksempel på ikke-fradragsberettiget formueanvendelse.

At gaver almindeligvis ikke er fradragsberettigede forudsættes ligeledes i LL S 8A, jf. § 12, som forudsætter en særlig positivliste over de velgørende og almennyttige foreninger m.v., som kan modtage ydelser,

som er (delvis) fradragsberettigede for giveren, uafhængigt af, om der eksisterer en driftsmæssig begrundelse for dispositionen.

Det forudsættes herved, at ydelsen har gavens almindelige karakteristika; en vederlagsfri formueoverførsel i ønsket om at berige modparten på egen bekostning som et udslag af gavmildhed.

En ydelse, der fremstår som en gave, kan dog have karakter af reklame, repræsentation eller løn, og i så fald, er den afholdte udgift fradragsberettiget ligesom andre udgifter af denne karakter.

I venne- og familiekredsen og i andre gavemiljøer må skatteyderen for at opnå fradragsret bevise, at der ligger overvejende driftsmæssige motiver bag ydelsen. Først derved kan ydelsen placeres som det reklameinitiativ eller lønaccessorium, som der normalt skal være tale om, hvis fradragsret skal accepteres.

I **UFR** 1966.362 Ø havde skatteyderens søn pådraget sig erstatningsansvar under benyttelse af en firmabil, men uanset at faderen ikke havde været erstatningspligtig efter Danske Lov 3-19-2, fandt landsretten, at faderen som arbejdsgiver for sønnen havde haft rimelig grund til at afholde beløbet som en driftsomkostning. Ydelsen var ikke af gavekarakter.

Mens denne afgørelse er et eksempel på afgrænsningen mellem løn og gave, vil i det følgende afsnit blive omtalt afgrænsningen mellem reklame- og repræsentationsudgifter med tilknytning til indkomsterhvervelsen overfor gaver udenfor de typiske gavemiljøer, der skønnes ikke at have tilknytning til driften. Dette kan være begrundet enten med anlægsbetragtninger eller med henvisning til, at ydelsen overhovedet ikke skønnes at have nogen effekt på virksomhedens indtjening.

4.1.3.3. Reklame og repræsentation.

Udgifter af den her omhandlede karakter må afgrænses over for privatforbruget i to hovedgrupper af tilfælde.

I den ene er de ydre omstændigheder af en sådan art, at en privatforbrugsbetragtning er umiddelbart nærliggende. Det gælder erhvervsdrivendes udgifter til sammenkomster, hvor der er en rent personlig anledning til sammenkomsten, f.eks. runde fødselsdage og jubilæer samt sølvbryllup m.v. I sådanne tilfælde er der en tendens i praksis til fuldstændig at nægte fradragsret, når deltagerne ikke udelukkende består af forretningsforbindelser. Der er således kun mulighed for fradrag, når der ud over den allernærmeste familie (hustru og børn m.v.) udelukkende deltager forretningsforbindelser, og hvor den personlige (private) anledning til arrangementet derfor træder i baggrunden.

Højesteret har til illustration nægtet fradrag i Tfs 1986,603 (registreret revisor Finn Sørensen), hvor skatteyderen havde afholdt en middag med 50 deltagere i anledning af sin 50-års fødselsdag. Deltagerne bestod af skatteyderen og dennes ægtefælle, 2 ansatte, 1 ansats ægtefælle, 3 familiemedlemmer, 2 private bekendte, 32 klienter og 8 andre forretningsforbindelser. Ægtefællen var medhjælpende i firmaet, og faderen var tidligere indehaver. For de 2 øvrige familiemedlemmer og de 2 private bekendte havde skatteyderen ikke begæret fradragsret. Nægtelsen af fradragsret skete med henvisning til, at middagen var afholdt i anledning af en fødselsdag uden påviselig forretningsmæssig anledning, og at i hvert fald 4 af deltagerne var uden forretningsmæssig tilknytning til virksomheden.

I den anden hovedgruppe af tilfælde kræver de ydre omstændigheder en mere nuanceret bedømmelse. Hvis det således er selve virksomheden, der er anledning til arrangementet, f.eks. forretningsjubilæum eller indvielse af nye lokaler, vil udgifterne kunne fratrækkes, hvis blot en overvejende del af deltagerne har været forretningsforbindelser. I sådanne tilfælde har man meget naturligt været inde på en fordeling af udgifterne i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del.

Med skattereformen er fradragsretten for repræsentationsudgifter reduceret til 25 pct. af de afholdte udgifter, således at det er blevet nødvendigt at sondre mellem (fuldt fradragsberettigede) reklameudgifter og kun delvis fradragsberettigede repræsentationsudgifter.

Afskillelsen mellem reklameudgifter og repræsentationsudgifter foretages primært med udgangspunkt i modtagerkredsen. Afholdes udgifterne over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, er der sædvanligvis tale om reklameudgifter, medens plejen af aktuelle kundeforbindelser betegnes som repræsentation.

Modtagerkredsen kan imidlertid blive så ubestemt, at fradragsretten afskæres med den begrundelse, at den tilstrækkeligt nære kundemæssige tilknytning til virksomheden ikke er til stede.

Således TfS 1985,120 Ø, hvor A/S Københavns Handelsbank i forbindelse med sit 100-års jubilæum havde ydet 5 mill.kr. til et samtidig oprettet studielegat for at støtte unge danske, fortrinsvis knyttet til erhvervslivet, under ophold i udlandet. Banken henviste til ydelsens dobbelte formål at gavne samfundet og samtidig at fremme bankens image i overensstemmelse med bankens slogan "Handelsbanken - også ungdommens bank". Legatets bestyrelse bestod i vidt omfang af bankens forretningsforbindelser, og legatets uddeling til 968 legatmodtagere havde fået løbende presseomtale og var blevet fulgt op af udstillinger, ophængning af plakater og interviews med nogle af legatmodtagerne. Landsretten fandt ikke, at den ubestemte kreds af personer, som legatet ifølge fundatsen skulle støtte, havde den fornødne kundemæssige tilknytning til banken, ligesom **reklame-**virkningen fandtes at være af så indirekte og sekundær betydning, at fradragsret måtte nægtes.

Denne afgørelse er i overensstemmelse med UfR 1960.162 H, hvor en bank blev nægtet fradrag for udgift til indkøb af to malerier, der i anledning af indvielse

af Odense Rådhus skænkedes til Odense kommune med henvisning til, at udgiften ikke ansås for anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde bankens indkomst.

Sponsorudgifter befinder sig i grænseområdet mellem traditionelle fradragsberettigede reklameudgifter og ikke-fradragsberettigede gaver. Sponsorbidrag er en moderne reklameform, hvor yderen giver et tilskud til en aktivitet af sportslig, kulturel, miljømæssig eller lignende karakter mod til gengæld at få sit navn nævnt på skilte, i programmer og lignende i en anerkendelsesværdig sammenhæng for dermed at udbrede kendskabet til virksomheden, forbedre dens image og dens generelle forretningsmæssige position. Ligesom anden reklame henvender virksomheden sig på denne måde til en ubestemt kreds af potentielle kunder, som ofte ikke har aktuel kundemæssig tilknytning til den sponserende virksomhed.

Fradragsret indrømmes under forudsætning af, at sponsorerne opnår ret til en håndfast og rimelig reklame såsom direkte skiltning og annoncering, som tydeligt fremhæver sponsorens identitet (Ligningsvejledningens afsnit L 4.6.). Fradragsretten afhænger således af en konkret vurdering af bidragets størrelse set i forhold til den reklameværdi, der opnås.

Skatteministeren fremsatte den 18. november 1987 et forslag om kulturstøtte i en ny S 8 I i LL. Efter denne bestemmelse skulle der indføres regler om fradragsret for selskaber og erhvervsdrivende foreninger m.v. for gaver til almenyttige foreninger, stiftelser og institutioner m.v., der anvender midlerne til fordel for kunst og kultur, uden at der skulle ske nogen vurdering af, om selskabet fik reklame af en værdi, der svarer til bidragets størrelse. Der var imidlertid ikke flertal for forslaget i folketinget.

I de senere års administrative praksis herunder Landsskatterettens synes der at blive anlagt en relativt lempelig vurdering af reklameværdiens tilstrækkelighed. Som eksempler kan nævnes Ligningsrådets afgørelse i SKAT 1987.894 (H C Andersen Ballet Awards) og

TfS 1988,289, hvor Ligningsrådet udtalte, at der ville være fradrag for erhvervsvirksomheders bidrag henholdsvis til opførelsen af en ballet på det Kgl. Teater, samt bidrag til opførelse af et kunstmuseum, der i øvrigt var godkendt i henhold til LL S 8 A. I førstnævnte afgørelse bestod reklameværdien i, at virksomhedens navn bl.a. ville blive nævnt i et gallaprogram og i forbindelse med annoncering i landsdækkende aviser. I den anden afgørelse blev virksomhederne nævnt i et katalog, eller ved forskellige former for "skiltning" på museet.

Herudover kan nævnes Landsskatterettens kendelse af 9. februar 1988, hvor en bank fik fradrag for udgifterne til opførelse af et klokketårn foran bankens hovedsæde. Klokketårnet blev skænket til kommunen, og af dets sokkel fremgik, at banken var giver. Landsskatteretten begrundede afgørelsen med, at udgiften tog sigte på at opretholde bankens almindelige omdømme, samt at fremme dens interesser ved at gøre sig kendt og fordelagtigt bemærket. Fradrag blev indrømmet med hjemmel

i LL S 8, stk. 1. Det bemærkes i denne sammenhæng, at der ikke eksisterer nogen klar sondring mellem anvendelsen af SL § 6 a og LL S 8, stk. 1 for så vidt angår reklameudgifter.

Efter Skattelovrådets opfattelse forekommer det meget vanskeligt at pege på, hvilke momenter det er, som har begrundet det forskellige resultat i på den ene side disse nyere afgørelser, og på den anden side ovennævnte TfS 1985,120 Ø om Handelsbankens studielegat.

Hvis skatteyderen (i selskaber, direktion, bestyrelse eller generalforsamling) antages at pleje personlige interesser gennem ydelserne er fradrag udelukket. Dette almindelige problem forstørres i takt med, at de afholdte udgifter efter deres art kan være mere eller mindre egnede til at dække et privatbehov. Bidrag til fodbold- og andre sportsklubber kan således ret undta-

gelsesfrit fratrækkes, medmindre yderens veneration for klubben må anses for at være det overvejende motiv for sponseringen.

Langt vanskeligere bliver det at opnå fradragsret, når der gives bidrag til rideklubber (hvor skatteyderen er medlem), afholdes udgifter til hestehold (selvom hesten bærer firmaets navn) eller arrangeres jagt- og bådture (hvor direktøren og bestyrelsesformanden er deltager). I TfS 1989,375 blev en selvstændig ejendomsmægler nægtet fradrag for hans andel af udgifterne til en golfturnering med efterfølgende middag, som han havde arrangeret for nogle advokater og ejendomsmæglere i Østjylland. Landsskatteretten udtalte, at udgiften ikke havde en tilstrækkelig direkte tilknytning til ejendomsmæglervirksomheden, og at afholdelsen af udgifterne snarere måtte henføres til ejendomsmæglerens personlige interesse for golf. Det er bemærkelsesværdigt, at med sponsoren - en kreditforening - tilsyneladende havde fået fradrag for sin andel af udgiften.

4.1.3.4. Hobbyvirksomhed.

Hobbyvirksomhed adskiller sig fra erhvervsmæssig virksomhed ved ikke at være indrettet på systematisk indtægtserhvervelse eller overhovedet at have indtægts-erhvervelse som et primært formål.

Dette betyder ikke, at hobbyvirksomheden - som enhver anden aktivitetsform - ikke kan være indtægtsgivende, og en eventuel nettoindkomst beskattes ligesom andre indtægter efter SL S 4. Der er blot ikke tale om erhvervsmæssig virksomhed.

Omvendt kan aktiviteter, som sædvanligvis udøves som lystbetonede fritidsinteresser - som enhver anden aktivitetsform - danne grundlag for egentlig erhvervsmæssig virksomhed, når de ovenfor nævnte krav til systematisk indkomstsigte er opfyldt, og de øvrige momenter i det almindelige næringsbegreb i øvrigt er til stede. I så fald er der ikke (længere) tale om hobbyvirksomhed.

Foreligger der i det konkrete tilfælde en indtægts-
gi vende hobbyvirksomhed, følger det af statsskatte-
lovens nettoindkomstprincip, at almindelige driftsud-
gifter er fradragsberettigede. At der fortsat er tale
om en aktivitet af privatforbrugskarakter, viser sig
imidlertid ved nægtelse af fradragsret for udgifter,
som påløber ud over de korresponderende indtægter. Fra-
dragsretten er gjort kildebegrænset, hvilket er udtryk
for, at man ikke ønsker at give fradragsret for privat-
udgifter på disse områder, men at man på den anden side
finder det rimeligt, at det kun er det positive netto-
resultat af aktiviteten, der skal beskattes.

Tilsvarende synspunkter anlægges over for driften
af de såkaldte lystgårde, som typisk ejes af ikke-land-
mænd med indtægter fra andre erhverv. Underskudsover-
førsel til andre indkomstkilder vil også i disse til-
fælde være betinget af, at der foreligger egentlig er-
hvervsmæssig virksomhed, hvilket vil sige drift i en
for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform.
Der anlægges ved bedømmelsen af driften en teknisk-land-
brugsfaglig bedømmelse, som ikke primært lægger vægt
på, om landbruget eventuelt har været underskudsgivende
gennem en årrække, jf. UfR 1975.1069 H og UfR 1976.68 H.

I UfR 1978.614 H blev underskud på et landbrug,
der blev drevet som dyrecenter, anset for fradragsbe-
rettiget, selv om der kunne konstateres manglende ren-
tabilitet på grund af meget store investeringer.

Denne afgørelse må sammenholdes med Tfs 1984,332 H
(direktør Bent Cramer), hvor landsretten på et beslæg-
tet område var kommet til det resultat, at en virksom-
hed ved udlejning af en motorsejler med et betydeligt
antal køjepladser ikke kunne anses for erhvervsmæssig.
Det fremgår af sagen, at skatteyderen havde udfoldet
normale udlejningsbestræbelser og aldrig havde brugt
båden privat, da han var ejer af en privat sejlbåd.
Landsretten henviser til, at skatteyderen ikke ved sin

udlejningsvirksomhed havde udsigt til at opnå indtægter, der ville stå i rimeligt forhold til størrelsen af den kapital, han havde investeret i båden. Under henvisning hertil, til det oplyste om udlejningsvirksomhedens (ringe) omfang samt til, at udlejningsvirksomheden ikke havde nogen naturlig sammenhæng med hans erhvervsmæssige forhold i øvrigt, ansås virksomheden ikke for erhvervsmæssig.

Højesterets flertal slutter sig hertil med den bemærkning, at båden af de i landsretsdommen anførte grunde ikke findes anskaffet med erhvervsmæssig forsvarlig drift for øje. Mindretallet anså de udfoldede bestræbelser for tilstrækkeligt professionelle og ville bl.a. ikke lægge afgørende vægt på den utilfredsstillende rentabilitet, som skyldtes de mislykkede udlejningsforsøg. Se også TfS 1990,162 V, vedrørende underskud ved drift af **lystfiskerfartøjer** samt TfS 1990,294 Ø vedrørende underskud ved udlejning af lystbåde, der begge nægtede fradrag med samme begrundelse.

I modsætning hertil fik en skatteyder, der sammen med sin broder erhvervede en lystbåd til chartersejlsads fradrag for driftsunderskuddet i Tf S 1990,100. Landskatteretten lagde bl.a. vægt på, at interessenterne forud for erhvervelsen havde foretaget markedsanalyser, at der i et senere indkomstår havde været driftsoverskud, og at interessenterne ikke kunne benytte båden privat og ikke var sejlkyndige, således at formodningen for privat benyttelse var afkræftet.

Også hestehold af væddeløbsheste betragtes som alt-overvejende hovedregel som hobbyvirksomhed og behandles efter foranstående retningslinier (Ligningsvejledningen afsnit R. 4.3.) .

4.1.4. Sammenfatning.

Afgrænsningen af private udgifter sker efter de til enhver tid gældende normer og af grænses kun af objektivt konstaterede momenter i de tilfælde, hvor det

er muligt at kortlægge og beskrive et privat normalforbrug.

Samme forudsætning må lægges til grund for afgrænsningen, hvis fradragsretten støttes på en påstand om merforbrug af de pågældende ydelser.

I tilfælde, hvor udgiftstypen er af iøjnespringende privat karakter, må skatteyderen sandsynliggøre, at han har haft overvejende forretningsmæssige motiver for udgiftens afholdelse. Den heraf følgende subjektive motivanalyse kan kun i begrænset omfang foretages ved hjælp af objektive støttekriterier.

4.2. Drift/anlæa.

Traditionelt opdeles de erhvervsmæssige udgifter i på den ene side de fradrags- eller afskrivningsberettigede driftsomkostninger, og på den anden side de ikke fradrags- eller afskrivningsberettigede anlægs- eller etableringsudgifter. Det afgørende er, om udgiften må anses for at være afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, eller om den må anses for at vedrøre indkomstgrundlaget, indkomstkilden, kapitalgrundlaget eller formuen med deraf følgende nægtelse af fradrag. Som det fremgår af det anførte anses begreberne indkomstgrundlag, indkomstkilde, kapitalgrundlag og formue for synonyme i nærværende redegørelse.

4.2.1. Driftsomkostninger contra anlægs-/etableringsudgifter.

4.2.1.1. Udgiften skal have omkostningskarakter.

Det centrale element i driftsomkostningsbegrebet er som tidligere nævnt et ikke nærmere defineret krav om tilknytning mellem udgiften og erhvervelsen af den løbende indkomst. Det skal således være hensynet til

den lobende indtjening (driften), der begrundes dispositionen, hvilket står i modsætning til hensynet til det underliggende indkomstgrundlag (formuen).

Langt de fleste erhvervsmæssige udgifter kan imidlertid siges at "vedrøre" såvel indkomsten som indkomstgrundlaget. Der er kun sjældent tale om et enten/eller, men derimod om, hvad udgiften overvejende må siges at vedrøre.

Et illustrativt eksempel på den hårfine grænsedragning, herunder den omtalte dobbeltvirkning på indkomst og indkomstgrundlag, findes i UfR 1942.335 H (Skandinavisk Grammofon A/S), hvor selskabet havde haft **proces-**udgifter på ca. 12.000 kr i en sag, hvor selskabet var idømt en erstatning og kendt uberettiget til at importere og forhandle en bestemt type patentbeskyttede radiorør. Hvordan afgøres det, om sådanne procesudgifter vedrører indkomsterhvervelsen eller indkomstgrundlaget?

Landsskatteretten nægtede fradrag for udgifterne, fordi retssagen ikke drejede sig om et enkelt års driftsindtægter, men om selskabets rettigheder i almindelighed.

Under proceduren ved domstolene anførte ministeriet, at den omdiskuterede ret var en indtægtskilde, samt at udgifterne var foranlediget af selskabets retsbrud. Selskabet vandt imidlertid sagen både ved landsretten og ved Højesteret. Højesteret henviser til, at procesudgifterne skulle sikre dels fortjeneste ved allerede stedfundne salg, dels adgangen til fortjeneste ved fortsat salg af radiorørene. Det fremgår udtrykkeligt af Højesterets præmisser, at udgifterne vedrørte både driften og det grundlag, hvorpå virksomheden skulle hvile i fremtiden. Det skal i denne sammenhæng bemærkes, at det ikke udelukkede fradragsret, at selskabet havde tabt retssagen, og at der derfor var tale om, hvad man kan betegne som forgæves afholdte udgifter.

Et andet eksempel på den omtalte dobbeltvirkning er UfR 1980.712 H (Trælastdommen), for så vidt angår

den del af sagen, som drejede sig om revisorudgifter, som selskabet havde afholdt i forbindelse med en ændring af selskabets vedtægter, der var en følge af en lovændring i aktieselskabsloven. Flertallet af landsrettens dommere fandt at der var tale om fradragsberettigede driftsudgifter, fordi vedtægtsændringerne ikke kunne antages at have nogen betydning for selskabets indkomstgrundlag, og fordi selskabet var tvunget til at foretage ændringerne på grund af ændringen af selskabslovgivningen. Flertallet af højesterets dommere stadfæstede dommen med henvisning til, at ændringerne var foranlediget af en lovændring, og at undladelse af at ændre vedtægterne ville medføre selskabets opløsning. Sagen indeholdt også spørgsmål om fradrag for advokatudgifter til ændring af selskabets direktørkontrakter, hvilket spørgsmål dog blev endeligt afgjort i landsretten. Samtlige dommere udtalte, at udgifterne ikke kunne henføres til noget bestemt indkomstår, men vedrørte hele det ubestemte tidsrum, hvori kontrakterne ville gælde, og at udgifterne derfor ikke havde en så direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, at de kunne fratrækkes.

Det er usikkert, hvordan frivilligt afholdte udgifter til ændring af vedtægter og interessentskabskontrakter m.v. skal behandles. I LSR 1981.26 nægtede Lands-skatte retten dog et selskab fradrag for udgifter til frivillige vedtægtsændringer med henvisning til, at vedtægtsændringen ikke var foretaget som følge af ændring af selskabsskattelovgivningen.

I Tf S 1984,2 H indledte Segalbmøllens Brødfabrik A/S i foråret 1973 et samarbejde med Magdalene Brød A/S. Samarbejdet bestod i, at Magdalene Brød A/S skulle producere brød, som Segalbmøllen skulle sælge. Der blev kun i begrænset omfang opretholdt produktion i Segalbmøllen. Korn- og foderstofkompagniet (KFK), der var enleverandør af uformalet korn til Magdalene Brød A/S, lukkede kreditten på grund af Magdalene Brøds betalings-

vanskeligheder. Segaltmøllen kautionerede for 500.000 kr. for Magdalene Brød og erhvervede desuden præferenceaktier i Magdalene Brød.

Herefter åbnede KFK igen for leverancer på kredit. I 1974 trådte Magdalene Brød A/S imidlertid i likvidation som insolvent. Dette fik KFK til at rette betydelige krav imod Segaltmøllen. For at sikre nødvendige leverancer og kapitaltilførsel indledte Segaltmøllen samarbejde med Noba og Havnemøllen, som imidlertid som en betingelse for samarbejdet og den nødvendige kapitaltilførsel stillede krav om, at Segaltmøllen indgik på at betale KFK 500.000 kr. til fuld afgørelse af **KFK's** krav. Flertallet af Højesterets dommere udtalte, at udgiften havde haft en sådan tilknytning til den løbende drift af Segaltmøllen, at den måtte anses for en driftsomkostning.

I Tfs 1987,315 H (Carl Jacobsen), betalte et vognmandsselskab i forbindelse med indmeldelse i en fragtmandshal indskud i fragtmandshallen på 175.000 kr., som ikke kunne tilbagebetales ved udmeldelse, og som ikke kunne overdrages til en køber mod betaling. Beløbet blev betalt for at selskabet kunne få en ny holdeplads til erstatning for en mistet holdeplads i københavnsområdet, hvor man i forvejen drev virksomhed. Højesteret fandt, at formålet med afholdelsen af udgiften i det væsentlige var at sikre virksomhedens hidtidige konkurrencedygtighed og indkomst, og udgiften blev derfor anset for en driftsomkostning.

Synspunktet om fradrag for udgifter til sikring af indkomstkilden genfindes tillige i nyere praksis fra Landsskatteretten, jf. f.eks. Tfs 1989,424 og Tfs 1989,673, der begge indrømmer fradrag for sagsomkostninger, idet udgifterne ansås for afholdt for at fastholde de hidtidige indkomstgrundlag. I sidstnævnte sag havde skatteyderens medinteressent uberettiget anlagt voldgiftssag med påstand om skatteyderens udtræden af interessentskabet, og skatteyderen var i denne forbindelse blevet pålagt halvdelen af omkostningerne til vold-

giftsretten. Landsskatteretten bemærkede, at udgifterne efter deres karakter havde virkning ud over det år, hvori de var afholdt, men fandt, at der måtte være fuld fradragsret fordi udgifterne ikke tilsigtede nogen etablering eller udvidelse af virksomheden, men alene en fastholdelse af det hidtidige indkomstgrundlag.

I UfR 1959.69 H, nægtede Højesteret fradrag for sagsomkostninger, der blev afholdt på grund af uoverensstemmelser mellem en skatteyder og dennes medinteressent i forbindelse med opløsning af interessentskabet og overdragelse af aktiverne heri til et af interessenterne ejet aktieselskab. Striden vedrørte skatteyderens indflydelse i selskabet qua aktiebesiddelsen og dermed stillingen som direktør og bestyrelsesmedlem heri. Skatteyderen gjorde gældende, at udgifterne var afholdt for at sikre og vedligeholde hans indkomst som direktør og bestyrelsesmedlem i selskabet, hvilken indkomst var langt større end aktieudbyttet.

Ministeriet gjorde gældende, at udgifterne primært var afholdt for at sikre skatteyderens formueinteresser, nemlig fordelingen af aktierne i det nystiftede selskab. Højesteret nægtede fradrag med den begrundelse, at udgifterne vedrørte formuen og kun indirekte havde betydning for indkomsten.

4.2.1.2. Ændring af indkomstgrundlaget.

Udgifter, der medgår til etablering af et nyt indkomstgrundlag, f.eks. stiftelse af en hel ny virksomhed eller udvidelse af en eksisterende virksomhed, har karakter af ikke fradrags- eller afskrivningsberettigede anlægs- eller etableringsudgifter. Stiftelsesomkostninger i et selskab er et typisk eksempel på sådanne anlægs- eller etableringsudgifter.

Bortset fra spørgsmålet om, hvornår en virksomhed kan anses for at være igang, se nærmere afsnit 4.2.3. nedenfor, synes der ikke i praksis at opstå vanskeligheder i de situationer, hvor der er tale om etablering

af en hel ny virksomhed. Langt større er vanskelighederne, hvor der er tale om ændringer af det grundlag, hvorpå en eksisterende virksomhed drives. Den vanskelige problemstilling består i at afgøre, hvornår der er tale om tilvejebringelse af et nyt indkomstgrundlag eller i øvrigt en utilstrækkelig tilknytning til den løbende drift.

Den vanskelige grænsedragning fremgår af TfS 1985, 359 H (Dansk Supermarked A/S), hvor et selskab, der drev detailhandel med egne butikker over det meste af Danmark havde afholdt udgifter til konsulentbistand med henblik på undersøgelse af mulighederne for at etablere butikker i England samt etablering af nye butikker i Danmark. Ingen af de omhandlede undersøgelser havde resulteret i etablering af nye butikker. Samtlige dommere i landsretten og Højesteret fandt, at undersøgelserne, der gav mulighed for at etablere butikker i England, hvor selskabet ikke havde igangværende aktiviteter, meget vel kunne vise sig at få erhvervsmæssig betydning for selskabet, men udgifterne måtte anses for etableringsudgifter med langsigtet virkning. Under disse omstændigheder fandtes udgiften ikke at have tilknytning til selskabets løbende drift, og den kunne derfor ikke anses for en driftsomkostning.

For så vidt angår undersøgelserne i Danmark udtalte flertallet at landsrettens dommere, at disse havde til formål at undersøge selskabets ekspansionsmuligheder ved etablering af nye butikker i en række kommuner. Udgifterne fandtes på denne baggrund at være afholdt primært som en etableringsudgift med henblik på bevarelse fremover af selskabets indkomstkilde, og udgifterne kunne derfor ikke anses for driftsomkostninger. Selskabet havde gjort gældende, at undersøgelserne havde til formål at fastholde selskabets driftsmæssige position på det danske marked, og at det var en livsbetingelse at virksomheden var i konstant udvikling. Udgifterne kunne derfor sammenlignes med fradragsberettigede

rationaliseringsudgifter, hvilket synspunkt landsrettens flertal som nævnt ikke tiltrådte. En af dommerne i landsretten og en af dommerne i Højesteret fandt, at selskabets bestræbelser for at udvide butiksnettet havde et driftsøkonomisk sigte og skete som led i erhvervs-mæssigt begrundede bestræbelser på at nedbringe drifts-udgifterne og derigennem afbøde virkningerne af forringede avanceforhold. En udvidelse af selskabets virksomhed på det danske marked fandtes derfor - selvom den ville indebære en aktivitetsforøgelse ved etablering af nye butikker - at kunne være egnet til at opretholde selskabets hidtidige indtjening, hvorfor udgifterne måtte anses for fradragsberettigede driftsomkostninger. Højesterets flertal stadfæstede landsrettens dom på dette punkt af de i dommen anførte grunde.

Ved landsrettens dom fik selskabet fradrag for udgifter til en markedsanalyse, som skulle bruges til at tilrettelægge markedsføringen i et område, hvor selskabet i forvejen havde et varehus og detailforretninger.

Det er bemærkelsesværdigt, at Landsskatteretten i TfS 1989,377 indrømmede et selskab fradrag for udgifter i forbindelse med start af et nyt selskab i England, som selskabet ejede 23 pct. af, og som var etableret med det formål at afsætte aktionærernes produkter, herunder det danske selskabs, i England. Fradrag blev indrømmet med henvisning til LL S 8, stk. 1.

Det kan umiddelbart forekomme vanskeligt at forene resultatet i dommen om Dansk Supermarked med den ovenfor omtalte TfS 1987,315 H (Carl Jacobsen). Hvordan kan det være en driftsomkostning at skaffe sig en ny holdeplads til brug for sin vognmandsforretning, når det er en etableringsudgift at undersøge mulighederne for at stifte nye butikker, som svarer til dem, som man driver i forvejen?

På linie med dommen om Dansk Supermarked er Landsskatterettens kendelse i Tf S 1990.193, hvor en købmand

blev nægtet fradrag for advokatudgifter i forbindelse med indgåelse af en 10-årig lejekontrakt samt udgifter til stempeling af kontrakten. Udgifterne blev afholdt i forbindelse med flytning af købmandens i en lang årrække drevne forretning til nye lokaler ca. 200 m fra den gamle forretning. Baggrunden for flytningen var, at pladsen i de gamle lokaler var blevet for trang. Landsskatteretten begrundede afgørelsen med, at udgifterne havde haft til formål at udvide og forbedre virksomhedens hidtidige indkomstgrundlag. Der var subsidiært nedlagt påstand om afskrivning over 10 år, hvilket heller ikke blev imødekommet af Landsskatteretten. Det bemærkes i denne forbindelse, at Dansk Supermarked A/S ved landsrettens dom - som på dette punkt ikke blev anket til Højesteret - fik fradrag for udgifter til ejendomsmæglerhonorar i forbindelse med oprettelse af en lejekontrakt ved førstegangsudlejning af en del af en ny erhvervet ejendom. Landsretten lagde vægt på, at udgiften var afholdt som led i selskabets omfattende erhvervs-mæssige udlejningsvirksomhed i overensstemmelse med selskabets formål.

Problemet var også fremme i TfS 1985,669 V (Diskotekdommen). Sagen drejede sig om nogle arkitektudgifter, som et selskab havde afholdt i forbindelse med et påtænkt, men ikke realiseret projekt om åbning af et nyt diskotek. Selskabet drev i forvejen et diskotek i en jysk by. Da en københavnsk diskotekejer ville etablere sig i byen, igangsatte selskabet det omhandlede projekt, der ifølge selskabet havde til formål at afskrække den københavnske diskotekejer fra at etablere en konkurrerende virksomhed i byen. Der var tale om et "skinprojekt", som blev opgivet, samtidig med at det konkurrerende diskotek blev opgivet. Selskabets direktør forklarede under afhøringen, at det havde været hans hensigt at gennemføre planerne om åbningen af det ny diskotek, såfremt den københavnske diskotekejer ikke havde ladet sig afskrække. Fradraget blev nægtet med følgende præmisser:

"Den omhandlede udgift til arkitektbistand findes således at være afholdt som den første af en række af betydelige udgifter, som det kunne vise sig nødvendigt for selskabet at afholde med henblik på indretning af et nyt diskotek. Udgiften findes herefter at være afholdt til sikring af sagsøgerens indtægtskilde i en ubestemt længere årrække. Det findes således uden betydning, at det - fordi konkurrenterne opgav deres planer om etablering af et nyt diskotek - viste sig unødvendigt at afholde yderligere udgifter, og at sagsøgeren forud for afholdelsen af den omhandlede udgift havde gjort sig klart, at det muligvis ikke ville blive nødvendigt at afholde yderligere udgifter."

Et yderligere eksempel på de fine nuancer der skiller i de konkrete tilfælde kan ses i forholdet imellem dommen om Dansk Supermarked A/S og en utrykt afgørelse af 17/8 1989, hvor Landsskatteretten indrømmer et selskab fradrag for nogle forgæves afholdte udgifter vedrørende et projekt om etablering af drift af et stormagasin i Saudi-Arabien. Selskabets udgiftsafholdelse var sket i henhold til den med den arabiske modpart indgåede kontrakt om levering af nærmere bestemte serviceydelser, herunder know-how mv., for hvilke ydelser selskabet skulle oppebære vederlag. Landsskatteretten anså udgifterne for afholdt i tilknytning til et igangværende virksomhedsforløb, hvorfor de måtte anses som fradragsberettigede driftsomkostninger.

I modsætning til dommen om Carl Jacobsen blev en landbruger i Tf S 1989,95 V nægtet fradrag for et indmeldelsesgebyr på 11.500 kr. i en forening, der skulle levere foder til skatteyderen. Skatteyderen havde hidtil drevet virksomhed med planteavl, men havde besluttet at supplere driften med en minkfarm, hvilket var baggrunden for indmeldelsen i foreningen. Det var under sagen oplyst, at indmeldelsesvilkårene senere var blevet ændret, således at nye medlemmer i stedet for et

engangsindskud betalte en merpris for foderet i de første 3 år, **hvilken merpris** ifølge en bindende forhåndsbesked fra ligningsrådet kunne fratrækkes som en driftsomkostning. Idet indmeldelsen skete i forbindelse med skatteyderens etablering af en minkfarm, blev indskuddet anset for en ikke fradragsberettiget etableringsudgift. I lighed med Carl Jacobsen-dommen kunne indskuddet under ingen omstændigheder opnås tilbagebetalt til skatteyderen, og der var derfor ikke tale om anskaffelse af et aktiv.

Det er tankevækkende, at indmeldelsesgebyret i form af en engangsbetaling ikke er fradragsberettiget, mens indmeldelsesgebyr i form af en merbetaling for køb af foder i en kortere årrække ifølge den bindende forhåndsbesked er af omkostningskarakter.

4.2.1.3. Anskaffelsessummer.

Såvel når der er tale om anskaffelse af afskrivningsberettigede som ikke-afskrivningsberettigede aktiver, må der tages stilling til, hvorvidt udgifter udover selve købesummen, der afholdes i tilknytning til anskaffelsen, skal anses for et tillæg til købesummen og behandles på samme måde som denne. Et tilsvarende spørgsmål opstår i forbindelse med forbedring og afhændelse af aktiver, i sidstnævnte tilfælde på den måde at udgifterne fratrækkes i salgssummen.

Reglerne i avancelovgivningen giver kun i meget begrænset omfang svar på, hvilke udgifter, der på denne måde skal anses for accessoriske til en overdragelse og derfor medregnes til købesum/fratrækkes en salgssum.

Som eksempel på en negativ afgrænsning kan nævnes, at prioriteringsomkostninger ifølge AL S 29 B ikke kan medregnes til anskaffelsessummen for en bygning, se også afsnit 4.7. nedenfor om finansieringsudgifter. Det er dér tillige nævnt, at faste finansieringstillæg til en købesum, der betales til en kreditkøbssælger, skal medregnes til anskaffelsessummen ifølge Ligningsrådets vejledende anvisning om finansierings- og rentetillæg.

Ifølge Ligningsvejledningen afsnit **L.5.1.4.**, skal udgifter til told, fragt, montering m.v. indgå i saldværdien ved anskaffelse af driftsmidler. Som andre eksempler kan nævnes, at omkostningerne ved erhvervelsen af en fast ejendom ifølge Ligningsvejledningen afsnit **H.1.3.6.**, kan tillægges anskaffelsessummen, samt at afståelsesvederlaget for en fast ejendom ifølge cirkulære til ejendomsbeskatningsloven, pkt. 9, skal ned sættes med de cifholdte salgsomkostninger.

Ofte er der tale om en glidende overgang mellem de udgifter, som anses for accessoriske til overdragelsen og de udgifter som ikke anses for accessoriske, og som derfor skal behandles efter almindelige omkostningssynspunkter uden hensyn til behandlingen af købesummen/fortjenesten. Bortset fra de ganske få særligt regulerede tilfælde kan der generelt næppe siges mere end, at der skal bestå en vis nær og direkte forbindelse til overdragelsen for at udgiften anses for accessorisk.

I LSR 1979.44 blev en snedker nægtet fradrag for en erstatning, som han i forbindelse med salg af en ejendom måtte betale til ejendommens lejere for at få disse til at acceptere en opsigelse af lejemålene forud for det aftalte opsigelsesvarsel. Landsskatteretten fandt, at erstatningen ikke kunne anses for en driftsomkostning, men måtte anses for en omkostning i forbindelse med salget af ejendommen. På linie hermed kunne et selskab i Tfs 1985,637 LSR ved opgørelse af fortjenesten i forbindelse med salg af en ejerlejlighed, fratrække udgifterne til istandsættelse af en anden lejlighed. Istandsættelsen af lejligheden skete med det formål, at lejereren i den solgte ejerlejlighed skulle opsiges sit lejemål heri før tiden og i stedet flytte ind i den istandsatte lejlighed. Endelig kan nævnes Tfs 1987,595 LSR, hvor en købers sagsomkostninger i forbindelse med at få fastslået den formelle adkomst til en af ham købt ejendom, blev anset for et tillæg til anskaffelsessummen.

Udgift til advokat- og revisorbistand i forbindelse med køb af en virksomhed skal som udgangspunkt fordeles forholdsmæssigt på de erhvervede aktiver. I praksis består problemet i at afgøre, hvilke bistandsudgifter, der skal henføres til en konkret anskaffelse. Som et eksempel kan nævnes, at udgifter til advokatbistand i en periode på to år i forbindelse med undersøgelse af potentielle købsmuligheder næppe kan anses for accessoriske til den konkrete anskaffelse af en af de undersøgte virksomheder efter to års undersøgelser. Der skal således formentlig ske opdeling af de samlede advokatudgifter, således at det alene er den del af udgifterne, der kan henføres til bistand vedrørende netop den købte virksomhed, som kan medregnes til anskaffelsessummen.

På trods af manglende generelle retningslinier synes de her omtalte spørgsmål kun sjældent at give anledning til problemer i praksis.

Hvis de her omtalte udgifter, som efter almindelige regler kan tillægges anskaffelsessummen, afholdes i forbindelse med en overdragelse, der har karakter af en skattemæssig succession, kan udgifterne ifølge Landsskatteretten dog ikke indgå i avanceopgørelsen eller afskrivningsgrundlaget. I Tfs 1985,562 LSR kunne en ægtefælle således ikke medregne omkostningerne ved køb af en fabriksejendom et år tidligere fra den anden ægtefælle i avanceopgørelsen i forbindelse med et senere salg af ejendommen til en tredjemand. Landsskatteretten begrundede afgørelsen med, at udgifter afholdt i forbindelse med overdragelsen mellem ægtefællerne ikke kunne anses som afståelsesomkostninger, men måtte betragtes som udgifter, der var opgørelsen af den særlige indkomst uvedkommende.

På linie hermed kunne udgifter til advokat, stempel og vurderingshonorar m.v. i forbindelse med overdragelse af en fast ejendom, som led i en skattefri virksomhedsomdannelse ikke tillægges afskrivningsgrundlaget

for ejendommen, jf. TfS 1990,343. Landskatteretten begrundede afgørelsen med, at ordlyden af S 6 i virksomhedsomdannelsesloven, hvorefter der efter omdannelsen anvendes samme afskrivningsgrundlag, som den tidligere ejer anvendte, forhindrede, at udgifterne blev tillagt afskrivningsgrundlaget.

4.2.1.4. Udgifter med forbindelse til virksomhedens finansielle grundlag.

Udgifter med en umiddelbar forbindelse til et selskabs finansielle grundlag (aktie- eller anpartskapitalen) har ofte foreligget til bedømmelse i praksis. Den omstændighed, at en udgift har en nær og direkte forbindelse med aktie-/anpartskapitalen udelukker ifølge praksis ikke i sig selv, at udgiften kan være af omkostningskarakter. De administrative myndigheder synes dog generelt at indtage en forholdsvis restriktiv holdning til disse udgiftstyper.

I UfR 1980.712 H (Trælastdommen), der er omtalt ovenfor, havde selskabet tillige afholdt årligt tilbagevendende udgifter til noteringsafgift til Københavns Fondsbørs, der skulle betales som vederlag for selskabets status som børsnoteret virksomhed.

5 af Høj «isterets dommere fandt, at selskabets notering på Fondsbørsen var af en sådan betydning for selskabets status og almindelige omdømme og dermed for dets indtjeningsmuligheder, at den årlige noteringsafgift måtte anses for en fradragsberettiget driftsomkostning. 2 dommere bemærkede, at børsnotering i første række har betydning for aktieemissioner og for handel med aktier, og at selskabet ikke havde godtgjort at børsnoteringen gjorde selskabet til "en mere attraktiv handelspartner". Under disse omstændigheder fandtes noteringsudgifterne at have en så fjern og indirekte forbindelse til selskabets løbende driftsindtægter, at udgifterne ikke kunne fratrækkes.

I UfR 1981.1038 V fik en bank fradrag for udgifter til annoncering om betaling af aktieudbytte, som banken

var forpligtet til at foretage i henhold til fondbørs-bekendtgørelsen, idet bankens aktier var noteret på Børsen. Landsretten fandt, at udgiften var en sådan følge af selve noteringen, at den - selvom den ikke direkte angik bankens indtægtserhvervelse - i lighed med udgifter til noteringsafgift kunne anses for en drifts-omkostning.

I modsætning til ovennævnte domme fastholdes den traditionelle opfattelse i en ikke offentliggjort landskatteretskendelse af 14. august 1989, hvor Landsskatteretten stadfæstede en af Ligningsrådet afgivet bindende forhåndsbesked, hvorefter en investeringsforenings udgift til kapitaltilførselsafgift ikke kunne fratrækkes eller afskrives. Kapitaltilførselsafgiften ville blive udløst af en påtænkt børsnotering. Foreningens advokat anførte, at der i modsætning til den traditionelle kapitaltilførselsafgift ikke skete nogen kapitaltilførsel eller ændring af kapitalgrundlaget i øvrigt. Ønsket om børsnotering var begrundet i børsnoterede aktier og investeringsbevisers overgang til papirløs registrering i Værdipapircentralen samt den EDB-mæssige kobling på teknisk administrativt plan mellem Fondsbørsen og Værdipapircentralen. Ifølge advokaten ville børsnotering som følge heraf være af afgørende betydning for, at foreningen kunne fastholde og eventuelt udvikle sin position på markedet. Landsskatteretten fandt, at kapitaltilførselsafgiften vedrørte foreningens indkomstgrundlag, idet optagelse af investeringsbeviserne til børsnotering indebar en sådan ændring af foreningens afdelingers status, at udgiften lå ud over, hvad der kunne siges at medgå til at sikre og vedligeholde indkomsten.

I Tf S 1990,384, blev et selskab nægtet fradragsret for udgifter afholdt i forbindelse med selskabets børsintroduktion. Ved børsintroduktionen var der blevet udbudt i alt 25 mill, aktier til salg, hvoraf kr. 8 mill, skulle nytegnes, og de resterende kr. 17 mill, blev udbudt til salg af selskabets hidtidige hovedaktionær.

Udgifterne til børsintroduktionen, der i det væsentligste bestod i udgifter til annoncering og konsulentbistand, blev i forholdet mellem selskabet og hovedaktionæren fordelt svarende til forholdet mellem de udbudte aktiebeløb. De nyudstedte aktier blev tegnet til kurs 400, og selskabet blev derfor tilført kr. 42 mill, i forbindelse med kapitalforhøjelsen. Selskabet havde desuden afholdt udgifterne forbundet med selve kapitalforhøjelsen.

Selskabet gjorde gældende, at samtlige de af selskabet afholdte udgifter var fradragsberettigede eller afskrivningsberettigede, enten efter SL § 6 a eller LL § 8. Som begrundelse herfor anførte selskabet, at der var tale om klart erhvervsmæssige udgifter, og at selskabet hverken i forbindelse med eller efter børsintroduktionen havde startet ny virksomhed. Der var ikke etableret et nyt eller væsentligt forøget indkomstgrundlag for virksomheden, men børsintroduktionen havde haft en sådan betydning for selskabets status og almindelige omdømme og dermed for dets indtjeningsmuligheder, at udgifterne ifølge selskabet måtte være fradragsberettigede som driftsomkostninger på linie med noteringsafgiften i Trælasterdommen. Der var således tale om erhvervsmæssige udgifter indenfor virksomhedens hidtidige naturlige rammer. Selskabet anførte desuden, at der ved at lade selskabet gå på Børsen var opnået en betydelig reklameeffekt og en kvalitetsstempling af selskabets aktiviteter, og at udgifterne derfor måtte være fradragsberettigede som reklameudgifter efter LL § 8.

Told- og Skattestyrelsen gjorde heroverfor gældende, at udgifterne måtte anses for at have tilknytning til begrebet etablering og formueforøgelse. Styrelsen erklærede sig enig i den af selskabet anførte forståelse af driftsomkostningsbegrebet, hvorefter der skulle være tale om erhvervsmæssige udgifter, der lå indenfor virksomhedens hidtidige naturlige rammer. Styrelsen anførte i denne forbindelse, at børsintroduktionen ikke

var nødvendiggjort, f.eks. af lovgivningen, og at noteringen på Børsen indebar en sådan ændring af selskabets status, at udgifterne lå udover, hvad der skulle siges at medgå til at sikre og vedligeholde selskabets indkomst, hvorfor udgifterne hverken kunne fratrækkes eller afskrives i medfør af SL S 6 a. Styrelsen bemærkede desuden, at selskabet var blevet tilført kr. 32 mill., og at der var sket en væsentlig udvidelse af driften, idet man f.eks. havde etableret sig andre steder i udlandet. For så vidt angik LL S 8 anførte styrelsen, at denne bestemmelse ikke kunne give hjemmel for fradrag for nogen del af de afholdte udgifter, idet udgifterne ikke i overvejende grad var afholdt med henblik på afsætning af selskabets aktier.

Landsskatteretten kunne i det hele tilslutte sig det af styrelsen anførte, hvorefter der hverken var hjemmel til fradrag eller afskrivning for nogen del af udgifterne."

Den omtalte sondring mellem den rene opretholdelse af indkomstgrundlaget og ændring eller udvidelse heraf fremgår tillige af Landsskatterettens kendelse i TfS 1987,608, hvor en bank afholdt udgifter til en forhøjelse af aktiekapitalen, som var nødvendig for at overholde banklovens bestemmelser om forholdet mellem egenkapitalen og en banks samlede gælds- og garantiforpligtelser. Udgifterne fandtes ikke at være af omkostningskarakter, idet de var afholdt i forbindelse med tilvejebringelse af ny kapital. Det er i denne sammenhæng bemærkelsesværdigt, at Landsskatteretten i TfS 1985,408 indrømmede et selskab fradragsret for advokatudgifter og gebyr til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med en forhøjelse af selskabets indskudskapital, der var nødvendiggjort af en lovændring i anpartsselskabsloven. Kendelsen er begrundet med, at undladelse af at forhøje kapitalen vil indebære opløsning af selskabet, jf. forholdet i Trælastdommen. I modsætning her- til kunne lovkravet i bankloven ikke bære fradragsret-

ten for banken, uanset at kapitaludvidelsen i realiteten var nødvendig for at sikre det indtjeningsgrundlag, som banken havde etableret i form af stigningen i engagementerne med kunderne.

Det bemærkes, at en sparekasse i LSR 1982.119 fik fradrag for udgifter til formidlingsprovision ved optagelse af et lån, der havde status som ansvarlig indskudskapital. Sparekassen gjorde bl.a. gældende, at optagelsen af lånet på grund af banklovens krav til egenkapitalen havde muliggjort en aktivitetsudvidelse. Fradrag blev indrømmet med en udtrykkelig henvisning til bankloven.

4.2.2. Aktiverina oa afskrivning af driftsomkostninger.

Det fremgår af ordlyden af SL § 6 a, at ordinære afskrivninger er omfattet af driftsomkostningsbegrebet. Heraf følger, at det er en nødvendig, men ikke altid tilstrækkelig betingelse, for at en udgift kan fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori den er afholdt, at den har omkostningskarakter. Visse udgifter med omkostningskarakter vedrører således indkomsterhvervelsen i en længere årrække, og de kan derfor ikke fratrækkes straks, men skal afskrives over en årrække. Spørgsmålet er, hvor grænsen går mellem de driftsomkostninger, der kan fradrages straks, og de driftsomkostninger, der skal aktiveres og afskrives efter reglerne om ordinære afskrivninger i SL § 6 a.

Med indførelsen af afskrivningsreglerne i afskrivningsloven, lov om særlig indkomstskat og ligningsloven er der indført særlige regler for langt de fleste tilfælde, hvor der kan foretages skattemæssige afskrivninger. Det er dog forudsat, at der fortsat i visse særlige tilfælde - f.eks. ombygningsudgifter i lejet ejendom, bygninger på lejet grund, bygninger med hjemfaldspligt samt rationaliseringsudgifter - kan foretages skattemæssig afskrivning med hjemmel i SL § 6 a.

I nyere retspraksis har der vist sig yderligere anvendelsesområder for afskrivning efter SL S 6 a. I TfS 1985,6 H (Nordsøværftet), blev der indrømmet et skibsværft afskrivningsadgang på et beløb på ca. 800.000 kr, som værftet betalte til Ringkøbing kommune som et tilskud til udvidelse af kommunens sluse. Udvidelsen af slusen, der skete på værftets foranledning, var en forudsætning for at værftet kunne bevare sin konkurrenceevne indenfor salg af mindre fragtskibe, hvor konkurrenterne var begyndt at levere bredere - og mere eftertragtede - skibe. Fortsat drift af værftet ville ifølge det oplyste alene være rentabel, hvis værftet fik mulighed for at bygge bredere skibe, hvilket krævede, at slusen blev ombygget. Bidraget blev således ydet af hensyn til en opretholdelse af indkomsten. Såvel landsretten som Højesteret fandt, at udgiften ikke kunne anses for en driftsomkostning, men at den havde en sådan forbindelse med den fremtidige indtægtserhvervelse, at den kunne aktiveres og afskrives ordinært efter § 6 a. Sagen blev herefter hjemvist til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne med henblik på fastsættelse af afskrivningsperiodens længde.

I relation til den almindelige afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet skal det bemærkes, at selve det forhold, at værftet blev i stand til at bygge større skibe, ikke bevirkede, at der var tale om etableringsudgifter.

I forlængelse af dommen er der blevet indrømmet afskrivningsadgang i medfør af S 6 a på udgifter til udskibningsanlæg, udgifter til udvidelse af sejlrenden i Limfjorden samt bidrag til kommunale gågader og **par**keringspladser. I modsætning til denne praksis blev en fabrikant i TfS 1984,306 V nægtet såvel fradrag som afskrivning på et vejbidrag, som han var blevet pålagt af kommunen i forbindelse med kommunens overtagelse og istandsættelse af nogle tidligere private veje i det område, hvor virksomheden lå. Landsretten begrundede af-

gørelsen med, at bidraget ikke havde udtømt sin virkning i afholdelsesåret, men blev modsvaret af en fritagelse for den fremtidige vedligeholdelsespligt. Under hensyn hertil fandtes udgiften at have en så indirekte forbindelse med indkomsterhvervelsen, at den hverken kunne fratrækkes eller afskrives.

Endelig skal nævnes Tf S 1987,559 Ø (Ny Nitrogen A/S), hvor et selskab havde afholdt projekteringsudgifter i forbindelse med et påtænkt anlæg af en rørledning og et jernbanespor i tilslutning til selskabets ammoniaktank lager, hvilket projekt måtte opgives på grund af, at kommunen nægtede at godkende dette. Landsretten udtalte, at de afholdte projekteringsomkostninger måtte anses for indkomstopgørelsen uvedkommende anlægsudgifter, og at der derfor ikke kunne indrømmes fradrag i afholdelsesåret. Flertallet af landsrettens dommere indrømmede derimod afskrivningadgang på udgifterne, idet det blev lagt til grund, at projektet ville have været afskrivningsberettiget, hvis det var blevet fuldført, og at selskabet havde haft en berettiget forventning om at ville opnå de fornødne tilladelser, og at det alene var kommunens ændrede holdning, der forhindrede udførelsen af projektet. Sagen blev herefter hjemvist til fastlæggelse af afskrivningsperiodens længde.

Ingen af de omtalte domme har taget stilling til, hvilket åremål udgifterne skal afskrives over. Spørgsmålet afgøres ud fra et konkret skøn, der udøves af de lokale ligningsmyndigheder, hvor der formentlig henses til udgifternes forventede varighed. I relation til sidstnævnte dom forekommer det dog vanskeligt at pege på en varighed af udgifterne, idet projektet var endeligt opgivet, og udgifterne dermed tabt.

Det forekommer yderst vanskeligt at se den realitetsforskel, som bevirker, at udgifterne til anlæg af en sluse, der muliggør bygning af nye og større skibe, samt udgifter til indmeldelse i en fragtmandshal med henblik på at få en ny stadeplads kan afskrives, mens

f.eks. udgifter til børsintroduktion hverken kan fratrækkes eller afskrives. Praksis er i øvrigt diffus, såvel når der er tale om at afgrænse de afskrivningsberettigede driftsomkostninger over for de ikke afskrivningsberettigede anlægs-/etableringsudgifter, som når der er tale om at afgrænse de afskrivningsberettigede driftsomkostninger over for de fradragsberettigede driftsomkostninger. For så vidt angår de afskrivningsberettigede omkostninger er der desuden betydelig usikkerhed omkring fastlæggelsen af afskrivningsperiodens længde.

4.2.3. Erhvervsmæssig virksomhed.

Udgiften skal som nævnt have en mere eller mindre kvalificeret tilknytning til driften (den aktuelle indtjening) for at kunne anses for en driftsomkostning.

Som det fremgår af gennemgangen i afsnit 3.2. eksisterer der flere forskellige opfattelser i teorien af det nærmere indhold af dette tilknytningskrav. Den foreliggende retspraksis synes ikke at have lagt sig fast på en enkelt af de skitserede opfattelser.

På dette sted skal det blot fremhæves, at omkostningsfradrag og afskrivning forudsætter, at udgiften er afholdt i en eller anden form for kvalificeret tilknytning til driften, dvs. indkomstbestræbelserne, i en erhvervsmæssig virksomhed. I TfS 1990,218 H blev en landmand nægtet fradrag for udgifter til forsikring af nogle driftsbygninger, som han ikke selv benyttede, og som heller ikke var omfattet af forpagtningskontrakten vedrørende jorden. Forpagteren kunne frit benytte de i en ladebygning værende kornsiloer samt et halmfyrr i forbindelse med korntørring. Højesteret bemærkede, at skatteyderen ikke havde gjort gældende, at hans forpligtelser over for forpagteren eller efter landbrugslovgivningen havde betydning for spørgsmålet om fradragsret og stadfæstede herefter afgørelsen, hvorefter der var fradrag for en forholdsmæssig del af forsikringsudgiften

svarende til ladens andel af det samlede areal. Højesteret begrundede dommen med, at driftsbygningerne kun i ringe omfang indgik i forpagtningsforholdet.

Omkostningsfradrag er herudover som hovedregel betinget af, at virksomheden kan karakteriseres som igangværende.

Udgifter afholdt før end virksomheden er igang har ikke forbindelse til en aktuel indtjening og må derfor - medmindre de er af privatforbrugskarakter - principielt være af anlægs-/etableringskarakter, idet de har til formål at tilvejebringe et fremtidigt indkomstgrundlag. Udgangspunktet er således, at der ikke er fradragsret for sådanne udgifter, hverken straks eller senere, dvs. når virksomheden er kommet igang.

Hvis udgifterne medgår til anskaffelse af eller frembringelse af et aktiv, vil der dog i et vist omfang kunne afskrives herpå - som udgangspunkt i takt med at aktivet værdiforringes under den senere erhvervsmæssige benyttelse. Som eksempel kan nævnes ikke-professionelle opfinderes udgifter til at skabe en opfindelse, der senere udnyttes erhvervsmæssigt.

Det almindelige udgangspunkt om fradragsnægtelse illustreres af LSR 1971.41, hvor der blev nægtet fradrag for lejeudgifter for perioden 6-12 måneder forud for åbningen af en forretning, hvor skatteyderen havde istandsat lokalerne.

Udgangspunktet fraviges i praksis for udgifter, der efter deres art har karakter af sædvanlige driftsomkostninger, f.eks. husleje og lønudgifter, der afholdes umiddelbart forud for igangsætningen af virksomheden, jf. f.eks. LSR 1972.54 og **Tf** S 1986,190. I et begrænset antal tilfælde har Landsskatteretten endog udvidet denne praksis til tilfælde, hvor virksomheden aldrig er kommet i gang, jf. f.eks. LSR 1980,142 Hvis udgiften derimod er af mere ekstraordinær karakter, som det f.eks. var tilfældet i **Tf** S 1985.23 om erstatning for ophævelse af aftale om køb af varelager, nægtes

fradrag med henvisning til anlægs-/etableringssynspunktet.

Der eksisterer ingen generel beskrivelse af, hvornår en virksomhed er i gang. Den sparsomme praksis på området giver ikke megen vejledning. Virksomheden er i alle tilfælde i gang, når den kaster indtægter af sig, men der kan formentlig næppe lægges afgørende vægt på, om der er "kommet penge i kassen". Hvis der er modtaget ordrer, og disse er under opfyldelse må det antages at virksomheden er i gang.

Den lempelige praksis for sædvanlige driftsomkostninger, endog hvor virksomheden aldrig kommer igang, kan tyde på, at der i en vis grad bliver henset til, om der er foretaget seriøse tiltag med henblik på senere indkomsterhvervelse. Som eksempel kan nævnes Tfs 1989,310, hvor en kørelærer fik fradrag for en til den erhvervsmæssige kørsel svarende andel af driftsudgifter og afskrivninger på en bil. Skatteyderen havde startet virksomhed som kørelærer den 1. oktober 1986, i hvilken forbindelse hun havde købt den pågældende bil, der tillige skulle benyttes privat, samt forskelligt ekstraudstyr til bilen, bl.a. pedaler og spejl. Skatteyderen havde desuden indrettet teorilokaler til brug i virksomheden. Trods annoncering og presseomtale havde skatteyderen ikke haft nogen elever i 1986 og følgelig heller ingen indtægt. Bilen havde i 1986 bl.a. været anvendt til kørsel til møder med de øvrige kørelærere i området i forbindelse med planlægning af et kørebaneanlæg. De lokale skattemyndigheder nægtede fradrag og afskrivning, fordi bilen ikke kunne anses for erhvervsmæssigt anvendt i 1986. Uanset, at kørelæreren ikke havde haft elevindtægter i 1986 fandt Landsskatteretten - under hensyn til karakteren af den udførte kørsel - at bilen havde været erhvervsmæssigt anvendt.

4.3. Faglitteratur.

Som tidligere nævnt er det i almindelighed en for-

udsætning for omkostnings fradrag, at der ikke er tale om anskaffelse af et aktiv, og at der således er sket et forbrug af skatteyderens formue. Denne hovedregel er dog fraveget i praksis for nogle udgiftstyper, jf. Ligningsvejledningen afsnit C.2.1.2., hvor det er nævnt, at udgifter til køb af faglitteratur, grammofonplader og i et vist omfang EDB (software) behandles som **drifts-**omkostninger.

I forbindelse med indførelsen af afskrivningsloven i 1959 blev der rejst spørgsmål om, hvorvidt faglitteratur kunne anses for "inventar og lignende driftsmidler" i afskrivningslovens forstand og derfor var omfattet af lovens afsnit I og II. Lovens forarbejder har ikke taget stilling til dette spørgsmål. På grund af betænkeligheder ved at anlægge en udvidende fortolkning af begreberne "maskiner, inventar og lignende driftsmidler", blev det fra administrativ side besluttet at holde udgifterne uden for lovens anvendelsesområde. Der blev desuden lagt vægt på, at en anvendelse af afskrivningslovens regler i praksis ville betyde, at de fleste anskaffelser ville være omfattet af reglen om straksfradrag for småanskaffelser, og at man derfor kunne nå til det samme resultat (indrømmelse af fradragsret) med en lempelig fortolkning af SL § 6 a.

Den manglende anvendelse af afskrivningslovens regler blev fulgt op i Landsskatterets- og domstolspraksis. Ifølge ØLD af 6. december 1963 begrundes dette med, at værdiforringelsen ikke skyldes forringelse af aktivets fysiske tilstand, men er en følge af den forældelse af indholdet, der sker med tiden.

Efter indførelsen af afskrivningsloven forekom det ikke rimeligt at opretholde begrænsningen af fradragsretten til halvdelen af de afholdte udgifter til håndbøger og videnskabelige værker, således som det indtil da havde været praksis. Der blev tillige rejst tvivl om rigtigheden af den til grund for den restriktive praksis liggende forudsætning om, at håndbøger og videnskabelige værker i modsætning til tidsskrifter havde en

vis varig værdi. Som følge heraf besluttede Ligningsrådet med virkning fra skatteåret 1960/61 at udgive følgende vejledende anvisning:

"Udgift til faglige tidsskrifter og håndbøger samt videnskabelige værker, der er nødvendige til erhvervets udførelse/stillingens varetagelse, kan fradrages i indkomstopgørelsen for det år, hvori udgiften er afholdt."

Anvisningen er indtil dato blevet opretholdt for lønmodtagere, mens anvisningen for selvstændige erhvervsdrivende er udgået i 1979 med den begrundelse, at indholdet svarede til SL S 6 a), og at anvisningen dermed i realiteten var intetsigende og uden selvstændig betydning.

Der er på intet tidspunkt givet en almindelig definition af, hvornår en anskaffelse må anses for nødvendig af hensyn til indkomsterhvervelsen. Afgørelsen beror på en konkret vurdering, der udøves af ligningsmyndighederne med sædvanlig mulighed for domstolsprøvelse.

Fradrag er naturligvis udelukket, såfremt anskaffelsen er begrundet i rent private interesser. Hvis anskaffelsen derimod sker med henblik på tilegnelse af et fagligt indhold til brug i skatteyderens igangværende indkomstskabende aktivitet, åbnes der mulighed for fradrag. Hvis der ikke foreligger en igangværende **indkomst**-aktivitet er fradrag udelukket. En studerendes udgifter til faglitteratur er således ikke fradragsberettigede. Se også nærmere afsnit 4.9. om uddannelsesudgifter.

Udgangspunktet om fradrag for nødvendige erhvervsmæssige anskaffelser er i praksis blevet modificeret i tilfælde, hvor anskaffelsen er så omfangsrig, at den må sidestilles med anlæg af et bibliotek. Der eksisterer heller ingen almindelige retningslinier for, hvornår der er tale om anlæg af bibliotek.

Udgifter til anskaffelse af et bibliotek anses for medgået til anskaffelse af et anlægsaktiv, der som nævnt

ovenfor ikke er omfattet af afskrivningslovens regler. Praksis tillader heller ikke afskrivning efter S 6 a på disse udgifter.

Begrundelsen herfor er formentlig en antagelse om, at et bibliotek ikke undergår en værdiforringelse udover, hvad der kan opretholdes gennem normal vedligeholdelse. I TfS 1984,549 H (Advokat Krogh) havde en advokat i forbindelse med etablering af selvstændig advokatforretning købt en større samling Ugeskrift for Retsvæsen. Højesteret tiltrådte landsrettens afgørelse, hvorefter anskaffelsen af bøgerne, der i øvrigt måtte anses for nødvendige og hensigtsmæssige arbejdsredskaber, blev anset for en anlægsudgift, hvoraf alene en mindre del (kr. 1.438 ud af en samlet udgift på kr. 11.438) kunne fradrages som driftsudgifter. Højesteret bemærkede, at denne del nogenlunde svarede til skatteyderens normale årlige udgifter til anskaffelse af faglitteratur. Det er således alene den del af udgifterne, der kan henføres til det enkelte indkomstår, der kan fratrækkes som driftsudgifter uanset, om den fulde udgift må anses for nødvendig. Dette "normalfradrag" indrømmes kun i anskaffelsesåret. Der er således ikke tale om en særlig afskrivningsadgang.

Når der ikke er tale om anlæg af bibliotek, beror den skattemæssige behandling som nævnt på, om anskaffelsen er nødvendig af hensyn til erhvervets udøvelse/stillingens varetagelse.

I praksis er der en skærpet holdning overfor anskaffelse af populærvidenskabelige værker, hvilket formentlig er udslag af en formodning for, at sådanne anskaffelser primært er begrundet i rent private interesser.

Som følge af det almindelige anlægssynspunkt er fradrag udelukket, hvis anskaffelsen indholdsmæssigt overskrider, hvad der kan begrundes i erhvervets/stillingens udøvelse. Køb af faglitteratur med henblik på at opnå en ny stilling eller at udøve erhverv indenfor et nyt fagområde har således karakter af anlægs-/etableringsudgifter.

I **UFR** 1968.605 H havde en universitetsadjunkt anskaffet bl.a. en samling Ugeskrift for Retsvæsen 1898-1952, en lovsamling 1683-1952 samt diverse fagtidsskrifter og bøger for i alt kr. 1.600 med henblik på videnskabelig forskning. Stillingen havde karakter af et tidsbegrænset stipendium, der var givet med henblik på udarbejdelse af en afhandling om domstolenes kontrol med forvaltningen. Ligningsmyndighederne indrømmede fradrag for kr. 600 af de samlede anskaffelser, idet udgifter herudover blev anset for at være medgået til anlæg af bibliotek. Højesteret fandt, at udgifterne måtte anses for afholdt med henblik på videreuddannelse og opnåelse af en fremtidig stilling, og der forelå derfor ikke den fornødne tilknytning til indkomsten på tidspunktet for udgifternes afholdelse til at anse udgifterne for fradragsberettigede.

Som det er tilfældet for lønmodtageres driftsudgifter i almindelighed, se nærmere afsnit 4.11., påhviler der lønmodtagere en tung bevisbyrde for, at anskaffelsen af faglitteratur er nødvendig for at varetage stillingen.

I **LSR** 1983.108 havde en ansat revisor, hvis arbejdsgiver stillede krav om medlemskab af Foreningen af Yngre Revisorer, fradragsret for kontingentudgifterne, der i overvejende grad antoges at medgå til udgivelse af faglitteratur. I modsætning hertil blev en ansat i skatteforvaltningen nægtet fradrag for et tilsvarende kontingent i **TfS** 1985,141.

Ved **TfS** 1986,176 Ø er det fastslået, at der ikke er hjemmel til at opstille en ufravigelig regel om nægtelse af fradrag, når faglitteraturen er tilgængelig på arbejdspladsen. I denne sag fik en dommer fradrag for udgifter til indkøb af diverse faglitteratur (der fandtes på arbejdspladsen), idet indkøbene skete til brug under det indtægtsgivende arbejde, der ubestridt i et vist omfang var udført i hjemmet.

Landsskatteretten har forud for denne dom praktiseret den såkaldte "biblioteksregel" meget restriktivt,

hvilket indebar, at fradrag i almindelighed blev nægtet, hvis faglitteraturen fandtes på arbejdspladsen.

4.4. Driftstilskud.

Ved driftstilskud forstås i denne sammenhæng tilskud, der ydes med det formål af afhjælpe modtagerens økonomiske vanskeligheder. Situationer, hvor modtageren i henhold til aftale eller på andet grundlag har krav på ydelsen, falder udenfor tilskudsbegrebet. Som eksempler kan nævnes erstatning eller forholdsmæssigt afslag i forbindelse med misligholdelse af en aftale. Driftstilskud kan derimod meget vel tage form af frivillig dekort eller anden gældseftergivelse.

Driftstilskud anses på giversiden for driftsomkostninger omfattet af SL S 6 a, i det omfang de afholdes som et naturligt led i den løbende indkomsterhvervelse for yderen, dvs., at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at yde tilskuddet. Forbindelsen til indkomsterhvervelsen kan bestå i et ønske om at sikre modtagerens fortsatte eksistens og derigennem muligheden for afsætning af egne produkter, eller fortsat mulighed for opnåelse af vareleverancer på hidtidige vilkår. Bedømmelsen af om der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse forudsætter en konkret vurdering af udgiftens tilknytning til indkomsterhvervelsen, herunder af forholdet mellem tilskuddets størrelse og den indtjening, der sikres via tilskuddet.

Hvis tilskuddet derimod ydes til et retssubjekt, som hverken direkte eller indirekte er af aktuel betydning for tilskudsyderens løbende indkomsterhvervelse, men hvor tilskudsyderen via tilskuddet f.eks. søger at etablere et nyt kundeforhold og derigennem at udvide sin hidtidige aktivitet til nye områder, vil fradrag være udelukket ud fra et anlægs-/etableringssynspunkt. Resultatet i **Tf** S 1987,315 H (Carl Jacobsen) vedrørende indskud i en fragtmændshal tyder på, at selve det for-

hold, at der er tale om et nyt kundeforhold ikke udelukker fradrag, f.eks. hvis det nye kundeforhold etableres til erstatning for en mistet kunde.

Driftstilskuddet er en ensidig disposition og ligger derfor objektivt set en gave. Til forskel fra den egentlige gavedisposition ydes driftstilskuddet ikke ud fra et ønske om at begunstige modtageren "som et udslag af gavmildhed", men er begrundet i yderens egen erhvervsmæssige interesse i tilskudsmodtagerens fortsatte eksistens. Denne gavelignende karakter bevirker, at driftstilskud kun sjældent forekommer mellem uforbundne parter. Mellem uforbundne parter vil "tilskudsyderen" således i almindelighed foretrække at yde "tilskuddet" i form af långivning eller sikkerhedsstillelse. I praksis forekommer driftstilskud derfor som hovedregel mellem interesseforbundne parter, hvor interessefællesskabet f.eks. udspringer af et moder-/datterselskabsforhold, anden koncernforbindelse eller et selskab/hovedaktionærforhold.

Den gavelignende karakter samt det forhold, at tilskuddet typisk ydes indenfor gavemiljøkredsen, bevirker, at der i praksis som udgangspunkt eksisterer en formodning for, at tilskuddet ikke er ydet af hensyn til tilskudsyderens løbende drift, men derimod helt eller delvist er båret af andre indkomstopgørelsen uvedkommende hensyn - typisk pleje af kapitalinteresser i tilskudsmodtagerens virksomhed. Imellem interesseforbundne parter påhviler det derfor tilskudsyderen at godtgøre en konkret driftsmæssig begrundelse som forudsætning for fradrag.

De fradragsberettigede driftstilskud skal således afgrænses på den ene side over for egentlige gavedispositioner, og på den anden side over for kapitalindskud eller udgifter til sikring af kapitalinteresser i modtagerens virksomhed. Moderselskabet/hovedaktionæren har ikke fradrag for det oprindelige kapitalindskud i datterselskabet, og har heller ikke fradrag for en senere kapitaltilførsel, medmindre denne sker ud fra et arm's

length-princip, og er begrundet i hensynet til yderens løbende indkomsterhvervelse. På linie med den egentlige kapitaltilførsel er udgifter til sikring af kapitalinteresser indkomstopgørelsen uvedkommende. En afledet virkning på kapitalinteresserne - f.eks. i form af, at aktierne i datterselskabet stiger i værdi - er derimod ikke til hinder for fradrag. Der lægges således ikke vægt på, at der principielt i et vist omfang kunne siges at være tale om en omplacering af formue.

Den ledende dom om driftstilskud er UfR 1976.60 H (ESSO-dommen), hvor et benzinselskab fik fradrag for tilskud ydet til nogle af dets datterselskaber, som tillige drev tankstationer. Moderselskabet var ikke sambeskattet med datterselskaberne. Højesteret udtalte, at moderselskabet af konkurrencehensyn og af hensynet til omsætningen i almindelighed måtte anses for at have en væsentlig interesse i at opretholde de gennem datterselskaberne drevne tankstationer, som i kortere eller længere tidsrum ikke kunne drives uden underskud. Udgifterne, der svarede til datterselskabernes underskud, fandtes herefter at have været et sådant naturligt led i virksomheden, at de var fradragsberettigede.

I LSR 1984.20 fik et selskab fradrag for tilskud til dækning af underskud i et datterselskab, der var forhandler af selskabets produkter. Udgifterne, der blev anset for afholdt i et forsøg på at bevare omsætningen, antoges at være rimeligt driftsmæssigt motiveret, og var derfor fradragsberettigede.

I UfR 1979.731 H ydede en murermester, der tillige var vurderingsmand, tilskud på i alt ca. 100.000 kr. til et af ham stiftet og domineret aktieselskab, hvor igennem han havde opført en ejendom med henblik på salg af aktielejligheder. Det viste sig vanskeligt at sælge lejlighederne, og murermesteren valgte derfor personligt at leje de ikke solgte lejligheder med henblik på fremleje, for derigennem at undgå risikoen for, at selskabet blev erklæret konkurs, hvilket ifølge murermesteren ville skade hans omdømme og dermed indtjeningen,

ligesom han ville miste sit job som vurderingsmand. Landsretten indrømmede fradrag, idet det af hensyn til murermesterens indtægter ved byggevirkksomheden havde været af væsentlig interesse for ham at undgå, at selskabet, der reelt var oprettet og styret som led i byggevirkksomheden, blev erklæret konkurs. Det var for Højesteret oplyst, at aktiviteten i murermesterforretningen alene udgjorde en mindre del af murermesterens samlede aktiviteter efter opførelsen af den omhandlede ejendom. Højesteret fandt, at der ikke havde været en sådan forbindelse mellem støtten til selskabet og indkomsten som murermester og vurderingsmand, at der kunne indrømmes fradrag.

På linie hermed nægtede TfS 1990,214 H (**Christiani og Nielsen A/S**) fradrag for et moderselskabs tilskud til dets tyske datterselskab. Tilskuddet blev ydet i form af midlertidig suspension af en årlig licensafgift til moderselskabet. Landsretten fandt, at tilskuddet ikke havde en sådan sammenhæng med moderselskabets indkomsterhvervelse, at det kunne anses for afholdt med væsentligt andet formål end at sikre den i datterselskabet allerede investerede kapital og nægtede derfor fradrag. Højesteret fandt, at driftstilskuddet måtte anses for et led i en kapitaltilførsel til datterselskabet, som var nødvendig for at det kunne opretholdes. Højesteret tiltrådte, at der ikke kunne tillægges tilskuddet en sådan betydning for moderselskabets egen indkomsterhvervelse, at der var fradragsret for beløbet. Det bemærkes, at selskabet under sagen ikke gjorde gældende, at formålet med tilskuddet var at sikre den fremtidige årlige indtjening fra licensafgiften, men derimod alene, at tilskuddet var et naturligt led i moderselskabets drift, fordi det af hensyn til koncernens image var af betydning for indtjeningen, at datterselskabet opfyldte sine forpligtelser.

I TfS 1984,53 H (Træskoddommen) blev et interessentskab indrømmet fradrag for et tilskud til et af interessenterne ejet aktieselskab, der i 3 år havde produceret

træsko, som blev købt af interessentskabet. Interessenterne gjorde gældende, at der var tale om en regulering af den oprindeligt fastsatte afregningspris, der alene havde været foreløbig på grund af beregningsvanskeligheder. Højesteret fandt, at tilskuddet var et sådant led i interessenternes virksomhed, at det kunne fradragges. Dommens præmisser tyder på, at Højesteret har anerkendt, at der blot var tale om en regulering af afregningspriserne, hvilket hele tiden havde været parternes hensigt. Det havde således på intet tidspunkt været meningen, at selskabet skulle være underskudsgivende.

Behandlingen af driftstilskud er frigjort fra den del af det traditionelle anlægssynspunkt, der fører til udelukkelse af fradrag, når udgiften vedrører den løbende indkomst over en længere eller ubestemt årrække. Virkningen af tilskuddet kan således i ingen af de tilfælde, hvor fradragsret er blevet indrømmet, begrænses til en relativ kortvarig eller forudberegnelig periode. Retstilstanden på området er et tydeligt eksempel på, at den fradragsbegrundende, driftsmæssige interesse kan bestå i ønsket om at sikre en opretholdelse af det bestående indkomstgrundlag, jf. gennemgangen i afsnit 4.2.1.1. ovenfor. Det bærende moment i afgrænsningen mellem de fradrags- og de ikke fradragsberettigede driftstilskud er således, set ud fra en negativ synsvinkel, den del af anlægs-/etableringssynspunktet, der fører til nægtelse af fradragsret for kapitalindskud samt pleje af kapitalinteresser. At der her er tale om en meget vanskelig bevisvurdering fremgår med al tydelighed af praksis.

4.5. Driftstab.

Afgrænsningen mellem driftsomkostninger og driftstab er i relation til retsvirkningerne mindre betydningsfuld, idet der er fradragsret i begge tilfælde.

Der kan næppe peges på anden grænsedragning mellem driftsomkostninger og driftstab, end at tabet i modsætning til driftsomkostningen har karakter af en utilsigtet udgift, som altså ikke er afholdt "med vilje"¹¹.

Det fra driftsomkostningsdiskussionen, specielt i nyere praksis opståede spørgsmål om periodefordeling, opstår i almindelighed ikke vedrørende driftstab, idet tabet må siges at være endeligt konstateret, når udgiften har udtømt sin virkning på tidspunktet for de tabsgivende omstændigheds indtræden. Afgørelsen i Tfs 1987,559 Ø (Ny-Nitrogen), der er omtalt i afsnit 4.2. 1.3. ovenfor, er en undtagelse hertil. I denne sag blev selskabets forgæves afholdte projekteringsudgifter således henvist til afskrivning.

På linie med de "egentlige" driftsomkostninger er den grundlæggende betingelse for at et tab kan fratrækkes som driftstab, at tabet er opstået som led i bestræbelserne på at erhverve indkomst. Herudover stilles der for de fleste tabstilfælde vedkommende krav om ikke nærmere bestemt kvalificeret tilknytning til indkomsterhvervelsen bestående i, at tabet skal kunne anses for udslag af en normal eller naturlig risiko forbundet med driften af den pågældende virksomhed. En yderligere (selvfølgelig) betingelse for fradragsret er, at skatteyderen er i stand til at godtgøre, at der er lidt et tab.

De særlige periodiseringsregler om adgang til at foretage henlæggelser til imødegåelse af forventede tab vil ikke blive omtalt nærmere i det følgende.

Det fremgår ikke udtrykkeligt af statsskatteloven, hvor hjemlen til fradrag for driftstab skal søges. Det har i teorien været drøftet, hvorvidt hjemlen skal søges i SL S 6 direkte, dennes analogi, eller i selve indkomstbegrebet, som det fremgår af sammenhængen i SL §§ 4-6. Spørgsmålet, der hovedsageligt er af akademisk interesse, vil ikke blive underkastet en dybere behand-

ling i denne redegørelse. Det bemærkes blot, at hjemlen synes at variere i de forskellige tabstilsfælde, jf. nedenfor.

Driftstabene kan inddeles i 2 hovedgrupper, dels tab, der består i at et aktiv falder i værdi, dels tab, der består i, at et nyt passiv opstår.

4.5.1. Tab på aktiver.

Udgangspunktet for behandlingen af tab på aktiver følger af SL S 5 a, hvorefter gevinst og tab, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen, bortset fra nærings- og spekulationstilsfælde. Det fremgår endvidere af bestemmelsen, at værdisvingninger (der ikke er realiseret) på den skattepligtiges formuegenstande ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen.

Tab på virksomhedens omsætningsaktiver kan i almindelighed fratrækkes, jf. undtagelsen i S 5 a om spekulation og næring. Der er således som udgangspunkt fradragsret for tab på varelager og varedebitorer, samt kontante pengebeholdninger, der udgør virksomhedens driftskapital.

Den driftsmæssige tilknytning, der er en forudsætning for fradrag, bortfalder dog, hvis tabet skyldes skatteyderens egne forsætlige handlinger. Der stilles således krav om en "driftsmæssig adfærd" fra skatteyderens side.

Statsskattelovens udgangspunkt vedrørende tab på anlægsaktiver er, at der er tale om ikke-fradragsberettigede formuetab, jf. hovedreglen i S 5 a. En væsentlig undtagelse til dette udgangspunkt består i fradragsretten for ordinære afskrivninger, jf. S 6 a, hvorefter det forudberegnelige "tab", der følger af driften, kan bringes til fradrag, principielt i takt med at værdisforringelsen indtræder.

Det er almindeligt antaget i teori og praksis, at ikke blot afskrivningsadgangen i § 6 a, men også et egent-

ligt driftsomkostningssynspunkt i visse tilfælde modificerer hovedreglen i § 5 a. Hvis tabet på et anlægsaktiv således kan anses for udslag af en normal driftsrisiko, er der mulighed for fradrag. Den normale driftsrisiko omfatter situationer, hvor tabet er ventet i den forstand, at det er helt sædvanligt forekommende indenfor den pågældende slags virksomhed, at der opstår tab af den omhandlede karakter.

Muligheden for fradrag for tab på anlægsaktiver i medfør af SL S 6 a suppleres af bestemmelsen i S 6 e om udgifter til forsikring og vedligeholdelse af driftsaktiverne. Der er således fradrag for den løbende udgift til afdækning af risikoen for skade, uafhængigt af behandlingen af det tab, som forsikringen dækker imod.

Vedligeholdelsesreglerne giver fradrag for genoprettelsesudgifter i det omfang en indtrådt værdiforringelse af aktivet kan anses for opstået som følge af almindelig slid og ælde i ejerperioden.

Disse grundlæggende regler i statsskatteloven om tab på anlægsaktiver er i vidt omfang blevet erstattet af specialbestemmelser i særlovgivningen. Som eksempler på særlovgivning, der omfatter de væsentligste aktivtyper, kan nævnes afskrivningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven samt aktieavancebeskatningsloven.

Det følger af ejendomsavancebeskatningsloven, at der bortset fra næringstilfælde ikke er fradrag for tab ved afhændelse af fast ejendom.

Som et særligt problem kan nævnes, at det i teorien antages at bestemmelsen i afskrivningslovens S 26, hvorefter der skal ske nedsættelse af afskrivningsgrundlaget for en bygning eller installation, hvis der indtræder en skade, som ikke kan udbedres efter reglerne om fradragsberettiget vedligeholdelse, indebærer, at der ikke er mulighed for fradrag for tab som følge af en skade på sådanne bygninger og installationer, uanset hvor nær en forbindelse der i øvrigt måtte være mellem driften og skadens indtræden.

Det må f.eks. antages, at bestemmelsen udelukker fradrag for tab på en fyrværkerifabriks bygninger, der

skyldes at fabrikken sprænger i luften ved et hændeligt uheld under produktionen. Afskrivningsloven har således ført til en begrænsning af statsskattelovens fradragsmuligheder på dette område. Der ses dog ikke at foreligge nogen offentliggjorte afgørelser vedrørende tilfælde, hvor det var åbenbart, at tabet måtte anses for udslag af en normal driftsrisiko.

For så vidt angår aktier m.v., som er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, skal der blot nævnes, at lovens regler i praksis antages at være udtømmende, således at der herudover ikke er mulighed for at opnå fradrag efter et driftstabssynspunkt.

Tab på anlægsaktiver, der ikke er reguleret af særlovgivningen, behandles fortsat efter statsskattelovens regelsæt, dvs. med udgangspunkt i en driftsrisikobedømmelse.

I praksis giver den skattemæssige behandling af tab i de ovennævnte tilfælde kun sjældent anledning til vanskeligheder, hvilket dels skyldes den omfangsrige særlovgivning, dels at størstedelen af de tab, der opstår i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed er afdækket i form af forsikring. I praksis synes vanskelighederne primært at bestå i, om skatteyderen er i stand til at godtgøre, at der er lidt et tab, og for så vidt angår tab på omsætningsaktiver at godtgøre, at der er tale om et omsætningsaktiv.

4.5.2. Udlån og kaution.

4.5.2.1. Afgrænsningsproblemet i forhold til driftstab/formuetab.

Afgrænsningen mellem driftstab og formuetab giver især anledning til vanskelige grænsedragninger i forbindelse med tab på udlån og kaution. Som det fremgår af gennemgangen nedenfor i afsnit 6.7.4. og afsnit 8.4., er Skattelovrådet af den opfattelse, at bestemmelserne i kursgevinstloven i et vist omfang må antages at have

medført en ændring af retstilstanden på dette område. I nærværende afsnit skitseres behandlingen på tab af udlån og kaution uden hensyn til kursgevinstlovens regler.

Tab på udlån, kaution og anden sikkerhedsstillelse anses som udgangspunkt for ikke-fradragsberettigede formuetab, jf. hovedreglen i SL S 5 a. Fradragsret kommer til dels på tale i egentlige næringstilfælde, dvs. i forbindelse med ehvervsmæssigt udlån eller sikkerhedsstillelse, dels hvor dispositionen, dvs. udlånet eller sikkerhedsstillelsen, kan anses for foretaget som et naturligt led i den løbende drift.

Det afgørende er ikke, om selve tabet kan anses for udslag af en naturlig driftsrisiko, men derimod om den til grund for tabet liggende disposition (udlånet eller sikkerhedsstillelsen) kan anses for foretaget som et naturligt eller sædvanligt led i de aktuelle bestræbelser på at erhverve indkomst.

De fradragsberettigede tab skal, ligesom det er tilfældet med den almindelige omkostningsbedømmelse, afgrænses overfor private dispositioner samt anlægs-/etableringstilfælde, herunder kapitaltilskud og pleje af kapitalinteresser.

I egentlige næringstilfælde, hvor virksomheden består i at foretage udlån eller at påtage kautionsforpligtelser m.v., følger fradragsretten af reglerne i SL SS 4-5. Dette gælder f.eks. tab i forbindelse med bank- eller ehvervsmæssig finansieringsvirksomhed.

Det vil herudover typisk være skatteyderens interesse i at opretholde indtjeningen fra et bestående kunde-/leverandørforhold, der kan begrunde fradragsretten.

Den driftsmæssige begrundelse kan dels bestå i ønsket om at sikre afsætningsmulighederne, dels at sikre de nødvendige leverancer til virksomheden. Der synes ikke at kunne påvises nogen forskelsbehandling i praksis mellem tab på udlån og tab på kaution og anden sik-

kerhedsstillelse, hvilket forekommer velbegrundet, idet sikkerhedsstillelse i realiteten har karakter af et alternativ til udlån.

Ved bedømmelsen af, om udlånet eller kautionen kan anses for en naturlig forretningsmæssig disposition, er det afgørende, om dispositionen efter en samlet bedømmelse fremstår som rimeligt begrundet i hensynet til driften, hvilket bl.a. indebærer et krav om, at der består et vist rimeligt forhold mellem indtjeningen, der søges sikret, og risikoen der løbes.

Hvis dispositionen ikke kan anses for begrundet i hensynet til den aktuelle drift, men derimod i overvejende grad sigter mod en udvidelse eller forbedring heraf, f.eks. ved igangsætning af aktivitet inden for nye erhvervsområder, vil fradragsret for et senere tab være udelukket efter et anlægs-/etableringssynspunkt.

Som eksempel kan nævnes TfS 1989,491 H (Ekman Hørse 1) , hvor 2 hovedaktionærer blev nægtet fradrag for tab på kaution påtaget over for et af dem ejet og nystiftet aktieselskab, som havde til formål at aftage og bearbejde fiskeaffald fra kautionisternes virksomhed. Højesteret udtalte, at etableringen af fiskemelsfabrikken udgjorde en udvidelse af skatteydernes hidtidige erhvervsvirksomhed, og at fradrag allerede af den grund var udelukket.

Indenfor visse typer virksomheder eksisterer der en kutyme for udlån eller kaution over for virksomhedens kunder. Tilstedeværelsen af en kutyme skaber en formodning for, at dispositionen er driftsmæssigt begrundet, hvilket f.eks. gælder for virksomhed som **vin-**grosserer samt kaffe- og vinhandlere. Et anlægs-/etableringssynspunkt vil dog også i disse tilfælde kunne føre til udelukkelse af fradrag, f.eks. hvis der kautioneres i forbindelse med påbegyndelse af en ny virksomhed.

Betydningen af, om dispositionen fremtræder som et naturligt eller sædvanligt led i virksomheden, fremgår af **UfR** 1960.1028 H, hvor en advokat havde købt aktier

for 10.000 kr. i et af en klient stiftet selskab, **hvilket** ifølge advokaten skete for at sikre klientforbindelsen med den tidligere klient, hvis virksomhed overgik til selskabsform. Afgørelsen er fra tiden forud for aktieavancebeskatningsloven, hvor tab på aktier ligesom kautionstab blev behandlet efter et driftsomkostningssynspunkt. Flertallet af Højesterets dommere nægtede fradrag for det tab, som advokaten led i forbindelse med selskabets konkurs, idet dispositionen ikke kunne anses for et sædvanligt led i skatteyderens advokatvirksomhed. Mindretallet, der var enig i dette resultat, anførte desuden, at formålet med dispositionen måtte antages at være at skabe et nyt grundlag for indtægter i fremtiden.

Ifølge Landsskatterettens senere praksis synes der at eksistere en formodning imod, at kautionstab er et sædvanligt eller naturligt led i advokatvirksomhed.

Som et eksempel på at den driftsmæssige interesse kan bestå i et ønske om at sikre virksomhedens leverancer kan nævnes LSR 1958.78, hvor et selskab fik fradrag for tab på en kaution, der blev påtaget for en af selskabets leverandører. Det blev lagt til grund, at selskabet havde grund til at frygte en omsætningsnedgang, såfremt leverandørens eksistens ikke blev sikret.

I relation til anlægs-/etableringssynspunktet synes det afgørende at være, at virksomhedens hidtidige driftsrammer ikke udvides, og at dispositionen således alene (primært) tilsigter at opretholde det eksisterende indkomstgrundlag.

Vanskelighederne ved afgrænsningen fremgår f.eks. af en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse af 23. juni 1988., hvor et selskab, der solgte forarbejdede fisk, havde påtaget sig kaution over for en fiske-skipperens lån til køb af noget nyt fiskeudstyr til fladfiskefangst. Hovedparten af selskabets produktion var fladfisk, og formålet med kautionen var at knytte fiskeskipperen til selskabet som fast leverandør, med deraf følgende stabilitet i leverancer, pris og produk-

tion. Fradrag for det lidte tab blev nægtet, bl.a. fordi selskabet ikke tidligere havde haft forretningsforbindelse med fiskeskipperen.

Som et yderligere eksempel på at forbedring af leverandørvejene kan føre til nægtelse af fradrag kan nævnes LSR 1986.71, hvor en el-installatør i forbindelse med indtræden i et andelsselskab påtog sig en kautionsforpligtelse på 30.000 kr. for selskabets gæld. Selskabet havde til formål at skaffe medlemmerne varer, tjenesteydelser m.v. på fordelagtige vilkår, samt i øvrigt at bistå medlemmerne. Landsskatteretten fandt, at dispositionen havde haft til hensigt at forbedre leverandørvejene for en mere ubestemt fremtid, og nægtede derfor fradrag.

Bortset fra enkeltstående kundeforhold, f.eks. i forbindelse med færdiggørelse af et enkelt byggeri, vil et udlån/kaution over for en leverandør eller kunde typisk bevare sin betydning for indkomsten i en længerevarende eller ubestemt periode. Denne dobbeltvirkning på henholdsvis den aktuelle indkomst og de fremtidige indtjeningsmuligheder er typisk for de her omtalte tabstilfælde. Heller ikke i denne sammenhæng fratager det dispositionen den driftsmæssige karakter, at der er tale om en længerevarende følgevirkning på indkomstgrundlaget.

På linie med praksis vedrørende driftstilskud er der således i realiteten tale om, at der indrømmes fradrag for udgifter til sikring af indkomstkilden. Den foreliggende retspraksis gør det ikke muligt, at give en beskrivelse af de nærmere retningslinier for grænsedragningen mellem, på den ene side det fradragsbegrundende ønske om at opretholde eller vedligeholde det hidtidige indkomstgrundlag, og på den anden side ønsket om at skabe en forbedring eller udvidelse heraf. Der er således tale om et konkret skøn i det enkelte tilfælde.

Hvis skatteyderen helt eller delvist, ejer støtte-subjektet, f.eks. i kraft af aktiebesiddelse, opstår der tillige spørgsmål om, hvorvidt udlånet eller kau-

tionen er foretaget af hensyn til sikring af skatteyderens kapitalinteresser i modtagerens virksomhed, eller om der foreligger en egentlig driftsmæssig begrundelse herfor. På grund af interessefællesskabet påhviler det skatteyderen at godtgøre, at dispositionen ikke foretages af hensyn til dennes kapitalinteresser, men derimod af hensyn til den aktuelle løbende indkomsterhvervelse. Dette spørgsmål svarer til problemstillingen vedrørende driftstilskud, se afsnit 4.4.

Den eksisterende domspraksis giver ikke grundlag for at antage, at det skulle være af andet end bevismæssig betydning, at skatteyderen er ejer af det støttemodtagende subjekt. Der synes således ikke at være nogen domme, der nægter fradrag, under omstændigheder, hvor der forelå en aktuel driftsmæssig begrundelse, som ville kunne bære fradrag, hvis skatteyderen ikke havde været ejer af støttesubjektet.

Landsskatterettens praksis synes at være i overensstemmelse hermed. Der findes således flere landsskatteretskendelser, der indrømmer fradrag, uanset at skatteyderen helt eller delvist er ejer af støttesubjektet. I en ikke offentliggjort kendelse af 26. februar 1986 fik en stenhuggermester fradrag for tab på udlån til et anpartsselskab, som han ejede 20 pct. af anparterne i. Anpartshaverne foretog udlån i forbindelse med stiftelsen af selskabet. Anpartsselskabet overtog et likvideret stenhuggeri og drev engrosvirksomhed med salg af stenprodukter bl.a. til anpartshavernes virksomheder. Skatteyderen gjorde gældende, at deltagelsen i selskabet alene tilsigtede at retablere svigtende leverancer til den personlige virksomhed. Landsskatteretten fandt, at tabet på 20.000 kr. havde en sådan nær forbindelse med den løbende indkomsterhvervelse i den personlige virksomhed, at der var tale om et driftstab. Landsskatterettens kendelse i SKAT 1985.282 er på linie hermed.

4.5.2.2. Særligt om lønmodtagere.

Det er fast antaget praksis, at udlån eller kaution, der foretages for at sikre den løbende indkomst i form af lønindtægt ikke kan begrunde fradrag efter ovennævnte synspunkter. Dette gælder såvel, hvor en hovedaktionær, der tillige er direktør for selskabet, kautionerer for selskabet for at sikre sin bestående indkomst som direktør, som tilfælde, hvor ansatte, der ikke er medejere af virksomheden, kautionerer for arbejdsgiverens gæld for at sikre den aktuelle og fortsatte indkomst fra ansættelsesforholdet.

Hovedaktionærsituationen var fremme i TfS 1988,63 H, hvor en tømrermester, et til to år efter omdannelsen af sin personlige virksomhed til aktieselskab, påtog sig kaution over for selskabets leverandører m.v. Højesteret fandt, at skatteyderens status som direktør og hovedaktionær i selskabet ikke kunne bevirke, at tabet som følge af selskabets manglende betalingsevne kunne fratrækkes.

På linie hermed blev en direktør og hovedanparts-haver i Østre Landsrets dom af 25. juni 1984 (TfS 1984, 336) nægtet fradrag for tab på kaution, idet han ikke havde udfoldet nogen selvstændig økonomisk aktivitet uden for eller i tilknytning til selskabet, og kautionen blev derfor anset for afgivet til sikring af selskabet som indtægtskilde.

Som et eksempel på den "rene" lønmodtagersituation kan nævnes VLD af 24. april 1979 (Skd.Medd.50.216), hvor en ansat ingeniør blev nægtet fradrag for kautionstab, med den begrundelse, at tabet var lidt som følge af ingeniørens forsøg på gennem kautionen at sikre ingeniørfirmaets beståen og dermed hans egen mulighed for fortsat at oppebære sin lønindtægt fra dette. Tabet måtte herefter anses for et formuetab.

I modsætning til praksis vedrørende selvstændige erhvervsdrivende og selskaber er det traditionelle anlægssynspunkt om sikring af indkomstkilden således op-

retholdt for udgifter til sikring af stilling som lenmodtager og dermed lønindkomsten. Se også afsnit 4.11. nedenfor.

4.5.3. Nyt passiv.

Det er især tab, der består i, at et nvt passiv opstår i forbindelse med den indkomstskabende aktivitet, der behandles efter kriteriet om naturlig eller normal driftsrisiko. Et nyt passiv opstår typisk på grund af en ansvarspådragende handling eller undladelse, som skatteyderen enten selv har foretaget eller hæfter for. Det afgørende er her, om årsagen til tabet har en sådan forbindelse med den løbende drift, at det forekommer rimeligt eller naturligt at medregne tabet ved indkomst-opgørelsen.

Disse tabstilfælde er i almindelighed ikke præget af sondringen mellem anlæg og drift. Spørgsmålet er typisk, om tabet i det hele taget kan henføres til indkomstbestræbelserne. Det er derfor i højere grad afgrænsningerne overfor rent private dispositioner og "omkostninger uden fradrag", se afsnit 4.8., der er af betydning. I nærværende afsnit bortses fra de tab, der har karakter af "omkostninger uden fradrag", f.eks. bøder, hvorom der henvises til afsnit 4.8. I modsætning til gruppen af "omkostninger uden fradrag" afhænger den skattemæssige behandling af de her omtalte tilfælde altså af en konkret bedømmelse af tabets placering i virksomhedsforløbet.

4.5.3.1. Frivillige erstatninger.

"Erstatninger", der udredes uden at der består en juridisk forpligtelse hertil, behandles efter almindelige omkostningssynspunkter.

Som eksempel kan nævnes UfR 1966.262 Ø, hvor en arbejdsgiver fik fradrag for en af ham betalt andel af en erstatning, som var blevet pålagt hans søn under den-

nes arbejde i faderens virksomhed. Faderen, der ikke hæftede for erstatningen, fik fradrag fordi han havde haft rimelig grund til at afholde udgiften. I TfS 1984, 2 H (Segaltmøllen) fik et selskab fradrag for betaling af den tidligere samarbejdspartners gæld på grund af betalingens forbindelse til selskabets løbende drift i form af at sikre et nyt samarbejde med andre parter og en nødvendig kapitaltilførsel til selskabet. I LSR 1979. 132 fik en assurandør fradrag for en kulancemæssig **er-**statning til en kunde, der havde lidt et tab, som forsikringsselskabet under henvisning til forsikringsbetingelserne ikke dækkede fuldt ud. Kunden havde truet med at opsig sine forsikringer i forsikringsselskabet. Udgiften blev afholdt for at bevare kunden, og dermed assurandørens fremtidige indtægt.

Det må antages, at fradragsmuligheden bortfalder, hvis erstatningen ydes af hensyn til skatteyderens almindelige omdømme, og der ikke herudover kan påvises en aktuel driftsmæssig begrundelse for dispositionen. Eksempelvis ville der næppe have været fradragsret for assurandøren, hvis han ikke havde haft en løbende indtægt fra kundeforholdet.

4.5.3.2. Anlægs-/etableringssynspunktet.

Det er også i denne sammenhæng en forudsætning for fradrag, at tabet er lidt som led i en igangværende virksomhed. Tab, der pådrages før virksomheden er kommet igang, nægtes fratrasket ud fra et etableringssynspunkt. Som eksempel kan nævnes LSR 1985.21, hvor en skatteyder blev nægtet fradrag for en erstatning, han måtte betale grundet annullation af en ordre om varekøb, der blev afgivet før end skatteyderen besluttede at opgive driften af den endnu ikke påbegyndte virksomhed.

Etableringssynspunktet ses også anvendt i praksis vedrørende tab i igangværende virksomheder. I LSR 1959. 145 blev en grosserer nægtet fradrag for en erstatning han måtte udrede til en lejer af et skib, hvilket skib

han havde bestilt og indgået lejekontrakt om, men som aldrig blev leveret, uden at dette skyldtes grosserens forhold. Landsskatteretten fandt, at der var tale om et formuetab i forbindelse med en påtænkt udvidelse af skatteyderens økonomiske virksomhed. I en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse af 9. oktober 1986 havde en skatteyder i forbindelse med påbegyndelse af selvstændig erhvervsvirksomhed overtrådt en konkurrenceklausul og markedsføringsloven, og måtte i den anledning betale en erstatning. Landsskatteretten fandt, at der var tale om en ikke fradragsberettiget udgift i forbindelse med start af virksomheden. Ifølge kendelsen lagde Landsskatteretten desuden vægt på, at der var tale om en overtrædelse af såvel konkurrenceklausulen, som markedsføringsloven, jf. nedenfor om driftsrisikobetragtninger.

I modsætning hertil indrømmede Landsskatteretten i Tfs 1989,424 en teknisk konsulent fradrag for **advokat**-udgifter afholdt i forbindelse med en sag anlagt af den tidligere arbejdsgiver som følge af skatteyderens start af selvstændig virksomhed med forhandling af samme produkter, som han havde solgt for den tidligere arbejdsgiver. Den tidligere arbejdsgiver havde nedlagt påstand om erstatning, samt at skatteyderen var uberettiget til at sælge produkterne i tre år.

Retssagen blev afsluttet med, at skatteyderen ifaldt en erstatning over for den tidligere arbejdsgiver. Landsskatteretten begrundende fradragsretten med, at udgifterne var afholdt som et led i skatteyderens bestræbelser for at fastholde sit hidtidige indkomstgrundlag. Advokaten havde tillige rådgivet skatteyderen vedrørende selve etableringen af den ny virksomhed. De hertil medgåede udgifter kunne ikke fratrækkes, fordi de var afholdt i forbindelse med etablering af egen virksomhed. Kendelsen illustrerer betydningen af, at en udgift alene tilsigter en opretholdelse af indkomstgrundlaget.

4.5.3.3. Andre tilfælde.

Bedømmelsen af, om ansvar for retsbrud, der pådrages under den løbende drift, kan anses for udslag af en naturlig driftsrisiko synes i væsentlig grad at være præget af moralske overvejelser omkring, hvordan man bør drive virksomhed, og hvilke risici der sædvanligvis løbes, når man bærer sig fornuftigt ad. Som almindelig regel gælder det, at fradragsmuligheden er dalende med stigende grad af skyld (dadelværdighed), gående fra hændelighed til fortsæt. Endvidere synes der som en parallel til det almindelige omkostningssynspunkt at være tale om, at fradragsmuligheden er faldende jo fjernere den erstatningspådragende begivenhed er fra den løbende omsætning - dvs. kernen i driftsomkostningsbegrebet.

Der eksisterer kun få domstolsafgørelser om erstatningsudgifter, hvorimod der eksisterer en righoldig landskatteretspraksis på området. I Tfs 1988,525 led en salgsleder tab i forbindelse med levering af smågrise til en gårdejer, fordi han havde forsømt at øremærke grisene, og derfor ikke kunne gøre et ved salget taget ejendomsforbehold gældende over for køberens kreditorer.

Landsskatteretten fandt, at købet faldt indenfor rammerne af en normal driftsrisiko og indrømmede derfor fradrag for selve tabet og de i denne forbindelse afholdte advokatomkostninger. I Tfs 1988,676 havde en bogtrykker ved en fejltagelse undladt at forsikre nogle leasede maskiner, hvilket han ellers ifølge leasingkontrakten var forpligtet til. Maskinerne blev totalskadet ved en brand, og bogtrykkeren ifaldt erstatning til leasingelskabet. Landsskatteretten fandt, at skaden var udslag af en normal driftsrisiko i forbindelse med virksomheden og indrømmede derfor fradrag.

Ifølge Ligningsvejledningen afsnit L 4.9. er der normalt altid fradrag for erstatning for misligholdelse

af aftaler om varekøb, varesalg og entrepriser. I sådanne tilfælde fremtræder en erstatningsudgift eller merudgifter til afhjælpning af mangler typisk som en indkomstreduktion, hvorfor det er nærliggende at indrømme fradrag ud fra det almindelige nettoindkomstprincip.

Dette gælder såvel banansælgeren, der må betale erstatning fordi en del af bananerne var rådne, som murermesteren, der må betale erstatning eller afholde udgifter til afhjælpning, fordi finpudsningen af murene var ujævn. Det må antages, at tabet også i sådanne tilfælde skal kunne anses for udslag af en naturlig driftsrisiko for at kunne fratrækkes. Denne betingelse vil i almindelighed være opfyldt, idet det er ganske sædvanligt, at der er mangler ved en leveret vare. Det er derimod tvivlsomt, om der er fradrag i mere ekstraordinære tilfælde så som ansvar for vanhjemmel. Det er desuden uklart, om den lempelige praksis vedrørende vareomsætning m.v. skal begrænses til tilbagesøgningstilfælde, således at der alene kan blive tale om fradrag, der beløbsmæssigt kan indeholdes i den aftalte købesum eller eventuelt avancen.

Udgangspunktet synes at være, at der indrømmes fradrag ud fra et indkomstreduktionssynspunkt, men det må antages, at fradraget også kan overstige købesummen/avancen, f.eks. i tilfælde af følgeskader. Også i sådanne tilfælde kan driftsrisikobetragtninger dog føre til nægtelse af fradrag.

Udgangspunktet vedrørende vareomsætning m.v. gælder ikke erstatning i forbindelse med uberettiget opsigelse af aftale om køb af et anlægsaktiv, jf. f.eks. LSR 1984.134, hvor en gårdejer, der på grund af en driftsoplægning annullerede en indgået aftale om køb af en silo, blev nægtet fradrag for den heraf følgende erstatning.

Det fremgår af TfS 1985,438 H (inkassodommen), at udgangspunktet vedrørende vareomsætning m.v. heller ikke kan udstrækkes til erstatning for forsinkelse med købesummens betaling. I denne dom blev en skatteyder

nægtet fradrag for udgifter til dækning af en varekreditors inkassoomkostninger med den begrundelse, at inkassoomkostningerne ikke kunne anses for "naturlige og sædvanlige omkostninger". Dommens resultat synes i høj grad at være præget af moralske overvejelser. Der er formentlig tale om en artsbestemt udelukkelse af fradrag, og dermed en "omkostning uden fradrag", se nærmere afsnit 4.8.

En anden hovedgruppe af erstatningsansvar består i ansvar, der pådrages i forbindelse med rådgivning, f.eks. som advokat eller revisor. Ud fra en driftsrisikobetraktning nægtes i almindelighed fradrag for grovere fejl, som ikke "burde være indtruffet", hvis skatteyderen havde båret sig fornuftigt ad. I disse tilfælde synes driftsrisikobedømmelsen generelt at være strengere, end det er tilfældet med f.eks. ansvar i forbindelse med håndværksvirksomhed. I praksis nægtes fradrag i almindelighed når ansvaret er udslag af grov uagtsomhed eller forsat fra skatteyderens side, mens hændelighed og simpel uagtsomhed typisk antages at falde inden for den normale driftsrisiko. Retstilstanden forekommer dog meget usikker, og der kan næppe drages sikre slutninger fra tilregnelsen til den skattemæssige behandling.

I LSR 1980.159 fik en regnskabsfører fradrag for en erstatning, som han måtte betale til en klient, fordi han havde glemt at afregne moms til tiden. I modsætning hertil blev en revisor i LSR 1975.158 nægtet fradrag for en erstatning, som han måtte betale til nogle klienter, fordi han var blevet besveget i forbindelse med køb af pantebreve til klienterne. Revisorens fejl bestod i, at han fremsendte betaling før end han havde modtaget de købte pantebreve, der viste sig at være forfalskede - hvilket i øvrigt var gået godt igennem en længere periode.

I Tfs 1987,59 H (K.G. Jensen) fik en advokat, der drev virksomhed i interessentskabsform, fradrag for en

erstatning, som medinteressenten havde pådraget interessentskabet i forbindelse med behandling af et bo. Advokaten hæftede for erstatningen via interessentskabet. Landsretten nægtede fradrag, idet medinteressenten havde handlet groft uagtsomt, og idet dispositionerne var så usædvanlige, at de faldt uden for normal driftsrisiko ved advokatvirksomhed, samt at advokaten ikke havde været uvidende om dispositionerne. Højesteret tog ikke stilling til graden af den udviste skyld og begrundede fradragsretten med, at tabet efter en helhedsvurdering ikke fandtes at falde uden for rammerne af den risiko, som driften af en advokatvirksomhed medfører. Fradrag blev indrømmet, uanset at forsikringsselskabet, under henvisning til, at der var handlet groft uagtsomt, havde nægtet at dække tabet. En dissenterende dommer ville nægte fradrag fordi medinteressentens handling måde var af så usædvanlig og uforsvarlig karakter, at den lå uden for en normal udøvelse af advokatgerning. Det kan ikke udledes af dommen, om medinteressenten, der var skyld i tabet, havde fradrag for sin del heraf.

Ifølge Ligningsvejledningen afsnit L 4.9 vil erstatning for krænkelse af andres enerettigheder i almindelighed ikke kunne anses for udslag af en normal driftsrisiko. Det må dog antages, at der er mulighed for fradrag, hvis den erstatningspådragende handling efter en konkret bedømmelse ikke forekommer specielt dadelværdig, jf. således LSR 1971.133, hvor en sælger og producent af nogle kakler fik fradrag for en erstatning til en kunstmaler, som skatteyderen tidligere havde samarbejdet med omkring salg af lignende kakler, og hvis ophavsret den ny produktion stred imod. Det i ligningsvejledningen anførte stemmer desuden mindre godt overens med afgørelsen i **UFR** 42.335 H (Skandinavisk Gramofon), hvor selskabet fik fradrag for procesomkostninger i en sag som selskabet tabte, og som var anlagt fordi selskabet havde krænket en anden virksomheds patent.

Heller ikke for erstatningsansvar uden for kontrakt i øvrigt kan der gives anden vejledning om fradragsmuligheden, end hvad der følger af den almindelige opfattelse af, hvilke risici man i almindelighed må tage i betragtning ved udøvelse af den pågældende virksomhed.

Det er tvivlsomt, om det er af selvstændig betydning i forhold til den normale driftsrisikobedømmelse, at dispositionen ud over at være erstatningspådragende tillige er strafbar (fængsel, bøde m.v.)« En strafbar handling kan typisk ikke anses for udslag af en normal driftsrisiko - strafelementet er således netop en sanktion fra samfundets side over for den ekstraordinære og dadelværdige handlemåde. At strafansvar ikke i sig selv udelukker fradrag fremgår udtrykkeligt af præmisserne i UfR 1965.399 H og følger desuden af LSR 1968.111 og 1969.118, der begge indrømmede fradrag for en erstatning pådraget i forbindelse med overtrædelse af færdselsloven, der førte til at skatteyderen blev idømt en bøde.

4.5.3.4. Særligt om lønmodtagere.

Ligesom når det gælder det almindelige driftsomkostningsbegreb, synes lønmodtageres mulighed for at opnå fradrag for erstatningsudgifter, der pådrages i forbindelse med erhvervet, at være snævrere end mulighederne for selvstændige erhvervsdrivende.

I LSR 1964.48 blev en sognerådsformand nægtet fradrag for et beløb, han måtte betale til kommunen, som følge af kæmnerens besvigelser, hvilke han på grund af svigtende tilsyn hæftede for i kraft af sin stilling. I VLD af 13. september 1982 (Skd.Medd.83.182) havde en foderstofuddeler på en grovvareforenings vegne indgået tabsgivende kontrakter, hvorved han pådrog sig ansvar over for foreningen. Landsretten nægtede fradrag under henvisning til, at uddeleren alene var selvstændig er-

statningsansvarlig, når han foretog ekstraordinære dispositioner, samt at lønnen i sig selv var uberørt af erstatningspligten. Landsretten fremhævede i denne forbindelse, at uddelerens stilling ikke kunne anses for eller sidestilles med en selvstændig erhvervsdrivende. Fra grænseområdet mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere kan nævnes LSR 1986. 27, hvor en direktør og bestyrelsesmedlem i et selskab blev nægtet fradrag for en erstatning, som han pådrog sig over for selskabets kreditorer, idet han sammen med selskabets revisor havde ansat acontoavancen i selskabets regnskaber på uforsvarlig vis og i strid med aktieselskabsloven.

4.6. Særligt om skatter oa afgifter m.v.

4.6.1. Historisk forløb.

Ifølge SL af 1903 S 6 d var der fradragsret for betalte direkte skatter. I 1912-lovens S 6 d blev det præciseret, at skattefradragsretten omfattede de betalte personlige skatter samt skatter og afgifter på fast ejendom og næring til stat, kommune og kirke. § 6 d blev senere erstattet af LL S 22 (senere S 14) med stort set uændret indhold. Ligningslovens regel om skattefradrag blev opdelt i to punkter af hensyn til et ønske om en forskel i fradragstidspunktet for henholdsvis skatter og afgifter på fast ejendom og næring m.v., der fulgte et forfaldsprincip, og på den anden side personlige skatter m.v., hvor fradragsret forudsatte at betaling havde fundet sted. Selskaber havde ifølge SEL § 11 fradragsret for halvdelen af de betalte skatter.

Med virkning for skatteåret 1968/69 blev fradragsretten for personlige skatter og selskabsskatter ophævet. Fradragsretten blev herefter begrænset til "skatter og afgifter på fast ejendom og næring...", jf. den nugældende LL S 14, stk. 1. I KSL S 23, stk. 1, der fort-

sat er gældende, blev det præciseret, at personlige skatter til staten og kommunen, kirkelige afgifter og folkepensionsbidrag ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

Ophævelsen af skattefradragsretten indebærer, at der kun er fradrag for "skatter og afgifter på fast ejendom og næring", jf. LL S 14, stk. 1, samt for skatter og afgifter m.v., der i øvrigt kan anses for omfattet af det almindelige driftsomkostningsbegreb. I LL S 14, stk. 2, er i 1981 indført nogle begrænsninger i fradragsretten for ejendomsskatter for en række private boliger og ubebyggede grunde.

Det er formentlig således, at bestemmelsen i LL S 14, stk. 1, om fradrag for skatter og afgifter på fast ejendom og næring ikke har noget selvstændigt indhold i forhold til, hvad der følger af SL S 6 a. På den anden side fremgår det af S 14, stk. 1, at selve det forhold, at der er tale om skatter og afgifter ikke i sig selv udelukker omkostningsfradrag.

Det følger af KSL S 23, stk. 1, samt bemærkningerne til ophævelsen af SEL S 11, at der aldrig kan blive tale om fradragsret for personlige skatter, dvs. almindelig- og særlig indkomstskat, ejendomsavance- og aktieavanceskat m.v., samt formueskat og selskabsskat.

4.6.2. Moms- told- oa forbrugsafgifter m.v.

Den skattemæssige behandling af disse udgiftstyper synes i almindelighed ikke at give anledning til problemer i praksis. Udgifterne fremtræder ofte som en del af en købesum for en modtaget ydelse, og behandles skattemæssig på samme måde som den ydelse, de er knyttet til. For så vidt angår moms skal det bemærkes, at der alene er tale om en udgift i det omfang den indgående moms ikke modregnes i den udgående moms.

Det er således almindelige omkostningsbetragtninger, der regulerer disse afgiftstyper. Som eksempler kan nævnes, at registreringsafgiften på en erhvervsmæs-

sigt anvendt bil afskrives sammen med den øvrige købesum, mens betalt elafgift i forbindelse med køb af elektricitet til opvarmning og belysning af et advokatkontor kan fratrækkes som en driftsomkostning i afholdelsesåret.

Almindelige driftsomkostningsbetragtninger anvendes også i tilfælde, hvor afgiften ikke fremtræder som en del af eller som et accessorium til anskaffelse af en ydelse. Eksempelvis anses en virksomheds udgift til arbejdsmarkedsbidrag for en fradragsberettiget driftsomkostning på linie med de tidligere arbejdsgiverafgifter, som arbejdsmarkedsbidraget trådte i stedet for, jf. SKAT 1988.615. Endvidere kan nævnes, at erhvervsdrivende fondes og brancheforeningers udgift til årsafgift til Fondsregistret og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratrækkes som en driftsomkostning, hvorimod engangsafgifter i forbindelse med anmeldelse af fonde til registrering i Fondsregistret og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anses for ikke fradragsberettigede anlægs- eller etableringsudgifter, jf. SKAT 1988.489.

Som nævnt i afsnit 4.8. er der aldrig fradrag for udgifter til bøder af pønål karakter. På linie hermed er der ifølge praksis ikke fradragsret for afgifter og gebyrer af pønål karakter. Dette fremgår udtrykkeligt af KSL S 23, stk. 1, for så vidt angår procenttillæg i henhold til KSL S 61, stk. 2. Ifølge praksis er der f.eks. ikke fradragsret for afgift i henhold til MOMS-lovens S 21 for for sent indgivet momsanmeldelse eller for udgift til parkeringsbøde (afgift), uanset hvor nær eller direkte en driftsmæssig forbindelse, der i øvrigt måtte være.

4.6.3. Stempelafgift.

Stempelafgifter på overdragelsesdokumenter behandles i almindelighed som et tillæg til anskaffelssummen, respektive et fradrag i afhændelssummen, alt afhængigt af, om det er køber eller sælger, der afholder udgiften.

Stempeludgifter, der ikke direkte vedrører selve anskaffelsen, men derimod finansieringen heraf, f.eks. stempelomkostninger på pantebreve, behandles som andre finansieringsomkostninger og kan derfor - bortset fra næringstilfælde - i almindelighed hverken fratrækkes eller afskrives, se nærmere afsnit 4.7. nedenfor.

At det også her er de sædvanlige driftsomkostningsbetragtninger, der finder anvendelse fremgår af, at stempeludgifter, der afholdes i direkte tilknytning til den løbende afsætning af virksomhedens produkter, i almindelighed kan fratrækkes som driftsomkostninger. Som eksempel kan nævnes afgørelsen i SKAT 1987.524, hvor et leasingselskab fik fradragsret for stempeludgifter på lejekontrakter vedrørende de af selskabet udlejede biler. Idet stempeludgifterne ikke vedrørte købet af bilerne, kunne udgifterne ikke afskrives sammen med købesummen på bilerne. På linie hermed har Statsskattedirektoratet indrømmet en sparekasse fradragsret for stempeludgifter, der blev afholdt af sparekassen i forbindelse med etableringen af udlån til kunderne.

I TfS 1989,584 havde en minkavler måttet stille bankgaranti over for en sælger af nogle mink, der skulle leveres og betales på et senere tidspunkt. Minkavlens bank havde desuden krævet transport i to fremtidige afregninger. Landsskatteretten nægtede fradrag for stempelafgift vedrørende bankgarantien og transportdokumenterne med den begrundelse, at udgifterne ikke havde en sådan direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, at de kunne anses for driftsomkostninger, og at udgifterne måtte betragtes som ikke fradragsberettigede udgifter vedrørende kapitalgrundlaget.

Det ses ikke at være afklaret i praksis, hvordan en lejers stempeludgifter i forbindelse med indgåelse af en erhvervs lejekontrakt skal behandles. Det må antages, at LOSI § 2, nr. 5, om retten ifølge en lejekontrakt, ikke kan anvendes på sådanne udgifter. På grund

af stempeludgiftens længerevarende sigte (anlægspræg) må det antages, at der ikke er mulighed for straksfradrag som en driftsomkostning. Det kan dog ikke udelukkes, at ganske små stempeludgifter vil blive tilladt fratrullet straks, ud fra en betragtning om, at der er tale om et tillæg til lejeudgiften. Hvis lejekontrakten er tidsbegrænset, kan stempeludgiften formentlig afskrives over kontraktens løbetid. For den tidsubegrænsede lejekontrakt er det mere tvivlsomt, om afskrivning vil blive accepteret. Traditionelle anlægssynspunkter vil formentlig føre til, at udgiften i dette tilfælde behandles som indkomstopgørelsen uvedkommende i enhver henseende. Fradragsret kommer dog formentlig på tale, hvis lejekontrakten indgås til erstatning for et mistet lejemål, og hvor lejemålet er nødvendigt for at sikre den fortsatte indtjening (sikring af indkomstgrundlaget). Omvendt viser **Tf S 1990,193**, hvor Landsskatteretten nægtede fradrag for udgift til stempel af en lejekontrakt og advokatudgifter i forbindelse med flytning af en købmandsforretning til nye lejede lokaler, at grænsen til egentlige etableringstilfælde er meget vanskelig at klarlægge. Eksemplet illustrerer med al tydelighed den usikkerhed, som sondringen mellem drift og anlæg giver anledning til i praksis.

Stempeludgifter er ifølge **Tf S 1990,422** Ø ikke omfattet af de i **LL S 8, stk. 3**, omhandlede engangsydelser, se nærmere afsnit 4.7. nedenfor.

4.6.4. Kapitaltilførselsafgift.

Ved Danmarks indtræden i EF forpligtede Danmark sig til at indføre regler om kapitaltilførselsafgift i overensstemmelse med direktiv af 17. juni 1969.

Direktivets formål var at sikre kapitalens fri bevægelighed mellem medlemslandene. Den fri bevægelighed forudsatte, at medlemslandene ophævede deres forskelligartede regler om afgift af kapitalindskud i selska-

ber m.v. Den optimale "harmonisering" ville således bestå i en fuldstændig ophævelse af alle afgiftsregler på dette område. Formentlig af provenumæssige grunde bestemte man i stedet at lade medlemslandene indføre ganske identiske regler om opkrævning af afgift.

For Danmarks vedkommende medførte direktivet indførelsen af L 1973-284 (kapitaltilførselsafgiftsloven) og samtidig ophævelse af stempelovens S 54 om stempelafgift ved udstedelse af aktier.

Den fuldkomne harmonisering, der var tilsigtet, er imidlertid ikke opnået, idet den skattemæssige behandling af kapitaltilførselsafgiften er højst forskellig; i visse medlemslande er afgiften fradragsberettiget, i andre afskrivningsberettiget (over f.eks. 3 eller 5 år), og i atter andre lande, herunder Danmark, er afgiften hverken fradragsberettiget eller afskrivningsberettiget.

I Danmark nægtes fradragsret for kapitaltilførselsafgift med den traditionelle anlægsbegrundelse, at udgiften vedrører "kapitalgrundlaget" eller "indkomstgrundlaget". Dette gælder uanset, om der er tale om en frivillig eller en lovpåbudt kapitaludvidelse. Kapitaltilførselsafgiftens nære og let konstaterbare tilknytning til kapitalgrundlaget fører ifølge administrativ praksis til nægtelse af fradragsret uanset, hvor nær eller direkte en driftsmæssig årsag, der i øvrigt kan påvises som begrundelse for kapitaludvidelsen.

4.7. Finansieringsudgifter.

Ved finansieringsudgifter forstås debtors udgifter til fremskaffelse af lån og sikkerhedsstillelse herfor samt udgifter i forbindelse med finansieringen i øvrigt, f.eks. til opnåelse af kredit med betalingen ved køb af aktiver.

Som eksempler på sådanne udgifter kan nævnes:

provision til bankgaranti og eksportkredit
gebyr for sikkerhedsstillelse i værdipapircentra-
len

- stempel- og tinglysning af gældsbreve
indskud og Stiftelsesprovision
vurderingsomkostninger samt
- **rådg ivningshonorarer.**

Ved finansieringsudgifter forstås i det følgende ikke de lovregulerede udgifter såsom renter, jf. SL § 6 e, rentelignende ydelser, jf. LL S 8, stk. 3, reservefonds- og administrationsbidrag, jf. LL 15 J, stk. 5, samt kurstab som behandles efter reglerne i **kursgevinst-**loven.

Som følge af anvendelsesområdet af LL S 8, stk. 3, består restgruppen af finansieringsudgifter i det væsentligste af stempeludgifter, samt af provisioner og andre vederlag af engangskarakter til långivere, formidlere og rådgivere, hvor lånet har en løbetid på mere end 2 år. Mulighederne for at opnå fradrag for sådanne finansieringsudgifter ud fra et driftsomkostningssynspunkt er ifølge praksis meget begrænsede.

I visse tilfælde er omkostningsfradrag udelukket, fordi finansieringsudgiften må anses for et tillæg til en købesum for et aktiv. Finansieringsudgiften skal i så fald behandles på samme måde som den resterende købesum. Dette er tilfældet for faste finansieringstillæg til en købesum, der betales til en kreditkøbssælger, se nærmere Ligningsrådets vejledende anvisning om finansierings- og rentetillæg. Betragtningen om finansieringsudgifter som en yderligere købesum synes ikke at blive anvendt i praksis uden for anvendelsesområdet af den vejledende anvisning. Som eksempler kan nævnes, at **prioriter** ingsomkostninger, herunder stempel- og tinglysningsafgift, ikke indgår i den afskrivningsberettigede anskaffelsessum for driftsmidler og bygninger. I den ovenfor i afsnit 4.6.2.2. omtalte **Tf** S 1989,584 var man

tilsyneladende slet ikke inde på spørgsmålet om omkostningerne til bankgarantien kunne anses for en yderligere købesum for de bestilte mink.

Muligheden for at opnå fradrag for finansieringsudgifter i medfør af SL § 6 a synes i praksis at være yderst begrænset. Som eksempel på den restriktive praksis kan nævnes Tfs 1990,422 Ø, hvor et selskab, som drev virksomhed med køb og salg af korn, foderstoffer og gødning afholdt udgifter til kreditprovision i forbindelse med udvidelse af selskabets bankkredit samt stempelafgift på et gælds-brev.

Der forløb typisk ganske lang tid mellem selskabets opkøb og videresalg af korn m.v., hvilket stillede krav til betydelige kreditfaciliteter. Finansieringen foregik primært via 2 kreditter i selskabets bank. Disse kreditter blev i 1975, 76 og 79 forhøjet med ialt 20 mill.kr. og selskabet måtte i den forbindelse betale kreditprovision til banken på 1,5 pct. af kreditudvidelsen. I 1977 kunne banken grundet dens kreditloft ikke udvide kreditten som ønsket, og selskabet optog i stedet et gælds-brevslån på 7 mill, kr., der blev stempelt med 21.000 kr. Det blev under sagen oplyst, at selskabet fra midten af 1970-erne ekspanderede kraftigt, og kreditten blev i denne forbindelse udvidet for at finansiere den stigende kornomsætning. I 1975 havde selskabet tillige opført en ny silo, der mere end fordoblede lagerkapaciteten. Opførelsesudgifterne på 5 mill, kr. blev finansieret over bankkreditterne.

Ved Landsskatteretten nedlagde selskabet påstand om fradragsret for de afholdte udgifter efter SL § 6 a. Landsskatteretten udtalte, at fradragsretten for engangs-ydelser vedrørende provisioner for lån med en løbetid over 2 år ud fra en driftsomkostningsbetragtning må antages alene at gælde for finansieringsselskaber og lignende virksomheder. Idet selskabet ikke kunne betegnes som et finansieringsselskab blev fradrag nægtet. Ved landsretten nedlagde selskabet principalt påstand om fradragsret efter SL § 6 a, subsidiært at udgiften til

den ene af kreditterne samt stempelafgift på gældsbre-
vet var fradragsberettiget efter LL S 8, stk. 3. Bag-
grunden for den subsidiære påstand var, at den pågæl-
dende kredit skulle genforhandles med banken hvert år,
og at gældsbrevet havde en aftalt løbetid på ca. 3 må-
neder, som dog blev forlænget til ca. 5 måneder, og der
var derfor ifølge selskabet tale om engangsydelser ved-
rørende lån med en løbetid under 2 år.

Som begrundelse for at nægte fradrag gjorde Skat-
teministeriet gældende, at udgifterne måtte sidestilles
med etableringsudgifter i forbindelse med udvidelse af
næringen, hvorfor der ikke var en snæver forbindelse
mellem kreditoptagelsen og indtægtserhvervelsen. For så
vidt angår den subsidiære påstand gjorde ministeriet
gældende, at udgifterne ikke var omfattet af LL S 8,
stk. 3, og at der ikke er nogen lighedspunkter mellem
stempelafgift, der betales af fiskale grunde, og de af
bestemmelsen omfattede engangsydelser.

Landsretten bemærkede, at selskabet i de omhand-
lede år havde optaget betydelige kreditter set i for-
hold til tidligere år, og ved en ekspansiv kreditgiv-
ning til sine kunder havde skabt et i forhold til tid-
ligere udvidet indtægtsgrundlag, ligesom en del af lå-
neoptagelserne var anvendt til finansiering af det ny
siloanlæg i forbindelse med forøgelse af virksomhedens
omsætning. Låneoptagelserne, der i det væsentligste hav-
de tjent til forbedring af selskabets indtægtsgrundlag
fandtes herefter ikke at have en sådan direkte forbin-
delse med virksomhedens drift, at udgifterne kunne an-
ses for fradragsberettigede. For så vidt angik den sub-
sidiære påstand bemærkede landsretten, at stempeludgif-
ter ikke kunne anses for omfattet af LL S 8, stk. 3,
samt at det ikke var godtgjort, at den omhandlede kre-
dit havde en kortere løbetid end 2 år.

Dommens præmisser er således ikke i overensstem-
melse med Landsskatterettens begrundelse, og det må der-
for anses for tvivlsomt, hvorvidt der uden for ekspan-

sionstilfælde er mulighed for at andre end finansieringsvirksomheder m.v. kan fratrække finansieringsudgifter ud fra en driftsomkostningsbetragtning.

At det ikke fuldstændig er udelukket fremgår af Told- og Skattestyrelsens redegørelse i TfS 1990,154 om fradrag for omkostninger i forbindelse med optagelse af refinansieringslån i landbrugsejendomme. Refinansieringslån optages med det formål at få tyngende sædvanlige realkreditlån erstattet af mere lempelige lån, for dermed at bringe orden i kriseramte landmænds økonomi. Told- og Skattestyrelsen svarede, at der "efter de almindelige regler herom" er fradrag for advokatudgifter og lignende bistandsudgifter, hvorved bl.a. forstås bistand fra regnskabskontor og pengeinstitut til udarbejdelse af ansøgningsskema, budget m.v., som knytter sig til gennemførelsen af en refinansiering.

Der er derimod ikke fradrag for lovfæstet gebyr på 1/4 pct. til Hypotekbanken, ekspeditionsgebyr til realkreditinstitut for selve omprioriteringen, ekspeditionsgebyr til efterstående panthavere for udarbejdelse af rykningspåtegninger samt stempel- og tinglysningsafgift.

Baggrunden for den restriktive praksis skal formentlig tillige søges i de bevismæssige vanskeligheder, der er forbundet med at afgøre, om finansieringsudgifter har en tilstrækkelig nær og direkte forbindelse til den løbende drift, eller om udgifterne snarere er afholdt i forbindelse med anlægsdispositioner eller rent private dispositioner. Dette skyldes primært, at lån i almindelighed ikke er øremærkede til bestemte formål, og at det derfor ofte beror på rene tilfældigheder, om et låneprovenu er direkte forbundet med driftsmæssige aktiviteter eller - måske samtidige - driften uvedkommende anlægs- eller private dispositioner.

4.8. Omkostninger uden fradrag.

I gennemgangen ovenfor er det omtalt, at der eksisterer et antal udgifter, som ikke kan fratrækkes uan-

set, at dette i og for sig ikke følger af almindelige omkostningssynspunkter. Denne gruppe af udgifter vil i nærværende redegørelse, og i overensstemmelse med systematikken i ligningsvejledningen for 1989 blive betegnet "omkostninger uden fradrag".

Betegnelsen omkostninger uden fradrag anvendes altså som et langt snævrere begreb end en samlebetegnelse for udgifter, der ikke er af omkostningskarakter. Det afgørende kendetegn for disse udgifter er, at fradrags- og afskrivningsadgang er udelukket efter udgiftens art, og at udgiftens i øvrigt mere eller mindre kvalificerede tilknytning til indkomsterhvervelsen er uden betydning for den skattemæssige behandling. Der er aldrig fradrag.

Det er et gennemgående fællestræk for omkostninger uden fradrag, at de relaterer sig til dispositioner, som det ikke forekommer rimeligt eller ønskeligt, at der er fradrag for.

I det følgende omtales nogle udgiftstyper, som under den nugældende retstilstand kan henføres til gruppen af omkostninger uden fradrag med den ovennævnte begrebsanvendelse.

4.8.1. Bøder m.v.

Udgifter til bøder til offentlige myndigheder kan efter fast praksis ikke fratrækkes, når bøden er af pønalkarakter. Fradrag for bøder ville set ud fra et kriminalretligt synspunkt på uønsket vis lempe bødens pønale effekt, der desuden ville blive forskellig alt afhængig af om bøden pådrages som led i erhvervsmæssig virksomhed.

I ØLD af 9. december 1982 (Skd.Medd.71.839) blev et selskab nægtet fradrag for nogle administrative bøder, der blev pålagt, fordi selskabets produktion ikke levede op til lovgivningens krav. Afgørelsen blev begrundet med, at bøderne var pålagt som straf for en lovovertrædelse.

Bøder, der pålægges af danske myndigheder, vil altid have en sådan pønål karakter, at fradrag er udelukket. Det pønale element vil i almindelighed også gøre sig gældende ved bøder pålagt af myndigheder i andre lande med retssystemer, der ligner det danske, f.eks. de øvrige nordiske lande. Det er imidlertid muligt, at bøder pålagt af mere fremmede retssystemer fuldstændig kan mangle den pønale karakter set ud fra en dansk samfundsopfattelse. I sådanne tilfælde må det antages, at der er tale om en glidende overgang til området af fradragsberettigede udgifter, forudsat at udgiften i øvrigt er af omkostningskarakter.

I modsætning til en bøde har en bod ikke karakter af en omkostning uden fradrag. Der er således mulighed for fradrag når boden i realiteten må sidestilles med efterbetaling af løn, jf. ØLD af 8. oktober 1986 (SKAT 1986.594), eller når boden i øvrigt mangler et pønalt element, hvilket f.eks. kan forekomme ved forligsmæssig betaling uden at der er påvist en retsstridig handling (LSR 1979.3), eller hvis de faglige regler undergår en ændring fra tidspunktet for den retsstridige handling til spørgsmålet om den skattemæssige behandling rejses. Sidstnævnte situation forelå i SKAT 1988.344, hvor Landskatteretten indrømmede fradrag bl.a. for udgifter til en bøde (bod) til Dyrlægeforeningen, der blev pålagt en dyrlæge for overtrædelse af de kollegiale regler om det tilladte antal praksiser. De kollegiale regler blev kort efter ophævet efter indgriben fra monopolmyndighederne. Fradragsretten var begrundet i, at de nye praksiser alene var etableret for at sikre den hidtidige indtægt, som var truet på grund af konkurrenceforholdene. I relation til det almindelige driftsomkostningssynspunkt er det bemærkelsesværdigt, at åbningen af 3 nye klinikker i modsætning til dommen om Dansk Supermarked (TfS 1985, 359 H) ikke var et etableringsanliggende.

I modsætning til praksis vedrørende bøder er der

fradrag for tab, der lides ved konfiskation af en tidligere beskattet indtægt. Det er formentlig det almindelige nettoindkomstprincip, der i dette tilfælde overskygger det pønale element. Det er således nærliggende at anse tab ved konfiskation for en regulering af den tidligere oppebårne indkomst. En tilsvarende sammenhæng eksisterer typisk ikke mellem en bøde og den eventuelle indtægt ved den strafbare adfærd.

4.8.2. Inkassoomkostninger.

Ved TfS 1985,438 H (Inkassodommen) blev en bygmester nægtet fradrag for inkassoomkostninger, som han blev pålagt i forbindelse med for sen betaling af varegæld. Dommen er i overensstemmelse med tidligere praksis, og er formentlig båret af en moralsk betragtning om, at gæld skal betales til tiden. Det må antages, at Højesterets afgørelse er udtryk for en artsbestemt nægtelse af fradrag, hvorfor inkassoomkostninger kan henføres til gruppen af omkostninger uden fradrag.

4.8.3. Bidrag til politiske partier.

Som en tredje gruppe af udgifter, der ifølge administrativ praksis efter deres art er udelukket fra fradrag kan nævnes udgifter til støtte af politiske partier eller politiske formål i øvrigt. Dette gælder dog ikke den indirekte støtte, der gives via f.eks. faglige kontingenter, hvor fradragsretten følger af LL S 13.

4.9. Uddannelsesudgifter.

Betegnelsen "uddannelsesudgifter" dækker en mangfoldighed af udgiftstyper, der strækker sig fra almindelige leveomkostninger, så som kost og bolig, transport til og fra kursusstedet, kursusafgift og skolepenge, bøger og andet undervisningsmateriel etc. Af disse

udgifter er faglitteratur udskilt til særlig behandling i afsnit 4.3. I det omfang, udgifterne har karakter af almindelige leveomkostninger, kan der højst blive tale om fradrag for de ekstraomkostninger, som er foranlediget af undervisningen.

Udgifterne kan have sammenhæng med uddannelsesforløb af vidt forskellig karakter.

Der kan være tale om almen uddannelse, f.eks. i grundskole eller gymnasium. Til almen uddannelse henhører antagelig også generel uddannelse af ikke specifik karakter efter afsluttet skolegang, f.eks. sprogkurser og kurser i personlig udvikling. Som et eksempel på grænsen til mere erhvervsmæssig uddannelse kan nævnes udgifter til kørekort. Sådanne basisuddannelser har alle det til fælles, at de ikke er knyttet eksklusivt til den senere valgte beskæftigelse. Der er tale om udgifter, som er fælles for et stort antal mennesker. Set ud fra denne synsvinkel, kan udgifterne karakteriseres som privatforbrug.

Af en lidt anden karakter er udgifter til kompetencegivende videreuddannelse, f.eks. universitetsstudium, EFG- og lærlingeuddannelse eller udgifter til undervisning med henblik på autorisation som ejendomsmægler, el-installatør og lignende. Sådanne udgifter, der typisk afholdes, før den pågældende er beskæftiget erhvervsmæssigt indenfor det pågældende fag, sigter målrettet mod bestemte jobs eller erhverv og kan således karakteriseres som etableringsudgifter.

En tredje kategori af uddannelsesudgifter er postgraduate kurser, enten kurser med henblik på **a'jourføring** indenfor den pågældendes erhverv, eller kurser med henblik på forbedring af erhvervsmulighederne, såsom f.eks. med henblik på at opnå specialistanerkendelse. Det særlige ved sådanne kurser er, at de afholdes, efter at den pågældende er i erhverv. Nogle af sådanne udgifter afholdes i det væsentlige for at vedligeholde og **a'jourføre** den pågældendes uddannelse, således at den pågældende fortsat kan fungere indenfor det område,

hvor han allerede er beskæftiget. I så fald er udgifterne fradragsberettigede efter SL S 6 a. I andre tilfælde sigter kurset hovedsageligt mod at udvide den pågældendes kundskaber til nye områder, der ikke er omfattet af den hidtidige uddannelse eller aktivitet. Sådanne udgifter kan betragtes som etableringsudgifter. I praksis kan det være overordentligt vanskeligt at vurdere, om den pågældende udgift må anses for en fradragsberettiget driftsomkostning eller en ikke-fradragsberettiget etableringsudgift.

Vanskelighederne ved den skattemæssige behandling af uddannelsesudgifter forstærkes af den omstændighed, at udgifterne ofte har en sammensat karakter. De konkrete udgifter kan således indeholde elementer af såvel privatforbrug, i form af et turistmæssigt islæt eller almen uddannelse, som videreuddannelse og a¹jourføring. I grænsetilfælde er det dels et bevisspørgsmål, dels et vurderingsspørgsmål, hvor hovedvægten må antages at ligge.

Vurderingen kompliceres af, at nogle uddannelsessøgende er selvstændigt erhvervsdrivende, andre lønmodtagere. Ligesom på andre udgiftsområder er det et spørgsmål, om dette forhold bør give anledning til forskellig skattemæssig behandling af uddannelsesudgifter af samme karakter. I praksis spores en tendens til at anerkende en noget videre adgang for selvstændigt erhvervsdrivende til at fratrække visse typer af uddannelsesudgifter. Denne tendens skal nok ses i lyset af, at lønmodtagere typisk ikke er forpligtede til selv at afholde udgifter til vedligeholdelse og a¹jourføring, set i relation til den aktuelle stilling, idet arbejdsgiveren formodes at afholde de udgifter, der er foranlediget af jobbet, se nærmere afsnit 4.11.

På det almene uddannelsesplan har det aldrig været antaget, at uddannelse og **indtægtsgivende** virksomhed står i en sådan indbyrdes forbindelse, at omkostningsfradrag kan komme på tale.

I betænkning nr. 275 om de studerendes økonomiske

vilkår, 1961, diskuteres bl.a. muligheden for at tillade almindelig afskrivning af studieomkostninger, hovedsagelig ud fra en sammenligning med erhvervsdrivendes udgifter til anskaffelse af maskiner og inventar (p. 155 ff). Udvalget forkaster dog amortisationstanken, idet man især fremhæver, at en maskine i reglen er genstand for fortsat værdiforringelse på grund af slid eller forældelse, mens en kvalificeret uddannelse må antages i almindelighed at beholde sin værdi for den pågældendes livstid, i hvert fald hvis den vedligeholdes på passende måde.

Hertil kan måske føjes den blivende værdi, som er knyttet til kompetencegivende uddannelsers legitimationsvirkning, som sædvanligvis bevarer.

Når den pågældende derimod har fået ansættelse eller etableret selvstændig erhvervsvirksomhed, vil den blotte vedligeholdelse af uddannelsen være et driftsansliggende. Udgifter til videreuddannelse har derimod etableringskarakter. Dette gælder ikke kun omskoling eller ny kompetencegivende uddannelse men overalt, hvor den aktuelle virksomhedsstruktur ikke kan retfærdiggøre en a'jourførings- eller vedligeholdelsesbetragtning, således som virksomheden drives. Afgrænsningen mellem a'jourføring og videreuddannelse skal ikke nødvendigvis ses på baggrund af den konkrete tidligere meddelte viden, men også i lyset af den aktuelt drevne virksomhed. Det er de faglige normer eller konkurrencesituationen, der henfører a'jourføringsudgifterne under driftsomkostningsbegrebet, og ikke en vurdering af skatteyderens potentielle før og efter uddannelsen.

Den omfangsrige praksis på området illustrerer de betydelige vanskeligheder med denne afgrænsning.

De tilfælde, der volder vanskeligheder i praksis, er alle tilfælde, hvor den pågældende skatteyder er i erhverv og afholder udgifter, der har en vis forbindelse med den erhvervsmæssige virksomhed.

I nogle tilfælde afskæres fradragsretten med den begrundelse, at udgifterne har karakter af anlægs-/eta-

bieringsudgifter. Dette var således tilfældet i UfR 1968. 605, kommenteret i UfR 1968.B.354 (universitetsadjunkt Ole Krarup). Sagen drejede sig om fradrag for faglitteratur. Højesteret fandt, at udgifterne måtte anses for afholdt med henblik på videreuddannelse og opnåelse af en fremtidig stilling, og der forelå derfor ikke den fornødne tilknytning til indkomsten på tidspunktet for udgifternes afholdelse.

Tilsvarende er det antaget i UfR 1949.80 H (dr. phil. Poul Høybye), at udgifter til trykning og offentliggørelse af en doktordisputats ikke var fradragsberettigede. Også her lagde retten vægt på, at den primære hensigt netop havde været at opnå en (bedre lønnet) stilling på Handelshøjskolen. Østre Landsret havde givet skatteyderen medhold i en subsidiær påstand om fradrag for den del af udgifterne, der var knyttet til udgivelsen af disputatsen i bogform (med salg for øje), men Højesteret fandt ikke, at der var tale om en selvstændig erhvervsinteresse knyttet til udgivelsen. Dommens resultat blev af nogle opfattet som stødende og førte derfor til, at der blev indført en særregel i ligningsloven om fradrag for udgifter til trykning af doktordisputatser (tidligere LL S 13).

Deltagelse i faglige kurser i Danmark accepteres som udgangspunkt som fradragsberettiget. Dette gælder i særlig grad, når disse kurser arrangeres af faglige organisationer. I så fald er kursustemaet mindre væsentligt. Ligningsrådet antager således i Tf S 1987,467, at der som altovervejende hovedregel er fradrag for udgifter til faglige kurser (der foregår i Danmark), som arrangeres af Foreningen af Registrerede Revisorer og tilsvarende faglige organisationer. En undtagelse fra en sådan regel kunne f.eks. tænkes, hvis den faglige organisation påbegynder større uddannelsesforløb, der sigter mod omskoling eller ny kompetencegivende uddannelse. Ligningsrådet anerkendte herefter fradrag for et kursus om "fremtiden og den registrerede revisor med fokus på ledelse og rådgivning". Henlægges kurset til

et fremmed land (typisk almindelige turiststeder), er der ikke fradrag, med mindre kursusstedet som sådant er fagligt begrundet, se Ligningsvejledningen 1989 afsnit L.4.3.1.

Udgifterne er ikke fradragsberettigede, hvis der er tale om et managementkursus af almindelig instruktiv art, som ikke er specielt orienteret mod den pågældendes fag, se f.eks. LSR 1985.72, hvor en advokat blev nægtet fradrag for udgifter til et alment kursus i dynamisk virksomhedsledelse, sådan generelt anvendelig viden sidestilles nærmest med almen grunduddannelse trods kursets erhvervsmæssige sigte.

Et stort antal afgørelser vedrører kurser og kongresser i udlandet.

Som eksempel kan nævnes UfR 1965.648 H, kommenteret i UfR 1965.B.268 (professor dr. med Jørgen B. Dalgaard). Skatteyderen skulle som nyudnævnt professor i retsmedicin opbygge et retsmedicinsk institut ved Århus Universitet. I den anledning deltog han i en kongres for retsmedicinere i New York. Mens professoren i København havde fået dækket sine rejseomkostninger ved legatmidler, havde professor Dalgaard alene fået tjenestefrihed, men selv afholdt udgifterne. Der var enighed om, at rejsen ikke indeholdt noget turistmæssigt islæt. Østre Landsret og et mindretal i Højesteret nægtede fradrag for udgifterne med henvisning bl.a. til, at SL S 6 a taler om udgiftens forbindelse med indkomsten, ikke om udgiftens forbindelse med stillingen. Højesterets flertal fandt imidlertid under hensyn til den specielle opgave, som skatteyderen skulle løse, at det havde været nødvendigt for ham at deltage personligt i kongressen og indrømmede derfor fradrag.

I modsætning hertil nægtede Højesterets flertal i UfR 1966.215 H og UfR 1970.51 H professor dr. odont J. J. Pindborg fradrag for rejseudgifter til deltagelse i kongresser. Skatteyderen var professor ved Tandlægehøjskolen i København og klinikchef på Rigshospitalet. Han drev endvidere privat praksis og havde biindtægter ved

foredrags- og kursusvirksomhed og udgivelse af lærebøger både i Danmark og i udlandet. Efter domsreferatet synes han at have været en af Europas mest fremtrædende videnskabsmænd indenfor et snævert fagområde, som ellers kun dyrkedes i U.S.A. Rejserne, dels til U.S.A., dels til en kongres i Finland, havde haft rent faglige formål. I den første sag blev fradragsretten begrundet med henvisning til indtægterne fra hans bierhverv. I den anden sag begrundedes fradragsretten også med en henvisning til professorerhvervet. I begge tilfælde nægtede Højesterets flertal fradrag. Det ansås ikke for godtgjort, at rejserne havde været nødvendige for at varetage stillingen som professor på fuld forsvarlig måde, og rejsen antoges ikke foretaget for at opnå indtægt i den allerede indarbejdede privatklinik, hvorfor forbindelsen mellem rejsen og disse biindtægter var fjern.

I TfS 1989,196 H (Bjarne Falck Olesen) blev skatteyderen' nægtet fradrag for udgifter til en rejse til Egypten. Skatteyderen var gymnasieadjunkt i samfundsfag og historie. Rejsen til Egypten fandt sted i skolernes efterårsferie. Den var godkendt af direktoratet for de videregående uddannelser som et "fagligt-pædagogisk kursus" for historielærere. Der indgik dels møder med egyptiske institutioner m.v. og den danske ambassade om nutidige emner, dels besøg ved historiske seværdigheder og enkelte turistarrangementer. Skatteyderen oplyste, at han ikke havde studeret Egyptens historie tidligere, men at han nu brugte sine kundskaber ved tilrettelæggelse af sin undervisning.

Landsrettens flertal fandt, at studierejsen overvejende havde været af fagligt indhold, men fandt ikke "en sådan nødvendig forbindelse med sagsøgerens undervisning i historie og samfundsfag", at fradrag kunne godkendes. Denne del af dommen blev stadfæstet af Højesteret med samme begrundelse.

Samme skatteyder fik imidlertid ved landsrettens dom - som på dette punkt ikke blev anket til Højesteret - fradrag for en ekskursion til Prag, som var foregået

i undervisningstiden som led i en studieuge. Skatteyderen havde været rejseleder for en gruppe, bestående af 63 gymnasieelever og 4 lærere. På grund af en langvarig konflikt mellem gymnasielærernes organisation og Undervisningsministeriet, havde skatteyderen selv måttet betale udgifterne ved rejsen. Her fandt landsrettens flertal, at der var tale om et egentligt led i undervisningen. Fradragsretten for førstnævnte rejse nægttes således på grund af den manglende direkte tilknytning til indkomsterhvervelsen. Måske kan der heller ikke helt bortses fra rejsens turistmæssige islæt.

I Tfs 1990,136 havde en lærerinde deltaget i et årskursus på Danmarks Lærerhøjskole, og havde i denne forbindelse afholdt udgifter til kørsel til det pågældende kursus samt rejseudgifter til en studietur til Rusland, der indgik som et led i kurset på Lærerhøjskolen. Landsskatteretten fandt, at deltagelsen i årskurset ikke kunne anses for videreuddannelse, idet uddannelsen ikke var kompetencegivende og indrømmede derfor fradrag for befordringsudgifterne. For så vidt angår studieturen til Rusland fandt Landsskatteretten, at de medgåede udgifter for så vidt var fradragsberettigede på grund af forbindelsen til årskurset, men fradragsretten blev skønsmæssigt nedsat til halvdelen af udgifterne, fordi rejsen havde haft et vist turistmæssigt islæt.

Vedrørende selvstændige erhvervsdrivende kan nævnes følgende eksempler:

I UfR 1979.413 V (damefrisør Vivi Lange) anerkendtes fradragsret for udgifterne til overværelse af verdensmesterskaberne i frisørkunst i Wien i 1974. Skatteyderen drev en modepræget damefrisørsalon i Sønderborg. Vestre Landsrets flertal lagde til grund, at "fru Lange var rejst til Wien for ved overværelse af demonstration i klippeteknik og ved demonstrationer af præparater m.v. at få kendskab til de sidste nyheder i det modeprægede fag, som er hendes erhverv", og fandt derefter, at der

var en sådan forbindelse mellem rejsen og hendes **ind-**komsterhvervelse, at der var tale om en driftsomkostning.

En speciallæge i plastikkirurgi, Peter Holm, fik i UfR 1983.213 0 ligeledes fradrag for sine udgifter til to kongresser i henholdsvis Uppsala og Boston med bl.a. overværelse af patientdemonstrationer i plastisk kirurgi. Skatteyderen var ansat i en stilling i hospitalsvæsenet og havde desuden 2 år tidligere åbnet privat klinik. Skatteyderens hustru havde været med på en af rejserne, hvilket trak i retning af, at der var tale om en privat udgift. Landsretten fandt imidlertid, at der var tale om **a'jourføring** for at bevare det høje faglige niveau, og accepterede således udgiften som en fradragsberettiget driftsomkostning.

Det karakteristiske for disse to afgørelser er sandsynligvis det håndværksmæssige element, der indgår i faget, som medfører, at det har en særlig betydning at være til stede og overvære demonstrationer personligt for at tilegne sig den nødvendige teknik.

At dette ikke altid er tilstrækkeligt, viser UfR 1982.494 0 (dr.med. Ole Reincke Jørgensen). Skatteyderen, der oprindeligt var speciallæge i kirurgi, havde i 1972 startet selvstændig praksis med akupunktur som speciale. I løbet af 1973 havde han været på et 4 ugers kursus i Hong Kong, en kongres i Monte Carlo, et kursus i Paris og en foredragsrække i Gøteborg, alt vedrørende akupunktur. Skatteyderen anførte, at kurserne m.v. var rent faglige, og at han ikke kunne få undervisning i Danmark, og at det ikke var tilstrækkeligt at læse om emnerne i litteraturen. Landsretten afviste imidlertid fradrag med den begrundelse, at formålet havde været at opnå en sådan videreuddannelse i den omhandlede specielle behandlingsteknik, at han blev i stand til at drive den nylig åbnede klinik.

Sluttelig kan nævnes TFS 1987,192 H (tandlæge Flemming Andersen). Skatteyderen var alment praktiserende tandlæge og havde deltaget i en 3-dages kongres i Ja-

pan. Kongresemnet var forebyggelse af tandsygdomme, og der forelå erklæringer fra videnskabsmænd om, at emnet i høj grad kunne have interesse for alment praktiserende tandlæger. De forskningsresultater, som blev fremlagt på kongressen, ville danske tandlæger kunne læse om i fagblade, men først efter måneder eller års forløb. Skatteyderen havde foruden kongressen deltaget i en rundrejse i Japan, som Nordisk Odontologisk Forbund arrangerede, men kun rejseudgifterne og ophold i 3 dage var fratrasket.

Ministeriet for skatter og afgifter anførte, at der var tale om en studierejse af generel karakter med et turistmæssigt islæt, og kunne derfor ikke anerkende fradragsret, selv om der ikke var tale om videreuddannelse. Vestre Landsret og Højesteret, der enstemmigt stadfæster dommen i henhold til grundene, slører begrundelsen, idet fradragsretten nægtes med den begrundelse, at uanset om hans faglige viden er blevet forøget, findes kongresdeltagelsen ikke at have en sådan forbindelse med hans indkomsterhvervelse som almen praktiserende tandlæge, at de kan anses for omfattet af SL S 6 a. Ingen del af udgifterne blev således anset for fradragsberettigede.

Der spores i domspraksis en restriktiv tendens, specielt over for kurser og kongresser, der foregår i udlandet, og som "forener det nyttige med det behagelige", jf. højesteretsdommer Spleths ord i UfR 1965. B.268. I TfS 1987,192 H og TfS 1987,290 V henviste retten til forbindelsen til indkomsterhvervelsen, men kunne vel lige såvel have henvist til rejsens turistmæssige islæt og den deraf følgende privatforbrugskarakter.

4.10. Særligt om selskaber.

Som tidligere understreget er SL SS 4-6 udtryk for generelle omkostningsbetragtninger, hvorefter opofrelse af værdier i forbindelse med aktuel eller fremtidig ind-

komsterhvervelse kan reducere den skattepligtige indkomst efter nettoindkomstprincippet. "Virksomhedsformen" er uden betydning i denne sammenhæng, når blot der er tale om bestræbelser på at erhverve skattepligtig indkomst. Principperne gælder såvel selvstændig erhvervsdrivende personer og selskaber som andre skatteydere, der kan dokumentere omkostninger i forbindelse med indkomsterhvervelsen. Se også afsnit 4.1.3.4. om hobbyvirksomhed.

For fysiske personers vedkommende vil nægtelse af omkostningsfradrag som hovedregel være begrundet i enten privatforbrugs- eller anlægs-/etableringsbetragtninger. For erhvervsdrivende juridiske personers vedkommende har det ikke nogen mening at nægte fradrag ud fra et privatforbrugssynspunkt.

Der eksisterer således ingen afgørelser, der nægter selskaber fradrag med den begrundelse, at der er tale om private udgifter.

Den manglende privatsfære betyder imidlertid ikke, at selskaber ikke kan nægtes fradrag efter almindelige anlægs-/etableringsbetragtninger, eller at udgiften i øvrigt har en utilstrækkelig forbindelse til den løbende indkomsterhvervelse. I gennemgangen ovenfor i afsnit 4. er der nævnt flere eksempler herpå.

I relation til sondringen mellem drift og anlæg skal det nævnes, at der især i administrativ praksis bliver anlagt en streng vurdering af dispositionen, der på den ene eller anden måde har forbindelse med et selskabs aktie- eller anpartskapital, se nærmere afsnit 4.2.1.3. om udgifter vedrørende det finansielle grundlag.

Den artsbestemte udelukkelse af fradrag for visse typer udgifter, se afsnit 4.8. om omkostninger uden fradrag, gælder både for fysiske og juridiske personer.

4.11. Særligt om lønmodtagere.

I gennemgangen ovenfor er det antydnet, at der for en række udgiftstyper i praksis synes at blive anlagt

en strengere omkostningsvurdering for så vidt angår udgifter i forbindelse med lønmodtagervirksomhed, end for udgifter i forbindelse med anden indkomstskabende aktivitet - typisk selvstændig erhvervsvirksomhed. I nærværende afsnit knyttes nogle mere generelle bemærkninger til den antydede forskelsbehandling.

SL S 6 a hjemler omkostningsfradrag i alle tilfælde, hvor driftsmæssige, indkomstskabende aktiviteter implicerer omkostninger i tilknytning til driften, herunder ved lønmodtager-virksomhed.

S 6 b supplerer med at bekræfte, at også udgifter, som har været forbundet med erhvervelse af embedsindtægter, er af fradragsberettiget natur.

En sådan almindelig fradragsret for lønmodtageres udgifter i forbindelse med udførelsen af det indtægtsgivende arbejde fremgår tillige af LL S 9, som dog nu tilføjer, at der - bortset fra udgifter til befordring og faglige kontingenter - kun gives fradrag for udgifter, som overstiger et grundbeløb på 3.000 kr (reguleret). Hensigten med denne beløbsbegrænsning har først og fremmest været at simplificere ligningsarbejdet og at undgå et betydeligt antal klagesager af mere bagatelagtig karakter.

I teorien har der altid været enighed om, at det eksisterende lovgrundlag ikke giver grundlag for en forskelsbehandling af lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende ved anvendelsen og opfattelsen af selve omkostningsbegrebet. I cirkulæret til personskatteloven, afsnit B udtales i tilslutning hertil, at den skattepligtige indkomst, bortset fra særligt hjemlede ændringer, efter skattereformen opgøres efter samme regler som hidtil.

I praksis er det fælles udgangspunkt i S 6 ikke anfægtet.

Det fremgår af UfR 1965.648 H (professor Dalgaard), at afholdelse af lønmodtagerudgifter selv i tilfælde, hvor skatteyderens indkomsterhvervelse er upåvirket af

udgifternes afholdelse (lønnen er den samme), kan være så naturligt forbundet med hvervets bestridelse, at fradragets ret allerede af denne grund må indrømmes efter almindelige omkostningssynspunkter.

Fra nyere retspraksis skal i samme retning nævnes Tfs 1986,176 Ø, hvor landsretten fandt, at en dommer efter SL § 6 a, jf. LL § 9, stk. 1, kunne fratrække udgifter til faglige bøger og tidsskrifter, uanset at disse var tilgængelige på hans arbejdsplads. Faglitteraturen var anskaffet til brug for dommerens indtægtsgivende arbejde, som ubestridt var udført i et vist omfang i hjemmet, således at udgifterne ansås som afholdt i tilstrækkelig nær forbindelse med skatteyderens indkomsterhvervelse som lønmodtager.

Når betingelserne for lønmodtageres omkostningsfradrag alligevel har været diskuteret, og der på området kan konstateres mange praktiske afgrænsningsvanskeligheder, skyldes dette primært lønmodtagerens særlige situation.

Den faktiske skattemæssige behandling af lønmodtageres udgifter i forbindelse med indkomsterhvervelsen vil i høj grad være påvirket af, at lønmodtagervirksomhed grundet ansættelsesforholdet adskiller sig afgørende fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Den formodning, der i praksis eksisterer for, at selvstændige erhvervsdrivendes udgifter afholdes med henblik på indkomsterhvervelsen, gør sig ikke gældende for så vidt angår lønmodtagere. Lønmodtagerens indkomst vil i almindelighed være uafhængig af, hvilke udgifter han afholder, og de afholdte udgifter vil derfor som udgangspunkt blive anset for medgået til privatforbrug eller andet ikke erhvervsmæssigt formål. Arbejdsgiveren vil i almindelighed afholde samtlige nødvendige udgifter, herunder de udgifter, som er forbundet med lønmodtagerens indkomstskabende aktivitet for arbejdsgiveren.

Det har af denne grund formodningen imod sig, at en lønmodtager har behov for at afholde udgifter med

henblik på erhvervelse af sin indkomst. Selve strukturen i lønmodtagerens indkomstskabende aktivitet bevirker således, at lønmodtageren for at opnå fradrag må påvise en reel stillingsmæssig begrundelse for afholdelsen af den pågældende udgift.

Hertil kommer en retsusikkerhed, som ikke mindst kan henføres til UfR 1970.51 H (professor Pindborg), hvor Højesteret ikke fandt det godtgjort, at professorens udgifter til studierejser til bl.a. USA havde været nødvendige for, at han på fuldt forsvarlig måde havde kunnet bestride sin stilling, ligesom rejserne ikke fandtes at have en sådan umiddelbar forbindelse med indtægterne ved skatteyderens forskellige (bi)erhverv, at SL S 6 a og b kunne anvendes.

Det er uklart, hvad der ligger i Højesterets fremhævelse af, at rejserne ikke var "nødvendige" for bestridelsen af stillingen. Lønmodtageres udgifter er strengt taget kun nødvendige, hvis lønmodtageren mister sin stilling eller bliver trukket i løn i tilfælde af ikke-afholdelse af udgiften.

Den administrative praksis vedrørende lønmodtagerudgifter er opbygget omkring nødvendighedskravet. Kravet fremgår af en række vejledende anvisninger og nævnes flere gange i Ligningsvejledningen, uden at det er nærmere præciseret, hvad kravet indebærer, jf. også afsnit 4.3. om faglitteratur.

Nødvendighedskriteriet forekommer tillige ved behandling af selvstændige erhvervsdrivendes driftsudgifter. Anvendelsen af kriteriet over for disse synes dog at være begrænset til tilfælde, hvor der er tale om yderst atypiske udgifter, og hvor formodningen for udgiftens erhvervsmæssige karakter derfor er bortfaldet eller svækket.

Der synes ikke at kunne påvises nogen forskel for de forskellige virksomhedstyper i grænsedragningen mellem driftsomkostninger og anlægs-/etableringsudgifter for så vidt angår udgifter afholdt i forbindelse med start af en virksomhed (tilvejebringelse af nyt indkomst-

grundlag). Udgifter i forbindelse med erhvervelse af en ny stilling betragtes ganske som udgifter til etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed som anlægs-/etableringsudgifter.

I praksis er der i flere tilfælde nægtet fradrag med den traditionelle begrundelse, at der er tale om en sikring af indkomstkilden evt. suppleret med en henvisning til den tidsubestemte virkning af udgiften.

Med hensyn til afgrænsningen over for privatudgifterne, som har været kardinalpunktet i de fleste af de gennem tiderne verserende sager, henvises til afsnit 4.1. Denne afgrænsning er af fortrinsvis bevismæssig karakter og foretages efter samme retningslinier for lønmodtageres og for selvstændigt erhvervsdrivendes vedkommende.

Sammenfattende må det fastslås, at der ikke er tale om et indsnævret driftsomkostningsbegreb for lønmodtagere, men om en restriktiv praksis begrundet i en almindelig antagelse af, at ansatte i tjenesteforhold som regel ikke afholder udgifter af egen lomme til hvervets bestridelse.

Afhængig af udgiftens art og stillingens almindelige indhold stilles der større eller mindre bevismæssige krav til udgiftens sammenhæng med driften, når arbejdsgeberen ikke har afholdt udgiften.

Afsnit 5

Skattelovrådets opfattelse

5.1. Konklusionen på Skattelovrådets overvejelser.

Skattelovrådets undersøgelser og overvejelser har resulteret i et forslag om, at der opstilles et nyt og forenklet driftsomkostningsbegreb, hvorefter alle erhvervsmæssige udgifter skal kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsretten.

Herved ophæves sontringen i henhold til gældende ret mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke fradragsberettigede anlægs- og etableringsomkostninger.

Har udgiften karakter af en driftsomkostning, foreslår Skattelovrådet herudover, at den kan fradrages straks, således at den i nyere praksis udviklede adgang til at afskrive udgifter, der har virkning ud over det pågældende indkomstår, ophæves.

Det må antages, at ophævelsen af sontringen mellem driftsomkostninger og anlægs- og etableringsomkostninger vil medføre, at der vil opstå flere tilfælde end hidtil, hvor der bliver spørgsmål om en udgift har karakter af tillæg til anskaffelsessummerne for køb af aktiver, således at disse udgifter skal behandles på samme måde som de egentlige anskaffelsessummer. Skattelovrådet foreslår ikke en ændring af hidtidig praksis, hvorefter sådanne accessoriske udgifter skal tillægges anskaffelsessummen. Men det erkendes, at der muligvis kan blive behov for en lovregulering af, hvornår en udgift kan anses at have karakter af et tillæg til anskaffelsessummen.

Som eksempler på udgiftstyper, hvor Skattelovrådets forslag om en ændring af driftsomkostningsbegrebet

vil have stor praktisk betydning, kan nævnes, at der i videre omfang end tidligere skal indrømmes fradrag for finansieringsudgifter, ligesom der i videre omfang vil kunne opnås fradrag for driftstab.

Skattelovrådet foreslår ikke nogen ændring i afgrænsningen af fradragsberettigede driftsudgifter over for ikke fradragsberettigede privatforbrugsudgifter.

Skattelovrådet er af den opfattelse, at ændringen af driftsomkostningsbegrebet med støtte i et ligheds- og retfærdighedsprincip i princippet burde gælde for udgifter til erhvervelse af al skattepligtig indkomst, hvilket også vil være en følge af den ændring af SL § 6, som Skattelovrådet foreslår. Rådet har dog i sin redegørelse primært haft udgifter til erhvervelse af indkomst ved erhvervsvirksomhed for øje. Det er et politisk spørgsmål, om ændringen f.eks. kun skal gælde udgifter til erhvervelse af indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed.

5.2. Skattelovrådets overvejelser, herunder kritik af gældende ret.

5.2.1. Indledning.

Medens Skattelovrådet har arbejdet med spørgsmålet, har der i praksis været en udvikling i retning af, at der i videre omfang end tidligere er indrømmet fradrag for udgifter afholdt i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed, selv om udgifterne snarere må siges at vedrøre indkomstkilden end den løbende drift.

Imidlertid viser praksis, at der stadig kan påvises en række udgiftskategorier, hvor udgifterne er rent erhvervsmæssige, og hvor der i praksis alligevel enten nægtes fradrag, eller hvor der er betydelig tvivl om, hvorvidt udgifterne er fradragsberettigede. Selv om der på nogle områder er skabt en vis afklaring har udviklingen i praksis således langt fra fjernet behovet for

en ændring af driftsomkostningsbegrebet ad lovgivningsvejen og dermed en præcisering af fradragsområdet.

Det er Skattelovrådets opfattelse, at en udvidelse af fradragsretten ikke i sig selv nødvendigvis gør en ændring af SL SS 4-5.

5.2.2. Kritik af gældende ret.

5.2.2.1. Generelt.

Det er ovenfor i kap. 3 og 4 beskrevet, at der i gældende dansk skatteret ikke nødvendigvis er fradragsret for en udgift, der er afholdt i et erhvervsmæssigt øjemed. Der er til trods for udviklingen i praksis en række etablerings- og anlægsudgifter, som ikke anses for at have driftsomkostningskarakter.

Skattelovrådet har i sine undersøgelser stillet spørgsmålstejn ved det hensigtsmæssige og rimelige i, at sådanne erhvervsmæssige udgifter ikke er fradragsberettigede.

Skattelovrådets konklusion efter de foretagne overvejelser er som nævnt, at det hverken er hensigtsmæssigt eller rimeligt, at der ikke kan opnås fradrag for sådanne erhvervsmæssige udgifter.

5.2.2.2. Sondringen mellem henholdsvis fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter og ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter er hverken hensigtsmæssig eller rimelig.

Af redegørelsen for gældende ret ovenfor i afsnit 4.2. fremgår, at det i praksis fortsat er meget vanskeligt at afgøre, om en udgift skal kvalificeres som en fradragsberettiget driftsomkostning eller som en ikke fradragsberettiget etablerings-/anlægsudgift.

Et illustrativt eksempel på den vanskelige grænsedragning er **UfR** 1942.335 H (Skandinavisk Grammofon A/S), hvor selskabet havde afholdt procesudgifter på

ca. 12.000 kr. i en sag, hvor selskabet var idømt en erstatning og kendt uberettiget til at importere og forhandle en bestemt type patentbeskyttede radiorør. Hvordan afgøres det, om sådanne procesudgifter vedrører indkomsterhvervelsen eller indkomstgrundlaget?

Landsskatteretten nægtede fradrag for udgifterne, fordi retssagen ikke drejede sig om et enkelt års driftsindtægter, men om selskabets rettigheder i almindelighed.

I proceduren for domstolene anførte ministeriet, at den omdiskuterede ret var en indtægtskilde, samt at udgifterne var foranlediget af selskabets retsbrud. Selskabet vandt imidlertid sagen både ved landsretten og ved Højesteret. Højesteret henviser til, at procesudgifterne skulle sikre dels fortjeneste ved allerede stedfundne salg, dels adgangen til fortjeneste ved fortsat salg af radiorørene. Det fremgår udtrykkeligt af Højesterets præmisser, at udgifterne vedrørte både driften og det grundlag, hvorpå virksomheden skulle hvile i fremtiden.

Kriteriet for, om en udgift har driftsomkostningskarakter, er i Ligningsvejledningen 1989 afsnit C 2.1.2, p. 60 formuleret således: "I de seneste års domstolspraksis synes der at have vist sig 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.

Det altafgørende for fradrag retten er fortsat, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Det vil sige, at formålet er at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse **indkomst**-bestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer, jf. SL S 6, stk. 2, om "udvidelse af næring eller drift". Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en

helt ny virksomhed, eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af etableringsudgifter¹¹.

Dette synes at dække retsstillingen i nyere praksis godt.

Spørgsmålet er imidlertid, om denne beskrivelse af retsstillingen på det mere generelle niveau tillige vil medføre, at det for fremtiden i praksis bliver lettere at foretage afgrænsningen mellem de erhvervsmæssige udgifter, der kan anses for fradragsberettigede, og de erhvervsmæssige udgifter, der ikke kan anses for fradragsberettigede, eller sagt på en anden måde, om udgiften er aktuelt driftsmæssigt begrundet i et hensyn, som ligger inden for eller udenfor de hidtidige naturlige rammer.

Det er Skattelovrådets opfattelse, at dette ikke er tilfældet. Problemstillingen har nu forskudt sig til sondringen mellem på den ene side de løbende driftsudgifter og udgifter til vedligeholdelse af et bestående indkomstgrundlag og på den anden side udgifter, der udelukkende eller hovedsagelig vedrører tilvejebringelsen af eller udvidelsen af indkomstgrundlaget.

Herved opstår der nye afgrænsningstilfælde, som er lige så vanskelige at løse i praksis som afgrænsningsproblemerne tidligere.

Således er det ikke muligt med sikkerhed at afgøre, hvornår en udgift udelukkende eller hovedsagelig vedrører tilvejebringelsen af eller udvidelsen af indkomstgrundlaget eller blot vedligeholdelse af et allerede etableret indkomstgrundlag, ligesom det er overordentligt usikker, hvad der er en virksomheds "naturlige rammer".

Der kan derfor i praksis påvises tilfælde, hvor fradrag er nægtet, selv om udgifterne med rimelighed synes at kunne siges at vedrøre vedligeholdelse af en allerede bestående indkomstkilde.

På samme måde vil det fortsat være vanskeligt at afgrænse løbende driftsudgifter over for udgifter ved-

rørende tilvejebringelse af eller udvidelse af indkomstgrundlaget, idet en række udgifter både vedrører den løbende indkomst og indkomstgrundlaget.

Nedennævnte domme illustrerer dette forhold.

I den omtalte Højesteretsdom i TfS 1985.359 (Dansk Supermarked A/S) fandt såvel Vestre Landsret som Højesteret, at udgifter til undersøgelse af mulighederne for etablering af nye butikker i Danmark og England ikke kunne anses for driftsomkostninger efter SL S 6 a. Det bemærkes, at der ikke var nedlagt påstand om afskrivningsret i henhold til S 6 a.

I et beslægtet tilfælde indrømmede Landsskatteretten derimod fradragsret, jf. TfS 1989,377. Sagen drejede sig om et dansk selskab, der sammen med en anden dansk virksomhed og en engelsk forretningsmand startede et engelsk aktieselskab, som havde til formål at sælge de to virksomheders produkter i England. Udgifterne til start af det engelske aktieselskab, hvor de to danske virksomheder hver ejede 23 pct., fandtes at være afholdt med henblik på afsætning af de danske virksomheders produkter og kunne derfor fradrages i medfør af LL S 8, stk. 1. Rejseudgifter til virksomhedsbesøg i Finland og England blev ligeledes anset for fradragsberettigede, men for disse udgifters vedkommende i medfør af SL S 6 a.

Det for skatteyderen positive resultat synes at være begrundet i, at der var tale om udgifter afholdt inden for den hidtidige virksomheds rammer, hvorimod der i TfS 1985,359 H var tale om udgifter afholdt med henblik på etablering af nye virksomheder i Danmark og England. Sondringen, der er hårfin, synes ikke at kunne begrunde den forskellige skattemæssige behandling af de i de to sager afholdte erhvervsmæssige udgifter.

I en utrykt afgørelse af 17. august 1989 har Landsskatteretten indrømmet et selskab fradrag for nogle forgæves afholdte udgifter vedrørende et projekt om etablering af et stormagasin i Saudi-Arabien. Selskabets udgiftsafholdelse var sket i henhold til den med den ara-

biske modpart indgåede kontrakt om levering af nærmere bestemte serviceydelser, herunder know-how m.v., for hvilke ydelser selskabet skulle oppebære vederlag. Lands-skatte retten anså udgifterne for afholdt i tilknytning til et igangværende virksomhedsforløb, hvorfor de måtte anses som fradragsberettigede driftsomkostninger. Forskellen mellem Tf S 1985,359 H og den omtalte kendelse synes at være, at skattemynderen i den af Landsskatte retten pådømte sag var ekstern rådgiver for et andet rets-subjekt og ikke afholdt udgifterne med henblik på egen ekspansion. Også denne grænsedragning forekommer at være hårfin, og forskellen mellem de to sagsforløb bør efter Skattelovrådets opfattelse ikke kunne begrunde en så væsentlig forskelsbehandling i skattemæssig hense-ende, at det ene selskab opnår fradragsret, og det andet selskab ikke opnår fradragsret.

TfS 1985,669 V (Diskotekdommen) følger samme linie som TfS 1985,359 H. Et selskab drev diskotek i en jysk by. Da en københavnsk diskoteksejer ville etablere sig i byen, lejede selskabet andre lokaler og fik en arkitekt til at planlægge indretning af de nye lokaler. Da det konkurrerende diskotek blev opgivet, opgav selskabet også at flytte. Hverken Landsskatte retten eller lands-retten ville indrømme fradrag for honoraret til arkitekten. Landsrettens præmisser dokumenterer klart, at der fortsat hersker stor usikkerhed med hensyn til, hvorledes afgrænsningen mellem driftsudgifter og etablerings-udgifter (anlægsudgifter) skal foretages. Det hedder bl.a. i præmisserne:

"Den omhandlede udgift til arkitektbistand findes således at være afholdt som den første af en række af betydelige udgifter, som det kunne vise sig nødvendigt for selskabet at afholde med henblik på indretning af et nyt diskotek. Udgiften findes herefter at være afholdt til sikring af sagsøgerens indtægtskilde i en ubestemt længere årrække ..." Også denne afgørelse er kritisabel af de samme grunde, som er anført ovenfor. I øvrigt er det bemærkelsesværdigt, at formålet om at sik-

re indtægtskilden tilsyneladende førte til fradragnægtelsen, hvilket ikke stemmer overens med den øvrige nyere praksis. Måske var det afgørende, at der var lagt op til en udvidelse af de fysiske rammer, hvorved dommen kommer til at ligne forholdene i TfS 1985, 359 H.

I TfS 1989,491 H statuerede Højesteret, at der ikke var fradragsret for et kautionstab, som to skatteydere havde lidt ved kaution for gæld i en fiskemelsfabrik, som et af dem stiftet aktieselskab havde købt af hensyn til, at fiskemelsfabrikken kunne aftage fiskeaffald og skidtfisk fra skatteydernes andre virksomheder. Selv om udgiften (kautionstabet) både var afholdt for at sikre den løbende drift og indkomsten i en uvis længere årrække, fandt Højesteret, at etableringen af fabrikken udgjorde en udvidelse af skatteydernes hidtidige erhvervsvirksomhed. Nægtelsen af fradragsret bygger igen på den subtile sondring mellem drift og anlæg.

Fra nyeste praksis kan der også fremhæves eksempler, der klart dokumenterer, at det fortsat er forbundet med betydelige vanskeligheder og usikkerhed at afgrænse de fradragsberettigede erhvervsmæssige omkostninger over for de ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige omkostninger.

I TfS 1990,193 LSR fik en købmand ikke fradrag for udgifter til advokat og stempling af lejekontrakt afholdt i forbindelse med flytning af hans købmandsforretning til større lokaler ca. 200 m fra den hidtidige forretning. Med følgende præmisser nægtede Landsskatte retten købmanden både fradragsret og afskrivningsret for udgifterne:

"Efter de foreliggende oplysninger fandt Landsskatteretten, at de afholdte udgifter til advokatbistand og stempling af kontrakt havde haft til formål at udvide og forbedre virksomhedens hidtidige indkomstgrundlag. Da de pågældende udgifter således ikke kunne anses for at være anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde virksomheden, blev de ikke anset for at være fradragsberettigede."

holde indkomsten, jf. SL § 6 a, og da der ikke fandtes grundlag for at følge den nedlagte subsidiære påstand, blev den påklagede ansættelse stadfæstet".

Sammenholdes kendelsen med den praksis, hvorefter flytteudgifter afholdt af lønmodtagere i visse tilfælde er fradragsberettigede, jf. Ligningsvejledningen 1989 afsnit D 2.3.21, forekommer afgørelsen at være åbenbart urimelig. Det samme er tilfældet, når afgørelsen sammenholdes med den ovenfor omtalt landsskatteretskendelse i TfS 1989, 377, hvor et selskab fik fradrag for omkostninger til stiftelse af et salgsselskab i England.

Når tillige henses til den nyere praksis på driftsomkostningsområdet, forekommer resultatet ikke at være rigtigt. Det er svært at se, at en almindelig ekspansiv udvikling i en virksomhed skulle bevirke, at virksomheden herved skulle afholde udgifter uden for virksomhedens hidtidige naturlige rammer. Kendelsen er under alle omstændigheder anskuelsesundervisning i, at kriteriet "hidtidige naturlige rammer" er lige så lidt operationelt som de hidtidige anvendte kriterier opstillet til brug ved sondringen mellem etablerings-/anlægsomkostninger på den ene side og driftsomkostninger på den anden side.

Resultatet er dernæst urimeligt og uhensigtsmæssigt - også når henses til, hvilke beskedne krav til erhvervsmæssig tilknytning, som man i øvrigt i praksis stiller for opnåelse af fradragsret f.eks. for reklameudgifter, jf. skatteministeriets redegørelse i spørgsmålet om fradrag for virksomhedsbidrag til indsamlingen "Hjælp Østeuropa" i TfS 1990,109 (Min).

Ud fra en forretningsmæssig tankegang forekommer det at være mere driftsbetonet at ekspandere sin virksomhed eller flytte sin virksomhed til større og mere egnede lokaler end at yde de nævnte bidrag, som kun hypotetisk vil have en gavnlig indflydelse på de bidragydende virksomheders omsætning.

Ophæves sondringen mellem driftsudgifter og anlægs-/etableringsudgifter, vil en sådan udgift være fradragsberettiget.

Et andet nyt eksempel fra praksis viser, at det ikke er muligt på en rimelig forsvarlig måde at sondre mellem ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige omkostninger og fradragsberettigede erhvervsmæssige omkostninger. I TfS 1990,154 redegør Told- og Skattestyrelsen for, i hvilket omfang der er fradragsret for omkostninger, der påløber i forbindelse med refinansiering i landbruget.

Det er åbenbart, at samtlige udgifter i forbindelse med refinansieringen er afholdt af erhvervsmæssige grunde. Alligevel vil det være nødvendigt at bede det pengeinstitut, som medvirker ved refinansieringen om at opdele betalingen til pengeinstituttet for dets medvirken i en fradragsberettiget del og en ikke fradragsberettiget del. Dette fører både til urimeligheder, vilkårligheder, administrativt omkostningskrævende besvær, ressourcekrævende skatteovervejelser og efter al sandsynlighed til ressourcekrævende skattesager.

Praksis vedrørende udgifter afholdt i forbindelse med tilvejebringelse af virksomhedens kapitalgrundlag viser tillige, hvor vanskelig sondringen mellem drift og anlæg er.

Udgifter med en umiddelbar forbindelse til et selskabs finansielle grundlag (aktie- eller anpartskapitalen) har ofte foreligget til bedømmelse i praksis. Den omstændighed, at en udgift har en nær og direkte forbindelse med aktie-/anpartskapitalen udelukker ifølge praksis ikke i sig selv, at udgiften kan være af omkostningskarakter. De administrative myndigheder synes dog generelt at indtage en forholdsvis restriktiv holdning til disse udgiftstyper.

I Ufr 1980.712 H (Trælastdommen) havde selskabet bl.a. afholdt årligt tilbagevendende udgifter til noter ingsaf gift til Københavns Fondsbørs.

5 af Højesterets dommere fandt, at selskabets notering på **Fondsbørsen** var af en sådan betydning for selskabets status og almindelige omdømme og dermed for dets indtjeningsmuligheder, at den årlige noteringsafgift måtte anses for en fradragsberettiget driftsomkostning. 2 dommere bemærkede, at børsnotering i første række har betydning for aktieemissioner og for handel med aktier, og at selskabet ikke havde godtgjort, at børsnoteringen gjorde selskabet til "en mere attraktiv handelspartner". Under disse omstændigheder fandtes noteringsudgifterne at have en så fjern og indirekte forbindelse til selskabets løbende driftsindtægter, at udgifterne ikke kunne fratrækkes.

I UfR 1981,1038 V fik en bank fradrag for udgifter til annoncering om betaling af aktieudbytte, som banken var forpligtet til at foretage i henhold til en fondsbørsbekendtgørelse, idet bankens aktier var noteret på Børsen. Landsretten fandt, at udgiften var en sådan følge af selve noteringen, at den - selv om den ikke direkte angik bankens indtægtserhvervelse - i lighed med udgifter til noteringsafgift kunne anses for en driftsomkostning.

De to domme er udtryk for, at det at være børsnoteret var af driftsmæssig betydning for selskaberne, hvorfor de løbende omkostninger, der var forbundet med opretholdelsen af og afledt af børsnoteringen var fradragsberettigede. Der var således i princippet tale om en vedligeholdelse eller sikring af virksomhedens indkomstgrundlag.

I TfS 1990,384 refereres en landsskatteretskendelse af principiel interesse, der illustrerer de ikke rimelige konsekvenser af det opstillede krav om, at udgiften, hvis den skal kunne fradrages, skal holde sig inden for virksomhedens hidtidige naturlige rammer.

Sagen drejede sig om fradrag for udgifter, som et aktieselskab afholdt i forbindelse med dets børsintro-

duktion. Der var tale om udgifter til annoncer, konsulent, udarbejdelse af prospekt, kapitaltilførselsafgift og revision m.v.

Selskabets advokat og Told- og Skattestyrelsens repræsentant var enige om den basale forståelse af omkostningsbegrebet i gældende dansk skatteret, nemlig at der skulle være tale om erhvervsmæssige udgifter, der ligger inden for virksomhedens hidtidige naturlige rammer. Enigheden holdt imidlertid op, når det konkret skulle afgøres, om de af selskabet afholdte børsintroduktionsudgifter kunne anses for at være afholdt inden for virksomhedens hidtidige naturlige rammer. Told- og Skattestyrelsens repræsentant fandt, at notering på Børsen indebar en sådan ændring af selskabets status, at udgifterne lå ud over, hvad der kunne siges at medgå til at sikre og vedligeholde selskabets indkomst, jf. SL S 6 a, og fremhævede, at selskabet i forbindelse med kapitaludvidelsen havde fået tilført 32 mill, kr., samt at der herefter var sket en væsentlig udvidelse af driften, idet man f.eks. havde etableret sig andre steder i udlandet.

Der var enighed om, at en del af revisorudgifterne kunne betragtes som sædvanlige driftsudgifter.

Landsskatteretten gav i øvrigt Told- og Skattestyrelsen medhold med bl.a. følgende præmisser:

"Landsskatteretten fandt efter det oplyste helt at kunne tilslutte sig det af Told- og skattestyrelsen fremførte, hvorefter der ikke var hjemmel til fradrag for eller afskrivning af nogen del af udgifterne til børsintroduktion, hverken under henvisning til SL S 6 a eller LL S 8..."

Af de ovenfor anførte grunde er kendelsen anskuelsesundervisning i, at der er behov for en modernisering af driftsomkostningsbegrebet i dansk skatteret.

Som et andet eksempel på den restriktive holdning hos myndighederne kan nævnes en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse af 14. august 1989, hvor Landsskatteretten stadfæstede en af Ligningsrådet afgivet bindende

forhåndsbesked, hvorefter en investeringsforenings udgift til kapitaltilførselsafgift ikke kunne fratrækkes eller afskrives. Kapitaltilførselsafgiften ville blive udløst af en påtænkt børsnotering. Foreningens advokat anførte, at der i modsætning til den traditionelle kapitaltilførselsafgift ikke skete nogen kapitaltilførsel eller ændring af kapitalgrundlaget i øvrigt. Ønsket om børsnotering var begrundet i børsnoterede aktier og investeringsbevisers overgang til papirløs registrering i Værdipapircentralen samt den EDB-mæssige kobling på teknisk administrativt plan mellem Fondsbørsen og Værdipapircentralen. Ifølge advokaten ville børsnotering som følge heraf være af afgørende betydning for, at foreningen kunne fastholde og eventuelt udvikle sin position på markedet. Landsskatteretten fandt, at kapitaltilførselsafgiften vedrørte foreningens indkomstgrundlag, idet optagelse af investeringsbeviserne til børsnotering indebar en sådan ændring af foreningens afdelingers status, at udgiften lå ud over, hvad der kunne siges at medgå til at sikre og vedligeholde indkomsten.

Den omtalte sondring mellem den rene opretholdelse af indkomstgrundlaget og ændring eller udvidelse heraf fremgår tillige af Landsskatterettens kendelse i Tfs 1987,608, hvor en bank afholdt udgifter til en forhøjelse af aktiekapitalen, som var nødvendig for at overholde banklovens bestemmelser om forholdet mellem egenkapitalen og en banks samlede gælds- og garantiforpligtelse. Udgifterne fandtes ikke at være af omkostningskarakter, idet de var afholdt i forbindelse med tilvejebringelse af ny kapital. Det er i øvrigt bemærkelsesværdigt, at Landsskatteretten i LSR 1985.111 indrømmede et selskab fradragsret for advokatudgifter og gebyr til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med en forhøjelse af selskabets indskudskapital, der var nødvendiggjort af en lovændring i anpartsselskabsloven. Kendelsen er begrundet med, at undladelse af at forhøje kapitalen vil indebære opløsning af selskabet, jf. for-

holdet i Trælstdommen. I modsætning hertil kunne lovkravet i bankloven ikke bære fradragsretten for banken, uanset at kapitaludvidelsen i realiteten var nødvendig for at sikre det indtjeningsgrundlag, som banken havde etableret i form af stigningen i engagementerne med kunderne.

Den bevægelse, der kan konstateres i praksis, i visse situationer i retning af en udvidet fradragsret for driftsomkostninger, der ligger på grænsen mellem driftsomkostninger og etablering-/anlægsomkostninger, har ikke medført en større sikkerhed for ensartede afgørelser i retsanvendelsen, hverken ved de underordnede ligningsmyndigheder eller ved Landsskatteretten og domstolene.

Den nyeste domstolsafgørelse på driftsomkostningsområdet er anskuelsesundervisning heri. Dommen, der er refereret i **Tf** S 1990, 422 ØLD, vedrører spørgsmålet om et selskabs fradragsret for udgifter til kreditprovision og stempelafgift ved optagelse af lån til finansiering af selskabets køb og salg af korn og opførelse af nyt siloanlæg. Fradrag kunne ikke ske i henhold til LL § 8, stk. 3, litra c, da lånets løbetid var mere end 2 år, og da udgiften til stempel ikke kunne anses som en fradragsberettiget engangsydelse.

Selskabet nedlagde tillige påstand om, at der var fradragsret i medfør af de almindelige driftsomkostningsregler i SL § 6 a, idet man henviste til, at udgifterne var afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomst og ikke til udvidelse af selskabets næring, drift eller formue.

Med følgende bemærkelsesværdige præmisser nægtede landsretten selskabet fradragsret:

"Sagsøgeren har i de pågældende skatteår optaget betydelige kreditter set i forhold til tidligere år og ved en ekspansiv kreditgivning til sine kunder skabt et i forhold til tidligere udvidet indkomstgrundlag, ligesom en del af låneoptagelserne har været anvendt til finansiering af et nyt siloanlæg i forbindelse med for-

øgelsen af virksomhedens omsætning. Låneoptagelserne, der i det væsentlige har tjent til forbedring af selskabets indtægtsgrundlag, findes herefter ikke at have haft en sådan direkte forbindelse med virksomhedens drift, at udgifterne til provision og stempelafgift af lånene kan anses for fradragsberettigede som driftsomkostninger efter SL S 6 a."

Dommen og især dens præmisser kan åbenbart ikke forenes med den beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet, der findes i Ligningsvejledningen 1989 afsnit C 2.1.1. p. 60, hvor det hedder: "I de seneste års domstolspraksis synes der at have vist sig 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 synes i Tf S 1990,422 ØLD ikke at burde være tvivl om, at udgifterne er afholdt inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed, idet ekspansion af en virksomhed driftsøkonomisk i almindelighed anses for en nødvendighed som led i sikringen af konkurrenceevnen.

Den åbenbare modstrid mellem på den ene side ligningsvejledningens beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet samt den dér beskrevne domstolspraksis og på den anden side Tf S 1990,422 ØLD gør det umuligt med nogen sikkerhed at bedømme udfaldet af kommende sager om fradrag for omkostninger, der er holdt som led i en ekspansion af en virksomhed inden for virksomhedens hidtidige naturlige rammer.

Afgørende for Skattelovrådets forslag om at udvide fradragsområdet, således at der også indrømmes fradrag for i gældende ret ikke fradragsberettigede anlægs- eller etableringsomkostninger, er, at der ikke er nogen logik i at nægte fradragsret for disse udgifter, når f.eks. henses til, at der er afskrivningsmulighed for anskaffelsessummen til driftsmidler og driftsbygninger m.v., selv om disse er afholdt i forbindelse med etableringen eller udvidelsen af en virksomhed, hvilke

omkostninger jo i høj grad har anlægs- eller etableringskarakter. Hertil kommer, at det forekommer væsentligt mere velbegrunder at indrømme fradrag for udgifter til ekspansion af virksomhed end at indrømme fradrag for en række sponsor- og reklameudgifter m.v., hvis betydning for erhvervelse af virksomhedens indkomst må anses for endda særdeles tvivlsom.

5.2.2.3. Det bør kun være nettoindkomsten, der beskattes, hvorfor alle erhvervsmæssige udgifter burde kunne fradrages.

Det er endvidere Skattelovrådets opfattelse, at den nægtelse af fradragsret, der efter gældende praksis fortsat sker for anlægs-/etableringsudgifter, i vidt omfang er urimelig, fordi dette i realiteten fører til et brud på et nettoindkomstprincip.

En af virkningerne heraf er, at en virksomhed, der f.eks. drives i 10 år samlet over denne periode vil få opgjort et skattepligtigt overskud, hvori der ikke tages hensyn til de afholdtes etableringsudgifter, til trods for, at disse udgifter er medgået til erhvervelsen af det i alt opgjorte overskud.

Der ses heller ikke at kunne anføres tungvejende grunde for bevarelsen af den vanskelige sondring mellem henholdsvis fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter.

Således forekommer der at være åbenbar modstrid mellem bestræbelserne fra lovgivningsmagtens side bl.a. med eksportpakken på at ekspandere eksportvirksomhederne og så resultatet i sagen om Dansk Supermarked A/S, hvor selskabet blev nægtet fradrag for udgifter i forbindelse med etableringen af nye supermarkeder i England. Det fører til et urimeligt resultat og dækker ikke over noget reelt indhold at henvise til, at udgiften er afholdt uden for virksomhedens naturlige rammer.

Ophævelse af sontringen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke fradragsberettigede anlægs-/etableringsomkostninger vil desuden medføre en betydelig administrativ lettelse og være særdeles procesbesparende.

5.3. Konsekvenser af Skattelovrådets tese.

5.3.1. Generelt.

Som nævnt ovenfor i afsnit 5.1. er det Skattelovrådets opfattelse, at der bør opstilles et nyt driftsomkostningsbegreb: At alle erhvervsmæssige udgifter skal kunne fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsretten.

5.3.2. Udgifterne skal være erhvervsmæssige.

5.3.2.1. Ikke karakter af udgifter til privatforbrug.

For at en udgift kan anses for erhvervsmæssig må den for det første ikke være udtryk for privat forbrug. Skattelovrådet foreslår ikke nogen ændring heraf, jf. om gældende ret ovenfor i afsnit 4.1.

Skattelovrådets forslag til ændring af driftsomkostningsbegrebet medfører således ikke direkte nogen ændring af sontringen mellem driftsomkostninger og udgifter til privatforbrug. Men ændringen af driftsomkostningsbegrebet, således at der også skal indrømmes fradrag for de udgifter, som efter gældende ret kvalificeres som ikke fradragsberettigede etablerings-/anlægsudgifter, vil indirekte kunne få betydning for sontringen mellem driftsomkostninger og udgifter til privatforbrug.

I praksis findes adskillige tilfælde, hvor fradragsret er nægtet med en begrundelse, der kan dække over både et privatforbrugssynspunkt og et etablerings-/anlægssynspunkt.

Som et eksempel kan nævnes Højesterets dom i Tf S 1985.438 om fradrag for incassoomkostninger, som en bygmester havde pådraget sig som følge af, at han ikke havde betalt sin gæld. Såvel landsretten som Højesteret nægtede skatteyderen fradragsret. Landsretten begrundede afgørelsen med, at udgifterne ikke havde direkte relation til den løbende indkomst. Højesteret udtalte, at de omhandlede udgifter ikke kunne anses for naturlige og sædvanlige driftsomkostninger, hvorfor de ikke var fradragsberettigede i medfør af SL S 6 a.

Landsrettens præmisser anvender et etablerings-/anlægssynspunkt, hvilket bl.a. kunne skyldes, at bygmesteren senere var ophørt med virksomheden. Højesterets præmisser er det derimod sværere at indplacere. Efter Skattelovrådets tese vil fradragsret for incassoomkostningerne ikke kunne nægtes med anvendelse af et etablerings- eller anlægssynspunkt. Det forekommer ligeledes anstrengt at nægte fradragsret under henvisning til, at der mangler tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.

Det er ikke muligt i en lovbestemmelse udtømmende at gøre op med, hvornår en udgift har henholdsvis driftsomkostningskarakter og privatforbrugskarakter. Det er ovenfor i kapitel 4.1. redegjort for, at der ved afgørelsen af spørgsmålet må foretages en samlet vurdering, hvorved der lægges vægt på såvel udgiftens art som udgiftens funktion. De hidtidige principper og hidtidig praksis må lægges til grund ved afgørelsen, hvorved der dog må tages hensyn til, at der - hvis Skattelovrådets tese gennemføres - vil opstå flere grænsetilfælde, hvor fradragsretten står og falder med sondringen mellem driftsomkostninger og privatforbrugsudgifter.

F.eks. vil udgiften til rejser med henblik på etablering af ny virksomhed efter gældende ret ofte kunne nægtes fratrullet såvel efter et etableringssynspunkt som efter et privatforbrugssynspunkt. Gennemføres Skat-

telovrådets tese, vil der typisk alene skulle tages stilling til, om der er tale om en privatforbrugsudgift eller ej.

5.3.2.2. Udgifterne skal have tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.

For det andet skal udgiften have tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed, dvs. erhvervelse af skattepligtig indkomst. Skattelovrådet foreslår ikke nogen principiel ændring heri ud over den ændring, der ligger i, at alle erhvervsmæssige udgifter som udgangspunkt skal være fradragsberettigede, jf. om gældende ret ovenfor i afsnit 4.2.3.

Den af Skattelovrådet foreslåede ændring af driftsomkostningsbegrebet medfører således ikke direkte nogen ændring i betingelsen om, at udgiften skal have tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed, for at den kan fradrages som en driftsomkostning.

For en udgift, der efter gældende ret ikke er fradragsberettiget, fordi den har karakter af en etablerings-/anlægsudgift, men som efter skattelovrådets forslag nu kan fradrages, vil den afgørende prøve for spørgsmålet om fradragsret være, om udgiften har den krævede tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Efter gældende ret ville en del af sådanne udgifter blive nægtet fradragsret, allerede fordi de ikke har driftsomkostningskarakter, men karakter af etablerings- eller anlægsudgifter.

Til illustration af, hvad der ligger i kravet om, at fradragsret er betinget af, at de afholdte udgifter har tilknytning til erhvervelsen af skattepligtig indkomst, kan Højesterets dom refereret TfS 1990,218 fremhæves.

Sagen drejede sig om fradrag for en forsikringspræmie vedrørende driftsbygningerne på en landbrugsejendom. Ejeren af landbrugsejendommen var ophørt med at drive landbrugsvirksomhed fra ejendommen, da dette vi-

ste sig urentabelt. Han forpagtede ejendommen bort, dog således at en væsentlig del af driftsbygningerne ikke var omfattet af forpagtningskontrakten, hvorfor denne del af driftsbygningerne lå ubenyttede hen. Skattemyndighederne indrømmede kun fradrag for den del af forsikringspræmien, der kunne henføres til de benyttede bygninger.

Skatteyderen påberåbte sig til støtte for fradragsret i første række SL S 6 e, hvorefter der er fradrag for udgifter til forsikring, idet han mente, at jorden sammen med bygningerne udgjorde en driftsmæssig enhed, som afkastede indtægter i form af forpagtningsafgiften.

I anden række gjorde skatteyderen gældende, at der skulle indrømmes fradragsret i medfør af SL S 6 a, idet forsikringspræmien måtte anses som en driftsomkostning ved bortforpagtningen. I den forbindelse gjorde han for landsretten gældende, at ejeren af en landbrugsejendom efter landbrugslovgivningen har pligt til at bevare og vedligeholde bygningerne, selv om jorden er bortforpagtet, hvorved han også henviste til, at det i pantebrevene er bestemt, at pantedeбитор skal holde pantet brandforsikret.

Landsretten gav Skatteministeriet medhold og i præmisserne hedder det bl.a.: "Gammelvinds pligter over for panthaverne i ejendommen og hans eventuelle pligter efter landbrugslovgivningen findes uden betydning for spørgsmålet om fradragsret for forsikringspræmier".

For Højesteret gjorde skatteyderen ikke gældende, at hans forpligtelser over for forpagteren eller efter landbrugslovgivningen har betydning for spørgsmålet om fradrag for forsikringspræmien.

Tre ud af Højesterets 5 dommere udtalte:

"Efter forpagtningskontrakten indgår driftsbygningerne i så ringe grad i forpagtningsforholdet, at der ikke er grundlag for ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at fradrage hele forsikringspræmien ved-

rørende disse bygninger i forpagtningsafgiften i medfør af SL S 6, stk. 1, litra e_f eller denne bestemmelse i kombination med litra a."

To dommere ville give skatteyderen medhold.

Spørgsmålet vil tillige opstå i alle de egentlige etableringssituationer, hvor der afholdes udgifter, før driften er kommet igang. Ikke mindst vil problemet opstå, når der er tale om forgæves etableringsudgifter.

Det må forventes, at gennemførelse af Skattelovrådets tese vil skabe et øget behov for klarhed omkring, hvornår virksomheden er igang. Udgiften anlægs-/etableringskarakter vil således ikke længere være til hinder for fradrag.

Det er Skattelovrådets opfattelse, at der ikke bør lægges afgørende vægt på de ofte mere eller mindre tilfældige omstændigheder så som om virksomheden har afkastet indtægter, om "dørene har været åbnet", eller om der er modtaget ordrer. Spørgsmålet om igangværende virksomhed bør derimod afhænge af en samlet bedømmelse af, om skatteyderens tiltag fremtræder som seriøse erhvervsmæssige bestræbelser. Dette vil i praksis formentlig betyde en fremrykning af tidspunktet for, hvornår en igangværende aktivitet foreligger og dermed en udvidelse af fradragsmulighederne.

Afholdelse af typiske driftsomkostninger, der ikke tilfører skatteyderen et omsætteligt aktiv så som løn-udgifter eller udgifter til lokaleleje vil være et væsentlig indicium for, at der er tale om seriøse tiltag. I modsætning hertil kan der ikke lægges megen vægt på, at der er sket anskaffelse af et aktiv, der også er velegnet til ikke-erhvervsmæssig aktivitet - f.eks. køb af en skrivemaskine med henblik på start af en **forfatter**-virksomhed.

Hvis de igangsatte tiltag må opgives før end virksomheden har afkastet indtægter må der påhvile skatteyderen en tungere bevisbyrde for, at der var tale om seriøse tiltag og ikke blot dispositioner af privatforbrugs karakter.

Det er ikke muligt i en lovbestemmelse udtømmende at gøre op med, hvad der kræves, for at en udgift opfylder betingelsen om at have tilknytning til erhvervmæssig virksomhed. Ved afgørelsen heraf må de hidtidige principper og hidtidig praksis følges, idet der naturligvis må tages hensyn til, at der er opstået flere grænsetilfælde, hvor dette spørgsmål er afgørende for fradragsmuligheden, såfremt driftsomkostningsbegrebet ændres på den af Skattelovrådet foreslåede måde.

Spørgsmålet om tilknytningen til erhvervmæssig virksomhed vil tildels være sammenfaldende med spørgsmålet, om en udgift har karakter af en privatforbrugsudgift, jf. herom ovenfor i afsnit 5.3.2.1.

5.3.3. Fradragsretten gælder ikke for udgifter, der må anses for tillæg til anskaffessummer for erhvervsaktiver.

Udgifter, der må anses for et tillæg til anskaffessummerne for erhvervsaktiver, vil efter Skattelovrådets tese ikke kunne fradrages, men skal lægges til de pågældende aktivers anskaffessummer, således at de eventuelt kan afskrives efter afskrivningsreglerne for de pågældende erhvervsaktiver, jf. nærmere nedenfor i afsnit 6.2.

5.3.4. Særlige regler for selvstændige erhvervsdrivende

Ovenfor er det berørt, at der i nyere skattelovgivning - navnlig i skattereformen af 1986 - er stærke tendenser til at fastholde nettoindkomstprincippet for skattepligtige, der driver selvstændig erhvervsaktivitet, mens man for alle andre skattepligtige i højere grad nærmer sig en form for bruttobeskatning.

Det vil derfor ikke være i overensstemmelse med denne tendens, hvis udvidelsen af fradragsområdet til

også at omfatte etablerings-/anlægsudgifter tillige skal gælde for andre end skatteydere, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, det vil i det væsentlige sige lønmodtagere.

Skattelovrådet er også opmærksom på, at udvidelsen af fradragsområdet for f.eks. lønmodtagere til også at omfatte etablerings-/anlægsudgifter, vil give anledning til, at en række nye afgrænsningsspørgsmål opstår.

Skattelovrådet er imidlertid som udgangspunkt af den opfattelse, at nettoindkomstbegrebet bør gælde for alle skatteydere - herunder selskaber, selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere - således at udvidelsen af fradragsområdet principielt også skal gælde for alle skatteydere, herunder lønmodtagere, idet det først og fremmest ikke findes rimeligt at forskelsbehandle lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende. Skattelovrådet har herved også henset til, at den meget vanskelige sontring mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende næppe kan tåle den yderligere belastning, som en niefradragsret for selvstændige erhvervsdrivende, men ikke for lønmodtagere, vil medføre.

Såfremt man af politiske grunde ikke ønsker at udvide fradragsretten for lønmodtagere, må det i de enkelte bestemmelser f.eks. i LL § 8 at præciseres, at visse udgiftskategorier kun kan fradrages af skatteydere, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed.

5.4. Fradrag straks eller afskrivning.

5.4.1. Indledning og konklusion.

I gældende ret fradrages driftsomkostninger når de afholdes, mens udgifter til anskaffelse af aktiver afskrives - f.eks. efter reglerne i afskrivningsloven. Anlægs- og etableringsudgifter kan hverken fradrages straks eller afskrives. Dette er udgangspunktet.

I nyere retspraksis er det dog i flere tilfælde antaget, at visse driftsomkostninger ikke kan fradrages når de afholdes, men skal afskrives med hjemmel i SL §

6 a. Som eksempler kan nævnes TfS 1985,6 H (om Nordsøværftets tilskud til udvidelse af sluse), TfS 1987,184 (om bidrag til etablering af gågade) og TfS 1987,315 H (om vognmandsvirksomhedsindskud til erhvervelse af ret til ny parkeringsplads).

Efter disse domme har man i ikke ganske få tilfælde accepteret afskrivningsret af udgifter der formentlig ikke tidligere kunne fradrages eller afskrives, eksempelvis udgifter til etablering af udskibningsanlæg og udvidelse af sejltrede.

Der er imidlertid fortsat en række tilfælde, der er beslægtet med de tilfælde, hvori der er indrømmet afskrivningsret, hvor domstolene både nægter fradragsret og afskrivningsret, se for eksempel den ovenfor omtalte kendelse i TfS 1990,193 om udgifter til indgåelse af en ny lejekontrakt ved flytning af en købmandsforretning, hvor der var lige så megen grund til at indrømme afskrivningsret som i TfS 1985,6.H (Nordsøværftet).

Praksis er således diffus, såvel når der er tale om at afgrænse de afskrivningsberettigede driftsomkostninger overfor ikke afskrivningsberettigede etablerings-/anlægsudgifter, som når der er tale om at afgrænse de afskrivningsberettigede driftsomkostninger overfor de fradragsberettigede driftsomkostninger.

Skattelovrådet mener ikke, at retsstillingen, hvorefter visse driftsudgifter ikke kan fradrages men afskrives er rimelig og hensigtsmæssig. Sondringen er lige så vanskelig at operere med som sondringen mellem driftsomkostninger, der kan fradrages, og ikke fradragsberettigede anlægs- og etableringsomkostninger.

Efter Skattelovrådets tese kan også udgifter af anlægs- eller etableringskarakter fradrages. Spørgsmålet er herefter, om fradraget i alle tilfælde skal/kan ske straks, eller om visse udgifter kan/skal fradrages over en periode gennem afskrivning.

I dette afsnit undersøger rådet disse muligheder

og konkluderer, at driftsomkostninger bør kunne fradrag-
ges straks, og at der hverken bør være aktiveringspligt
eller **aktiveringsret**.

5.4.2. Aktivering og afskrivning - **aktiveringspligt** eller aktiveringsret?

De udgifter, der omtales i dette afsnit er alene
udgifter, der ikke medgår til anskaffelse af et aktiv.

Som nævnt er det udgangspunktet, at driftsomkost-
ninger kan fradrages straks.

Skattelovrådets tese indebærer, at også udgifter
af anlægs- og etableringskarakter er driftsomkostnin-
ger, sådanne udgifter kan vedrøre flere års indkomst og
man kunne derfor overveje, om der ikke i sådanne til-
fælde bør ske aktivering og afskrivning over en tilsva-
rende periode.

Rådet er imidlertid nået til det resultat, at også
sådanne udgifter ligesom andre driftsomkostninger altid
bør fradrages i det indkomstår, hvor de afholdes.

Begrundelsen herfor er først og fremmest vanske-
lighederne ved at adskille nogle driftsomkostninger fra
andre. Hvis visse driftsomkostninger skal udskilles til
aktivering og afskrivning, er det nødvendigt, at der
opstilles en sontring mellem forskellige driftsomkost-
ninger. Hvis der således opstilles et krav om afskriv-
ning af visse udgifter, må skatteyderen og ligningsmyn-
dighederne i hvert enkelt tilfælde tage stilling til,
om udgiften opfylder kriteriet for fradrag straks, el-
ler udgiften skal afskrives.

Dette vil være i strid med de intentioner, som lig-
ger bag Skattelovrådets forslag. Det er netop hensigten
at forenkle indkomstopgørelsen og formindske tvivlsmulig-
hederne for dermed at begrænse konflikterne mellem skat-
teyderne og skattemyndighederne og gøre reglerne enkle
at administrere.

At der heller ikke er et voldsomt behov for en så-
dan sontring illustreres af udviklingen af bestemmel-

seme i LL SS 8 B, stk. 1, og 8 C. I disse bestemmelser var der oprindeligt en relativ begrænsning af det beløb, der kunne fradrages, således at større beløb blev henvist til afskrivning. Dette system er nu forladt til fordel for valgfrihed. Uanset omkostningernes størrelse bestemmer den skattepligtige selv, om han ønsker at fradrage de afholdte udgifter straks eller afskrive dem over 5 år med lige store årlige beløb. Man har altså ændret reglerne fra en aktiveringspligt til en aktiveringsret.

I konsekvens heraf har Skattelovrådet overvejet at foreslå regler om aktiveringsret uden aktiveringspligt, det vil sige valgfrihed mellem fradrag straks og afskrivning.

I gældende ret findes sådanne regler i de nævnte bestemmelser i LL SS 8 B og 8 C samt i AL S 3 om småaktiver.

Skattelovrådet mener ikke, at der bør meddeles virksomhederne aktiveringsret, hverken generelt eller for visse udgifter.

En aktiveringsadgang begrænset til anlægs-/etableringsudgifter, der må antages at have længerevarende eller tidsubestemt virkning for virksomhedens driftsresultat, kræver opretholdelse af den sontring, som Skattelovrådet netop foreslår afskaffet, og må derfor forkastes. For at undgå denne sontring måtte en aktiveringsret omfatte alle typer af driftsomkostninger. En aktivering vil i praksis være ensbetydende med en forlængelse af det åremål, hvori negativ indkomst kan fremføres til fradrag i senere positiv indkomst, og vil således være til skatteydernes fordel. Så vidtgående en frihed for virksomhederne til at planlægge deres skattebetalinger kan Skattelovrådet ikke anbefale.

Sammenfattende er det Skattelovrådets opfattelse, at alle udgifter af omkostningskarakter bør fradrages i det indkomstår, hvor de afholdes, og at dette også bør gælde de her omhandlede anlægs- og etableringsudgifter.

5.4.3. Udgifter, der efter gældende ret afskrives med hjemmel i SL S 6 a.

Udover de ovenfor omtalte driftsomkostninger kan visse udgifter fortsat afskrives med hjemmel i SL S 6 a "ordinære afskrivninger". Som eksempler kan nævnes udgifter til ombygning af lejede lokaler og udgifter til opførelse af bygning på lejet grund.

Det er rådets opfattelse, at SL S 6 a bør omhandle de driftsudgifter der kan fradrages straks. Afskrivning af udgifter til anskaffelse af aktiver bør ske med hjemmel i afskrivningsloven eller eventuelt anden lovgivning.

Denne systematik er enklere og mere hensigtsmæssig end den nuværende, hvor afskrivninger hjemles flere steder i lovgivningen.

Eksempelvis bør der altså indføres hjemmel i afskrivningsloven for afskrivning af udgifter til ombygning af lejede lokaler. I den forbindelse må det overvejes, i hvilket tilfælde udgifterne bør aktiveres og afskrives, og i hvilke tilfælde de bør kunne fradrages straks som en driftsomkostning, eksempelvis fordi der ikke opstår noget aktiv, der kan afhændes, fordi lejer ikke har afståelsesret.

5.4.4. Sammenhængen mellem udgiftsfradrag og beskatning af genvundne afskrivninger og driftsomkostninger.

Afholdelsen af en række udgifter kan afspejle sig i en højere værdi af virksomhedens good-will eller eventuelt af andre immaterielle aktiver. Eksempelvis vil rationaliserings- eller reklameudgifter ofte have en positiv effekt på virksomhedens good-will, uden at der dog er nogen nødvendig sammenhæng mellem sådanne udgifter og den pris, som kan opnås ved salg af virksomheden.

I den forbindelse opstår det spørgsmål, om den ud-

videde fradragsadgang, der er en følge af Skattelovrådets tese, som modstykke bør have beskatning i de tilfælde, hvor det senere viser sig, at udgifterne alligevel ikke var "tabt", men i princippet genvindes, typisk som vederlag for good-will i forbindelse med salg af virksomheden.

Fortjeneste ved afståelse af good-will beskattes efter reglerne i SL S 5 a, hvor udgangspunktet er skattefrihed.

Denne retstilstand går tilbage til 1. juli 1982. Før dette tidspunkt blev good-will beskattet på samme måde som andre immaterielle aktiver. Anskaffelsessummen for sådanne aktiver kunne afskrives efter LOSI S 15, og fortjeneste og tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse blev beskattet som udgangspunkt som særlig indkomst efter LOSI S 2.

Når reglerne blev ændret, skyldtes det blandt andet, at opgørelsesreglerne medførte, at beskatningen efter en helhedsbedømmelse i virkeligheden var tabsgivende for statskassen, at sælgers skattefrihed modsvarer af købers manglende afskrivningsadgang (forudsat at køber er dansk skatteyder), og at skattefriheden skal ses i sammenhæng med den principielle skattefrihed for andre anlægsaktiver, navnlig fast ejendom og minoritetsaktier.

Det ligger udenfor Skattelovrådets kommissorium at tage stilling til beskatningen af fortjeneste ved salg af good-will og andre immaterielle aktiver. Det er rådets opfattelse, at rådets tese om fradrag for driftsomkostninger kan gennemføres, uden at der generelt sker ændring af beskatningen på dette område.

Selve udvidelsen af driftsomkostningsbegrebet, som rådet foreslår, behøver ikke føre til indførelse af særlige regler om beskatning af genvundne fradrag for visse typer af udgifter. Det vil hverken være hensigtsmæssigt eller muligt at udsondre en del af driftsomkostningerne til en sådan særlig behandling. I så fald måtte visse driftsomkostninger fortsat adskilles fra andre,

ligesom man i tilfælde af afhændelse af virksomheden måtte gøre op, hvilken del af vederlaget der kan henføres til disse særlige typer af driftsomkostninger - eller opstille andre Specialregler for en beskatning af sådanne udgifter. Efter rådets opfattelse er det ikke muligt at opstille administrerbare regler herom.

Hvis man finder, at der bør indføres beskatningsregler på dette område, kan det efter rådets opfattelse mest hensigtsmæssigt ske i form af en generel good-will-beskatning.

Afsnit 6

Konsekvenser af Skattelovrådets tese for nogle **udgiftstyper.**

6.1. Indledning.

I dette afsnit omtales konsekvenserne af Skattelovrådets tese for nogle forskellige typer af udgifter. Beskrivelsen er ikke udtømmende.

Formålet er at uddybe og forklare Skattelovrådets tese.

Der er ikke taget hensyn til, om der efter den seneste udvikling i gældende ret eventuelt allerede skulle være fradragsret, især fordi fradragsrettens udstrækning fortsat i mange tilfælde er usikker.

Skattelovrådets generelle opfattelse er, at alle skatteydere principielt og i så vid udstrækning som muligt bør behandles efter de samme eller i hvert fald ensartede regler. Det har derfor også været udgangspunktet, at der bør gælde de samme regler for dispositioner mellem skatteydere med fælles interesser, betinget af, at dispositionerne foretages af sædvanlige forretningsmæssige grunde og ikke er foranlediget af interessefællesskabet. Skatteyderne har bevisbyrden for, at dette er tilfældet.

Når der er tale om dispositioner mellem interesseforbundne selskaber indbyrdes og mellem selskaber og deres aktionærer, har Skattelovrådets undersøgelser imidlertid vist, at spørgsmålet om en udvidet fradragsret for driftsomkostninger må ses i sammenhæng med de særlige regler, der gælder for dispositioner mellem sådanne skatteydere. Dette gælder f.eks. reglerne om underskudspverførsel mellem sambeskattede selskaber, om fradrag for tab ved afhændelse af aktier og om beskatning af udbytte og tilskud.

Især reglerne om fradrag for driftstab og driftstilskud ved dispositioner mellem disse skattepligtige indbyrdes må vurderes i sammenhæng med de her nævnte regler. Det skyldes, at disse nært forbundne skattepligtige ofte er villige til at yde tilskud og løbe risici, f.eks. ved at påtage sig kautionsforpligtelser, som skattepligtige uden dette interessefællesskab måske ikke ville påtage sig. Om en disposition er foretaget som et sædvanligt forretningsmæssigt begrundet led i yderens erhvervsmæssige virksomhed, eller begrundet f.eks. i et ønske om at beskytte en investering, er uanset bevisbyrdereregler i praksis nærmest umuligt at afgøre.

En nærmere undersøgelse kan muligvis vise, at det ikke er afgrænsningskriterier som de nævnte, der bør være afgørende for fradragsretten.

I den følgende redegørelse ses der bort fra de særlige tilfælde, hvor der foreligger interessefællesskab af den her nævnte type. Disse tilfælde må efter rådets opfattelse undergives særskilte undersøgelser, som rådet ikke har foretaget.

6.2. Udgifter der afholdes i forbindelse med erhvervelse oa afståelse af erhvervsaktiver.

6.2.1. Rådets forslag.

Udgifter til erhvervelse af aktiver er ikke driftsomkostninger, men anskaffelsessummer. Dette gælder, uanset om aktivet købes eller erhverves på anden måde, eksempelvis ved at skatteyderen opfører fast ejendom eller opbygger maskiner eller andre aktiver til videre salg eller til brug i egen virksomhed. De gældende regler om aktiveringspligt for sådanne udgifter berøres ikke af tesen. I den forbindelse bemærkes, at udgifter til oparbejdelse i virksomheden af good-will og en række andre immaterielle aktiver normalt ikke aktiveres.

Uanset dette behandles en udgift til køb af good-will som en købesum efter samme grundprincipper som købesummer for andre aktiver.

Tilsvarende gælder for udgifter til forbedring af skatteyderens anlægs- og omsætningsaktiver, at disse udgifter er et tillæg til anskaffelsessummen og ikke driftsomkostninger. Ved en eventuel avanceopgørelse ved videresalg efter reglerne i SL S 5 a og de særlige love for visse aktivtyper, kan anskaffelsessummen og forbedringsudgifterne fradrages i afståelsessummen, ligesom anskaffelses- og forbedringsudgifter muligvis kan afskrives. Disse regler går Skattelovrådet ikke nærmere ind på, se afsnit 1.2. om rådets kommissorium.

Tesen har imidlertid gjort det nødvendigt at undersøge behandlingen af de udgifter, der har tilknytning til eller afholdes i forbindelse med erhvervelse og afståelse af erhvervsaktiver, men som ikke er en del af selve anskaffelses- eller afståelsessummen. Som eksempler på sådanne udgifter kan nævnes stempel- og tinglysningsafgifter og lignende omsætningsafgifter, udgifter til rådgivere og mellemmænd i forbindelse med køb og salg, udgifter til fragt og forsikring under transport og opførelse etc. Det er et karakteristisk træk for disse udgifter, at de ikke erlægges til sælger, og at de ikke direkte forbedrer aktivet.

Det er i praksis antaget, at sådanne accessoriske udgifter skal tillægges anskaffelsessummen eller fradrages i afståelsessummen, se nærmere ovenfor afsnit 4.2.1.3. Der findes ikke lovregler om spørgsmålet.

Rådet har overvejet, om og da i hvilket omfang rådets tese bør føre til ændringer i den bestående retstilstand for disse accessoriske udgifter og er nået til det resultat, at den gældende retstilstand som udgangspunkt bør opretholdes.

Som det ses, er kriteriet for afgrænsningen af sådanne udgifter overfor andre erhvervsmæssige udgifter vagt, men der er gennem mange år udviklet en tradition eller en praksis, således at det i dag ligger rimeligt

fast, hvilke typer af udgifter det drejer sig om. I gældende ret er der således ikke de store problemer med at fastslå, hvilke udgifter der er accessoriske.

Rådet forestiller sig, at afgrænsningen bør baseres på denne praksis og i øvrigt ske snævert, således at kun de erhvervsmæssige udgifter, der er oplagt accessoriske til anskaffelsen eller afståelsen, bør tillægges anskaffelsessummen eller fradrages i afståelsessummen.

Det er åbenbart, at presset på sondringen mellem driftsomkostninger og accessoriske udgifter vil blive forøget. Hidtil har sådanne udgifter i grænsetilfælde ofte kunnet nægtes fradrag, enten med den begrundelse, at udgifter var accessoriske, eller fordi der var tale om anlægs- eller etableringsudgifter af anden art. Sidstnævnte mulighed eksisterer ikke længere, hvis rådets tese gennemføres.

Dette bør muligvis føre til en lovgivning om spørgsmålet. Det ville således være nærliggende i afskrivningsloven at præcisere, hvilke udgifter der medregnes til afskrivningsgrundlaget, og tilsvarende i lov om særlig indkomstskat eller i de enkelte avancebeskatningslove at have en bestemmelse om, hvilke udgifter der skal medregnes i anskaffelses- og afståelsessummen. Andre erhvervsmæssige udgifter ville herefter være fradragsberettigede som driftsomkostninger. Rådet anbefaler denne fremgangsmåde, hvis vanskelighederne med afgrænsningen skønnes at blive for store.

Selvom der lovgives, kan nye afgrænsningsvanskeligheder imidlertid ikke undgås.

Eksempelvis kan nævnes udgifter til revisor, advokat og andre rådgivere i forbindelse med ændringer af virksomheders struktur. Hvis de påtænkte strukturændringer ikke gennemføres, er udgifterne fradragsberettigede som driftsomkostninger. Hvis ændringerne derimod gennemføres, f.eks. ved omdannelse af personlig virksomhed til selskab, vil nogle af udgifterne blive anset for accessoriske til overdragelse af virksomhedens aktiver,

fast ejendom, driftsmidler, good-will etc., hvad enten de afholdes af køber eller sælger. For aktionærerne vil andre udgifter være accessoriske til erhvervelsen af aktierne i det ny selskab, mens de udgifter, som selskabet afholder til stiftelse m.v., vil være fradragsberettigede driftsomkostninger.

I et forsøg på at undgå disse skønsmæssige afgrænsningsproblemer har Skattelovrådet overvejet forskellige andre muligheder.

Konklusionen på disse overvejelser er blevet, at rådet på dette grænseområde mellem driftsomkostninger og anskaffelsessummer foretrækker at blive stående ved den kendte retstilstand..

6.2.2. Særligt om forgæves afholdte udgifter.

Det er åbenbart, at også forgæves afholdte erhvervsmæssige udgifter bør være fradragsberettigede efter rådets tese. Når der ikke erhverves noget aktiv, kan man ikke tale om en anskaffelsessum, og udgiften får karakter af en driftsomkostning.

Det er således uden betydning, om det projekterede aktiv ville være afskrivningsberettiget eller ej. Rådets synspunkt er, at fradragsretten er en følge af, at udgiften er erhvervsmæssig, og at den ikke medgår til erhvervelse af et aktiv.

6.3. Etablering af virksomhed. Stiftelse og opløsning af selskaber.

Efter rådets tese er der fradrag for omkostninger, der afholdes for at få en virksomhed i gang. Det kan være udgifter til markedsundersøgelser og til indgåelse f.eks. af direktørkontrakter og lejekontrakter.

Medlemskontingent og indskud i foreninger som betingelse for at kunne påbegynde en forretningsdrift eller opnå visse rettigheder er ligeledes fradragsberettigede, forudsat at der ikke erhverves en omsættelig med-

lemsandel. Hvis andelen kan sælges, foreligger der ikke en driftsomkostning, men vederlag ved erhvervelse af et aktiv.

Selskabers egne udgifter ved stiftelse og opløsning af det pågældende selskab vil ligeledes efter tesen være fradragsberettigede.

Eksempelvis kan nævnes udgifter til etablering af selskaber, herunder gebyr til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, vurderingshonorarer, annonceudgifter og udgifter til revisor og advokat. Det samme gælder moms af honorarer i det omfang, momsen ikke kan fradrages som udgående afgift i momsopgørelsen.

Kapitaltilførselsafgift behandles specielt i kapitel 6.6. Det konkluderes der, at det er en følge af skattelovrådets tese, at sådanne afgifter er fradragsberettigede, med mindre det modsatte besluttes ved lov.

Udgifter ved selskabers likvidation vil ligeledes efter tesen være fradragsberettigede. Sådanne udgifter er ikke private og har klart tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.

Tilsvarende synspunkter kan anvendes for etablering og opløsning af interessentskaber, kommanditselskaber og andre samarbejdsformer. Alle udgifter til etablering og opløsning af sådanne selskaber vil kunne fradrages. Om disse erhvervsmæssige udgifter vedrører driften eller etablering/opløsning af indkomstgrundlaget er efter rådets tese uden betydning for fradragsretten.

I disse tilfælde kan en del af udgifterne vedrøre erhvervelse eller afståelse af aktiver, og sådanne udgifter må tillægges anskaffelsessummen eller fradrages i afståelsessummen. Om dette spørgsmål henvises nærmere til afsnit 6.2. om accessoriske udgifter.

Skattelovrådets synspunkter kan illustreres på den situation, der forelå i Højesterets dom i UfR 1959.69 H (direktør C.J. Kjøller). Kjøller og hans partner havde lige andel i et interessentskab og et aktieselskab. Da partneren ønskede at udtræde af samarbejdet, blev der indgået en aftale om overdragelse af interessentskabets

aktiver til aktieselskabet 09 fordelingen af aktierne i aktieselskabet, hvor Kjøller skulle fortsætte som direktør og bestyrelsesmedlem. Kjøller var imidlertid af den opfattelse, at han var blevet forfordelt ved overenskomsten, idet han ved fordelingen af aktiekapitalen ville miste sin hidtidige ligeberettigede indflydelse på aktieselskabets forhold. Partneren anlagde retssag, der blev forliget. Også dette forlig resulterede i en retssag, som Kjøller måtte hæve som uigennemførlig. Kjøl- lers påstand om fradrag for udgifterne i forbindelse med de førte forhandlinger og retssager blev fra hans side begrundet dels på den måde, at hovedformålet ved udgifternes afholdelse var at sikre og bevare indkom- sten, hvorved han henviste til sin indtægt som direktør og bestyrelsesmedlem i aktieselskabet, dels med henblik på at sikre og bevare sin stilling. Højesteret nægtede fradrag, idet de omhandlede udgifter blev anset for at vedrøre skatteyderens formue og kun indirekte at have betydning for hans indkomst.

Landsretten betegnede de omhandlede udgifter som afholdt under forhandlingerne og retssagerne om opløs- ningen af interessentskabet, og nægtede fradrag, fordi de i overvejende grad må anses for at være afholdt med henblik på opgørelsen af formuemellemværendet mellem sagsøgeren og hans medinteressent.

Efter skattelovrådets opfattelse er udgifterne fra- dragsberettigede, i det omfang de vedrører forhandlin- ger m.v. om opløsning af parternes interessentskab. I det omfang der sker afhændelse af interessentskabets aktiver, må accessoriske udgifter dog fradrages i af- stålsessummen.

I det omfang udgifterne vedrører aktieerhvervelsen og -fordelingen, er de accessoriske hertil og må til- lægges anskaffelsessummen.

6.4. Udgifter til ændring af virksomhedsstruktur og kapitalgrundlag.

De udgifter, som et selskab afholder til ændring af virksomhedens struktur, er efter rådets tese fradragsberettigede. Herved forstås alle ændringer, f.eks. af vedtægter, selskabsstruktur, kapitalforhold m.v.

For vedtægtsændringer gælder fradragsretten, uanset om vedtægtsændringerne er nødvendiggjort af lovændringer eller ej.

Selskabers udgifter til fremskaffelse af deres kapitalgrundlag er ifølge tesen fradragsberettigede. Dette gælder såvel ved stiftelsen som senere ved kapitaludvidelser. Blandt sådanne udgifter kan eksempelvis nævnes udgifter til børsintroduktion. Spørgsmålet uddybes nedenfor i afsnit 6.6. om finansieringsudgifter.

Det er oplagt, at når selskabers udgifter til fremskaffelse af kapitalgrundlaget efter rådets tese vil være fradragsberettigede, gælder det også alle andre udgifter i forbindelse med selskabets kapital, herunder udgifter i forbindelse med udbetaling af aktieudbytte og lignende.

Udgifter, som en aktionær afholder til erhvervelse af aktier, herunder udvidelse af aktiekapitalen, vil typisk være accessoriske, således at de skal tillægges anskaffessummen på de pågældende aktier.

Udgifter til omdannelse af personligt drevet virksomhed til selskab er omtalt ovenfor i afsnit 6.2.

6.5. Udgifter til rådgivere og lignende.

Rådets tese indebærer en udvidet fradragsadgang for udgifter til rådgivere. Det bliver i mange tilfælde ikke længere nødvendigt i hvert enkelt tilfælde at skulle opsplitte regningen i honorarer vedrørende den løbende drift af virksomheden og honorarer, der vedrører rådgivning om andre forhold, såsom f.eks. strukturændringer, uanset om de overvejede ændringer gennemføres eller ej.

Fradragsretten omfatter dog ikke udgifter til oprettelse af testamente, ved separation og skilsmisse m.v., idet rådgivning herom må anses for at være af privat karakter. Da udgifter til rådgivning om planlægning af generationsskifte af selvstændig erhvervsvirksomhed som udgangspunkt er fradragsberettigede, kan der her opstå en vanskelig skønsmæssig afgrænsning af udgifterne.

Rådgiverudgifter i forbindelse med anskaffelse og afståelse af aktiver er som udgangspunkt fradragsberettigede, medmindre de som oplagt accessoriske må tillægges anskaffelsessummen eller fradrages i afståelsessummen for de pågældende aktiver. Også her forestiller Skattelovrådet sig, at kun udgifter, der direkte vedrører selve anskaffelsen eller afståelsen, anses for accessoriske.

Skatterådgivning indgår som et centralt led i rådgivningen om snart sagt alle dispositioner i en virksomhed. I gældende ret er fradragsretten nok så vilkårlig og uklar: Den skatterådgivning, der følger med udarbejdelse af årsregnskab, er fradragsberettiget som andre udgifter hertil og til revision. Det samme gælder skatterådgivning i forbindelse med virksomhedens løbende forretningsmæssige dispositioner. Hvis derimod skatteforhold indgår i overvejelser om virksomhedens fremtidige struktur eller om køb og salg af erhvervsaktiver, er rådgiverudgifter herom ikke fradragsberettigede. Disse regler nødvendiggør tvivlsomme opdelinger af rådgiverregninger.

Efter Skattelovrådets opfattelse er også udgifter til rådgivning om virksomhedens skattemæssige forhold en erhvervsmæssig udgift, der som alle andre erhvervsmæssige udgifter er fradragsberettigede.

Denne opfattelse berører ikke spørgsmålet om udgifter til førelse af skattesager, der er udtrykkeligt lovreguleret i lov om omkostningsdækning i skattesager. Det er et politisk spørgsmål, om sådanne udgifter bør være fradragsberettigede, og rådet stiller ikke forslag

om ændring af disse bestemmelser.

Rådet stiller ej heller forslag om ændring af reglerne om fradrag for udgifter til udfyldelse af selvangivelse.

6.6. Finansieringsudgifter.

I gældende ret er udgifter til optagelse af erhvervsmæssige lån normalt ikke fradragsberettigede som driftsomkostninger, og de kan sædvanligvis heller ikke afskrives, se nærmere ovenfor i afsnit 4.7. Alene renterne og de ydelser, der er omtalt i LL S 8, stk. 3, er fradragsberettigede. Dette synes endog at gælde udgifter til finansiering af vareomsætning, der ellers må siges at ligge i kernen af driftsomkostningsbegrebet.

Dette kan skyldes administrative vanskeligheder med at relatere gælden til den løbende drift af virksomheden. Som bekendt er penge ikke øremærkede. I praksis er der også store vanskeligheder med at afskille erhvervsmæssig og privat gæld. Dette er forlængst erkendt i andre sammenhænge. Problemerne blev i praksis illustreret med vanskelighederne med at administrere forbrugsrenteafgiften og er bl.a. beskrevet i betænkning nr. 949 fra Renteskatteudvalget om den skattemæssige behandling af renter og andet kapitalafkast p. s 13-15 og p. 157 ff, hvor der henvises til tidligere betænkninger om samme spørgsmål. Der henvises tillige til de beslægtede problemer, der er beskrevet i Delrapport om fradragssanering for privatkunders udgifter til finansiel administration afgivet den 14. juni 1990 af et af Skatteministeriet nedsat udvalg.

Skattelovrådet finder, at udgifter til finansiering af en erhvervsmæssig virksomhed er driftsomkostninger, der efter rådets tese ligesom alle andre typer af erhvervsmæssige udgifter er fradragsberettigede. Dette gælder, uanset om lånet anvendes til finansiering af den løbende drift eller til udvidelse af virksomheden eller køb af anlægsaktiver. Der er tale om erhvervsmæs-

sige omkostninger, der som alle andre omkostninger bør kunne fradrages, således at kun nettoindkomsten fra virksomheden i sidste instans beskattes.

Som nævnt er der specielt store administrative vanskeligheder forbundet med at adskille private og erhvervsmæssige udgifter på dette område. Det er særdeles vanskeligt at finde egnede kriterier hertil.

Skattelovrådet har overvejet, om der kan findes en løsning på dette.

Det er nærliggende at benytte et regelsæt, der allerede kendes fra gældende ret. Man kunne derfor tage udgangspunkt i de regler, der gælder om fradrag for kurstab på gæld, der findes i KGL S 5 for så vidt angår lån i danske kroner og i KGL S 6 for lån i fremmed valuta.

KGL S 5 henviser i det væsentlige til SL SS 4-6 og dermed til den praksis, der er opbygget med hjemmel i disse bestemmelser, bl.a. baseret på sondringer mellem ikke-fradragsberettigede anlægs- og etableringsudgifter og fradragsberettigede driftsomkostninger. Denne bestemmelse vil derfor ikke kunne være vejledende.

KGL S 6 indeholder derimod et selvstændigt regelsæt. Grundprincippet er, at beskatning og fradrag afhænger af, om gælden har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Hvis lånet optages af et selskab, er lånet pr. definition erhvervsmæssigt, således at kursgevinst og kurstab medregnes i den skattepligtige indkomst. Optages lånet af en person, kan kurstabet fradrages, hvis det godtgøres, at lånet har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.

Man kunne tænke sig tilsvarende regler anvendt for fradrag for finansieringsudgifter generelt.

I så fald vil de finansieringsudgifter, der afholdes af et selskab, være fradragsberettigede uanset omstændighederne ved optagelsen af lånet. En sådan regel vil være enkel at administrere, og den vil harmonere godt med rådets forslag om fradrag for udgifter til frem-

skaffelse af indskudskapital, da der herefter vil gælde samme regler for fremskaffelse af egenkapital og fremmedkapital.

Finansieringsudgifter, der afholdes af personer, vil efter principperne i KGL S 6 kun være fradragsberettigede, hvis debitor godtgør, at lånet har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Uanset bevisbyrdens placering hos skatteyderen giver denne regel anledning til betydelige vanskeligheder, idet såvel lånets konkrete anvendelse som den erhvervsmæssige virksomheds udstrækning kan give anledning til tvivl.

Hvis debitor benytter virksomhedsskatteordningen, og lånet er omfattet af denne ordning på det tidspunkt, finansieringsudgifterne afholdes, kan man anse dette for at være tilstrækkeligt til at anerkende, at lånet har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Dette vil være i overensstemmelse med princippet i LL S 17 C. For andre erhvervsdrivende personer må spørgsmålet afgøres efter en konkret vurdering af lånets forbindelse med den erhvervsmæssige virksomhed på det tidspunkt, hvor finansieringsudgifterne afholdes.

Efter rådets opfattelse er de foreslåede regler mere hensigtsmæssige end de bestående, om end de ikke kan betegnes som ideelle.

Specielt for de mindre erhvervsdrivende er sondringen mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig gæld problematisk. Man kan spørge, om det er rimeligt at anvende virksomhedsskatteordningen til dette, således at personer, der vælger at benytte virksomhedsskatteordningen, automatisk opnår fradrag for udgifter, som vil kunne nægtes fradrag hos erhvervsdrivende personer, der vælger ikke at benytte denne ordning. Disse personer får kun fradrag, hvis de kan bevise, at gælden har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed.

Det må her tages i betragtning, at det for finansieringsudgifter er særligt vanskeligt at finde egnede kriterier som følge af de store - og i virkeligheden i nogle tilfælde uløselige - problemer med at adskille erhvervsmæssig og privat gæld. Det har også influeret

på rådets overvejelser, at lovgivningsmagten allerede i LL S 17 C har tillagt anvendelsen af virksomhedsskatteordningen betydning ved spørgsmålet om fradrag af driftsomkostninger eller ikke.

Også her er forslaget ikke ideelt, men fordelene større end de ulemper, der er forbundet med, at klart erhvervsmæssige udgifter i gældende ret ikke kan fradrages.

På dette område som for andre typer af udgifter består den mulighed ved lov at udelukke fradragsretten for disse erhvervsmæssige udgifter eller en del af dem, hvis dette skønnes ønskeligt af fiskale eller andre politiske grunde. Eksempelvis kunne nævnes stempeludgifter. Skattelovrådet foreslår ikke noget sådant, men gør dog opmærksom på, at de ikke-fradragsberettigede finansieringsudgifter i dag må antages at udgøre betragtelige beløb.

6.7. Driftstab.

6.7.1. Indledning.

I dette afsnit undersøges først i afsnit 6.7.2., om skattelovrådets tese om fradrag for alle erhvervsmæssige udgifter også bør anvendes på de driftstab, der opstår, når virksomheden påføres en uventet gældsforpligtelse, dvs. tab i form af nye passiver. Konklusionen er, at tesen uden vanskelighed kan anvendes direkte. Dette er ikke overraskende i betragtning af, at der er betydelige ligheder mellem omkostninger og tab af denne karakter.

Dernæst undersøges i afsnit 6.7.3. tab, der opstår ved forringelse eller ødelæggelse af aktiver, der anvendes erhvervsmæssigt. Disse tab behandles i gældende ret i det væsentlige efter de samme principper, som gælder for tab ved afståelse af de pågældende aktiver, dvs.

med udgangspunkt i SL S 5 a suppleret med de særlige love om forskellige typer af aktiver. Skattelovrådet foreslår ingen ændring heri.

På grænsen mellem tab ved opståen af nye passiver og tab på aktiver ligger tab på udlån og kaution, der ydes som led i en erhvervsmæssig virksomhed. Disse særlige typer af driftstab overvejes nedenfor i afsnit 6.7.4. i lyset af rådets tese og set i sammenhæng med kursgevinstlovens regler.

6.7.2. Tab i form af nye passiver.

Efter Skattelovrådets tese skal alle erhvervsmæssige omkostninger kunne fradrages i indkomstopgørelsen medmindre særskilte lovregler udelukker fradragsretten.

I overensstemmelse hermed finder rådet, at tab, der lides i tilknytning til virksomheden og dens drift, som udgangspunkt bør kunne fradrages. Om der er tale om en omkostning eller et tab, er principielt uden betydning. Det afgørende er, om udgiften er erhvervsmæssig.

Forskellen mellem en omkostning og et tab ligger deri, at en omkostning normalt er udslag af en beslutning om at afholde en udgift, mens et tab opstår ufriwilligt. Der kan også lægges vægt på udgifternes større eller mindre forudberegnelighed. Udgifterne kan imidlertid være af ganske samme karakter og have samme funktion i den skattepligtiges økonomi, således at sondringen nærmest bliver et spil om ord.

Som et eksempel på, at det kan være nok så tilfældigt, om man vil kalde en udgift for en omkostning eller et tab, kan nævnes de tidligere omtalte forgæves afholdte projekteringsudgifter.

Som et andet eksempel kan nævnes retssagsudgifter. Hvis den skattepligtige beslutter sig til at anlægge en retssag, risikerer han at komme til at afholde sagsomkostninger. Disse udgifter kan efter behag karakteriseres som driftsomkostninger eller som driftstab. Ka-

rakteristikken bør være uden enhver betydning for fradragsretten. Det centrale er derimod, om retssagen vedrører erhvervsmæssige forhold eller ej.

Som et tredje eksempel kan nævnes erstatning til en kunde eller en klient. Pålægges eller idømmes den skattepligtige erstatning som følge af uforsvarlig adfærd, har beløbet karakter af et tab. Betaler den pågældende derimod pr. kulance uden at være forpligtet til det, er der snarere tale om en omkostning.

Fradragsretten bør ikke afhænge af den større eller mindre frivillighed, som erstatningsbetalingen hviler på, men derimod af, om betalingen sker som følge af eller som led i den pågældende erhvervsmæssige virksomhed.

Efter Skattelovrådets tese frigøres den skattemæssige behandling også for driftstabs vedkommende fra sondringen mellem drift og anlæg. Udgangspunktet er det samme, uanset om der foreligger tab eller omkostninger. Hvis tabet opstår som et led i en igangværende virksomhed, er der efter tesen fradrag uden hensyn til, om den tabsforvoldende disposition blev foretaget med henblik på at udvide virksomheden ud over de hidtidige rammer. Eksempelvis kan nævnes, at procesomkostninger, der vedrører den erhvervsmæssige virksomhed, efter tesen er fradragsberettigede, uanset om omkostningerne relaterer sig til allerede erhvervede indtægter eller til indkomstgrundlaget og den fremtidige indkomst.

Ligesom forgæves afholdte projekteringsudgifter bør erstatningsudgifter for uberettiget annullation af aftaler om køb af aktiver m.v. behandles efter almindelige omkostningssynspunkter og således uafhængigt af sondringen mellem drift og anlæg. Hvis annullationen af aftalen er begrundet i et hensyn til virksomheden, vil der efter tesen være fradrag, uanset om der er tale om køb af et anlægs- eller et omsætningsaktiv, cfr. LSR 1984.134 om en gårdejer, der på grund af en driftsomlægning annullerede en indgået aftale om køb af en silo, og som blev nægtet fradrag for den heraf følgende erstatning.

Som andre eksempler på tilfælde, hvor der efter Skattelovrådets tese vil være fradrag for tab, kan nævnes LSR 1959.145, refereret ovenfor i afsnit 4.5.3.2. En grosserer blev nægtet fradrag for en erstatning, som han måtte udrede til en lejer af et skib. Skibet var bestilt, men blev aldrig leveret, uden at dette skyldtes grossererens forhold.

I en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse af 9. oktober 1986, refereret i afsnit 4.5.3.2., blev en skatteyder, der ved overtrædelse af en konkurrenceklausul i forbindelse med etablering af selvstændig virksomhed blev pålagt bod og erstatning, nægtet fradrag for disse udgifter. Efter rådets forslag vil sådanne udgifter kunne fradrages.

Dette gælder også under de omstændigheder, der forelå i LSR 1985.21, hvor erstatning grundet annullation af en ordre om varekøb, der blev afgivet, før end skatteyderen besluttede at opgive driften af den endnu ikke påbegyndte virksomhed, blev nægtet fradrag.

I konsekvens af Skattelovrådets opfattelse, hvor efter tab og omkostninger principielt behandles ens, bør der ikke stilles krav om en særlig driftsrisiko, således som det sker i gældende ret. Rådet går ind for at erstatte det nugældende driftsrisikokriterium med en almindelig regel om fradrag, når tabet kan anses for pådraget som et led i driften af en virksomhed, uden at den skattepligtige behøver at påvise en speciel tilknytning, fordi der er tale om et tab. Hvis der er tvivl om, hvorvidt tabet har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed eller er af privat karakter, har den skattepligtige som hidtil bevisbyrden. Ved denne vurdering kan tabets størrelse være et moment blandt andre.

Rådet mener, at fradragsretten heller ikke bør afhænge af moralske vurderinger, der som nævnt i afsnit 4.5. synes at spille en ikke ubetydelig rolle under den

nugældende retstilstand, hvor der i øvrigt ikke findes nogen konsekvent linie.

Der kan være forskel på ansvar i kontrakt og ansvar udenfor kontrakt. Hvis ansvaret opstår som følge af et "aftalebrud^{1*} (i kontrakt) i forbindelse med den erhvervsmæssige aktivitet, er erstatningen og dermed tabet som udgangspunkt fradragsberettiget. Dette synes allerede at være gældende under den nuværende retstilstand for så vidt angår erstatningsudgifter i forbindelse med vareomsætning (ansvar for mangler og forsinkelse m.v.). Der synes derimod at blive anlagt en strengere vurdering af f.eks. advokaters og revisorers rådgiveransvar, uanset at der også her er tale om mangler ved en leveret ydelse. Efter Skattelovrådets tese er der også i disse tilfælde fradrag for sådanne tab ligesom for tab i forbindelse med vareomsætning, håndværkerfejl m.v.

Hvis ansvaret ikke opstår i forbindelse med et erhvervsmæssigt aftalebrud, men blot er en overtrædelse af handlefrihedens almindelige grænser (ansvar udenfor kontrakt), vil der efter tesen kun være fradrag, hvis tabet er opstået som et led i den erhvervsmæssige virksomhed. Ansvar uden for kontrakt vil ofte være fjernere forbundet med virksomheden end ansvar for krænkelse af forpligtelser, der hænger sammen med den indtægtsgivende aftale. Dette kan få betydning for vurderingen af, om der foreligger en erhvervsmæssig udgift eller ej.

Tab, forårsaget af forsætlig skadesforvoldelse, vil kun være fradragsberettiget, hvis skadesforvoldelsen sker som led i driften af en erhvervsmæssig virksomhed. Det er en konsekvens af tesen, at også sådanne tab kunne være fradragsberettigede. Skal tab ved forsætlig skadesforvoldelse altid nægtes fradrag, bør dette fremgå af loven.

Tab, foranlediget af uagtsomhed, vil efter tesen være fradragsberettigede, når handlingen er udført som et led i den indtægtsgivende virksomhed. Dette gælder

også erstatning som følge af uagtsomme strafbare handlinger. Mens bøder som en strafferetlig sanktion ikke kan og ej heller bør kunne fradrages, jf. nærmere nedenfor afsnit 7.3. om omkostninger uden fradrag, gælder dette næppe erstatning. Graden af strafværdighed må afgøres med straffen og ikke influere på fradragsretten, der som nævnt efter tesen alene vil afhænge af, om udgiften er erhvervsmæssig, og ikke af moralske vurderinger.

Ifølge praksis er tab ved besvigelser fra ansattes side fradragsberettigede, men som udgangspunkt ikke tab fra ikke-ansattes besvigelser. Hvis besvigelsen har tilknytning til driften af en virksomhed, følger det af tesen, at tabet kan fradrages.

I interessentskabsforhold er der fradrag for tab, der lides, fordi en medinteressent ikke kan betale sin del af interessentskabets underskud eller af fællesskabets kreditorer i øvrigt. Tab som følge af tilladelse til (over)træk i virksomheden er ikke en erhvervsmæssig udgift og er derfor ikke fradragsberettiget, mens tab som følge af solidarisk hæftelse som regel er fradragsberettiget, jf. TfS 1987,59 H. Fradragsret indrømmes således, selv om medinteressenten sædvanligvis i en periode vil have fratrasket sin del af interessentskabets underskud i den skattepligtige indkomst.

Efter Skattelovrådets tese vil fradragsadgangen udelukkende afhænge af, om tabet har tilknytning til den erhvervsvirksomhed, som den tabslidende deltager er medej af. Hvis tabet er udslag af dispositioner af privat karakter, som eksempelvis tilladelse til overtræk ofte vil være, er tabet ikke fradragsberettiget. Hvis derimod tabet er foranlediget af driften af interessentskabet eller i øvrigt alene skyldes deltagelsen i denne virksomhed, er det efter tesen ligegyldigt, hvorledes tabet er opstået.

Tilsvarende gælder, når tabet hviler på en kaution,

som en kommanditist har afgivet for medkommanditistens hæftelse overfor kommanditselskabet eller dets kreditorer. Disse situationer adskiller sig ikke fra andre tilfælde af tab på kaution i forretningsmæssige forhold, jf. nærmere nedenfor afsnit 6.7.4.

6.7.3. Tab ved skade på aktiver.

I modsætning til de ovenfor nævnte driftstab foreslår Skattelovrådet ingen ændringer for så vidt angår tab ved skade og lignende på aktiver. Sådanne tab bør fortsat behandles med udgangspunkt i SL S 5 a, suppleret med de særlige bestemmelser for forskellige typer af aktiver, f.eks. i afskrivningsloven, ejendomsbeskatningsloven og aktiebeskatningsloven - alt i overensstemmelse med den hidtidige fortolkning af disse regler.

Der vil således fortsat eksistere visse tab på anlægsaktiver, som på trods af aktivets erhvervsmæssige karakter ikke kan fratrækkes.

6.7.4. Udlån oa kaution som led i driften af en virksomhed.

Det har hidtil været praksis, at tab på udlån og kaution, der ydes til en aftager eller leverandør som led i driften af en erhvervsmæssig virksomhed, er fradragsberettiget. Dette vil naturligvis gælde, hvis den pågældende erhvervsdrivende driver pengenering, jf. KGL SS 2 og 3, men gælder også, selv om den pågældende ikke driver sådan virksomhed, når udlånet eller kautionen skal ses som et led i det forretningsmæssige mellemværende med den pågældende.

Udlån og kaution vil ofte være alternativer og ofte alternativer til anden finansiering, f.eks. til en varekredit.

Spørgsmålet er, om Skattelovrådets tese medfører, at der indrømmes fradrag for tab på udlån og kaution

m.v. i alle de tilfælde, hvor udlånet eller påtageisen af kautionen sker som et led i driften af en erhvervsmæssig virksomhed, dvs. uanset om långiver/kautionist via dispositionen har haft til hensigt at udvide en bestående eller etablere en helt ny virksomhed.

Som hidtil kan fradragsret kun komme på tale, når udlånet og kautionen sker som led i driften af långiverens/kautionistens egen virksomhed.

Under den forudsætning er der efter rådets tese fradrag for tab. Ej heller her bør der stilles krav om en særligt kvalificeret sammenhæng med driften af långiverens/kautionistens virksomhed. Det behøver således ikke at være sædvanligt at kautionere eller foretage udlån mellem forretningsforbindelser i den pågældende branche. Eksempelvis bør en advokats tab på kaution, påtaget overfor en klient, ikke bedømmes anderledes end kautionstab, som en kaffegrosserer lider på kaution overfor en restauratør.

Efter rådets opfattelse bør denne fradragsret såvel som den formodentlig bestående fradragsadgang efter gældende ret hjemles direkte i loven, jf. nærmere nedenfor i afsnit 8.4.

Hvis der er andet end forretningsmæssig forbindelse mellem kreditor/kautionist og debitor/hovedmand, må der fortsat anlægges en skærpet bedømmelse af, om der foreligger en driftsmæssig begrundelse for dispositionen.

Som nævnt indledningvis er det Skattelovrådets opfattelse, at fradragsretten for driftstab mellem interesseforbundne selskaber og mellem selskaber og deres aktionærer må betragtes i lyset af i øvrigt eksisterende særregler på dette område, se afsnit 6.1.

Udlån og kaution til et selskab, hvori långiver/kautionist har ejerinteresser, vil så godt som altid være influeret af denne interesse, også hvor udlånet eller kautionen kan begrundes i långiverens/kautionistens egen virksomhed. Det vil sædvanligvis ikke være muligt

at adskille interessen for investeringen fra interessen for den virksomhed, der drives af långiveren/kautionssten. Heraf følger, at det i almindelighed ikke vil være muligt at opnå fradrag for tab i sådanne tilfælde.

6.7.5. Tab på fordringer i udenlandsk valuta.

Det følger af S 6 i KGL, at selskaber (og fonde m.v.) undtagelsesfrit vil have fradrag for tab på kaudition, hvis regresfordringen er i fremmed valuta. Det afgørende for, om en fordring er i fremmed valuta, er ifølge punkt 57 i cirkulæret til kursgevinstloven, om en fordring er i fremmed mønt.

Andre skattepligtige, dvs. personer og dødsboer, har fradrag for tab på fordringer i udenlandsk valuta, når det godtgøres, at fordringen har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Bedømmelsen heraf er en fortsættelse af hidtidig praksis vedrørende LL S 8 D. Det er ifølge denne praksis for erhvervsdrivende uden betydning, om fordringen vedrører drifts- eller anlægsformuen. Det afgørende er alene, om fordringen er opstået/erhvervet som led i den indkomstskabende aktivitet. En kaudition, der påtages med henblik på at påbegyn- de drift indenfor helt nye forretningsområder, således at der efter en anlægstragning er tale om nyetablering (udvidelse af næring eller drift), har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed, og et kurstab på regresfordringen vil derfor være fradragsberettiget, hvis den er i fremmed valuta.

Det falder udenfor rammerne af nærværende redegørelse at tage stilling til reglerne om beskatning af kursgevinster og kurstab på fordringer og gæld i udenlandsk valuta. Skattelovrådet finder dog anledning til at bemærke, at den forskelsbehandling, der er indført ved KGL S 6, ikke forekommer hensigtsmæssig i relation til driftstab. Såvel i tilfælde af udlån som sikkerhedsstillelse forekommer det vanskeligt at se den reelle

begrundelse for, at fradragsretten for tab på fordringer i indenlandsk valuta begrænses, når der i erhvervsmæssig sammenhæng altid er fradragsret for tab på fordringer i udenlandsk valuta. Der kan i øvrigt ikke ses bort fra, at der i et vist omfang herved åbnes mulighed for misbrug ved dispositioner mellem interesseforbundne skattesubjekter.

6.8. Faglitteratur m.v.

Som nævnt i afsnit 4.3. behandles udgifter til køb af faglitteratur i gældende ret efter almindelige omkostningssynspunkter, og hjemlen for fradrag skal derfor søges i SL S 6 a.

Skattelovrådets tese indebærer som nævnt, at anskaffelsessummer for omsættelige aktiver ikke skal behandles som driftsomkostninger, men derimod eventuelt skal henvises til afskrivning efter regler i særlovgivningen. Udgift til køb af faglitteratur, herunder såvel bøger som tidsskrifter, er et eksempel på, at tesen rent systematisk fører til en anderledes skattemæssig behandling, vel at mærke uden de helt store konsekvenser for spørgsmålet om fradrag eller ej.

Det er som tidligere nævnt (afsnit 5.4.3.) Skattelovrådets opfattelse, at alle afskrivningsregler bør samles i afskrivningsloven. For så vidt angår de her omtalte udgifter, synes der efter rådets opfattelse allerede at være hjemmel til afskrivning i de eksisterende regler i afskrivningslovens afsnit I og II om driftsmidler og driftsinventar. Hverken ordlyden af lovens S 1 eller forarbejderne til loven synes at udelukke, at faglitteratur behandles efter disse regler. Selve det forhold, at faglitteratur ud over en værdiforringelse som følge af selve brugen tillige undergår en værdiforringelse i form af, at indholdet forældes, synes heller ikke at kunne begrunde, at udgifterne falder uden for afskrivningslovens anvendelsesområde. Forholdet adskil-

ler sig desuden ikke væsentligt fra den værdiforringelse, der indtræder af f.eks. regnemaskiner og EDB-udstyr.

For det tilfælde, at afskrivningsloven på trods af det anførte måtte vise sig ikke at indeholde den fornødne hjemmel, foreslår Skattelovrådet, at der foretages en ændring af afskrivningsloven, således at der åbnes mulighed for afskrivning efter saldoprincippet på erhvervsmæssig anskaffelse af faglitteratur.

I praksis vil overgangen til anvendelse af afskrivningslovens regler næppe få større betydning for fradragsmulighederne. Dette skyldes, at langt de fleste anskaffelser vil falde ind under "småaktivreglen" og dermed være fuldt fradragsberettigede i afholdelsesåret. Der vil dog blive tale om en vis udvidelse af fradragsmulighederne, for så vidt angår de situationer, hvor fradrag nægtes med henvisning til et anlægs-/etableringssynspunkt, f.eks. ved anlæg af bibliotek. En traditionel anlægs-/etableringsbetragtning vil således ikke kunne begrunde udelukkelse af afskrivningsadgang på erhvervsmæssige anskaffelser.

Overgangen til anvendelse af afskrivningsloven stiller krav om særregler til løsning af de overgangsproblemer, som vil opstå. Af hensyn til arbejdets omfang har rådet besluttet at afstå fra at foretage en nærmere undersøgelse af disse rent tekniske problemer.

Af hensyn til systematikken skal det blot nævnes, at Skattelovrådets tese indebærer, at de øvrige tilfælde af anskaffelse af aktiver, som hidtil er blevet behandlet med udgangspunkt i en sædvanlig driftsomkostningsbetragtning efter SL S 6 a, tillige skal overgå til afskrivning. Som eksempler kan nævnes udgifter til anskaffelse af software og grammofonplader, i det omfang, disse udgifter i dag behandles efter SL § 6 a.

6.9. Skatter og afgifter.

Skattelovrådets hovedsynspunkt om fradragsret for erhvervsmæssige udgifter finder også anvendelse på udgifter til skatter og afgifter m.v. Selve det forhold, at der er tale om en skat eller en afgift, kan ikke begrunde en særlig bedømmelse i relation til spørgsmålet om omkostningsfradrag.

Dette er i vid udstrækning i overensstemmelse med gældende ret, se afsnit 4.6. Moms, der ikke afløftes i udgående afgift, elafgift til opvarmning af produktionslokaler, årsafgift til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Fondsregistret samt arbejdsmarkedsbidrag er eksempler på skatter og afgifter, der også efter gældende regler er fradragsberettigede som driftsudgifter.

Ligesom i gældende ret kan der være tale om at behandle en afgift som en del af købesummen for eller et fradrag i afståelsessummen for et aktiv, f.eks. stempel og tinglysningsgebyr ved køb af fast ejendom og registreringsafgift og moms på biler. Debtors udgifter til stempeling af pantebreve og gældsbreve må behandles som andre finansieringsudgifter, se afsnit 6.10.

De særlige lovbestemmelser om udelukkelse af fradrag eksempelvis for personlige skatter og selskabsskatter, procenttillæg efter kildeskatteloven og morarenter foreslås ikke ændret.

Tilbage er nogle få tilfælde, hvor skatter og afgifter hidtil er nægtet fradrag ud fra et anlægs- eller etableringssynspunkt. Her fører Skattelovrådets tese til fradrag. Eksempelvis vil engangsafgifter i forbindelse med registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og i Fondsregistret kunne fradrages på linie med andre etableringsudgifter. Det samme gælder udgifter til stempeling af erhvervslejekontrakter.

Den hidtidige faste praksis, hvorefter der nægtes fradrag for kapitaltilførselsafgift, vil efter rådets tese ikke længere kunne opretholdes. Selskabet betaler

denne afgift ved stiftelsen og ved senere kapitaludvidelser, og der er intet grundlag for ikke at anse afgiften som en driftsomkostning på linie med andre stiftelses- og anlægsudgifter, når der ikke længere kan henvises til, at udgiften vedrører "kapitalgrundlaget" eller "indkomstgrundlaget" og ikke den løbende indkomst.

Indrømmelse af fradrag vil ikke være i strid med det EF-direktiv, der pålagde Danmark at indføre kapitaltilførselsafgiften. Tværtimod er udgiften fradragsberettiget i flere EF-lande.

Hvis det f.eks. af fiscale grunde ikke ønskes, at kapitaltilførselsafgiften skal kunne fradrages i den skattepligtige indkomst, må dette fremgå udtrykkeligt af loven, såfremt rådets forslag i øvrigt gennemføres.

Afsnit 7

Omkostninger uden fradrag

7.1. Indledning og sammenfatning»

Udgangspunktet for Skattelovrådet er som beskrevet, at alle erhvervsmæssige udgifter bør være fradragsberettigede. Det har imidlertid vist sig, at denne grundsætning ikke kan anvendes i alle tilfælde. I det følgende beskrives forskellige udgiftsarter, hvor resultatet af rådets overvejelser er blevet, at man ikke kan anbefale, at rådets tese anvendes - i hvert fald ikke uden videre. Dette kan skyldes administrative årsager, se således afsnit 7.2. om uddannelsesudgifter, eller udgiftens pønale karakter, se afsnit 7.3. om bøder.

Da det efter rådets forslag skal fremgå af loven, at alle erhvervsmæssige udgifter er fradragsberettigede, bør undtagelserne fra denne hovedregel ligeledes fremgå af loven.

Der kan tænkes andre typer af udgifter, hvor fradragsretten udelukkes ved lov. Incassoomkostninger f.eks. er således efter gældende ret ikke fradragsberettigede, uanset om de vedrører erhvervsmæssig gæld. Hvis denne praksis ønskes opretholdt bør det ske derved, at fradragsretten udelukkes ved lov.

Som et andet eksempel, hvor denne teknik kunne tænkes anvendt, kan nævnes udgifter til erstatning for skadevækkende handlinger, der beror på strafbare eller groft uagtsomme handlinger. Sådanne udgifter vil efter tesen være fradragsberettigede, hvis dispositionerne foretages i forbindelse med den erhvervsmæssige aktivitet, men fradragsretten kan udelukkes ved lov.

7.2. Uddannelsesudgifter.

Skattelovrådet har overvejet, om rådets forslag til ophævelsen af sondringen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede anlægsudgifter også bør have konsekvenser for fradragsretten for uddannelsesudgifter. Konklusionen heraf er blevet, at rådet foreslår den gældende retstilstand indenfor dette område opretholdt.

Dette er åbenbart for så vidt angår udgifter af privatforbrugslignende karakter såsom almen uddannelse og anden generel uddannelse og rejser med et turistmæssigt islæt.

Uddannelsesudgifter, der i gældende ret nægtes fradraget hovedsageligt ud fra et etableringssynspunkt, ville det derimod være naturligt at inddrage under det fradragsberettigede område i takt med andre lignende udgifter af etablerings- og anlægskarakter.

Skattelovrådet har imidlertid ikke ment at kunne foreslå noget sådant.

Uddannelsesudgifterne er en broget mangfoldighed af kurser og undervisning på alle niveauer. Disse udgifter finansieres også ad mange forskellige kanaler. I meget betydelig grad er uddannelse gratis eller næsten gratis, forstået på den måde, at udgifterne eller størsteparten af dem afholdes af det offentlige. I andre tilfælde er det den pågældendes arbejdsgiver eller organisation, der afholder udgifterne helt eller delvis. I atter andre tilfælde må den uddannelsessøgende selv betale.

Værdien af betalt uddannelse beskattes som altovervejende hovedregel ikke hos modtageren.

Undtagelse gælder antagelig kun for kurser uden sammenhæng med den pågældendes aktuelle ansættelsesforhold, hvor betalingen har karakter af maskeret løntillæg.

Tilskud, legater og stipendier, der modtages under uddannelse, er som hovedregel skattepligtig indkomst.

Undtagelse kan dog forekomme, hvor tilskuddet gives til dækning af kursusafgift eller lignende. Tilsvarende gælder for rejselegater, at de ikke beskattes i det omfang, de er medgået til formålet, således at den pågældende alene beskattes af et sparet hjemmeforbrug.

Spørgsmålet om fradrag for uddannelsesudgifter bør ses i sammenhæng med disse spørgsmål om betaling af undervisningen og beskatning af værdien heraf og tillige af tilskud til dækning af udgifterne.

Skattelovrådet mener, at der er brug for en samlet undersøgelse indeholdende en redegørelse for og vurdering af såvel selve betalingsspørgsmålet som de skattemæssige konsekvenser for den uddannelsessøgende. En sådan undersøgelse vil sandsynligvis afsløre dels store forskelle imellem i øvrigt ligeartede forhold, dels mangelfuld sammenhæng i uddannelsesbetalingssystemet. En ændring alene af fradragsadgangen for visse uddannelsesudgifter forekommer på denne baggrund betænkelig.

Uddannelsesudgifternes sammensatte karakter er en faktor, der gør det kompliceret at udvide fradragsretten, fordi det er vanskeligt at beskrive den nye afgrænsning tilstrækkeligt præcist. Dette taler for indtil videre at blive stående ved den begrænsede fradragsret, som findes i den nuværende praksis.

For at ændre reglerne om fradrag taler imidlertid de betydelige vanskeligheder, der er med at afgrænse på den ene side udgifter til ajourføring og vedligeholdelse af den pågældendes viden og til opfyldelse af kravene i den aktuelle stilling overfor på den anden side videreuddannelsesudgifter. Afgrænsningsvanskelighederne bliver imidlertid næppe mindre ved at udvide det fradragsberettigede område til også at omfatte udgifter af etableringskarakter. Grænsen flyttes kun og samtidig mister man den fordel, der ligger i at have en etableret praksis på området.

Konklusionen er således, at rådet går ind for at bevare de hidtil gældende sondringer i relation til fra-

drag for uddannelsesudgifter i den skattepligtige indkomst. Det betyder, at alene udgifter til ajourføring og vedligeholdelse i modsætning til videreuddannelsesudgifter kan fradrages, jf. nærmere afsnit 4.9.

Hvis rådets forslag i afsnit 8 om en lovændring gennemføres, kan uddannelsesudgifter undtages i en særlig lovbestemmelse - se nærmere afsnit 8.3.

7.3. Bøder.

Bøder, som den skattepligtige ifalder overfor offentlige myndigheder, kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst, uanset om de i øvrigt har karakter af omkostninger, jf. afsnit 4.8.1.

Her foreligger et sammenstød af to regelsæt, på den ene side strafferegierne og på den anden side skattereglerne, hvor strafferegiernes formål og virkning fører til det resultat, at straffen ikke bør lempes via et fradrag i den skattepligtige indkomst. Dertil kommer, at bøden ofte udmåles efter handlingens strafværdighed og under hensyn til lovovertræderens økonomiske forhold, idet det tilstræbes, at straffen rammer alle lige hårdt. En fradragsret ville komplicere fastsættelsen af bødens størrelse.

Skattelovrådets tese om fradrag for anlægs- og etableringsudgifter har intet med dette forhold at gøre, og rådet kan i øvrigt tilslutte sig den gældende retstilstand.

Bod af ikke-offentligretlig karakter, f.eks. bod for overenskomststridige handlinger og for overtrædelse af kollegiale regler bør sidestilles med erstatning, uanset om boden fastsættes efter andre principper end udmåling af erstatninger, hvilket også er tendensen i gældende praksis.

Undtagelse kan måske gøres for bøder, idømt af udenlandske myndigheder for forhold, der efter dansk ret ikke er strafbare.

Afsnit 8

Forslag til ændret lovgivning.

8.1. Indledning.

Hovedbestemmelsen om driftsomkostninger findes i SL 6, stk. 1 a og stk. 2, der er sålydende:

Stk. 1:

"Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a. driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger.

Stk. 2

Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden **hen-**syn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde."

Denne bestemmelse har som nævnt været fortolket således, at anlægs-/etableringsudgifter ikke er fradragsberettigede.

Denne snævre fortolkning har nødvendiggjort indførelse af særlige undtagelsesregler, når lovgivningsmagten har fundet fradragsadgangen for begrænset.

Lovgivningsmagten har således gennem særbestemmelser foretaget tilpasning af fradragsreglerne på nogle områder, hvor statsskattelovens regelsæt ikke længere

blev betragtet som tidssvarende. Igennem årene er det sket gennem de midlertidige ligningslove, der nu er blevet til en permanent ligningslov. Der henvises især til de talrige bestemmelser i ligningsloven, som er omtalt foran i afsnit 3.1.9.2.

Denne lovgivningsteknik har medvirket til at cementere den snævre fortolkning af fradragsretten for driftsomkostninger i SL S 6.

Efter Skattelovrådets opfattelse er den modsatte lovgivningsteknik idag mere hensigtsmæssig, nemlig i statsskatteloven og ligningsloven at fastslå som udgangspunkt, at alle erhvervsmæssige udgifter er fradragsberettigede, og så gennem særlige regler begrænse fradragsadgangen for de typer af udgifter, hvor dette ikke findes at burde gælde.

Fordelen ved denne fremgangsmåde er, dels at borgerne har lettere ved at læse og forstå reglerne, når de på denne måde fremgår udtrykkeligt af loven, dels at folketinget, regering og skatteadministration mere direkte må tage stilling til betimeligheden af fradrag eller ej, hvis det ved lov skal vedtages, hvilke udgifter der ikke skal kunne fradrages.

Rådet foreslår, at selve den grundliggende regel i SL S 6 ændres, se nærmere afsnit 8.2.

Når rådet foreslår en ændring af SL S 6, skyldes det først og fremmest, at den foreslåede ændring af driftsomkostningsbegrebet vedrører driftsomkostningsbegrebet generelt uanset arten af de pågældende omkostninger. Det er vigtigt, at denne nyopfattelse af driftsomkostningsbegrebet er dækket af ordene i den centrale bestemmelse i lovgivningen herom. Dette har betydning for retsanvendelsen i administrationen og hos domstolene.

Ganske vist er SL SS 4-6 grundlæggende regler for hele indkomstbegrebet, hvilket naturligt medfører tilbageholdenhed med ændring af bestemmelserne. Lovgivningsteknikken har da også i mange år været den, at ændringer i forhold til SL SS 4-6 skete dels gennem lignings-

loven, dels gennem særlove som f.eks. lov om skattemæssige afskrivninger m.v. og lov om beskattning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Når der imidlertid som her er tale om en generel ændring af driftsomkostningsbegrebet, ser Skattelovrådet ikke nogen grund til at undlade at foretage den naturlige ændring af SL S 6.

En anden årsag til at undlade at ændre i statsskatte-loven kan være, at det kan være vanskeligt at vurdere, om en ændring kan have utilsigtede konsekvenser. Det er efter Skattelovrådets opfattelse ikke tilfældet med den her foreslåede ændring af driftsomkostningsbegrebet.

De mere detaljerede regler, herunder bestemmelser om erhvervsmæssige udgifter, der ikke er fradragsberettigede, foreslås indsat i ligningsloven, f.eks. i LL S 8. Samtidig kan en del bestemmelser om fradrag for visse typer af erhvervsmæssige udgifter ophæves helt eller delvis, fordi udgifterne efter lovændringen vil kunne fradrages efter hovedreglen. Disse ændringer er nærmere omtalt i afsnit 8.3.

8.2. Ændring af statsskatteovens S 6.

Skattelovrådet foreslår, at ordene i SL S 6, stk. 2 "til udvidelse af næring eller drift" udgår, således at stk. 2 fremtidigt er sålydende:

"Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, henlæggelse til **reserve** eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde."

Herved opnås bortfald af den indskrænkning i SL S 6, stk. 1 a, som indeholdes i SL S 6, stk. 2. Udgifter til udvidelse af næring og drift kan herefter fremtidigt fradrages efter SL S 6, stk. 1 a, forudsat at de i øvrigt har karakter af driftsomkostninger.

Rådet har overvejet, om det er nødvendigt med en ændring af ordlyden i SL § 6, stk. 1 a, f.eks. således at der efter "indkomsten" indsættes "eller som i øvrigt vedrører virksomheden og dens drift" eller "eller som i øvrigt afholdes til opfyldelse af virksomhedens formål."

Det er imidlertid tvivlsomt, om sådanne tilføjelser klargør forståelsen. Rådet finder derfor ikke en sådan tilføjelse påkrævet.

Derimod vil det være nødvendigt i bestemmelsen at præcisere, hvis den for fremtiden kun skal gælde selvstændigt erhvervsdrivende. Som nævnt ovenfor i afsnit 5.1. har Skattelovrådet fortrinsvis haft selvstændigt erhvervsdrivende virksomheder og selskaber i tankerne ved sin gennemgang af driftsomkostningsbegrebet. Driftsomkostningsbegrebet i SL § 6 omfatter imidlertid alle skattepligtige og enhver form for indkomst. Det er Skattelovrådets opfattelse, at denne retstilstand bør opretholdes.

Hvis lovgivningsmagten imidlertid af politiske og administrative grunde ønsker en mere begrænset fradragsadgang for ikke-erhvervsdrivende personer, bør dette efter rådets opfattelse fremgå af lovbestemmelsen. En mulig formulering vil være:

"Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a. driftsomkostninger, dvs. de udgifter som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten i en erhvervsmæssig virksomhed, derunder ordinære afskrivninger".

Skattelovrådet forestiller sig, at lovforslaget ledsages af udførlige bemærkninger, som er egnede til at indgå i et cirkulære eller anden vejledning, når loven er vedtaget. Dette skyldes, at der er tale om en lovændring på et generelt abstrakt niveau, hvis forståelse nødvendiggør forklaringer og illustrative eksempler.

Skattelovrådet kan i øvrigt tiltræde den opfattelse, som afskrivningsgruppen har givet udtryk for i betænkning nr. 1031/1985 om forenkling af afskrivningsloven, at alle afskrivningsregler bør samles i afskrivningsloven, se herom f.eks. betænkning p. 172. Da rådet ikke foreslår særlige afskrivningsregler for driftsomkostninger, er konsekvensen af gennemførelsen af afskrivningsgruppens forslag, at ordene "derunder ordinære afskrivninger" kan udgå af SL S 6 a.

8.3. Ændring af ligningsloven.

De mere detaljerede regler bør som nævnt fremgå af ligningsloven, f.eks. LL S 8, idet de nugældende bestemmelser i denne lovbestemmelse i det væsentlige kan ophæves.

§ 8, stk. 1 og 2, kan eksempelvis lyde således:

"Stk. 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, der har tilknytning til skatteyderens erhvervsmæssige eller anden indkomstskabende skattepligtige virksomhed.

Stk. 2. Uanset stk. 1 kan udgifter til anskaffelse m.v. af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom samt immaterielle aktiver kun fradrages eller afskrives efter lov om skattemæssige afskrivninger m.v."

Hvis bestemmelsen kun ønskes anvendt på erhvervsmæssig virksomhed, ændres de sidste halvanden linie i stk. 1 til "erhvervsmæssig virksomhed".

Den valgte formulering forudsætter, at afskrivningsgruppens forslag om at samle alle afskrivningsregler i afskrivningsloven følges.

Den ny grundregel nødvendiggør som nævnt udtrykkelige lovbestemmelser i de tilfælde, hvor erhvervsmæssige udgifter ikke skal kunne fradrages, jf. nærmere afsnit 7.

Eksempelvis kan nævnes, at hvis fradragsadgangen for uddannelsesudgifter skal være den samme som hidtil,

må der indføres en særlig bestemmelse, der eksempelvis kan indsættes som LL § 8, stk. 3, og lyde således:

"Stk. 3. udgifter til undervisning, herunder kurser, kongresser m.v., kan kun fradrages i den skattepligtige indkomst i det omfang, udgiften afholdes enten til ajourføring eller vedligeholdelse af tidligere erhvervet kompetencegivende uddannelse eller i forbindelse med udførelsen af den skattepligtiges virksomhed".

Med denne formulering er der fradrag, uanset om udgiften afholdes af en selvstændigt erhvervsdrivende eller af en lønmodtager. Dette er efter rådets opfattelse i overensstemmelse med den herskende retsstilling - i hvert fald i princippet. Hvis fradragsretten ønskes indskrænket til kun at omfatte selvstændigt erhvervsdrivende, kan de sidste tre ord erstattes med "erhvervsmæssig virksomhed".

Som nævnt flere steder i betænkningen forestiller rådet sig andre mulige, positive lovbestemmelser om udgifter af erhvervsmæssig karakter, som lovgivningsmagten af en eller anden grund ikke finder bør være fradragsberettigede. Eksempelvis kan nævnes bidrag til politiske partier og bøder af pønål karakter.

En række lovbestemmelser vil kunne ophæves. Det gælder de bestemmelser, der igennem årene er indført om fradrag for forskellige typer af erhvervsmæssige udgifter, hvor SL S 6 efter den herskende fortolkning ikke åbnede mulighed for fradrag.

LL S 8, stk. 1 og 2, om fradrag for udgifter til rejser, reklame o.lign. med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår vil kunne ophæves. Disse udgifter vil nu være fradragsberettigede efter lovens hovedbestemmelse.

Bestemmelserne i LL S 8, stk. 3, om fradrag for provisioner og præmier for visse lån, sikring af tilgodehavender eller kaution kan ophæves for erhvervsmæs-

sige finansieringsudgifter. Om bestemmelsen skal opretholdes for andre lån, der ikke er erhvervsmæssige, har rådet ikke taget stilling til.

LL S 8 B, stk. 1, om fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter i tilknytning til den skattepligtiges erhverv kan ophæves. Sådanne udgifter kan efter ændringen af SL S 6 fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, hvis udgifterne er af omkostningskarakter. Muligheden for, at den skattepligtige i stedet kan vælge at afskrive beløbene over 5 indkomstår, vil dog i så fald bortfalde. Udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom behandles som hidtil efter loven om skattemæssige afskrivninger m.v., jf. § 8 B, stk. 3.

Afholdes udgifterne, inden den erhvervsmæssige virksomhed er påbegyndt, vil såvel fradragsret som afskrivningsadgang falde bort. Hvis man ønsker at opretholde en videregående adgang til fradrag end den, der følger af Skattelovrådets tese, må der opretholdes en særbestemmelse herom.

LL S 8 B, stk. 2, kan ligeledes ophæves. Efter denne bestemmelse kan den skattepligtige fradrage udgifter, som afholdes til efterforskning efter råstoffer i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Efter Skattelovrådets tese kan udgifterne fratrækkes fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt.

Bestemmelsens regler om afskrivning over en årrække i de tilfælde, hvor udgifterne er afholdt før den skattepligtige påbegyndte erhvervet, eller hvor de overstiger 30 pct. af den skattepligtiges overskud, bortfalder i så fald, med mindre der indføres en særregel herom.

Efter Skattelovrådets opfattelse er der næppe tilstrækkelig grund til at komplicere regelsættet med de nævnte særregler for forsøgs- og forskningsudgifter og efterforskning efter råstoffer. Det må i den forbindelse tages i betragtning, at rådet finder, at en virksomhed er igang, så snart der er foretaget seriøse disposi-

tioner med henblik på etablering af en indkomstskabende virksomhed. Indskrækningen i fradragsadgangen vil derfor kun have betydning for hobbyvirksomhed, der senere udvikler sig til erhverv. Om der foreligger en hobbyvirksomhed og dermed privat forbrug vil bero på en konkret vurdering. Udgifter til forsøg og forskning og til efterforskning efter råstoffer vil allerede efter deres art sædvanligvis ikke kunne karakteriseres som private. Er sådanne udgifter af større omfang, vil dette i sig selv være et indicium for, at de er erhvervsmæssige og ikke private. I de få tilfælde, hvor der herefter antages at foreligge hobbyvirksomhed, vil der i øvrigt ikke være noget til hinder for at acceptere fradrag i en eventuel senere indkomst for udgifter, afholdt i tidligere indkomstår, når det viser sig, at hobbyvirksomheden resulterer i indtægter. Dette er f.eks. praksis for amatørforfattere.

LL S 8 C om afgifter i anledning af en virksomheds tilslutning til offentligt eller privat ejet anlæg, som har erhvervsmæssig betydning for virksomheden, kan ophæves. Efter Skattelovrådets tese kan sådanne udgifter fuldt ud fradrages i den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori de er afholdt. Den særlige bestemmelse om adgang til afskrivning med lige store årlige beløb over 5 år vil i så fald være bortfaldet, ligesom det er tilfældet med den tilsvarende afskrivningsadgang i LL S 8 B, stk. 1.

De øvrige bestemmelser, der er nævnt i afsnit 3.1.9.2. berøres ikke af ændringen af SL S 6. Dette gælder således LL S 8, stk. 4, om fradragsbegrænsning for repræsentationsudgifter, LL S 8 A om fradrag for gaver til foreninger m.v. og LL S 8 E om landbrugeres udgifter til bjærgning og opbevaring m.v. af halm. Heller ikke LL S 8 G om ekstra fradrag for de udgifter, der afholdes af selskaber i tilknytning til visse fælleseuropæiske forskningsprojekter eller LL S 8 H om visse selskabers fradrag for gaver til almenvelgørende institutioner m.v., der anvender deres midler til forskning, berøres af lovændringerne.

8,4. Et hjemmelproblem i kursgevinstlovens S 4 i relation til fradrag for driftstab ved udlån og kaution.

Ved gennemgangen af de særlige regler om fradrag af driftstab i form af tab på udlån og kaution er Skattelovrådet blevet opmærksom på, at kursgevinstloven utilsigtet synes at have begrænset mulighederne for at opnå fradrag for sådanne tab.

Kursgevinstloven, der er indført med virkning fra indkomståret 1986, omfatter alle krav på penge og indeholder en udtømmende behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld.

Mens der ikke er nogen tvivl om, at kursgevinstloven omfatter tab på udlån, er det mere tvivlsomt, om tab på kaution og anden sikkerhedsstillelse er omfattet af loven. Dette spørgsmål er hverken omtalt i lovens tekst, forarbejderne eller cirkulæret til loven. Det er Skattelovrådets opfattelse, at kautionistens tab ved betaling af hovedmandens gæld er omfattet af loven og må behandles efter samme regler som tab ved udlån.

Før kursgevinstloven blev disse tabstilfælde bedømt efter reglerne i SL SS 4-6. Praksis er beskrevet ovenfor i afsnit 4.5.2.

Efter kursgevinstloven skal hjemmelen for tabsfradraget søges i KGL SS 2-4 og 6. Ifølge KGL S 4 skal gevinst og tab på fordringer, erhvervet som vederlag i næring, medregnes ved indkomstopgørelsen efter SL SS 4-6. Ifølge bemærkningerne til loven er der på dette punkt tale om en uændret videreførelse af statsskatte-lovens regler.

Reglerne om vederlagsnæring har traditionelt været begrænset til tilfælde, hvor en fordring modtages som et alternativ til kontant betaling for en vare eller tjenesteydelse m.v., altså hvor fordringen fremtræder som et skattepligtigt vederlag. Som typiske eksempler på vederlagsnæring kan nævnes sælgerpantebreve og andre

fordringer opstået ved kreditsalg af varer og vederlæggelse af en næringsdrivende ejendomshandler i pantebreve.

Tab på udlån og kaution kan næppe ved en udvidende fortolkning af K6L S 4 omfattes af denne bestemmelse.

Sådanne tab er næppe heller fradragsberettigede efter KGL SS 2 og 3, når der kun er tale om enkeltstående tilfælde og ikke om skatteydere, der i øvrigt driver pengenering.

Ifølge bemærkningerne til loven er der på dette punkt tale om en uændret videreførelse af statsskatte-lovens regler, og det fremgår hverken af bemærkningerne til loven eller Skattedepartementets cirkulære, at der skulle være tilsigtet en sådan indsnævring af fradragsmulighederne for tab på udlån og kaution m.v.

Efter Skattelovrådets opfattelse bør der enten ved et lovgivningsinitiativ eller i form af en tilkendegivelse fra skattemyndighederne opstilles klare retningslinier for løsningen af disse problemer.

Lida Hulgaard
(formand)

Jørgen Jørgensen

Steen Langebæk

Kaj Lotz

Aage Michelsen
(næstformand)

Margrethe Nørgaard

/Kim Munch Lendal

Erik Olsen

Bilag

Resumé af centrale domme, der omtales i betænkningen. Dommene er som hovedregel gengivet i den form, hvori de er offentliggjort i enten UfR eller TfS, med venlig til-ladelse fra redaktionerne.

UfR 1942.335 H - "Skandinavisk Grammofon"

H.D. 10. Februar 1942 i Sag 153/1941*)

Finansministeriet (Kammeradvokaten)

mod

Skandinavisk Grammofon A/S (Landsretssagfører Hjejle).

Skatter II - Skandinavisk Grammofon A/S G havde i sin Selvangivelse i Overskuddet for Regnskabsåret 1935-36 fradraget et Beløb af ca. 12.000 Kr., som det havde be-talt sin Sagfører i Procesudgifter vedrørende en Rets-sag, der var anlagt mod G for at have krænk et Patent ved at indføre og forhandle nogle Radiorør R, og som var afsluttet med det Resultat, at G kendtes uberet-tiget til Indførelse eller Forhandling af R og idømtes en Erstatning af 4000 Kr. Idet procesudgifterne havde været anvendt til at sikre dels G's Fortjeneste ved al-lerede stedfundne Salg af R, dels G's Adgang til for-tjeneste ved fortsat Salg, fandtes G berettiget til i Hh. t. statsskattelovens § 6, Stk. 1 a, at fradrage Ud-giftene som Driftsomkostninger i dets Indkomst for Skat-teåret 1937/ 38.

UfR 1949.80 H

H.D. 2. december 1948 i sag 133/1948*)

Finansministeriet (Kammeradvokaten)

mod

Foreningen til Beskyttelse af videnskabeligt Arbejde
som mandatar for docent dr.phil. Poul Høybye
(højesteretssagfører Oluf Petersen).

Skatter II - En dr. phil. havde i sin selvangivelse fradraget udgifterne ved trykning af doktordisputats. Da denne udgift ikke omfattedes af ordene i statsskattelovens S 6, stk. 1, litra a, og heller ikke efter sin karakter ville kunne henføres under denne bestemmelse, samt da der med hensyn til den del af oplaget, som ikke er afleveret til Universitetet, ikke i nærværende tilfælde fandtes at foreligge en sådan selvstændig erhvervsinteresse, som kunne danne grundlag for en udskillelse af denne del til særlig behandling i indkomstskattemæssig henseende havde fradraget i selvangivelsen ikke været berettiget. (Dissens).

UfR 1954.955 H

H.D. 4. oktober 1954 i sag 391/1953*)

Fabrikant Chr. Frandsen (højesteretssagfører N.J. Gorrissen)

mod

Finansministeriet (kammeradvokaten).

Skatter II - Fabrikant A havde anvendt et beløb af ca. 10.000 kr. til en 3 måneders forretningsrejse til U.S.A. og Canada. Under hensyn til, at beløbet var anvendt dels for at skabe en eksport for hans virksomhed, der ikke tidligere havde eksporteret, dels for at skabe en agenturforretning i udlandet for andre forretningsdrivendes varer, antoges det, at beløbet ikke kunne fradrages i A's skattepligtige indkomst i medfør af statsskattelovens S 6, stk. 1, litra a, jfr. herved paragraffens sidste stykke. (Dissens).

UfR 1959.69 H

H.D. 3. flecemfrer 1958 i sag I 134/1958

Direktør C.J. Kjøller (højesteretssagfører Stæhr)

mod

Finansministeriet (Kammeradvokaten v/hrs. Tomas Christensen) .

Skatter II oa III - A. der på lige fod med B var medindehaver af et interessentskab, afholdt en række sagfører- og revisionsudgifter m.v. til forhandlinger og retssager mellem A og B i forbindelse med interessentskabets opløsning og overdragelse af dets værdier til et aktieselskab, hvori interessentskabet ejede aktiekapitalen, idet A anså sine interesser krænkede ved den herved truffede ordning m.v. Idet udgifterne ansåes at vedrøre A's formue, og kun direkte at have betydning for hans skatteindkomst, antoges udgifterne ikke at falde ind under de i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, omhandlede driftsomkostninger og derfor ikke at være fradragsberettigede .

UfR 1960.162 H

H.D. 6. januar 1960 i sag II 129/1959

Fyens Landmandsbank A/S, Odense (hrs. Strøjer)

mod

Finansministeriet (kammeradv. v/hrs. Søby).

Skatter II. En bank B i Odense havde anvendt 5.860 kr. til indkøb af 2 malerier, der i anledning af indvielse af Odense rådhus skænkedes Odense kommune, med hvem B stod i forretningsforbindelse. Antaget, at denne udgift ikke i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kunne fradrages som driftsomkostning.

UFR 1960.1028 H

H.D. 13. oktober 1960 i sag I 7/1960

Landsretssagfører Paul H. Andersen (hrs. Ove Rasmussen)
mod

Finansministeriet (Kammeradvokaten v/ hrs. Søby).

Skatter II - En af landsretssagfører **A's** klienter K stiftede et aktieselskab med henblik på en ændring og betydelig udvidelse af **K's** hidtidige virksomhed. I forbindelse med stiftelsen købte A og K, der var hovedaktionær og direktør, 10.000 kr. aktier ved at betale 6.000 kr. kontant og modregne 4.000 kr. med A's klienttilgodehavende hos K, idet A herved ønskede at bevare K som klient og fremover at sikre sig K og selskabet som klient samt formandsposten i selskabets bestyrelse. Inden registreringen gik K konkurs, og de 10.000 kr. tabtes. A fandtes ikke berettiget til at fradrage de 10.000 kr. i sin skattepligtige indkomst.

UFR 1961.107 H

H.D. 14. december 1960 i sag I 122/1960

Finansministeriet (Kammeradvokaten)
mod

lektor, cand. mag. Herluf Petersen (hrs. Alkil).

Skatter II - En lektor ved en statsskole, der tillige var lærer ved Hærens officersskole, og som herudover havde nogen litterær virksomhed, fandtes ikke berettiget til i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1 a, at fradrage udgift til arbejdsværelse i sin skattepligtige indkomst.

UFR 1965.399 H

H.D. 5. april 1965 i sag II 142/1964.

Finansministeriet (km.adv. v/hrs. Søby)

mod

A/S Dansk Manufaktur Import (hrs. Sonne-Holm).

Skatter II - Forvaltning, offentlig.

I de af Ligningsrådet og Statens Ligningsdirektorat i medfør af landsskatteretslovens § 3, stk. 1, udsendte og offentliggjorte vejledninger indeholdtes for årene 1950-60 enslydende bestemmelser om hel eller delvis fradragsret for udgifter til advokat- og revisorbistand i prissager, valutasager m.m. Ved en i 1963 af Landsskatteretten afsagt kendelse om a/s S's skatteansættelse for skatteåret 1957/58 blev det nægtet S, hvis direktør og prokurist i 1956 i en "varebyttesag" havde vedtaget bøder og forpligtet sig og S til udredelse af konfiskation, at fradrage nogen del af advokat- og revisorudgifterne. Antaget, at den omstændighed, at sådanne udgifter er afholdt i anledning af en straffesag om ulovlig indkomst, ikke i sig selv kan udelukke enhver mulighed for fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1 a. Herefter og efter den særlige karakter og betydning af de ovennævnte vejledninger havde Landsskatteretten ikke været beføjet til at fravige vejledningens regler til skade for skatteyderen. Idet udgifterne delvis vedrørte tiltalen mod direktøren og prokuristen, og idet udgiften til politiets revisor ikke var fradragsberettiget, fik S alene medhold i en subsidiær påstand.

UfR 1965.648 H

H.D. 18. -juni 1965 i sag I 246/1963

Professor dr. med Jørgen B. Dalgaard (hrs. Reumert)

mod

Finansministeriet (Kammeradvokaten)

Skatter II - En professor i retsmedicin, der i 1959 var tiltrådt sin stilling ved Århus Universitet, og som stod foran at skulle planlægge og indrette et retsmedicinsk institut, deltog i 1960 i en kongres for retsmedicinere i New York. Efter samtlige foreliggende særlige omstændigheder, således som disse var oplyst for Højesteret, fandtes rejsen at have haft en sådan sammenhæng med de ham i medfør af hans stilling påhvilende pligter og tildelte opgaver, at udgifterne til rejsen, i det omfang de ikke var dækket af et ham

ydet tilskud af legatmidler, måtte anses som en driftsomkostning eller udgift til embedets bestridelse, jfr. statsskattelovens § 6, stk. 1, a og b, hvilket i øvrigt også fandtes stemmende med de i Landsskatterettens nuværende praksis fulgte retningslinier. (Dissens).

UfR 1966.215

H.D. 1. februar 1966 i sag II 225/1965

Professor, dr. odont. J.J. Pindborg (lrs.Glistrup)

mod

Finansministeriet (kammeradvokaten).

Skatter II - A, der er professor i odontologisk histopatologi ved Tandlægehøjskolen i København og klinikchef på Rigshospitalet, driver på sin bopæl et laboratorium til foretagelse af vævsdiagnostik for tandlæger fra hele landet, og har endvidere indtægter som videnskabelig forfatter og ved kurser for tandlæger. Under henvisning til indtægterne ved sine bierhverv påstod A sig berettiget til at fradrage udgifterne til en rejse til nogle faglige møder og kurser i U.S.A. Rejsen fandtes imidlertid, uanset at dens formål udelukkende havde været af faglig art, ikke at have haft en sådan umiddelbar forbindelse med indtægterne ved bierhvervene - der i øvrigt har en nøje sammenhæng med hans stilling som professor - at udgifterne kunne fradrages i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1 a, ligesom ligningslovens § 8 ikke kunne begrunde en fradragsret. (Dissens).

UfR 1966.362 fl

Ø.L.D. 24. januar 1966 i sag I 72/1965

(W. Andersen, Kirchheiner, Bertelsen).

Installatør Hans Petersen Overbeck

(hrs. Helmer Nielsen v/lrs. Borg Knudsen)

mod

Finansministeriet (Kammeradvokaten v/adv. Dyrbye).

Skatter II - S_f der var ansat i det af hans fader I drevne installationsfirma, forvoldte ved uagtsomhed under kørsel med automobil i firmaets tjeneste en påkørsel, for hvilken der pålagdes ham erstatningsansvar i medfør af færdselslovens S 65. Erstatningen oversteg det af den lovpligtige ansvarsforsikring dækkede beløb med ca. 43.500 kr. Sidstnævnte beløb betaltes af I, som derpå fradrog beløbet i sin indtægtsopgørelse til skattevæsenet. I's ret hertil blev bestridt bl.a. under henvisning til, at der ikke i medfør af D.L. 3-19-2 havde påhvilet I nogen betalingspligt. - Udtalt, at I som arbejdsgiver for S havde haft rimelig grund til at afholde beløbet som en driftsudgift og herefter i medfør af statsskattelovens S 6, stk. 1 a, var berettiget til at fradrage det.

UfR 1968.605 H

H.D. 27. juni 1968 i sag II 152/1967

Universitetslektor Ole Krarup (selv)

mod

Finansministeriet (Kammeradvokaten).

Skatter II - En universitetsadjunkt, der havde anskaffet faglige tidsskrifter og bøger, herunder UfR. 1898-1952 og en lovsamling 1683-1952, for ialt 1.600 kr., fradrog dette beløb i sin indkomst, men ligningsmyndighederne anerkendte alene et fradrag på 600 kr. Da de omhandlede udgifter måtte anses afholdt med henblik på videreuddannelse og muligheden for opnåelse af en fremtidig universitetsstilling, kunne de ikke anses at have en sådan forbindelse med indkomsterne på

tidspunktet for udgifternes afholdelse, at de var fradragsberettigede i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1 a eller b.

UfR 1970.51 H

H.D. 24. november 1969 i sag II 102/1969

Professor, dr.odont. Jens Jørgen Pindborg (1rs. Glistrup)
mod
Finansministeriet (kammeradvokaten).

Skatter II. A, der er professor ved og leder af den histologiske afdeling på Tandlægehøjskolen og klinikchef på Rigshospitalet, og som tillige driver privat praksis samt kursus- og forfattervirksomhed, påstod sig berettiget til i sin skattepligtige indkomst at fradrage dels udgifterne ved en studierejse til U.S.A., dels udgifterne ved deltagelse i en kongres i Finland. Antaget, at ligningslovens S 8 ikke kunne påberåbes. Det fandtes ikke godtgjort, at rejserne havde været nødvendige, for at A på fuldt forsvarlig måde kunne bestride de nævnte stillinger, og rejserne sås ikke at have umiddelbar forbindelse med hans øvrige erhverv, hvorfor fradragsret nægtedes. (Dissens fra tre dommere, der fandt, at rejsen til U.S.A. havde bidraget til en å jour føring af A's faglige viden, som var nødvendig for ham som forsker, og at rejsen herefter havde en sådan sammenhæng med A's gerning i sin helhed, at udgifterne var fradragsberettigede i medfør af statsskattelovens S 6, stk. 1 a og b).

UfR 1971.853 Ø

ØLD. 2. juni 1971 i sag VII 156/1969

(Henningsen, Mikkelsen, Brink (kst.)).

Scandinavian-American Nylon-Hosiery A/S, Nærum,
(1rs. Schultz-Lorentzen)
mod
Finansministeriet (kammeradv. v/hrs. Søby).

Skatter II B. Antaget, at et aktieselskab A, der drev virksomhed ved strømpeproduktion, ikke i medfør af statsskatte-

lovens S 6 a eller S 6 e for skatteårene 1963/64-1966/67 kunne fradrage udgifter til kautionsforsikringspræmier vedrørende et sparekasselån; den ved lov nr. 544 af 10. december 1969 skete, fra indkomståret 1969 gældende tilføjelse til ligningslovens S 8 ang. fradragsret for kautionspræmier fandtes uden betydning for den foreliggende sag. Derimod fandtes der at have bestået en sådan direkte forbindelse mellem A's præmieudgifter til eksportkreditrådet for dets kaution for de af A opnåede bankkreditter og A's indtægtserhvervelse, at disse udgifter kunne fradrages som driftsudgifter efter stats-skattelovens S 6, litra a.

UfR 1976.68 H

H.D. 28. november 1975 i sag II 39/1975

Ministeriet for Skatter og Afgifter

(km.adv. v/lrs. Forsberg-Madsen)

mod

proprietær Ejnar Reimers-Larsen (adv. Palle Fick, Odense).

Skatter II B. A, der tidligere havde været selvstændig landmand, men nu havde andet erhverv, købte i 1963-64 en mindre landejendom, som han drev med underskud. Det ansås godtgjort, at han ved købet havde til hensigt at drive landbrug på erhvervsmæssig vis, og at han havde tilrettelagt driften på en måde, der var almindelig på egnen. Efter at han i 1967 på grund af en ugunstig konjunkturudvikling havde opgivet griseavl, supplerede han markbruget med avl af sportsheste, hvortil han havde den fornødne faglige viden. Driften fandtes ikke at have mistet sin erhvervsmæssige karakter, og han fandtes i 1970 berettiget til at fradrage driftsunderskuddet på ejendommen i sin indkomst.

UfR 1976.60 H - ESSO-dommen.

H.D. 28. november 1975 i sag II 49/1975

Dansk Esso A/S (1rs. Spang-Hanssen)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (km.adv. v/hrs. Søby).

Skatter II B - Et benzinselskab A fandtes berettiget til som driftsomkostning at fradrage tilskud til dækning af underskud i datterselskaber, der drev nogle tankstationer, som i kortere eller længere tidsrum ikke kunne drives uden underskud, men som A af konkurrencehensyn og til fremme af omsætningen i almindelighed havde væsentlig interesse i at opretholde. (Dissens). - A kunne endvidere fradrage et devaluerings-tab på udenlandske banklån, der var optaget til og anvendt til betaling for varekøb.

Skd. 50.216 VLD

Tab, kaution.

Vestre Landsrets dom af 24. april 1979 4. afd. 2409/1978

Et skatteråd forhøjede en ingeniørs selvangivne indkomst for indkomståret 1975 med 6.925 kr., da det ikke kunne godkendes et af ham foretaget fradrag for kautionstab, idet der efter skatterådets opfattelse forelå et ikke fradragsberettiget formuetab.

Landsskatteretten stadfæstede ansættelsen.

Ved Vestre Landsret påstod ingeniøren Ministeriet for Skatter og Afgifter dømt til at anerkende, at hans skattepligtige indkomst nedsattes med det nævnte beløb.

Ministeriet påstod frifindelse.

Det fremgik, at ingeniøren var ansat i et ingeniørfirma, og at han i maj 1974 tillige med 6 andre medarbejdere i det pågældende firma kautionerede for et kortfristet lån, som arbejdsgiveren optog i en sparekasse.

Det fremgik endvidere, at arbejdsgiveren ikke overholdt sine forpligtelser over for sparekassen, og at ingeniørens kautionsforpligtelse derfor i det omhandlede år, 1975, blev

aktuel med den følge, at han tilpligtedes at erlægge det nævnte beløb, 6.925 kr.

Ingeniøren forklarede, at når han kautionerede, var det for at sikre sin stilling, idet der på daværende tidspunkt var stor arbejdsløshed blandt ingeniører.

Sparekassen anførte i en fremlagt skrivelse, at arbejdsgiveren havde søgt finansieringsbistand, og at han havde oplyst, at iordreværende arbejde ikke ville kunne gennemføres, såfremt firmaet ikke fik tilført yderligere kapital, og at hans virksomhed uden denne kapitaltilførsel måtte **indskrænkes** ganske væsentligt, således at han formentlig måtte **afskedige** sine medarbejdere og alene fortsætte sin virksomhed. Efter flere forhandlinger blev resultatet, at sparekassen indvilgede i at yde et kortfristet lån på 75.000 kr. - mod pro rata kaution af hans daværende medarbejdere.

I forbindelse med arbejdsgiverens betalingsstandsning i januar og senere konkurs krævede sparekassen lånet inddækket af kautionisterne, hvilket skete ved samtidig låneoptagelse af hver enkelt kautionist.

Ingeniøren anførte til støtte for sin påstand, at det omhandlede kautionstab måtte anses for en i medfør af statskattelovens § 6, stk. 1 a, fradragsberettiget driftsomkostning, som i indkomståret 1975 var anvendt til at sikre hans indkomst.

Retten var imidlertid enig med ministeriet i, at det omhandlede tab var lidt som følge af ingeniørens forsøg på gennem kaution at sikre ingeniørfirmaets beståen og dermed hans egen mulighed for fortsat at oppebære sin lønindtægt fra dette, og at kautionstabet herefter måtte anses som et formuen vedrørende tab, som ikke kunne anses fradragsberettiget som driftsomkostning i medfør af statskattelovens § 6, stk. 1 a.

UfR 1979.413 V

VLD. 12. januar 1979 i sag 3-1530/1977

Danmarks Dame*- og Herrefrisørmestres Fællesorganisation som mandatar for damefrisørmester Vivi Lange, Sønderborg (adv. Chr. **Molde**, København)
mod
Ministeriet for skatter og afgifter (km.adv. v/adv. Elkiær Andersen).

Skatter II B. En damefrisørmester D deltog i en for frisører arrangeret charterrejse til Wien i anledning af verdensmesterskaberne i frisørkunst i forbindelse med hvilke der var arrangeret demonstrationer i klippeteknik og af præparater m.v. Efter det foreliggende måtte det lægges til grund, at D var rejst til Wien for ved overværelse af de nævnte demonstrationer at få kendskab til de sidste nyheder i det **mode-**prægede fag, som er hendes erhverv, og at hendes deltagelse i arrangementerne havde haft et omfang som af hende forklaret. Herefter fandtes der at bestå en sådan forbindelse mellem rejsen og **D's** indkomsterhvervelse, at udgifterne til rejsen 2.378 kr. måtte anses som en fradragsberettiget driftsudgift (Dissens).

UfR 1979.731 H

H.D. 18. juni 1979 i sag II 51/1978

Ministeriet for Skatter og Afgifter
(km.adv. v/adv. Jesper Lett)
mod
murermester Christian Madsen (hrs. Mogens Christensen, Århus).

Skatter II B - M der drev virksomhed som murermester og samtidig var vurderingsmand for en kreditforening, opførte en beboelsesejendom for et af ham stiftet aktieselskab, og da selskabet på grund af vanskeligheder ved at sælge lejlighederne kom i likviditetsvanskeligheder, ydede han selskabet støtte bl.a. ved midlertidigt at leje de ledige lejligheder, som han derpå måtte fremleje med tab. Dette tab

fradrog han i sin indkomst, men skattemyndighederne nægtede at godkende fradraget. M henviste til, at hans støtte til selskabet var ydet for at forebygge selskabets konkurs, som ville have medført dels tab af renommé for hans murerforretning, dels at han mistede hvervet som vurderingsmand. Der fandtes imidlertid ikke at have været en sådan forbindelse mellem M's støtte til selskabet og hans indkomst som murermester og vurderingsmand, at han kunne fradrage udgiften som driftsomkostning efter statsskattelovens S 6, stk. 1 a.

UfR 1980.712 H - trælastdommen

H.D. 11. juni 1980 i sag I 76/1978

Det Danske Trælastkompagni A/S (1rs. Ilfeldt, Århus)
mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (km.adv.).

Skatter II B. - Et aktieselskab var berettiget til i sin skattepligtige indkomst at fradrage børsnoteringsafgift og udgifter ved vedtægtsændringer, der var nødvendiggjort af aktieselskabslov nr. 370 af 13. juni 1973 (dissens).

UfR 1981.1038 V

VLD. 13. april 1981 i sag 1-2098/1979

(Gjesingfelt, Unmack Larsen, Mette Andersen (kst.)).

Århus Bank A/S (1rs. Spang-Hanssen, København)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter

(kammeradv. v/adv. Lars N. Vistisen).

Skatter II B - Banker - Gaver I. En bank B's udgifter til gaver og tilskud til foreninger og institutioner F, der var kunder hos B, fandtes under hensyn til, at gaver og tilskud var beskedne og ikke stod i misforhold til F's indestående hos B, at være anvendt til at sikre og vedligeholde bestående kundeforhold og derfor fradragsberettigede efter statsskattelovens S 6, stk. 1, litra a.[l] Udgiften til annonce-

ring om aktieudbytte, som B i kraft af sin status som et selskab, hvis aktier noteres **på børsen, havde** pligt til at foretage efter fondsbørsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, fandtes i lighed med noteringsafgiften ligeledes fradragsberettiget.

UfR 1982.494 0

ØLD. 15. januar 1982 i sag 7-177/1979

(Taul, Niels Larsen, B. Marstrand Dahl (kst)).

Dr. med. Ole Reincke Jørgensen (adv. Chr. Molde)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter (kammeradv. v/adv. Mejnertsen).

Skatter II B - Læger. En læge, der i slutningen af 1972 havde påbegyndt selvstændig praksis med akupunktur som eneste behandlingsform, kunne ikke i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, a) i sin skattepligtige indkomst for 1973 fradrage 21.032 kr., som var hans udgifter til studie- og kongresrejser til Hong Kong, Monte Carlo, Paris og Göteborg i sommeren og efteråret 1973, da det efter det oplyste måtte lægges til grund, at formålet med hans deltagelse i kurserne havde været at opnå en sådan videreuddannelse i den omhandlede specielle behandlingsteknik, at han blev i stand til at drive den nylig åbnede klinik. Det fandtes herefter ikke godtgjort, at hans udgifter i forbindelse med kurserne var fradragsberettiget driftsomkostning.

UfR 1983.213 0

Ø.L.D. 21. juni 1982 i sag 9-61/1980

(Tofthøj, Lichtenberg, Ziegler).

Speciallæge Peter C.A. Holm (adv. I.A. Strobel)

mod

Ministeriet for Skatter og Afgifter

(kammeradvokaten ved adv. fm. Vognsen).

Skatter II B. - A. der var ansat som læge på Finsensinstituttet, drev fra 1974 desuden privat praksis som speciallæge

i plastikkirurgi, og deltog i 1976 i to udenlandske kongresser, som havde relation til hans speciale, men var uden betydning for hans hospitalsarbejde. Antaget, at der bestod en sådan forbindelse mellem A's kongresrejser og hans indkomsterhvervelse, at udgifterne til deltagelse i kongresserne måtte anses som en fradragsberettiget driftsudgift.

Skd. 71.839 ØLD

Statsskattelovens § 6 a og 5 a.

Fradrag for bøder.

(Østre Landsrets dom af 9. december 1982) 4. afd. 474/1981
Ørum Sogns Mejeri ApS
mod
Ministeriet for Skatter og Afgifter.

Et mejeriselskab fik pålagt "ostebøder"¹¹ for overtrædelse af landbrugsministeriets bekendtgørelse nr. 540 af 3. december 1969 om tilvirkning, forhandling, udførsel og indførsel af ost m.m.

Da bøderne er pålagt selskabet som straf for en lovovertrædelse, fandt retten, at udgifterne til betaling af bøderne ikke kan fradrages som driftsomkostninger eller driftstab i medfør af statsskattelovens § 6 a eller § 5 a.

TfS 1984.2 H

H.D. af 7. december 1983 j.nr. 2 164/1981.

SegalTMøllens Brødfabrik A/S i likvidation, Århus.

Selskab A kautionerede for 500.000 kr. for sin samarbejdspartner, selskab B's kassekredit og erhvervede desuden præferenceaktier i B for et tilsvarende beløb, hvilket foranledigede B's hidtidige leverandør til påny at åbne for leverancer på kredit. Året efter trådte B i likvidation som insolvent, og B's leverandør rettede for ubetalte leverancer til B et krav på 2\ mill. kr. mod A, som af leverandøren ansås for at være hæftende for beløbet under hensyn til det under de tidligere forhandlinger passerede. Leverandøren tog

samtidig forbehold om retsskridt mod medlemmerne af A's bestyrelse. For at sikre sig nødvendige leverancer og kapitaltilførsel indledte A samarbejde med selskaberne C og D, som krævede, at A indbetalte 500.000 kr. til B's leverandør for at skaffe ro om A. A's opfyldelse af dette krav fandtes af højesteret at have en sådan tilknytning til den løbende drift, at den måtte anses for en fradragsberettiget driftsomkostning. (Dissens).

TfS 1984.53 H - træskodømmen

H.D. af 6. januar 1984. j.nr. 1 203/1982.

Grosserer Lasse Knud Nørremark og
grosserer Knud Christensen Nørremark.

Skatteyderne, der fra 1966 som ligestillede interesser drev grossistsalg af importeret fodtøj, udvidede i 1972 virksomheden til også at omfatte salg af træsko, som blev fremstillet i et af interessenterne stiftet aktieselskab. Interessenternes avance på selskabets leverancer blev foreløbig fastsat med udgangspunkt i avancerne på det importerede fodtøj. Da det i 1975 viste sig, at selskabet ville få et meget betydeligt underskud, såfremt den hidtil fulgte fordelingsnorm blev fastholdt, forhøjedes det beløb, som var godskrevet selskabet for varer med 500.000 kr., hvormed hovedparten af selskabets underskud blev udlignet. Denne overførsel fra interessentskabet til aktieselskabet fandtes at være et sådant led i interessenternes virksomhed, at den kunne fradrages som driftsudgift i indkomsten for 1974.

TfS 1984.306

V.L.D. af 6. juni 1984. 9. afdeling nr. B 1663/1982.

Fabrikant Svend Ove Eskildsen, nu hans i uskiftet bo hensiddende ægtefælle, Karla Eskildsen, Åbyhøj (adv. fa. Storm Mortensen v/adv.fm. Tommy V. Christiansen)

mod

Skatteministeriet (adv. Niels Ahlmark).

Den nu afdøde skatteyder pålignedes efter udflytningen

af hans fabrikationsvirksomhed til et område med private fællesveje et bidrag på små 300.000 kr. til istandsættelse af nogle veje og efterfølgende kommunal overtagelse som offentlig vej. Vejbidraget fandtes ikke at have udtømt sin virkning i det pågældende indkomstår, men modsvarede af, at skatteyderen efter vejenes overtagelse som offentlige fritoges for forpligtelsen til fremtidigt at vedligeholde disse. Under hensyn hertil var der ikke fradrag for beløbet som driftsomkostning. Bidraget kunne heller ikke henføres til kategorien afskrivningsberettigede udgifter.

TfS 1984.307 Ø

Ø.L.D. af 4. juni 1984. 1. afd. 181/1981.

(Landsdommerne E. Mikkelsen, H. Blegvad Jensen og Kjærgaard (kst))

Regnskabschef Jette Lundsgaard (selvmøder)

mod

Skatteministeriet (advokat Birthe Eskildsen).

En skatteyder fratrak udgifter til børnepasning som en nødvendig merudgift, der havde direkte tilknytning til indtægtens erhvervelse. Landsretten fandt, at udgifter til børnepasning savner en sådan tilstrækkelig direkte sammenhæng med det indtægtsgivende arbejde, at der ikke i statsskatte-lovens § 6, stk. 1, litra a, er hjemmel til at fratrække udgiften.

TfS 1984.332 H

H.D. af 18. juni 1984. II 499/1981

Direktør Bent Cramer (advokat R. Koch-Nielsen)

mod

Skatteministeriet (advokat N.V. Falling Olsen).

Skatteyderen erhvervede i 1977 en stor motorsejler med mange køjepladser. Båden skulle bruges til udlejning til personer såvel i Danmark som i Tyskland, og den blev derfor

stationeret i **Åbenrå**. Skatteyderen udfoldede normale udlejningsbestræbelser både i Danmark og Tyskland, men med utilfredsstillende resultat. Skatteyderen brugte aldrig båden privat, da han selv var ejer af en anden båd, som blev benyttet til privatbrug. 3 dommere fandt, at båden ikke kunne anses for anskaffet med erhvervsmæssig forsvarlig drift for øje, og at der derfor ikke kunne foretages afskrivning og fradrag for underskud ved bådudlejning. 2 dommere fandt, at da der bl.a. var udfoldet normale udlejningsbestræbelser, kunne den omstændighed, at det kun lykkedes at udleje båden i beskedent omfang med utilfredsstillende rentabilitet til følge, ikke afskære skatteyderen fra at fratrække driftsunderskud og afskrive i sin skattepligtige indkomst.

TfS 1984.336 V

V.L.D. af 25. juni 1984. 9. afd. B 1281/1983

Leo Eskild Nielsen, Over Fussing (advokat Peter Søndergaard)
mod
Skatteministeriet (advokat Lars N. Vistesén).

Skatteyderen omdannede i 1976 sin virksomhed til et anpartsselskab med sig selv som hovedanpartshaver, idet han dog beholdt sin værkstedsbygning, som udlejedes til selskabet for 21.000 kr. årligt. I 1977 måtte han personligt kautionere over for selskabets hovedleverandør i forbindelse med en større leverance. Kautionsforpligtelsen blev effektiv i 1979, hvorved skatteyderen led et tab på 134.000 kr. Landsretten fandt, at skatteyderen efter selskabsstiftelsen udelukkende indtog stillingen som direktør og hovedanpartshaver i selskabet. Udlejningen af værkstedsbygningen til selskabet kunne bl.a. efter lejens størrelse ikke betragtes som en egentlig selvstændig erhvervsvirksomhed. Kautionen kunne udelukkende betragtes som afgivet til værn for selskabet som indtægtskilde for skatteyderen og følgelig som værende uden sådan direkte tilknytning til hans løbende indkomst, at kautionstabet kunne fradrages i medfør af statsskattelovens § 6 a.

TfS 1984.549 H

H.D. af 2. november 1984. I 278/1982

Advokat Jørgen H. Krogh (selv)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. M. Elkiær Andersen).

En advokat købte i 1977 Ugeskrift for Retsvæsen 1873-1964 og Realregister 1840-1927 og 1957-1976 for 11.500 kr. Advokaten havde startet selvstændig advokatforretning i 1974. Højesteret fandt, at en advokats anskaffelse af en samling af Ugeskrift for Retsvæsen og realregistre - der i øvrigt må anses for nødvendige og hensigtsmæssige arbejdsredskaber - i forbindelse med etablering af forretning må anses for en anlægsudgift i skatteretlig henseende, og at alene en del af anskaffelsesudgiften kan fradrages som en driftsudgift.

TfS 1985.6 H - Nordsøværftet

H.D. af 14. december 1984. II 29/1983

Aktieselskabet Nordsøværftet (v/adv. Severin Hansen)

mod

Skatteministeriet (km.adv., adv. Fentz).

For et få etableret en gennemsejlingssluse fra Ringkøbing Fjord, måtte Nordsøværftet i 1978/79 betale ca. 800.000 kr. til Ringkøbing kommune som tilskud til slusens etablering. Værftet skulle herefter leje slusen, der var afgørende for værftets mulighed for at bygge skibe af en sådan størrelse, at de kunne sælges. Værftet skulle også bekoste slusens nedrivning og levere grunden tilbage i ryddeliggjort stand. Selv om det må lægges til grund, at udgiften udelukkende er en erhvervsmæssig udgift, der tjener til at sikre værftets fremtidige indkomst, har den ikke en sådan karakter, at den som driftsomkostning kan fradrages fuldt ud i indkomsten for skatteåret 1978/79. Udgiften kunne heller ikke anses som en tilslutningsafgift efter ligningslovens § 8 C, idet der ikke er nogen fysisk forbindelse mellem værftets faste ejendom og slusen. Efter det om slusens opførelse og

værftets forpligtelser ned hensyn til dens drift og eventuelle nedrivning oplyste, fandtes udgiften derimod at have en sådan forbindelse med værftets fremtidig indtægtserhvervelse, at værftet efter statsskattelovens § 6, stk. 1 a) kunne aktivere udgiften og afskrive den ordinært. Det var uden betydning, at værftet ikke var ejer af slusen.

TfS 1985. 120 0

Ø.L.D. af 12. februar 1985. 12. afd. 34/1982:

(Landsdommerne Risbjørn, H. Blegvad Jensen og Kjærgaard (kst.)). A/S Københavns Handelsbank (v/lrs. Aage Spang-Hanssen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

I anledning af sit 100-års jubilæum oprettede en bank et studierejselegat med en kapital på 5 mill.kr. Legatet skulle uddeles efter ansøgning, og legatets grundkapital var brugt efter formålet i perioden 1973 til 1979. Beløbet blev ikke anset for en fradragsberettiget reklameudgift, hverken efter statsskattelovens § 6 a eller efter ligningslovens § 8 under hensyntagen til, at der ikke forelå den fornødne nære kundemæssige tilknytning mellem banken og legatmodtagerne.

TfS 1985.121 V

V.L.D. af 12. februar 1985. 1. Instanssag

B 1308/1983 og B 1309/1983.

Fiskeeksportør Ekmann Hørsel, Hirtshals, og dødsboet efter direktør Herluf Steen, Skagen (v/lrs. Aage Spang-Hanssen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

To fiskeeksportører stiftede i 1969 et A/S der i 1973 erhvervede en fiskemelsfabrik. Fabrikken skulle bl.a. aftage fiskeaffald og skidtfisk fra skatteydernes andre virksomheder. I forbindelse med selskabets køb af fiskemelsfabrikken

kautionerede de to aktionærer bl.a. for en kassekredit. Da fabrikken blev afviklet i 1975 blev kautionerne aktuelle. Kautionstabet blev anset for et ikke-fradragsberettiget formuetab. Efter at være blevet forelagt spørgsmålet om fradragsret for kautionstabet på et møde havde skatterådet telefonisk erklæret at tabet var fradragsberettiget. Denne meddelelse blev ikke anset for bindende for skattevæsenet.

TfS 1985.359 H

H.D. af 10. maj 1985. I 231/1984.

Dansk Supermarked A/S, Århus (v/lrs. Aage Spang-Hanssen)
mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Gregers Tærsebøl).

Højesteretsdommen stadfæster vestre landsrets dom (TfS 1984. 284), hvorefter udgifter til undersøgelse af mulighederne for etablering af nye butikker i Danmark og England ikke kan anses for driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. (Dissens).

TfS 1985.438 H - incassodommen

H.D. af 27. juni 1985. II 34/1984.

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. N.V. Falling Olsen)
mod

Skattesagsfonden som mandatar for Aage Bjerregaard Nielsen (v/lrs. Aage Spang-Hanssen).

En skatteyder havde i 1979 drevet bygmestervirksomhed, men var nu ophørt hermed. I forbindelse med levering af materialer og gæld opstået herved, påløb incassoomkostninger som følge af leverandørernes inddrivelse af deres tilgodehavender hos skatteyderen. Højesteret fandt, at de nævnte incassoomkostninger ikke kunne bringes til fradrag. Landsretsdommen har tidligere været gengivet i TfS 1984, 49.

TfS 1985.669 V - diskoteksdommen

V.L.D. af 23. oktober 1985. 6., 1. B 2250/1984.

YNF 293 ApS, Aalborg (v/adv. Klaus Antonsen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Mads Thyregod).

Et selskab drev diskotek i en jysk by. Da en københavnsk diskoteksejer ville etablere sig i byen, lejede selskabet andre lokaler og fik en arkitekt til at planlægge indretning af de nye lokaler. Da det konkurrerende diskotek blev opgivet, opgav selskabet også at flytte. Honoraret til arkitekten blev ikke anset for fradragsberettiget, heller ikke som en negativ markedsføringsudgift. Landsretten fandt som landskatteretten (TfS 1985.76), at udgiften var afholdt til sikring af indtægtskilden i en ubestemt længere årrække. Det var uden betydning, at det viste sig unødvendigt at afholde yderligere udgifter til nyt diskotek, og at selskabet inden udgiftens afholdelse havde været klar over denne mulighed.

TfS 1986.176 Ø

Ø.L.D. af 17. marts 1986. 15., 300/1984.

(Landsdommerne Drejer, Niels Johan Petersen og Ulrichsen (kst.)).

Danmarks Jurist- og Økonomforbund som mandatar for byretsdommer Niels Waage (v/lrs. Aage Spang-Hanssen)

mod

Skatteministeriet (v/kammeradvokaten).

En dommer kunne fratrække udgifter til faglige bøger og tidsskrifter, uanset at disse var tilgængelige på hans arbejdsplads. Det drejede sig bl.a. om: Et årsabonnement på og indbinding af 4 årgange af Ugeskrift for Retsvæsen, et tillæg til Karnovs lovsamling, en kommenteret og to ukommenterede lovudgaver. Da faglitteraturen var anskaffet til brug under indtægtsgivende arbejde, der ubestridt i et vist omfang var udført i hjemmet, anså landsretten udgifterne for afholdt i så nær forbindelse med grundlaget for indtægts-

hverveisen som lønmodtager, at de var fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1a, jfr. ligningslovens § 9, stk. 1.

TfS 1986.603 H

H.D. af 2. december 1986. II 403/1985.

Registreret revisor Finn Sørensen, Randers

(v/adv. Niels Grønbæk)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Finn Mejnertsen).

En registreret revisor afholdt i anledning af sin 50-års fødselsdag en middag med 50 deltagere. Af deltagerne var 32 klienter, 8 andre forretningsforbindelser, 3 ansatte med ægtefæller og 6 familie og private bekendte. Af familien var hustruen medhjælpende i revisionsfirmaet, mens faderen var tidligere indehaver. For de øvrige 2 familiemedlemmer og for 2 private bekendte havde revisoren ikke gjort fradrag gældende, idet han kun havde fratrasket 46/50 af udgiften til middagen. Da middagen var afholdt i anledning af en fødselsdag uden påviselig forretningsmæssig anledning og da i hvert fald 4 personer uden forretningsmæssig tilknytning til virksomheden havde deltaget, fandtes udgiften ikke at være en fradragsberettiget driftsomkostning.

TfS 1987.59 H

H.D. af 16. januar 1987. I 368/1985.

Advokatrådet som mandatar for landsretssagfører Kai Gotfred Jensen (v/lrs. Aage Spang-Hanssen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

En advokat havde på grund af sit personlige og solidariske ansvar måttet betale erstatning til et konkursbo, fordi hans kompagnon i tiden omkring konkursen groft uagtsomt havde foretaget dispositioner, der formindskede

bomassen og begunstigede sikrede kreditorer til skade for usikrede. Uanset at advokatens forsikring nægtede at dække tabet på grund af den udviste grove uagtsomhed, fandtes dette efter en helhedsvurdering ikke at falde udenfor rammerne af den risiko, som driften af en advokatvirksomhed medfører, og erstatningsbeløbet var herefter fradragsberettiget. (Dissens).

TfS 1987.192 H

H.D. af 27. marts 1987. I 41/1986.

Dansk Tandlægeforening som mandatar for
tandlæge Flemming Andersen, Sommersted
(v/adv. Per Carsten Pedersen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Birthe Eskildsen).

En alment praktiserende tandlæge deltog i perioden 29. maj til 8. juni 1980 i en rejse til Japan, hvor han deltog i en 3 dages kongres afholdt af International Association for Dental Research med tema tandsygdomsforebyggelse. Der blev på kongressen fremlagt 20 rapporter og gennemført 4 panel-diskussioner, men ikke afholdt demonstrationer. Skatteyderen havde fratrasket udgifter til selve rejsen og opholdsudgifter til de 3 kongresdage, men højesteret fandt, at udgifterne - uanset om hans faglige viden var blevet forøget - ikke havde en sådan forbindelse med hans indkomsterhvervelse som alment praktiserende tandlæge, at de kunne fratrækkes som driftsomkostninger.

TfS 1987.290 V

V.L.D. af 5. maj 1987. 1., 1., B 1492/1984.

Lektor Bjarne Falck Olesen, Århus (v/adv. Erik Hansen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Benedicte Galbo).

En adjunkt i samfundsfag og historie kunne ikke fratrække udgift til abonnement på Politiken, da hans samlede udgifter til avishold ikke oversteg, hvad der var sædvanligt

i en privat husholdning. Udgifter til en studierejse til Ægypten kunne ej heller fratrækkes, da disse udgifter ikke fandtes at have den fornødne forbindelse med skatteyderens arbejde. Udgiften til deltagelse i en elevkursion til Prag, som arbejdsgiveren på grund af en faglig konflikt havde afvist at betale, var derimod fradragsberettiget. (Dissens).

TfS 1987.315 H

H.D. af 20. mai 1987. II 452/1985.

Carl Jacobsen & Sønner A/S, Aalborg (v/adv. Torben Svejstrup)
mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. N.V. Falling Olsen).

Et selskab, der drev fragtmandskørsel København-Aalborg, optoges i 1977 som medlem af Københavns Fragtmandskørsel og betalte et indskud på 175.000 kr., som ikke kunne tilbagebetales ved udmeldelse og ikke kunne overdrages til en køber mod betaling. Formålet med optagelsen i Københavns Fragtmandskørsel fandtes at være sikring af virksomhedens hidtidige konkurrencedygtighed og indkomst. Indskuddet fandtes herefter at være en driftsomkostning, der kunne afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Sagen hjemvistes til ligningsmyndighederne til fornyet behandling med henblik på fastsættelsen af metoden og størrelsen af afskrivningen.

TfS 1987.559 Ø

Ø.L.D. af 12. oktober 1987. 9., 289/1984.

(Landsdommerne Johnsen, Ulsig og Jørgen Als Andersen(kst.)).

Ny-Nitrogen A/S (v/adv. Anne Worm-Petersen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. N.V. Falling Olsen).

Et selskab afholdt i årene 1975-1979 udgifter på 730.000 kr. til projektering i forbindelse med anlæg af en rørledning og et jernbanespor i tilslutning til selskabets ammoniaktanklager. Amtsrådet havde i 1977 godkendt projektet

efter anbefaling af kommunen, men i 1979 måtte projektet opgives, efter at kommunen på grund af indkomne miljømæssige protester ændrede holdning og nægtede godkendelse. Selv om landsretten fandt, at projekteringsudgifterne principielt var anlægsudgifter, der var indkomstoppgørelsen uvedkommende, anerkendte retten dog i denne sag, at udgifterne var afskrivningsberettigede. (Dissens). Retten lagde til grund, dels at udgifterne ville have været afskrivningsberettigede, hvis projektet var blevet gennemført, og dels at udgifterne var afholdt ud fra berettigede forventninger om, at myndighederne ville give de fornødne tilladelser til projektets gennemførelse. Sagen hjemvistes til de lignende myndigheder til fastsættelse af afskrivningens størrelse.

TfS 1988.63

H.D. 28. januar 1988. II 281/1985:

Tømrermester Anders Jørn Bach Andreassen, Århus

(v/adv. Steffen Ebdrup)

mod

Skatteministeriet (km.adv., v/adv. H.C. Vinten).

En tømrermester, der i 1972 havde omdannet sin virksomhed til aktieselskab, påtog sig efter et par års forløb - i forbindelse med udvidelse af selskabets aktiviteter - at kautionere for selskabets forpligtelser over for tre hovedleverandører. Påtageisen af kautionsforpligtelserne var en betingelse for leverancer og dermed for selskabets fortsatte drift. En anden leverandør fortsatte i øvrigt efter selskabstiftelsen med at stille sine regninger til tømrermesteren personligt, uden at han gjorde indsigelse herimod. I 1976 trådte selskabet i likvidation som insolvent, og tømrermesteren måtte ud over de tre leverandørtilgodehavender + renter betale selskabets kontingentrestance til tømrerlauget, som han havde stillet sikkerhed for. Tømrermesterens status som direktør og hovedaktionær i selskabet kunne ikke bevirke, at det tab, som han havde lidt ved at indfri de nævnte forpligtelser som følge af selskabets manglende betalings-eвне, kunne bringes til fradrag i hans skattepligtige indkomst som driftsomkostninger.

TfS 1989.95

VLD af 17. januar 1989. 7., 1., B 464/1987:

Gårdejer Inga Sørensen, Bramming (v/adv. Peter Christensen)
mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

En minkavlrs indskud i forbindelse med medlemskab i en andelsfoderforening kunne hverken fratrækkes som tilslutningsafgift efter ligningslovens S 8 C eller som driftsudgift, men blev anset for en etableringsudgift.

TfS 1989.196

H.D. af 15. februar 1989. 182/1987:

Gymnasieskolernes Lærerforening som mandatar for
lektor Bjarne Falch Olesen, Århus (v/adv Ole Damsbo)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. M. Elkiær Andersen).

Efter landsrettens afgørelse kunne en adjunkt i samfunds- og historie ikke fratrække udgift til abonnement på Politiken, da hans samlede udgifter til avishold ikke oversteg, hvad der var sædvanligt i en privat husholdning. Udgifter til en studierejse til Egypten kunne ej heller fratrækkes, da disse udgifter ikke fandtes at have den fornødne forbindelse med skatteyderens arbejde. Udgiften til deltagelse i en elevkurskursion til Prag, som arbejdsgiveren på grund af en faglig konflikt havde afvist at betale, var derimod fradragsberettiget. (Dissens). For Højesteret drejede sagen sig alene om udgiften til avisholdet og studierejsen. På begge punkter stadfæstedes landsretsdommen.

TfS 1989.491

H.D. af 9. august 1989. I 116/1985:

Dødsboet efter fiskeeksportør Ekmann Hørsel

og

dødsboet efter direktør Herluf Steen,

(v/lrs. Aage Spang-Hanssen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

To skatteydere stiftede et aktieselskab, der i 1973 erhvervede en fiskemelsfabrik, der blandt andet skulle af-tage fiskeaffald og skidtfisk fra skatteydernes andre virk-somheder. I 1975 måtte skatteyderne indfri nogle kautions-forpligtelser, som de havde påtaget sig i forbindelse med købet af fabrikken. Kautionstabet var ikke fradragsberetti-get, da etableringen af fabrikken udgjorde en udvidelse af skatteydernes hidtidige erhvervsvirksomhed. Skatterådets telefoniske erklæring om, at kautionstabet var fradragsbe-rettet, blev ikke anset for bindende.

TfS 1990.14

Ø.L.D. af 13. december 1989. 4., 379/1988:

(Landsdommerne Graulund Hansen, Dalgas Rasmussen og Tove Horsager (kst.)).

Lærer Anne Mette Høgh Hansen (v/adv. Enver Hansen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Noe Munck).

En lærervikars udgående telefonsamtaler havde haft et så ubetydeligt omfang, at udgiften til telefonabonnement er en så almindeligt forekommende udgift i en husstand, at der ikke kunne gives fradrag for abonnementsudgifterne.

TfS 1990.162

VLD af 6. marts 1990. 6., 1., B 1949/1986 og B 1007/1987:

Agner Boberg Hessner, Hobro (v/adv. Mogens Olesen)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Benedicte Galbo).

En gymnasielærer købte i 1981 et lystfiskerfartøj, der efter den pågældendes oplysninger skulle anvendes til chartersejlad. Medvirkende til købet var, at han forudså muligheden af, at han kunne blive afskediget omkring 1990 og derfor ønskede at erstatte lønindkomsten med charterindtægten. Da virksomheden gav underskud i 1981-83, anskaffede han i 1983 et større fartøj for at forbedre indtægten. Retten måtte lægge til grund, at lystfiskerfartøjerne blev anskaffet for at have en indtægt, hvis han mistede sin stilling. Retten fandt imidlertid efter det oplyste, herunder de regnskabsmæssige oplysninger, ikke, at der var udsigt til en indtjening, der stod i rimeligt forhold til investeringen. Virksomheden kunne derfor ikke anses for erhvervsmæssig, og underskuddet kunne ikke fradrages.

TfS 1990.214

H.D. af 5. april 1990. I 330/1987:

Christiani og Nielsen A/S (v/lrs. I.A. Strobel)

mod

Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

I 1960'erne blev der mellem et dansk aktieselskab og dets tyske datterselskab truffet aftale om, at datterselskabet skulle betale en årlig afgift på 2 pct. af dets omsætning for brug af moderselskabets navn og knowhow. Under afmatningen i 1977 faldt datterselskabets indtjening så meget, at det ikke havde mulighed for at betale afgiften, og moderselskabet besluttede midlertidigt at suspendere afgiften, hvilket teknisk ordnedes på den måde, at selskabet i sine regnskaber for 1977 og 1978 posterede tilskud til datterselskabet, der stort set beløbsmæssigt modsvarende den afgift, datterselskabet efter aftalen skulle betale. Admi-

nistrationsafgiften var et fast led i det mangeårige mellemværende med datterselskabet, og der var ikke for 1977 og 1978 givet afkald på afgiften, der af datterselskabet blev bogført på sædvanlig måde. Retten fandt ikke, at forringelsen af datterselskabets egenkapital medførte, at afgiftsbeløbene var uerholdelige. Moderselskabet kunne derfor ikke undlade at medregne afgiften i den skattepligtige indkomst. Driftstilskuddene måtte anses som en kapitaltilførsel til datterselskabet, der var nødvendig for, at dette kunne opretholdes. Tilskuddene kunne derfor ikke anses som fradragsberettigede driftsomkostninger. Retten fandt ikke, at skattemyndighederne tidligere havde afgivet en tilkendegivelse, der kunne skabe en berettiget forventning om, at en til administrationsudgifterne svarende del af tilskuddene kunne fradrages.

TfS 1990.218

H.D. af 19. april 1990. I 137/1989:

De danske Landboforeninger som mandatar for
gårdejer Aage Gammelvind (v/adv. Henning Hansen)
mod
Skatteministeriet (km.adv. v/adv. H.C. Vinten).

En landmand ophørte med landbrugsmæssig drift af sin ejendom, på grund af manglende rentabilitet og bortforpagtede jorden og en del af driftsbygningerne for et længere åremål. Retten fandt, at driftsbygningerne i så ringe grad indgik i forpagtningsforholdet, at der ikke var grundlag for fradrag af hele forsikringspræmien vedrørende disse bygninger. Man stadfæstede derfor landsrettens dom, hvorefter der ikke blev givet fradrag for den del af udgiften til bygningsforsikring, der arealmæssigt kunne henføres til bygninger, der ikke var omfattet af forpagtningskontrakten. Det anføres i dommen, at skattemyndighederne ikke for retten har gjort gældende, at hans forpligtelser over for forpagteren eller efter landbrugslovgivningen har betydning for spørgsmålet om fradragsret for forsikringspræmien. (Dissens).

TfS 1990.294

ØLD, af 1. juni 1990. 14., 231/1988:

(Landsdommerne Otto Werner, Brydensholt og Fl. Sorth (kst.))
Birgit Becher og Erik Becher (v/adv. Henrik Scharling)
mod
Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Niels Schiersing).

Et ægtepar drev i en årrække en virksomhed med udlejning og salgsformidling af lystbåde. Den oprindeligt anskaffede lystbåd blev i 1984 erstattet af en større lystbåd. Retten fandt, at der ikke havde været rimelig udsigt til, at virksomheden kunne give indtægter, der stod i rimeligt forhold til den kapital, der var investeret i bådene, selvom der blev foretaget normale bestræbelser på at få dem udlejet. Udlejningsvirksomheden havde heller ikke naturlig forbindelse med ægtefællernes øvrige virksomhed. Der kunne herefter ikke ske fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for underskud ved virksomheden.

TfS 1990.422

ØLD af 23. august 1990. 15., 292/1987:

(Landsdommerne Holmstrup, Blinkenberg og Stæhr (kst.))
C.J. Boserup A/S (Superfos A/S) (v/adv. H.C. Støvlbæk)
mod
Skatteministeriet (km.adv. v/adv. Niels Schiersing).

Et selskabs udgifter til kreditprovision og stempelafgift ved optagelse af lån til finansiering af selskabets køb og salg af korn og opførelse af nyt siloanlæg kunne ikke fratrækkes efter ligningslovens § 8, stk. 3, litra c, da låneens løbetid var mere end 2 år, og da udgiften til stempel ikke kunne anses som en fradragsberettiget engangsydelse. Fradrag kunne heller ikke ske efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, da låneoptagelsen ikke havde en sådan direkte forbindelse med virksomhedens drift, at den kunne anses som en driftsomkostning.