

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

- et møde mellem gammel regulering og
nutidens udfordringer

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Den gamle regulering

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a:

»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, herunder ordinære afskrivninger ...«*

Statsskattelovens § 6, stk. 2:

»Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til ... formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift.«



I grænselandet mellem

Erhverve, sikre og vedligeholde indkomst

og

Udvidelse af næring eller drift

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

En tidlig opfattelse:

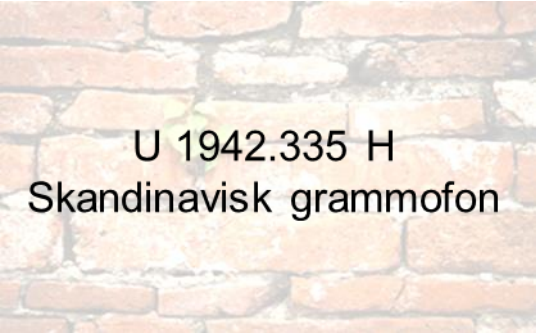
C. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst til staten, 7. udgave, s. 138:

»En skarp afgrænsning er vanskelig, og det vil i det følgende ses, at visse udgifter får lov at passere, uanset at de indirekte formidler forretningens udvidelse. Som hovedretningslinie kan anføres, at udgifter, der medfører en følelig forbedring og udvidelse, ikke kan fradrages.«


Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, s. 406:

»Hvis skatteyderen har måttet forudse indkomstresultatet som en forholdsvis 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 eventuelt senere indkomsterhvervelse, er han i reglen afskåret fra at behandle den som omkostning.«

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016



U 1942.335 H
Skandinavisk grammofon




U.1984.90.H
Segaltmøllens Brødfabrik




U.1987.523.H
Fragtmandssagen

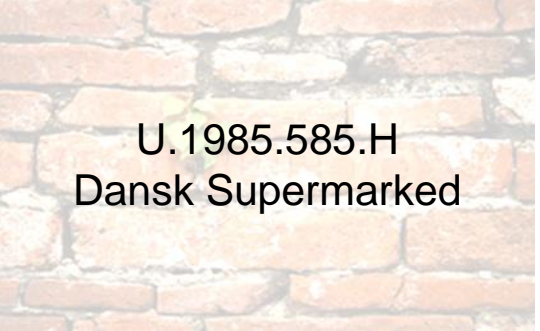
Byggesten
- særligt fra 1980'erne



U.1980.712.HR
Trælastdommen



U.1985.134.H
Nordsøværftet



U.1985.585.H
Dansk Supermarked

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

En nyere opfattelse – alias »tøbrud i omkostningslæren«¹

Skattelovrådet i Betænkning nr. 1221, 1991, s. 149

»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.«

Ligningsvejledningen 1989, afsnit C.2.1.2, s. 60

»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.«

1. Finn Thomsen, tøbrud i omkostningslæren i U.1984.233B

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Kjeld Hemmingsen, Driftsomkostninger i teori og praksis, s. 28-29:

- *»Kan udgiften rummes inden for den aktuelle virksomhedsstruktur, gives i vidt omfang fradragsret, selvom udgiften også har virkninger mange år ud i fremtiden og dermed kan siges at stå i både direkte og mere indirekte forbindelse med den løbende indkomsterhvervelse. Falder udgiften uden for virksomhedsmønstret, således at virksomhedens aktuelle rammer sprænges, er udgiften derimod ikke fradragsberettiget.«*

Steen Askholt i Statsskatteloven 100 års jubilæum, SR-Skat 2003, nr. 3, s. 100:

- *»Med forbedringsudgifter må i denne sammenhæng sidestilles udgifter, der bevirker en sådan ændring af det bestående indkomstgrundlag, at driften af virksomheden ikke kan siges længere at foregå inden for de hidtidige rammer - herunder naturligvis også udgifter, der er medgået til en afvikling af indkomstgrundlaget, f.eks. i forbindelse med virksomhedens ophør«*

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Jane Ferniss, Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, s. 116-117:

- *»Frem til starten af 1980'erne var der ... en meget restriktiv praksis overfor udgifter, der blot vedrørte indkomstgrundlaget, idet alene den omstændighed, at det var en sådan type udgift, udelukkede fradragsret. I 1980'erne udviklede driftsomkostningsbegrebet sig via domspraksis således, at udgifter der overvejende er afholdt for at bevare, sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget, kan fradrages.*

Grænsedragningen er derfor nu mellem på den ene side, de udgifter der vedrører den løbende drift og de udgifter, der er afholdt for at bevare det hidtidige indkomstgrundlag og på den anden side, de udgifter der udelukkende eller hovedsagligt vedrører etableringen eller udvidelsen af indkomstgrundlaget.«

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016



Skattelovrådets konklusion, s. 152

»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 usikkert, hvad der er en virksomheds »naturlige rammer«.«

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Accessoriske udgifter

Skattelovrådet i Betænkning nr. 1221, 1991, s. 149

- *»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 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.«*

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016



SKM2007.773.HR og SKM2007.775.HR:

Udgifter som kan henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve aktiekøbet.

kontra

Udgifter til undersøgelser, rådgivning, deltagelse i forhandlinger og udfærdigelse af kontrakter.

SKM2014.236.HR og SKM2008.967.HR:

»... alene sådanne udgifter, som kan henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve købet af de afskrivningsberettigede aktiver.«

Gælder også i forhold til EBL.
JURIDISK INSTITUT



DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Indkomsterhvervelse og drift

SKM2015.659.HR:

- Betalingen for den førtidige ophævelse af distributionsaftalen har ikke sammenhæng med selskabets egen indkomsterhvervelse.

SKM2012.238.HR:

- Udgifterne til en påtænkt opførelse af et yderligere driftscenter har ikke en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, at de udgør fradragsberettigede driftsomkostninger.
- Da driftscentret ikke blev etableret og taget i brug, kan udgifterne ikke afskrives – heller ikke efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Indkomsterhvervelse og drift

SKM2012.13.HR – Symbion Capital

- »Ved »indkomsten« i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, må efter ordlyden forstås den skattepligtige indkomst, således at udgifter kan fradrages i den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst.«
- »Højesteret finder herefter, at afholdte udgifter til management fee kan være fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, selv om nogle af afståelsesavancerne er skattefrie på grund af realisationstidspunkterne.«
- »Dette gælder således også den del af udgifterne, der har dækket managementselskabets opgaver i forbindelse med opbygning og udvikling af porteføljeselskabernes virksomheder, idet Symbion Capitals virksomhed bestod i at udvikle disse selskaber med henblik på at opnå indtægter fra investeringerne i dem.«

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Indkomsterhvervelse og drift

SKM2015.341.ØLR

- Holdingselskab med helejede datterselskaber, der driver virksomhed med køb og salg samt udleje af fast ejendom
- Skattefrit udbytte: 23 mio.kr., finansielle indtægter: 12 mio.kr., finansielle udgifter 800 t.kr.
- Management fee 5,4 mio.kr.
- De finansielle indtægter hidrører fra koncerninterne udlån.
- ØLD: en vurdering af de opgaver, som fremgik af aftalen, samt en vurdering af fastsættelsen af management fee førte til, at arbejdet vedrørte ejendommene og ikke udlånene.
- »Det må herefter påhvile Selskabet af godtgøre, at den del af udgifterne til management fee, der er anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde den skattepligtige indtægt i form af renter på udlån, overstiger det beløb på 50.000 kr., som er skønsmæssigt fastsat af Skatteministeriet.«

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Bonus, fastholdelsesbonus og lønudgifter

SKM2009.271.HR – LM Glasfiber – bonus vedrørende salg af datterselskab.

- bonus for udført arbejde i forbindelse med salg samt ønske om fastholdelse – afhang alene af salgssummen for selskaberne.
- HR: »... begge dele med henblik på at opnå den højest mulige salgspris for selskaberne. Som anført af landsretten havde den udbetalte bonus således ikke den tilknytning til selskabernes drift - dvs. til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten - der må kræves for, at udgiften kan anses som en driftsomkostning ...«
- VLD: »Dette arbejde må antages at have været af afgørende betydning for værdiansættelsen og dermed for et vellykket salg af virksomheden. Arbejdet havde derfor en betydelig værdi for selskabernes ejer, og det er ikke godtgjort, at det betydelige bonusbeløb hovedsagelig var et særligt vederlag dels for det øvrige ledelsesarbejde i tiden efter bonusaftalens indgåelse den 13. oktober 2000, dels for at fastholde direktørerne.«

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Bonus, fastholdelsesbonus og lønudgifter

SKM2012.250.LSR - fastholdelsesbonus

- Salg af selskab, fastholdelsesbonus betinget af fortsat ansættelse. Bonus ud over normal gage.
- LSR: formålet var at fastholde udvalgte medarbejdere i processen omkring den fremtidige ejerstruktur. 10 af 13 medarbejdere havde deltaget i salgsarbejdet.
- => »... den opfattelse, at bonusaftalerne - udover at fastholde væsentlige og centrale medarbejdere i processen omkring den fremtidige ejerstruktur - tillige belønner mindst 10 medarbejdere for deltagelse i salgsarbejdet.«
- Bonussen har derfor ikke tilknytning til driften.
- Uden betydning, at bonussen også kunne komme til udbetaling i forbindelse med en børsnotering.

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016

Bonus, fastholdelsesbonus og lønudgifter

Østre Landsret, 19. afd. nr. B-1971-14 og nr. B-3434-13:

- Almindelige lønudgifter i forbindelse med overtagelse eller påtænkt overtagelse af engagementer fra Finansiell Stabilitet
- Formodning: lønudgifter er som udgangspunkt fradragsberettigede, men der er ikke grundlag for at antage, at denne formodning ikke kan afkræftes.
- Indholdet af aftalen, omfanget og karakteren af det overdragne => »... en egentlig udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer.«
- Ikke betydning at det svarede til bankens bestående virksomhed, at det vedrørte en sædvanlig fremadrettet kreditvurdering, og at arbejdet ikke adskilte sig fra de arbejdsopgaver, som medarbejderne vanligtvis udførte.

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016



S 1295, 2015/16:

» ... dommen har skabt en retsusikkerhed, som også erhvervslivet har rejst kritik af. Det er derfor i alles interesse at få Højesterets vurdering af de principielle spørgsmål, som dommen rejser ...

På baggrund af Højesterets dom må vi så politisk overveje, om der er behov for lovgivning på området.«

SAU spørgsmål 553, 2015/16:

»Disse omkostninger antages med stor usikkerhed at udgøre ca. 2 mia. kr. årligt, inklusiv udgifter til overhead (fx husleje og kontorhold).«

DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET ANNO 2016



Hvad nu?

- En række erhvervsmæssige udgifter der lander mellem to stole.
- Forståelsen af »udover hidtidige rammer« kontra ønsket om vækst og udvikling.
- Den brede forudsætning om »bevare det hidtidige indkomstgrundlag« kontra det snævre krav om tilknytning til den skattepligtige indkomst.
- Opgørelse af lønandel – måle- og kontrolproblemer.
- Omfatter det også overhead?
- Behov for lovgivning.