

Udskriftsdato: 26. december 2025

KEN nr 10257 af 10/06/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. fradrag for forgæves afholdte udgifter til undersøgelser vedrørende etablering af driftscenter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-04275

Landsskatteretskendelse vedr. fradrag for forgæves afholdte udgifter til undersøgelser vedrørende etablering af driftscenter

Resumé

Et selskab manglede kapacitet til drift af it-systemer for kunder og afholdt udgifter i forbindelse med planlægningen af et byggeri. Da selskabet skiftede ejere, blev kapacitetsbehovet løst, og det planlagte byggeri blev opgivet. Landsskatteretten konkluderede, at udgiften ikke kunne fradrages eller afskrives. Den havde ikke en direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen og vedrørte ikke indtjeningen på det eksisterende indkomstgrundlag. At udgiften efter sin karakter kunne medregnes i afskrivningsgrundlaget, udelukkede i sig selv, at der var tale om en driftsomkostning.

Klagen vedrører fradrag for forgæves afholdte udgifter til undersøgelser vedrørende etablering af et nyt driftscenter.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har ikke godkendt fradrag for forgæves afholdte udgifter til undersøgelser vedrørende etablering af et tredje driftscenter.

Selskabet har selvangivet fradrag med 3.463.766 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

Selskabet blev stiftet af B og C i 1997.

Selskabets forretningsområde omfatter drift af mainframe- og serverbaserede systemer og etablering og drift af netværk og sikkerhedskoncepter.

Selskabet løser opgaver for en række store private og offentlige virksomheder inden for brancher som finans, fødevarerindustri, detailhandel, landbrug, sundhed, telefoni og offentlig administration og forvaltning. I 2004 havde selskabet over 100 kunder, hvor de væsentligste var B og C.

Væksten i ordrer fra kunderne gjorde det i 2004 nødvendigt at investere i mere plads til installation af maskinkraft. Pladsen i kælderen på X og Y tillod ikke, at de nødvendige udvidelser blev foretaget der. Selskabet planlagde derfor at bygge et nyt driftscenter.

Af en intern rapport fra D A/S fremgår blandt andet følgende:

»...

2. Indledning

D A/S har igennem de seneste år oplevet en kraftig vækst i behovet for maskinstuekapacitet. Det vurderes, at denne vækst vil fortsætte. Dette gør sig ikke mindst gældende i lyset af en stigende efterspørgsel efter synkron to-center drift samt voksende ønske hos kunderne om placering af data på to lokationer. Givet den estimerede vækst, vil D A/S have ledig maskinstuekapacitet til medio 2005.

Da der hverken i Y eller X er mulighed for at udvide maskinstuekapaciteten indenfor de bygningsmæssige rammer, skal der igangsættes byggerier for at imødegå vækstbehovet. Da en udvidelse strækker sig over en længere periode, bør der allerede nu tages beslutning om det videre forløb.

Forsvarets Efterretningstjeneste vurderer, at det er meget lidt sandsynligt, at det trusselsbillede, som eksisterer for USA, vil blive aktuelt for Danmark inden for de næste ti år. Ikke desto mindre erkendes det, at der også i Europa er en stigende terroraktivitet, og det kan ikke afvises, at dette vil få en afsmittende

effekt i Danmark. I lyset af dette, er der i de anbefalede tekniske udformninger samt det anbefalede sikkerhedsniveau, taget højde for denne øgede risiko.

Med udgangspunkt i de vurderede kapacitets- og sikkerhedsbehov, er der gennemført en analyse med henblik på at præsentere et beslutningsoplæg for D A/S' bestyrelse.

...

3. Behovsanalyse

3.1 Kapacitet

Det vurderes, at den årlige vækst i behovet for maskinstueareal er 15 %. Vurderingen bygger dels på de foregående års tilvækst og dels på en estimering af yderligere tilgang i form af mersalg til eksisterende kunder samt tilgang i form af nye mindre kunder. Der er ikke taget højde for eventuel tilgang af nye kunder med et stort kapacitetsbehov.

...

Konkrete erfaringer viser, at der er stigende efterspørgsel efter synkrone to center løsninger. Der er intet som antyder, at der fra kundesiden vil blive efterlyst løsninger med en tre center synkron sammenbinding. Der er derimod en stigende interesse for, at en synkron to center løsning suppleres med et tredje center på asynkron afstand. Dette gennemgås senere i notatet.

8. Indstilling

Med udgangspunkt i analysen anbefales det at vælge udvidelse af maskinstuekapacitet i fiberafstand fra de to eksisterende lokationer i Y og X. Der er identificeret to alternative lokationer for denne udvidelse; Z og Æ.

...«

Det fremgår af rapporten, at det blev indstillet, at D A/S traf beslutningen om valg af grund senest medio juni 2004, og at byggeriet blev påbegyndt i december 2004. Af et referat af et bestyrelsesmøde i D A/S den 9. juni 2004 fremgår det, at der ville blive indledt konkrete forhandlinger om køb af Z og subsidiært om leje af grunden på Æ.

I forbindelse med planerne om at bygge et driftscenter afholdt selskabet i 2004 udgifter på i alt 3.463.766 kr. Udgifterne omfattede følgende:

Kon-tonr.	Bi-lagsnr.	Bogfø-ringsdato	Beskrivelse	Beløb	Bilags-dato
2511	52151 8	08.23.20 04	Honorar E 7/2004	951.282 kr.	08.23.2 004
2511	52260 8	09.13.20 04	Honorar E 8/2004	905.647 kr.	09.13.2 004
2511	52375 6	10.13.20 04	Honorar E	660.394 kr.	10.13.2 004
2511	52237 2	09.13.20 04	Honorar 8/2004 F	229.770 kr.	09.13.2 004
2511	52356 7	10.11.20 04	Arkitektbistand 9/2004	203.550 kr.	10.11.2 004
2511	52192 4	08.27.20 04	Honorar Ark. byggep. 6/7 2004	188.370 kr.	08.27.2 004
2511	51529 1	02.17.20 04	Rådgivende ing. 1/2004	92.190 kr.	02.17.2 004

2511	52178 4	08.23.20 04	Jordbundsprøver Z	65.441 kr.	08.23.2 004
2511	51640 8	03.17.20 04	Ingeniørbistand febr. 2004	62.425 kr.	03.17.2 004
2511	51827 0	05.11.20 04	Ingeniørhonorar E 4/2004	34.375 kr.	10.11.2 004
2511	51740 6	04.19.20 04	Ingeniørhonorar E	35.575 kr.	04.19.2 004
2511	52496 1	11.11.20 04	E honorar 10/2005	34.747 kr.	11.11.2 004
			I alt	3.463.766 kr.	

Der er fremlagt et projektforslag fra september 2004 fra E og F vedrørende byggeriet af et driftscenter på Z. Dokumentet indeholder et konkret forslag for byggeriet, herunder plantegninger.

Selskabet har oplyst, at D A/S var i kontakt med G, der ejede Z, og at G også oplyste en pris. Da man ville afvente resultatet af overvejelser om salg af D A/S, blev der dog ikke indledt egentlige prisforhandlinger.

Den 30. november 2004 overtog H A/S I og dermed I's ejerandel A A/S, samt de øvrige ejerandele fra henholdsvis B og J.

Selskabet skiftede herefter navn fra D A/S til A A/S.

Som følge af, at H A/S den 30. november 2004 opkøbte aktierne i selskabet, blev planerne om etablering af et nyt driftscenter opgivet. H A/S ønskede i stedet at sammenkoble deres eksisterende driftscenter i Ø med selskabets to driftscentre i X og Y.

Selskabet har fremlagt kopi af »D A/S - H A/S tidslinje - Kronologisk udvikling i maskinstuekapacitet«, »D A/S X - 2 Projektforslag september 2004« samt dokumentation for de afholdte udgifter.

Selskabet har selvangivet fradrag for udgifterne i forbindelse med undersøgelser af etablering af et nyt driftscenter.

SKATs afgørelse

Beslutningen om opgivelse af udvidelsesplanerne omkring et tredje driftscenter er koncernintern og ikke en følge af udefrakommende omstændigheder.

Udgifterne har været afholdt forgæves og har dermed ikke bidraget til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, hvorfor betingelserne for fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, ikke er opfyldt.

Da der ikke er indgået nogen lejeaftale, kan udgifterne ikke afskrives med hjemmel i afskrivningslovens § 39.

Der kan derfor ikke godkendes fradrag for de forgæves afholdte udgifter til undersøgelser omkring etablering af et tredje driftscenter, hvorfor den skattepligtige indkomst er forhøjet med 3.463.766 kr.

Der er henvist til TfS 2002.338 V, TfS 1985.669V.

Selskabets påstand og argumenter

Der er principalt nedlagt påstand om, at udgifterne på 3.463.766 kr. til E mfl. godkendes fradraget som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Subsidiært er der nedlagt påstand om, at udgifterne kan afskrives over en årrække efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

På baggrund af blandt andet flere højesteretsdomme fra 1980'erne har Ole Bjørn i Lærebog om Indkomstskat, 6. udgave fra 1989, side 320, sammenfattet retsstillingen om driftsomkostningsbegrebet således:

»Sammenfattende kan retsstillingen herefter antagelig formuleres derhen, at såfremt en udgift ikke tjener til at etablere, ændre eller udvide indkomstgrundlaget, er der mulighed for at afholde denne udgift med virkning for den skattepligtige indkomst. Udtømmer udgiften sin virkning for indkomsterhvervelsen i de enkelte år, hvor den er afholdt, eller dog i en kort årrække, er den fradragsberettiget som driftsomkostning. Er dens indflydelse i tidsmæssig henseende længererækkende, kan den afskrives. I begge tilfælde forudsættes, at den må anses for afholdt af rent erhvervsmæssige grunde og har en direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen, jvf. Skat 1987.7.493 H om indskud i en fragtmandscentral.«

Det af Ole Bjørn anførte bekræftes i ligningsvejledningen fra samme år, hvor det under punkt C.2. 1.2, blandt andet hedder:

»I de seneste års domstolspraksis synes der at have vist 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 altafgørende for fradragsretten er fortsat, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Det vil sige, at formålet er at erhverve den skattepligtige indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer, jf. statsskattelovens § 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 etableringsudgifter.«

Udgangspunktet er således, at der er fradragsret for de af en igangværende virksomhed afholdte udgifter, medmindre udgifterne afholdes som led i etablering af ny virksomhed, ændring af den bestående virksomhed eller udvidelse af den bestående virksomhed.

Der er ikke siden Ole Bjørns sammenfatning af retstilstanden sket en begrænsning af driftsomkostningsfradraget — snarere tværtimod. Jane Ferniss anfører således i Det skatteretlige Driftsomkostningsbegreb, s. 97, blandt andet:

»Udgifter, der derimod afholdes til etablering af et indkomstgrundlag, udvidelse af et eksisterende indkomstgrundlag eller ændringer heraf i øvrigt herunder afvikling af indkomstgrundlaget, kan derimod fortsat ikke fradrages. Visse af disse udgifter kan dog have en sådan direkte sammenhæng med den løbende indkomsterhvervelse, at etableringssynspunktet fortrænges, og udgiften i stedet anerkendes som en fradragsberettiget driftsomkostning.

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 udvidelse af indkomstgrundlaget.«

I SKM2005.198.HR (TfS 2005.361 H) afviste Højesteret klart et krav om, at udgiften skal have været nødvendig for, at udgiften kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning. Højesteret udtaler i dommen blandt andet:

»Hverken det forhold, at vurderingshonoraret vedrørte et anlægsaktiv, eller det forhold, at anvendelse af det nævnte regnskabsprincip ikke var nødvendig, kunne begrunde en fravigelse af udgangspunktet om fradragsret.«

Det er således som altovervejende hovedregel den skattepligtige selv, der afgør, hvilke udgifter der skal afholdes som led i driften af virksomheden. Dette beskrives i Skatteretten 1,3. udgave, side 183, således:

»Forinden beskrivelsen af de for fradragsretten afgørende hovedkriterier, der kan udledes af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, smh. med stk. 2 og § 4 og 5, skal det fremhæves, at den måde, hvorpå en erhvervsvirksomhed skal drives, i princippet afgøres af den enkelte skatteyder. Denne kan som

udgangspunkt og under bibeholdelse af driftsomkostningsfradraget inden for vide rammer vælge at drive sin virksomhed som han vil.«

SKAT har i sagsfremstillingen nægtet fradrag for udgifterne på 3.463.766 kr. med den begrundelse, at disse udgifter anses for forgæves afholdt.

Lige siden Højesterets dom, offentliggjort i UfR 1942.335 H, har det imidlertid ligget fast, at fradragsretten ikke mistes, fordi udgifterne har været forgæves afholdt.

Det hedder herom i Lærebog om Indkomstskat, 11. udgave, side 227:

»At en udgift har været forgæves i den forstand, at den ikke har medført det resultat, som den tilsigtede, betyder som udgangspunkt ikke noget for fradragsretten...«

I Ligningsvejledningen 2007, Erhvervsdrivende, pkt. E.A.2. 1.3, udtrykkes dette under en omtale af dommen i UfR 1942.335H således:

»Det bemærkes, at selskabet tabte den underliggende retssag, og at det således var uden afgørende betydning for omkostningsfradraget, at udgifterne var afholdt forgæves.«

Skatteministeriet har for ganske nyligt taget bekræftende til genmæle i en sag, hvor skattemyndighederne havde nægtet fradrag for forgæves afholdte udgifter (Landsskatterettens kendelse af 30. september 2005, j.nr. 2-5-1801-0330).

De tilfælde, hvor fradragsretten for en udgift er begrænset ved særlig lovhjemmel, som eksempelvis ligningslovens § 8, stk. 4, om begrænset fradragsret for repræsentationsudgifter, eller hvor udgiften har en så nær tilknytning til erhvervsdrivelsen af et aktiv, at denne skattemæssigt skal behandles som en del af aktivets anskaffelsessum, er uden relevans for nærværende sag.

Der er alene hjemmel til at nægte selskabet fradrag for de omhandlede udgifter, hvis disse må siges at være afholdt som led i etablering af ny virksomhed, ændring af den bestående virksomhed eller udvidelse af den bestående virksomhed.

SKAT har nægtet selskabet fradrag med den begrundelse, at udgifterne er afholdt forgæves.

Det er uomtvistet, at selskabets virksomhed i indkomståret 2004 var en igangværende erhvervsmæssig virksomhed med levering af en række edb-serviceydelser til virksomhedens kunder.

Det vil være ødelæggende for virksomheden, hvis selskabet måtte komme i en situation, hvor det på grund af kapacitetsproblemer ikke er i stand til at opfylde forpligtelserne over for kunderne, herunder C og B.

Det er derfor et centralt led i driften af virksomheden at sikre, at der stedse er den fornødne kapacitet til at opfylde kundernes krav. Selskabet må løbende overvåge og vurdere kapacitetsbehovet med henblik på til enhver tid at kunne iværksætte de nødvendige foranstaltninger til sikring af, at der er tilstrækkelig kapacitet til rådighed.

I denne proces med løbende at sikre den fornødne kapacitet til afvikling af kundernes opgaver spiller maskinstuerne en afgørende rolle.

Manglende maskinstuekapacitet kan ikke afhjælpes på en enkel og hurtig måde på grund af de tekniske og sikkerhedsmæssige krav, der er knyttet til sådanne maskinstuer.

Selskabet er derfor nødsaget til stedse at være på forkant med udviklingen, og arbejdet med at sikre den fornødne maskinstuekapacitet har således en meget nær og direkte tilknytning til den løbende drift af selskabets bestående virksomhed.

De udgifter, selskabet afholder i forbindelse hermed, herunder udgifter til E for udarbejdelse af planer m.v. for nye maskinstuer, er derfor driftsomkostninger, som selskabet har fradrag for i medfør af statsskatteovens § 6, stk. 1, litra a.

Selskabet drev i 2004 og driver fortsat i dag samme type af virksomhed med mainframe og serverbaserede systemer, etablering og drift af netværk og sikkerhedskoncepter, som selskabet har drevet siden starten af 1997. De nye maskinstuer skulle indgå i denne allerede eksisterende virksomhed.

Udgiften på 3.463.766 kr. til E m.fl. kan således på ingen måde anses for afholdt med henblik på etablering af ny virksomhed eller ændring af den bestående virksomhed. Virksomheden har ikke og skulle ikke helt eller delvis ændre karakter.

De nye maskinstuer skulle anvendes som led i den løbende udførelse af de arbejdsopgaver, som selskabet havde påtaget sig over for kunderne. Som anført i rapporten vedrørende analyse og vurdering af behovet for maskinstuekapacitet, var der ved vurderingen af den årlige vækst i behovet for maskinstueareal, som blev anslået til 15 %, ikke taget højde for eventuel tilgang af nye kunder med et stort kapacitetsbehov.

Arbejdet med at tilvejebringe grundlaget for at udvide antallet af maskinstuer var således heller ikke båret af et ønske om udvidelse af den eksisterende virksomhed — hverken produktmæssigt, geografisk eller kundemæssigt. Tværtimod var yderligere maskinstuer en nødvendighed for fortsat drift af den eksisterende virksomhed.

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det forhold, at selskabet, som de fleste andre virksomheder, løbende får nye kunder, naturligvis ikke er udtryk for, at der sker en udvidelse, som kan medføre bortfald af fradragsretten for driftsomkostninger.

Selskabet har alene afholdt udgiften på 3.463.766 kr. som led i det løbende arbejde med at sikre, at selskabet stedse har det fornødne produktionsapparat til opfyldelse af forpligtelserne over for kunderne. Der er dermed ikke hjemmel til at nægte selskabet fradrag for disse udgifter.

Det er anført i SKATs afgørelse, at SKAT har vurderet, at beslutningen om, at opgivelse af udvidelsesplanerne omkring et tredje driftscenter er koncernintern og ikke en følge af udefrakommende omstændigheder.

Det fremgår ikke klart af afgørelsen, hvilken betydning SKAT mener, at baggrunden for opgivelsen har for fradragsretten efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Byggeriet blev ikke opgivet, fordi D A/S ikke længere havde behov for yderligere kapacitet. Opgivelsen skyldtes alene, at man fik skaffet kapaciteten på en anden måde.

Der er ikke hjemmel til at afskære fradragsret for forgæves afholdte udgifter ud fra en betragtning om, at der kun er fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvis der foreligger helt særlige grunde til, at udgifterne blev afholdt forgæves. En sådan begrænsning af fradragsretten må i hvert fald være udelukket, når der som i denne sag foreligger en saglig og forretningsmæssig begrundelse bag beslutningen om at stoppe projektet.

Hertil kommer, at det ikke er korrekt, at SKAT ikke anser udskydelsen af projektet som en følge af udefrakommende omstændigheder.

Som det fremgår af selskabets rapport fravalgte selskabet blandt andet af konkurrencemæssige grunde muligheden for at løse behovet for øget maskinstuekapacitet for en periode ved at leje maskinstuekapacitet hos H A/S.

En væsentlig forudsætning for at fravælge løsningen med at leje maskinstuekapacitet hos H A/S ændredes imidlertid radikalt, da I A/S, som var aktionær i selskabet, blev solgt til H A/S.

Selskabet var naturligvis uden indflydelse på C og B's beslutning om salg af aktierne, men salget til H A/S fjernede en række af de afgørende hindringer for at øge kapaciteten ved at leje maskinstueplads hos H A/S. Selskabet kunne herved hurtigt opnå den fornødne forøgelse af maskinstuekapaciteten, hvorfor det med denne nye mulighed blev valgt at stoppe projektet på Z.

Beslutningen om indtil videre at stoppe projektet på Z var således foranlediget af omstændigheder, som selskabet var uden indflydelse på, og som selskabet ikke havde haft nogen mulighed for at forudse.

Udgiften har en direkte forbindelse til indkomsterhvervelsen. Der er henvist til omtalen af UfR 1980.712 H i Lærebog om Indkomstskat, side 268.

Hvis byggeriet var blevet gennemført, ville udgiften være medregnet i afskrivningsgrundlaget for ejendommen; men byggeriet blev ikke gennemført, og afskrivningsloven kan af denne grund ikke anvendes. Udgiften falder således tilbage til det skatteretlige udgangspunkt, statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

SKATs indstilling

Udgiften ville være indgået i afskrivningsgrundlaget, hvis byggeriet var realiseret. Det udelukker, at den kan fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Udgiften falder mellem to stole og kan hverken fradrages som en driftsomkostning eller afskrives.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan der foretages fradrag for driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. Det fremgår af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Driftsomkostninger er udgifter, der vedrører den løbende drift — dvs. den løbende indtjening på det eksisterende indkomstgrundlag. Udgiften skal være direkte knyttet til indkomsten, og den skal ligge inden for virksomhedens naturlige rammer.

Udgifter til etablering, ændring og udvidelse af et indkomstgrundlag kan ikke fradrages. Det fremgår af statsskattelovens § 6, stk. 2. Engangsinvesteringer af længerevarende rækkevidde, f.eks. investeringer i bygninger og maskiner, har karakter af anlægsudgifter eller etableringsudgifter.

Det fremgår af den interne rapport fra D A/S, at selskabet vurderede, at den årlige vækst i behovet for maskinstueareal var 15 %. Formålet med byggeriet var at imødegå vækstbehovet. Vurderingen i notatet bygger dels på de foregående års tilvækst og dels på en estimering af yderligere tilgang i form af mersalg til eksisterende kunder samt tilgang i form af nye, mindre kunder.

Udgiften til undersøgelser af etablering af et driftscenter har ikke en direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen og vedrører ikke den løbende indtjening på det eksisterende indkomstgrundlag.

Udgiften ville efter sin karakter kunne medregnes i afskrivningsgrundlaget for ejendommen. Dette udelukker i sig selv, at der skulle være tale om en driftsomkostning. Det forhold, at byggeriet ikke blev realiseret, medfører ikke, at udgiften ændrer karakter og bliver omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Udgiften har ikke karakter af en driftsomkostning. Den kan derfor ikke fradrages i indkomståret eller afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.