

# Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?

*Af advokat Søren Sønderholm, Sønderholm Tax*

Det er 25 år siden, Skattelovrådets udtalelse om driftsomkostningsbegrebet blev offentliggjort.

Skatteministeren havde bedt Skattelovrådet om at overveje det gældende driftsomkostningsbegreb og at fremkomme med eventuelle ideer til ændrede regler. Skattelovrådets udtalelse om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændringer heraf blev offentliggjort som Betænkning nr. 1221, 1991.

Bestemmelsen i statsskattelovens § 6 om fradrag for driftsomkostninger er blevet fortolket på den måde, at kun udgifter, der har forbindelse med den løbende indtjening, kan fradrages. Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af ny virksomhed eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over deres hidtidige rammer, anses for anlægs- og etableringsudgifter og kan ikke fradrages.

Skattelovrådet foreslår, at driftsomkostningsbegrebet forenkles og moderniseres, således at alle erhvervmæssige udgifter, dvs. også anlægs- og etableringsudgifter skal være fradragsberettigede, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsret.

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

Skattelovrådets forslag er en markant justering af driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 i retning af en mere rimelig og hensigtsmæssig beskatning af erhvervmæssig indkomst.

Skattelovrådets forslag betyder, at en række klart erhvervmæssige udgifter vil blive fradragsberettigede, og at skatteyderne således kun kommer til at betale skat af deres reelle indkomst. Praksis har vist, at grænsedragningen mellem fradragsberettigede driftsudgifter og ikke-fradragsberettigede anlægsudgifter er vanskelig at forstå og administrere. Dette betyder usikkerhed både i virksomhederne og hos skattemyndighederne og mange tvister mellem borger og myndigheder. Med Skattelovrådets forslag vil man undgå disse sager og dermed fremme retssikkerheden.

Et forslag det er vanskeligt ikke at have sympati for. Men der er prædikeret for døde ører. Den grundlæggende lovgivning er den samme som for 25 år siden, mens praksis på det seneste har udviklet sig i retning af en endnu mere restriktiv fortolkning af reglen i statsskattelovens § 6. SKATs praksis er nu, at der også nægtes fradragsret for interne lønomkostninger til medarbejdere, der beskæftiger sig med aktiviteter i forbindelse med ekspansion af virksomheden. Denne nye praksis skaber endnu mere retsikkerhed og vanskelige grænsedragningsproblemer. Realiteten er derfor, at der er endnu mere behov for at se på Skattelovrådets forslag i dag, end der var for 25 år siden.

Der er således god grund til at foretage en "statusopdatering". Hvad var baggrunden for Skattelovrådets forslag, og hvad går det ud på? Hvad er der sket med Skattelovrådets forslag? Hvordan har praksis udviklet sig de seneste 25 år, og hvor står vi i dag? Hvordan kan vi forvente, at udviklingen vil være i årene fremover? Og hvad var Skattelovrådet egentlig?

## Skattelovrådet

I betænkning fra Udvalget om eventuel styrkelse af lovfortolkningen inden for skatteadministrationen, Betænkning nr. 945 af marts 1982, blev der peget på oprettelsen af et permanent skattelovråd som en mulighed, der kunne bidrage til en forbedring af retssikkerheden

inden for skatteområdet. Tanken om oprettelse af et skattelovråd blev oprindeligt fremsat af Advokatrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i en henvendelse til skatteministeren i september 1979.

Skattelovrådet blev nedsat af daværende skatteminister, professor, dr. Jur. Isi Foighel i 1983. Skattelovrådet bestod af skattekyndige fra såvel universiteterne som erhvervslivet. Sekretariatsfunktionen blev varetaget af Skatteministeriet, og Skatteministeriets retssikkerhedskonsulent var medlem af Skattelovrådet. Skattelovrådet afgav en række udtalelser, bl.a. om de skattemæssige regler ved konkurs og akkord og den skattemæssige behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld. Skattelovrådet blev i 1997 sammenlagt med retssikkerhedsudvalget under navnet Skatteretsrådet. Formanden for Skatteretsrådet var en højtstående embedsmand i Skatteministeriet. Skatteretsrådet offentliggjorde to redegørelser for sit virke i henholdsvis 1999 og 2001.

I den standende debat om retssikkerheden på skatteområdet peges der på ny på oprettelse af et permanent sagkyndigt udvalg på skatteområdet a la Straffelovrådet og Retsplejerådet med henblik på at styrke retssikkerheden.

Der er to væsentlige realpolitiske forhold, man med fordel kan holde sig for øje i den sammenhæng. For det første kan der være god grund til at overveje, hvorledes man i givet fald skal forholde sig til betænkning nr. 945's analyse af de særlige forhold, der gør sig gældende inden for skatteområdet, og som adskiller det på helt afgørende punkter fra det, Straffelovrådet og Retsplejerådet beskæftiger sig med (betænkningen side 48ff). For det andet bør man gøre sig meget umage med at overveje rammerne for et sådant permanent udvalg og den tilknytning, udvalget i givet fald skal have til Skatteministeriet, hvis ikke det som de tidligere udvalg skal blive omklamret af systemets repressive tolerance.

## Skattelovrådets betænkning

### GÆLDENDE RET

#### Baggrunden for statsskattelovens driftsomkostningsbegreb

I betænkningens afsnit I har Skattelovrådet foretaget en grundig gennemgang af gældende ret på driftsomkostningsområdet.

Indkomstbegrebet i statsskattelovens §§ 4-6 har været grundlæggende for al dansk skattelovgivning på indkomstskatteområdet. Fra start har man tydeligvis gjort sig den forestilling, at kun "nettoresultatet" af en indkomstskabende aktivitet skulle danne grundlag for beskatning, og at det udtrykkeligt måtte angives, at de med indtægts erhvervelsen forbundne udgifter skulle kunne "fradrages" i den skattepligtige indkomst.

Allerede fra midten af 1800-tallet har man opereret med en skillelinje 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. Som anført af Skattelovrådet, er det tankevækkende, at oprindelsen til disse begreber fortaber sig et uvist sted omkring midten af 1800-tallet, og at ingen tilsyneladende har anfægtet den grundlæggende tankegang siden.

Statsskatteloven blev gennemført som Lov af 15. maj 1903. Bestemmelsen i § 6 bygger på den midlertidige indkomstskattelov fra

1870 og inspiration fra den preussiske indkomstskattelov fra 1891. Statsskatteloven blev ændret i 1912 og 1922, uden at der blev ændret i driftsomkostningsbegrebet.

I Finansministeriets vejledning af 31. december 1912 til statsskatteloven af 1912 er omfanget af fradragsretten efter § 6 beskrevet: Det fremgår, at fradragsretten bl.a. omfatter:

*“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.”*

Mens driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 sprogligt er uændret siden 1903, har lovgivningsmagten foretaget justeringer og udbygninger af området for fradragsberettigede udgifter i den øvrige skattelovgivning.

Adgangen til at foretage “ordinære afskrivninger” i statsskatteloven er nu i alt væsentlighed erstattet af bestemmelserne om adgang til at foretage afskrivninger på driftsmidler mv. i afskrivningsloven, og efter bestemmelserne i ligningslovens § 8ff er der adgang til fradrag for særlige udvalgte typer af udgifter, som supplerer den generelle bestemmelse i statsskattelovens § 6 a.

## Litteratur og praksis

Skattelovrådet har gennemgået den skatteretlige litteratur på området. Efter Skattelovrådets opfattelse er det ikke i teorien lykkedes at foretage en generel og dækkende beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet.

I betænkningens afsnit 4 er der en oversigt over retstilstanden på udvalgte områder. Formålet er at give et indtryk af driftsomkostningsbegrebet på grundlag af domstolsafgørelser og udvalgte administrative afgørelser.

Skattelovrådet noterer, at det af ligningsvejledningen for 1989 fremgår, at 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 fradragsmuligheden for erhvervmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige rammer af en igangværende virksomhed. Det er imidlertid rådets opfattelse, at det ikke er muligt at give en generel beskrivelse af disse tilfælde, bl.a. men ikke kun fordi, at 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 efter Skattelovrådets opfattelse medvirket til at lette den teoretiske beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet og dets begrænsning.

Skattelovrådets gennemgang og analyse af den gældende retstilstand påviser tværtimod en række uigennemsigteligheder og inkonsekvenser i anvendelsen og fortolkningen af statsskattelovens § 6. Efter Skattelovrådets opfattelse har praksis ikke afklaret usikkerheden om fortolkningen på grænseområdet, men snarere skabt uklarhed, og de forsøg, som teorien har gjort på at beskrive retsstillingen, har ikke resulteret i operationelle kriterier.

## SKATTELOVRÅDETS KRITIK AF GÆLDENDE RET

Efter den grundige gennemgang af gældende ret konkluderer Skattelovrådet, at sondringen mellem henholdsvis fradragsberettigede erhvervmæssige udgifter og ikke-fradragsberettigede erhvervmæssige udgifter hverken er hensigtsmæssig eller rimelig og derfor bør ophæves.

Efter Skattelovrådets opfattelse er der ikke nogen logik i at nægte fradragsret for erhvervmæssige anlægs- eller etableringsomkostninger, når f.eks. henses til, at der er afskrivningsmulighed for anskaffelsessummen til driftsmidler og driftsbygninger mv., selv om

disse er afholdt i forbindelse med etableringen eller udvidelse af en virksomhed. Hertil kommer, at det efter Skattelovrådets opfattelse forekommer væsentligt mere velbegrundet at give fradrag for udgifter til ekspansion af virksomhed end at indrømme fradrag for en række sponsor- og reklameudgifter m.v.

Rådets forslag er i overensstemmelse med det synspunkt, at skatteyderne skal betale skat af deres reelle indkomst, men heller ikke mere, dvs. en nettoindkomstbetragtning. Som reglerne er i dag, 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 afholdte etableringsudgifter, skønt disse udgifter er medgået til erhvervelsen af det i alt opgjorte overskud.

Reglerne bevirker tillige en væsentlig ulighed i beskatningen, da anlægs- eller etableringsudgifter kan være meget forskellige for forskellige virksomheder. Afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsudgifter og ikke-fradragsberettigede anlægsog 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 forudse, 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.

## SKATTELOVRÅDETS TESE

Betænkningens afsnit II indeholder Skattelovrådets tese, og afsnit III omhandler tesens konsekvenser.

Det er Skattelovrådets opfattelse, at der bør opstilles et nyt driftsomkostningsbegreb: Alle erhvervmæssige udgifter skal kunne fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsretten.

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 af f.eks. direktørkontrakter og lejekontrakter. Medlemskontingent og indskud i foreninger som betingelse for at kunne påbegynde en forretningsdrift eller opnå visse rettigheder er ligeledes fradragsberettiget, forudsat at der ikke erhverves en omsættelig medlemsandel.

Alle udgifter til etablering og opløsning af erhvervsdrivende selskaber vil kunne fradrages.

De udgifter, som et selskab afholder til ændring af virksomhedens struktur, er efter rådets tese fradragsberettigede. Selskabets udgifter til fremskaffelse af deres kapitalgrundlag er ifølge tesen ligeledes fradragsberettiget.

Rådets tese indebærer en udvidet fradragsadgang for udgifter til rådgivere. Rådgiverudgifter i forbindelse med anskaffelsen og afståelse af aktiver er som udgangspunkt fradragsberettiget, medmindre de som oplagt accessoriske må tillægges anskaffelsessummen eller fradrages i afståelsessummen for de pågældende aktiver.

Efter Skattelovrådets tese er udgifter til finansiering af en erhvervmæssig virksomhed ligeledes en driftsomkostning, der ligesom alle andre typer af erhvervmæssige 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 erhvervmæssige omkostninger, der som alle andre omkostninger bør kunne fradrages, således at kun nettoindkomsten fra virksomheden i sidste instans beskattes.

Udgifter til erhvervelse af aktiver er ikke driftsomkostninger, men anskaffelsessummer. Tilsvarende gælder for udgifter til forbedring af skatteydernes anlægs- og omsætningsaktiver, at disse udgifter er et tillæg til anskaffelsessummen og ikke driftsomkostninger. Spørgsmålet er, hvorledes 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, skal beskattes. Som eksempel på sådanne udgifter nævner Skattelovrådet omsætningsafgifter og udgifter til rådgivere i forbindelse med køb og salg.

Rådet forestiller sig, at afgrænsningen bør baseres på gældende praksis for, hvilke udgifter der er accessoriske og i øvrigt skal ske snævert. Kun de erhvervsmæssige udgifter, der er oplagt accessoriske til anskaffelsen eller afståelsen, bør tillægges anskaffelsessummen eller fradrages i afståelsessummen. De udgifter, der ikke skal behandles som accessoriske udgifter, kan fradrages som driftsomkostninger efter Skattelovrådets tese.

Efter Skattelovrådets opfattelse er det åbenbart, at også forgæves afholdte erhvervsmæssige udgifter bør være fradragsberettigede. 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.

### Driftstab

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 ufrivilligt. 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.

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.

Opstår tabet som 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.

I konsekvens af Skattelovrådets opfattelse, hvorefter 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 gældende 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.

Efter Skattelovrådets opfattelse bør fradragsretten heller ikke afhænge af moralske vurderinger, der synes at spille en ikke ubetydelig rolle i retspraksis, og hvor det i øvrigt kan være svært at finde nogen konsekvent linje.

Tab foranlediget af uagtsomhed vil efter tesen være fradragsberettiget, 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 efter Skattelovrådets opfattelse bør kunne fradrages, 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.

### SKATTELOVRÅDETS FORSLAG TIL LOVGIVNING

Rådet foreslår, at selve den grundliggende regel i statsskattelovens § 6 ændres.

Denne bestemmelse har været fortolket således, at også erhvervsmæssige anlægs- eller etableringsudgifter ikke er fradragsberettigede. Denne snævre fortolkning har nødvendiggjort indførelse af særlige undtagelsesregler, når lovgivningsmagten har fundet fradragsretten for begrænset. Lovgivningsmagten har således gennem særbestemmelser foretaget tilpasning af fradragsreglerne på nogle områder, hvor statsskattelovens regelsæt ikke længere blev betragtet som tidsvarende.

Denne lovgivningsteknik har efter Skattelovrådets opfattelse medvirket til at cementere den snævre fortolkning af fradragsretten for driftsomkostninger i statsskattelovens § 6.

Efter Skattelovrådets opfattelse er den modsatte lovgivningsteknik mere hensigtsmæssig, nemlig i statsskatteloven 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 efter rådets opfattelse, dels at borgerne har lettere ved at læse og forstå reglerne, når de på denne måde fremgår udtrykkeligt af loven, dels at Folketinget, regeringen og skatteadministrationen mere direkte må tage stilling til betimeligheden af fradrag eller ej, hvis det ved lov skal vedtages, hvilke udgifter der ikke skal kunne fradrages.

De mere detaljerede regler, herunder bestemmelser om erhvervsmæssige udgifter, der ikke er fradragsberettigede, foreslås indsat i ligningsloven, f.eks. i LL § 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.

Skattelovrådet foreslår, at ordene i statsskattelovens § 6, stk. 2 "til udvidelse af næring eller drift" udgår.

Herved opnås bortfald af den indskrænkning i statsskattelovens § 6, stk. 1 a, som indeholdes i statsskattelovens § 6, stk. 2. Udgifter til udvidelse af næring og drift kan herefter fremtidigt fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1 a, forudsat at de i øvrigt har karakter af driftsomkostninger.

Skattelovrådet forestiller sig, at lovforslaget ledsages af udførlige bemærkninger, som er egnede til at indgå i en 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.

### Modtagelsen af Skattelovrådets betænkning

Den politiske reaktion på Skattelovrådets forslag om "at rydde op i fradragsjunglen og erstatte lappeløsningerne af en gennemgribende lovændring" (kronik i Børsen 15. januar 1992) er påfaldende lam-

mende. Intet, absolut intet skete. Der var ikke nogen debat eller reaktion i øvrigt fra regeringen eller de politiske partier. Sådan ser det i hvert fald ud udefra.

I kronikken i Børsen efterlyser advokat Jon Stokholm og statsautoriseret revisor Søren Rasmussen, der var formænd for henholdsvis advokaternes og revisorerens skatteudvalg, en reaktion på Skattelovrådets forslag. Det noteres i kronikken, at der med vækstfremmeloven blev indføjet to nye fradragsregler i ligningsloven: § 8 I og § 8 J, men uden henvisning til Skattelovrådets betænkning. Efter § 8 I blev der givet fradrag for udgifter til markedsundersøgelser med henblik på etablering eller udvidelse af bestående virksomhed. Efter den anden nye bestemmelse i § 8 J blev der givet fradrag for udgifter til advokat og revisor, der afholdes i forbindelse med etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af bestående erhvervsvirksomhed. Kronikørerne noterer dog samtidig, at man som sædvanlig har fulgt knopskydningsmetoden og indføjet endnu en særregel i ligningsloven, og at den lovgivningsform med blot at indføre den ene undtagelsesregel efter den anden til den centrale driftsomkostningsbestemmelse, ikke løser de egentlige problemer. *“Det er blot en lappeløsning, som kun er med til at komplicere lovgivningen”*. Kronikørerne fortsætter:

*“Forhåbentlig bliver vækstfremmeforslaget blot en “overgangsregel”, som skal fungere, indtil der gennemføres en mere fundamental ændring af fradragsreglerne.*

*Hvis ændringerne derimod bliver det endelige svar på skattelovrådets forslag, må det beklages af erhvervslivet og dets rådgivere, thi så vil vurderingen være, at driftsomkostningsbegrebet tilsyneladende er blevet en hellig ko, man ikke tør røre ved.*

*Vi skal ikke afgøre, om der skal arbejdes efter den fradragsmodel, skattelovrådet foreslår, men vi finder det af afgørende betydning, at debatten om revision af driftsomkostningsbegrebet holdes i gang, og at der fra politisk side foretages en seriøse behandling af skattelovrådets betænkning.*

*Vi venter på ministerens udspil.”*

Og det gør vi så stadigvæk!

## Fortidens fremtid

Statsskatteloven blev behørigt fejret ved sit 100 års jubilæum i 2003. Såvel SR-Skat som TfS udkom med temanumre i den anledning. I SR-Skats jubilæumsskrift side 125 ff. redegør skattekonsulent Steen Askholt for, hvordan praksis har udviklet sig på grænseområderne til privatudgifter og udgifter til etablering eller ændring af indkomstgrundlaget, og hvordan rammerne gentagne gange er blevet sprængt ved særlovgivning, der har udvidet eller begrænset fradragsområdet. Som påpeget af forfatteren på side 138, vil det for en virksomhed, der har afholdt en udgift, altid være udgangspunktet, at ikke alene er udgiften afholdt af hensyn til driften, men den har helt selvfølgelig kunnet bringes til fradrag ved indkomstopgørelsen. Forfatteren fortsætter:

*“Nu er der som bekendt intet i skatteretten, der er selvfølgelig, og helt naturligt har driftsomkostningsspørgsmålet altid spillet en central rolle i den stedseværende kamp mellem skatteyderne og skattemyndigheder om opgørelsen af beskatningsgrundlaget. Dette vil givetvis fortsætte. Alene i 2001 og 2002 offentliggjordes mere end 30 domme og kendelser om driftsomkostningsspørgsmål – heraf 4 højesteretsdomme.”*

Twistighederne og usikkerheden i praksis fortsatte således, og Skattelovrådets kritikpunkter forblev uløste.

I TfS' jubilæumsnummer gennemgår ph.d. stipendiat Jane Ferniss (TfS 2003.394) forhistorien til statsskatteloven. Det fremgår, at adskillelsen mellem drifts- og anlægsudgifter tilsyneladende kan føres helt tilbage til en forordning af 10. februar 1810. I et ikke-gennemført lovforslag til en indkomstskattelov fra november 1850

er afgrænsningen mellem drifts- og anlægsudgifter tydelig og stort set identisk med den gældende formulering i statsskattelovens § 6. Baggrunden for denne sondring fortaber sig dog. Det er således ikke muligt i forarbejder eller andetsteds at udlede en forklaring på, hvorfor nogle erhvervsmæssige udgifter er fradragsberettigede, mens andre ikke er det. Efter forfatterens opfattelse skal forklaringen på de meget sparsomme fortolkningsbidrag findes i indkomstkattens ringe betydning på den tid, de meget lave skatteprocenter og samfundsforholdene i øvrigt.

Der synes således at være grundlag for at kunne konstatere, at vi i 2016 fortsat arbejder med en sondring mellem fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter og ikke-fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter, som er groet ud af et landbrugssamfund for mere end 200 år siden, og som der ikke kan gives en nøjere forklaring på. Som påpeget af Skattelovrådet er det tankevækkende, at ingen – bortset fra Skattelovrådet – har anfægtet denne tankegang siden. Måske forklaringen derfor skal søges i sfæren for hellige køer som omtalt i kronikken i Børsen i 1992!

## Retspraksis efter Skattelovrådets betænkning

Retspraksis vedrørende driftsomkostningsbegrebet er righoldig også efter Skattelovrådets betænkning. Et par udvalgte skriftsteder og afgørelser skal omtales nærmere.

I bl.a. Lærebog om indkomstskat 16. udgave 2015, kapitel 8, er der redegjort for retsstillingen og den seneste udvikling på driftsomkostningsområdet. Der er også her en opstilling af de seneste års litteratur på området.

I Den juridiske vejledning 2015-2 C.C.2.2.1.4 gentages udsagnet fra ligningsvejledningen fra 1989, om 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 fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige rammer af en igangværende virksomhed. Det er dog fortsat altafgørende for fradragsretten, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgifterne. Det vil ifølge Den juridiske vejledning sige, at formålet er at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer.

I Den juridiske vejledning omtales det umiddelbart herefter, at Højesteret i SKM2011.602.HR har fastslået, at udgifter til børsnotering ikke er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. I UfR 1980.712H var Højesteret nået til, at der var fradragsret for noteringsafgiften til Københavns Fondsbørs. Dommen illustrerer på glimrende vis sondringen i gældende ret mellem, om udgiften er afledt af en stationær tilstand, hvor der er fradragsret, eller af en ændring, der tager sigte på at skabe nye rammer, hvor der ikke er fradragsret. Retsstillingen er således den lidt forunderlige, at vi i Danmark skattemæssigt straffer dem, som tager initiativ til at bryde ud af de hidtidige rammer for at skabe noget nyt.

I den efterhånden herostratiske berømte Højesteretsdom i SKM2012.13.HR tiltræder Højesteret, at ordet “indkomsten” i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, efter ordlyden skal forstås som den skattepligtige indkomst, således at udgifter kan fradrages som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde den skattepligtige indkomst.

Et krav om, at udgiften er afholdt med henblik på at erhverve skattepligtig indkomst har ikke tidligere været håndhævet i praksis. Det kan undre lidt, at vi skal mere end 100 år efter statsskattelovens tilblivelse, før vi får en markant afgørelse om dette ret centrale spørgsmål. Efter Højesterets dom er der til gengæld udfoldet stor energi på at få has på, hvor meget eller hvor lidt af indkomsten, der må være skattefri for at kunne opnå fradragsret for driftsomkost-

ningerne. Så her er skabt endnu en slagmark for brydninger mellem virksomhederne og skattemyndighederne.

I SKM2012.238.HR nåede Højesteret til, at et selskab ikke kunne få fradrag for rådgiveromkostninger i forbindelse med en påtænkt opførelse af et driftscenter, som senere blev opgivet. Højesteret fandt, at udgifterne ikke havde en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, at de kunne anses for fradragsberettigede driftsomkostninger efter statskattelovens § 6 a. Højesteret tiltrådte videre, at udgifterne ikke kunne afskrives, heller ikke efter statskattelovens § 6 a, da centret ikke blev etableret og taget i brug. Dommen er på linje med Højesterets dom i TfS 1985.747 H, hvor der ikke blev givet fradrag for tilslutningsbidrag til kloak samt årlige bidrag til kloak og fjernvarmecentral vedrørende en ubebygget grund, hvor en eksisterende virksomheds forskellige afdelinger skulle have været samlet. Disse planer blev dog opgivet, da det viste sig muligt at købe en anden virksomheds anlæg og samle hele virksomheden på dette anlæg.

Disse to højesteretsdomme får yderligere perspektiv, hvis SKAT lykkes med sit forehavende om, at også traditionelle interne virksomhedsudgifter, der ikke historisk har været stillet spørgsmål ved, som f.eks. løn, heller ikke skal kunne fradrages i disse situationer.

## INTERNE OMKOSTNINGER

Det har hidtil været uantastet praksis, at udgifter der efter deres art har "driftsudgiftspræg" som f.eks. lønudgifter, er en fradragsberettiget (evt. afskrivningsberettiget) udgift, uanset hvad medarbejderen har beskæftiget sig med. I SKM2009.271. HR fastslog Højesteret, at der dog ikke var fradragsret for en særlig bonusudbetaling på 29,3 mio.kr. til to direktører for arbejde udført i forbindelse med salgsbestræbelser med henblik på at opnå den højest mulige salgspris for den virksomhed, de var ansat i.

I TfS 2013.501 LSR har SKAT imidlertid nægtet en bank fradrag for en skønsmæssig andel af lønomkostninger til ansatte, der havde anvendt tid på at gennemføre en due diligence mv. i forbindelse med overtagelse af 5 bankfilialer fra et nødlidende pengeinstitut under Finansiell Stabilitet. SKAT anså udgifterne for afholdt som led i en udvidelse af virksomheden. Landsskatteretten gav skatteyder medhold. Landsskatteretten lagde vægt på, at der var tale om løn afholdt på normal vis, og at der således ikke forelå ekstrabetaling, bonus eller andet ud over normal løn. SKAT har indbragt Landsskatterettens kendelse for domstolene.

I SKM2014.731.LSR blev et selskab nægtet fradrag for lønudgifter, der var afholdt i forbindelse med en voldgiftssag. De omtalte personer, som varetog selskabets interesser i voldgiftssagen, fik ikke ekstra betaling for deres arbejde med voldgiftssagen, og de lønudgifter, som selskabet har allokeret til voldgiftssagen, udgjorde kun en mindre del af den samlede løn, som selskabet i indkomståret udbetalte til de omhandlede medarbejdere. Landsskatteretten var enig med selskabet i, at erhvervsmæssigt betingede lønudgifter i almindelighed vil kunne fratrækkes, idet der heri ligger en forudsætning om, at udgifterne er medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde den løbende indkomst. Denne formodning kan dog afkræftes i det enkelte tilfælde. Da det ifølge referatet var ubestridt, at en del af lønnen til de ansatte er afholdt i forbindelse med varetagelse af selskabets interesser i en voldgiftssag, der drejede sig om sikring af selskabets formue, er lønudgiften ikke medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets løbende skattepligtige indkomst i indkomståret. Ifølge Landsskatteretten kan en lønkroner, der er anvendt af hensyn til formuen, ikke samtidig have tjent til erhvervelsen, sikringen og vedligeholdelsen af den løbende indkomst i året.

Knap så unuanceret så man på spørgsmålet tilbage i 1942 (UfR 1942.335H – Skandinavisk Grammofon). Sagen drejede sig om

fradrag for nogle procesudgifter, som selskabet havde afholdt vedrørende en af et konkurrerende foretagende anlagt sag om krænkelse af et patent på radiorør. Højesteret godkendte fradraget med den begrundelse, at procesudgifterne var anvendt til at sikre dels selskabets fortjeneste ved allerede stedfundne salg af de pågældende radiorør, dels selskabets adgang til fortjeneste ved fortsat salg.

Denne nye praksis med at nægte fradragsret for interne lønudgifter har affødt en berettiget reaktion fra en række erhvervsorganisationer. I et brev af 15. december 2015 har organisationerne bedt SKAT om at besinde sig. Der bør ikke rejses flere sager, indtil der foreligger en endelig afklaring af retsstillingen, og den nye praksis bør i givet fald kun få virkning for fremtiden og med en rimelig frist.

Organisationerne påpeger endvidere, at SKATs nye praksis strider mod tilblivelsen af den nu ophævede bestemmelse i ligningslovens § 8 J. Denne bestemmelse, der blev indsat i loven i 1991 som et vækstfremmeinitiativ, hjemlede fradragsret for eksterne rådgiveromkostninger i forbindelse med udvidelsen af en bestående virksomhed. Brevet fortsætter:

*"Det forekommer plausibelt, at lovgiver i 1991 havde den opfattelse, at interne lønudgifter til virksomhedsudvidelse under alle omstændigheder var fradragsberettigede, og at lovgiver derfor ikke så nogen grund til at inkludere fradragsretten for de interne lønudgifter i ligningslovens § 8J. Med andre ord anser vi det for usandsynligt, at lovgiver skulle have valgt en retstilstand, hvorefter eksterne rådgiveromkostninger var fradragsberettigede, hvorimod de tilsvarende interne lønomkostninger ikke var fradragsberettigede."*

## PERIODISERINGSPØRGSMALE

I redegørelse fra Skatteretsrådet 1999, s. 58 behandles spørgsmålet om fradrag for driftsomkostninger efter en virksomheds ophør. Konklusionen er, at der kun er fradrag for udgifter, der afholdes efter en virksomheds ophør, hvis udgiften har driftsmæssig forbindelse med den nu ophørte virksomhed. Der er ikke fradragsret for udgifter, der afholdes længere tid efter virksomhedens ophør, selv om udgiften har driftsmæssig forbindelse med den ophørte virksomhed.

Det er reelt i dette perspektiv, Højesterets dom i SKM2013.580.HR skal ses. Sagen drejede sig om fradragsret for en hensat forpligtelse til vedligeholdelsen af leasede fly på 180 mio.kr. Der var tale om en kontraktlig forpligtet vedligeholdelse. Udgiften til vedligeholdelse af flytimer og dermed af den løbende anvendelse, men skulle først afholdes ved tilbagelevering af flyene eller i forbindelse med de større vedligeholdelseseftersyn. Der var ikke i sagen tvivl om, at en udgift af den størrelsesorden skulle afholdes. Højesteret begrundede den manglede fradragsret med, at udgifterne endnu ikke var aktualiseret og dermed endnu ikke kunne gøres endeligt op. Fra skatteydernes side var der procederet på, at der skulle foretages en relevant og adækvat parring af årets indtægter og omkostninger, som medgår hertil.

Som påpeget af skattepartner Peter Rose Bjare i Magnus informatik – oktober 2013 er der udfordringer med, at der ikke altid er den nødvendige skattemæssige samtidighed i beskatningstidspunktet for erhvervsmæssige indtægter og udgifter. Indtægterne skal beskattes med det samme, mens der er en række omkostninger, hvor fradraget er udskudt. Falder de skattepligtige indtægter og fradraget for de medgåede omkostninger i forskellige indkomstår, så medfører den forskellige (asymmetriske) periodisering, at virksomhedens reelle indkomst i det pågældende år. Når denne asymmetri i den skattemæssige periodisering samtidig kombineres med begrænsning i adgangen til at fremføre skattemæssige underskud i

selskabsskattelovens § 12 og manglende adgang til “carry back”, risikerer virksomhederne at ende med at blive beskattet af en samlet indkomst, der overstiger det økonomiske udbytte af virksomhedernes anstrengelser. Det strider mod det grundlæggende princip om, at det kun er nettoindkomst, der skal beskattes og forstærkes i de situationer, hvor der slet ikke er fradragsret for de erhvervsmæssige udgifter.

## SLÅET HJEM

Som nævnt i kronikken fra 1992 blev der i forbindelse med vækstpakken i 1991 indsat nye regler i ligningslovens §§ 8 I og 8 J om fradrag for udgifter til markedsundersøgelser og udgifter til advokat og revisor i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomhed. Disse regler blev dog ophævet igen som led i Forårspakken 2.0-2009 (lov nr. 525 af 12. juni 2009) med virkning fra indkomståret 2010 med følgende begrundelse:

*“Der er tale om særregler, som strider med det overordnede skattemæssige princip om, at der ikke er fradrag for udgifter til etablering af erhvervsaktivitet. Ophævelsen indebærer derfor alt andet lige større gennemskuelighed.”*

Begrundelsen er direkte i strid med Skattelovrådets anbefaling om, at alle erhvervsmæssige udgifter bør være fradragsberettigede, da det vil skabe større forudsigelighed og dermed fremme retssikkerheden og virke procesbesparende.

Højesterets dom i TfS 1985. 359 H (Dansk Supermarked A/S) er herefter igen udtryk for gældende praksis. Dommen fastslog bl.a., at selskabets undersøgelser af mulighederne for at etablere nye butikker i en række danske kommuner primært var afholdt som en etableringsudgift med henblik på bevarelse fremover af selskabets indkomstkilde. Udgifterne kunne derfor ikke anses som en fradragsberettiget udgift. 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.

Det kan således konstateres, at vækstfremmeloven fra 1991 netop blot blev en overgangsregel som frygtet i kronikken. Men altså ikke indtil der blev gennemført en mere fundamental ændring af fradragsreglerne, tværtimod.

## SAMMENFATNING

En gennemgang af domme og afgørelser mv. efter Skattelovrådets betænkning viser, at retsstillingen overordnet set er den samme som den var, før rådet afgav sin betænkning. Udsagnet i Den juridiske vejledning om, 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 fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter burde dog nok tages op til revision. Udsagnet har stået uændret siden 1989, og en gennemgang af udvalgte afgørelser fra de seneste år synes snarere at pege i retning af en stramning af driftsomkostningsbegrebet i praksis. Specielt de to landsskatteretsafgørelser i TfS 2013.501 LSR og SKM2014.731.LSR og den linje, SKAT tilsyneladende følger i ligningsarbejdet, peger i retning af en endnu mere dogmatisk fortolkning af sondringen mellem fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter. Gribes der ikke ind – og det kan i realiteten kun ske ad lovgivningsvejen – peger udviklingen i retning af en yderligere indsnævring af driftsomkostningsbegrebet i dansk skatteret og dermed en endnu mere konserverende retstilstand. Skattelovrådets betragtning på side 6 i betænkningen:

*“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 etableringsudgift. Rådets forslag tilsigter at undgå disse sager og dermed fremme retssikkerheden og virke procesbesparende*

får hermed ny næring.

Det kan således konstateres, at grundlaget for Skattelovrådets kritik af gældende ret er til stede i 2016 i mindst lige så høj grad som det var for 25 år siden. Behovet for en ændring og præcisering af driftsomkostningsbegrebet er derfor også lige så påtrængende nødvendigt i 2016 som det var for 25 år siden.

## Nogle afsluttende betragtninger

Skattelovrådet leverede i Betænkning 1221.1991 det, skatteministeren havde bedt om. En grundig gennemgang af det gældende driftsomkostningsbegreb og et velfunderet forslag til ændringer heraf.

Skattelovrådet foreslår en forenkling og modernisering af driftsomkostningsbegrebet. Udgangspunktet efter rådets forslag er, at alle erhvervsmæssige udgifter skal kunne fradrages. Det betyder, at man kun beskattes af den reelle indkomst, da alle nødvendige erhvervsmæssige udgifter til at erhverve indkomsten kan fradrages. Et synspunkt, der i sig selv umiddelbart har sympatien og rationale for sig. Alle de erhvervsmæssige udgifter, det har været nødvendigt at afholde for at skabe indkomsten, må naturligvis kunne fradrages. Et andet resultat forekommer hverken rimeligt eller hensigtsmæssigt.

Efter den skatteøkonomiske teori bør der være fradragsret for alle nødvendige udgifter til indkomstens erhvervelse. Denne del af bruttoindkomsten er jo netop ikke til rådighed til finansiering af skatteyderens forbrug. Ud fra såvel et driftsøkonomisk som et skatteøkonomisk synspunkt er det derfor meget svært at forstå, hvorfor der ikke er fradrag for de helt ubetinget erhvervsmæssigt begrundede udgifter i f.eks. TfS 1985.359 H eller SKM2012.238. HR. Selvom måske ”intet i skatteretten er selvfølgelig” burde det dog være helt selvfølgelig, at sådanne erhvervsmæssige udgifter også skatteretligt betragtes som en fradragsberettiget driftsomkostning. Det vil som påpeget af Skattelovrådet være i overensstemmelse med nettoindkomstprincippet, der i øvrigt er grundlæggende i statskatteloven og dermed i dansk skatteret.

Skattelovrådets betænkning er et grundigt udredningsarbejde. Rådets analyser og konklusioner er velunderbyggede og klare. Forslaget til ændret lovgivning er enkelt og robust, og argumentationen for ændringen gennembearbejdet og holdbar. Det er derfor bekymrende, at der ikke fra politik side er blevet vist nogen vilje til en seriøs behandling af Skattelovrådets betænkning.

Nu 25 år efter ser det dog ud til, at der måske er ved at ske noget.

## ET IKKE-SVAR

Folketingets skatteudvalg har den 9. december 2015 stillet et spørgsmål til skatteministeren om driftsomkostningsbegrebet (spørgsmål nr. 136 alm. del):

*“Spørgsmål*

*Ministeren bedes iværksætte en analyse af driftsomkostningsbegrebet og skattereglerne knyttet hertil. Analysen bør inddrage relevante eksterne parter såsom forskere og erhvervsorganisationer og bør munde ud i konkrete anbefalinger, der sikrer den rette balance mellem behovet for symmetri og behovet for administrerbare og forudsigelige regler. Analysen bør suppleres med et eftersyn af de danske afskrivningsregler, således at det sikres, at der ikke er*

aktiver der skattemæssigt afskrives langsommere end den realøkonomiske afskrivning.

Skatteministeren svarede den 9. januar 2016 således:

*Svar*

*Jeg er opmærksom på, at der i praksis kan være problemer forbundet med at sondre mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede omkostninger. Fortolkningen af driftsomkostningsbegrebet baserer sig således på en langvarig og omfattende praksis, hvor der foretages en konkret vurdering af den enkelte udgift. Det er dog vanskeligt at se, at de af spørgeren nævnte problemer kan løses gennem en ændring af lovgivningen. Den gældende udformning af loven, hvorefter der er fradrag for de udgifter, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, sikrer således netop, at virksomhedens driftsmæssige omkostninger er fradragsberettigede. I modsætning hertil vil en opregning af konkrete fradragsberettigede omkostninger kunne risikere at være mere restriktiv, da det er svært på forhånd at forudsige, hvilke former for udgifter, der kunne være relevante at nævne i loven.*

*Der har tidligere været igangsat et udredningsarbejde vedrørende driftsomkostningsbegrebet. Det er bl.a. blevet foreslået som udgangspunkt at give fradrag for etableringsudgifter. Der vil, hvis dette forslag gennemføres, være tale om en betydelig udvidelse af virksomhedernes mulighed for at fradrage udgifter, og en sådan ændring vil derfor have meget væsentlige provenumæssige virkninger.*

*For en række af de aktiver, der indgår i en virksomheds produktionsapparat, er det ikke muligt direkte at fratække de hermed forbundne anskaffelsesomkostninger. Det gælder eksempelvis investeringer i maskiner, bygninger, infrastrukturanlæg m.v. Til gengæld gives der via afskrivningsreglerne et mere eller mindre standardiseret fradrag for den løbende økonomiske værdiforringelse (slitage), som den løbende anvendelse i produktionen medfører.*

*Den løbende værdiforringelse afhænger i høj grad af, hvilken type aktiver der er tale om. Eksempelvis vil maskiner og IT-udstyr typisk have en kort økonomisk levetid på en 5-10 år, mens nogle infrastrukturanlæg ofte vil have en økonomisk levetid på langt over 25 år:*

*I afskrivningsreglerne kommer denne variation i forventet levetid til udtryk, ved at der gælder forskellige afskrivningssatser for forskellige typer aktiver. For at sikre simple og administrativt håndterbare regler er det i afskrivningsloven søgt at gruppere aktiverne i forskellige overordnede kategorier på baggrund af deres forventede levetid. Det betyder, at de enkelte grupper både kan indeholde aktiver, der afskrives hurtigere, og aktiver, der afskrives langsommere end den realøkonomiske afskrivning. De gældende regler betyder således, at der ikke sker en vurdering af de enkelte aktivs faktiske værdiforringelse.*

*En gennemgang af afskrivningsreglerne, så det sikrer, at aktiver aldrig afskrives langsommere end den realøkonomiske afskrivning, vil være et brud med den nuværende gruppering af aktier i afskrivningsloven. Det vil gøre afskrivningsreglerne mere komplekse og sværere administrativt at håndtere.*

*Set i lyset af det begrænsede økonomiske råderum ser jeg ikke, at der er mulighed for at finde finansiering til omfattende omlægninger på disse områder. I stedet har regeringen valgt at prioritere ændringer af erhvervsbeskatningen på de områder, som erhvervsbeskatningsudvalget beskæftiger sig med. Kommissoriet for erhvervsbeskatningsudvalget er vedlagt. Udvalget forventes at afslutte sit arbejde senest i august 2016."*

Svaret kan vel venligst karakteriseres som et "ikke-svar med let røgslør". Skattelovrådets betænkning omtales ikke i svaret, men måske er det det, der tænkes på, når der henvises til et tidligere

igangsat udredningsarbejde vedrørende driftsomkostningsbegrebet. Hvis det er tilfældet, vil ministeriet ved et enkelt opslag i betænkningen kunne finde forslag til løsning af spørgerens problemer gennem en ændring af lovgivningen. Problemet er jo netop, at den gældende lovgivning eller i hvert fald fortolkningen heraf ikke sikrer, at alle virksomhedens erhvervmæssige omkostninger er fradragsberettiget.

Efter svaret får man i øvrigt indtryk af, at dette – indtil videre anonyme – udredningsarbejde åbner op for en ladeport ved at foreslå fradrag for etableringsudgifter, og at dette vil medføre en betydelig udvidelse af virksomhedernes mulighed for at fradrage udgifter, og at en sådan ændring derfor vil have meget væsentlige provenumæssige virkninger. Her synes der for det første at være behov for at få præciseret, hvad det er Skattelovrådet foreslår. Der er i forvejen afskrivningsmulighed for anskaffelsessummen til driftsmidler og driftsbygninger mv., selv om disse er afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af en virksomhed. Det, Skattelovrådet foreslår, er, at der også gives fradrag for etableringsudgifter, der ikke udmønter sig i erhvervelse af driftsaktiver. Som påpeget af Skattelovrådet er der ikke nogen logik i, at disse to typer af etableringsudgifter skattemæssigt behandles forskelligt.

Ministeriet henviser dernæst til, at en sådan ændring vil have meget væsentlig provenumæssig virkning. Den altid tjenstvillige "økonomiske nødvendighed" bringes her på banen, uden at vi i øvrigt bliver indviet i, hvad det er for økonomiske konsekvenser, der tales om. Det er utvivlsomt, at en gennemførelse af Skattelovrådets forslag vil have provenumæssig virkning, men vi kender den ikke, da rådets forslag ikke har været genstand for en seriøs behandling. Der foreligger ikke en officiel gennemregning af alle afledte effekter – herunder de såkaldt dynamiske – af at åbne for fradrag for erhvervmæssige udgifter til ekspansion af virksomhed, der ikke i dag er fradrags- eller afskrivningsberettiget. Der er stillet en række yderligere spørgsmål til skatteministeren (Alm. del, Skatteudvalget 2015-16, Spørgsmål 112, 113 og 114), der forhåbentlig kan være med til at afklare de økonomiske aspekter, og også hvordan retsstillingen er i andre lande, vi normalt sammenligner os med.

Ministeriets svar viser, at der fortsat er et stort behov for en ordentlig og redelig behandling af Skattelovrådets forslag.

Ifølge et faktaark til finansloven 2016 fra Skatteministeriet er regeringen, Dansk Folkeparti, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti enige om at gennemføre en erhvervsbeskatningsreform, der skal gøre dansk erhvervsbeskatning mere enkel og konkurrencedygtig. Det vil derfor være oplagt i den forbindelse at se på Skattelovrådets forslag til en forenkling og modernisering af driftsomkostningsbegrebet, således at der bliver fradragsret for klart erhvervmæssige udgifter, som f.eks. udgifter der afholdes til etablering af nye virksomheder eller til igangsætning af nye aktiviteter i Danmark. Dette vil som påpeget af Skattelovrådet være i god overensstemmelse med, hvad der i øvrigt gøres for at fremme eksport og etablering af nye arbejdspladser.

## TID TIL SPORSKIFTE

Der var god grund til at fejre statsskattelovens 100 års jubilæum i 2003. Som anført af professor Peter Birch Sørensen i SR-Skats jubilæumsnummer side 274 er statsskatteloven et beundringsværdigt stykke lovgivningsarbejde. Loven er præget af et helhedssyn og en konsekvens, som man kun sjældent finder i moderne skattelovgivning.

Statsskatteloven bygger på et nettoindkomstbegreb. De udgifter, der er nødvendige for at erhverve indkomsten, skal kunne fradrages. Som påpeget af Peter Birch Sørensen i ovennævnte artikel afviger statsskattelovens indkomstbegreb dog også på vigtige punkter fra

den skatteøkonomiske indkomstdefinition. Efter statskatteloven er kapitalindkomster således som hovedprincip indkomstopgørelsen uvedkommende. Inden for den seneste menneskealder er der dog rettet op herpå. I dag er den altovervejende hovedregel, at alle typer af indkomst i en erhvervsvirksomhed skal indgå i beskatningsgrundlaget. Det kan derfor være om muligt endnu vanskeligere at forstå, hvorfor ikke også alle erhvervsmæssige udgifter skal kunne fradrages ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget.

Sondringen mellem fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter og ikke-fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter er udtryk for en nedgroet tankegang skabt i et landbrugssamfund, hvor erhvervsstrukturen var en helt anden end i dag. Landbrug stod for mere end halvdelen af produktionen ved 1800-tallets begyndelse, mens den i dag udgør ca. 1 pct.

Kravene til nutidens virksomheder om at kunne forny sig, skabe nye forretningsområder, markeder mv. er væsensforskellig fra det statiske samfund, reglerne er skabt under, og hvor det var god latin at gøre som tilforn. Man kan ikke i dag nøjes med at bevare det,

som er. I en international økonomi med et globalt marked er virksomhederne nødt til at forny sig for at passe på deres forretning. Udvidelse af virksomhedernes rammer er ofte en simpel nødvendighed for at sikre og vedligeholde virksomhedernes løbende indtjening. Et driftsomkostningsbegreb, der kun giver virksomhederne fradrag for udgifter til at fastholde det som er, understøtter ikke disse krav.

Vi står på tærsklen til den 4. industrielle revolution, men opererer med et skatteretligt driftsomkostningsbegreb, der – som der står i vejledningen fra 1912 – kun giver mulighed for fradrag for udgifter, der *“anvendes til at holde bedriften i den gang, hvori den er, og ikke til en udvidelse af den.”* En begrænsning, hvis oprindelse der ikke kan gives en forklaring på, og som nærmest har fået karakter af noget sakralt.

Selv for et meget sindigt gemyt kan der vel være grund til at overveje, om ikke den stedfundne udvikling kan begrunde en justering af retningen efter mere end 200 år i samme fure.