

Hensættelser – et stedbarn i skatteretten ?

af

Inge Langhave Jeppesen

Artiklens titel får nok nogle læsere til at overveje, hvorfor hensættelser skulle være et stedbarn i skatteretten. Hensigten med artiklen er da også at stille spørgsmålstegn ved hensættelsernes rolle i skatteretten, deres berettigelse og hjemmel. Der vil i artiklen blive fokuseret på hensættelsesproblematikken i relation til det køberetlige mangelsansvar og garantiforpligtelser.

Problematikken omkring fradrag for hensættelser til garantiforpligtelser har eksisteret længe¹, mens problematikken vedrørende den forskellige skattemæssige behandling af det køberetlige mangelsansvar og en garantiforpligtelse er af nyere dato. Dette må antages at være en følge af, at praksis indtil 1986² ikke tillod fradrag for kortvarige garantiforpligtelser, det vil sige forpligtelser, hvis varighed var under et år. Da varigheden af mangelsansvaret efter købeloven var 1 år, var fradrag udelukket alene med henvisning til forpligtelsens varighed. Det var derfor ikke aktuelt at diskutere, om der skulle gælde de samme regler for de to typer forpligtelser.

Men med sagen, der er refereret i TfS 1994.601(LSR), blev denne diskussion indledt. Sagen drejede sig om et selskab, der i klageåret havde solgt vandingsanlæg til minkfarme og mågenet til dambrug. Der var defekter i dele af materialet, så anlæggene og nettene blev hurtigt delvist nedbrudt. På grund af dette havde selskabet modtaget en del reklamationer op til udløbet af det pågældende indkomstår. Det havde derfor hensat et beløb til dækning af de omkostninger, som det forventede ville opstå i forbindelse med en udbedring af de påberåbte mangler. Det hensatte beløb var fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det viste sig efterfølgende, at afhjælpningsomkostningerne langt oversteg det hensatte beløb.

Skattemyndighederne havde ikke godkendt fradraget, da der efter praksis kun var fradrag for hensættelser vedrørende en specielt udstedt garanti og ikke vedrørende det almindelige mangelsansvar efter købeloven.

Overfor Landsskatteretten havde selskabet nedlagt påstand om en nedsættelse af indkomsten enten med de faktisk afholdte udgifter til afhjælpningen, som

¹ Se til eksempel LOSRM.VIII.9 og LOSRM 1938.I.18.

² Skattedepartementets kommentar i TfS 1986.588 ændrede praksis og var foranlediget af 2 sager, hvor der var givet fradrag for forpligtelser, hvis varighed var mindre end 1 år. De to afgørelser er offentliggjort i TfS 1985.226(LSR) og TfS 1986.428(LSR).

kunne henføres til det pågældende års leverancer, eller med et beløb svarende til det oprindeligt hensatte beløb.

For fradrag for de faktisk afholdte udgifter havde selskabet argumenteret med, at:

Driftsomkostninger normalt var fradragsberettigede, når der var indtrådt en endelig forpligtelse til at afholde udgiften.

Den skatteretlige pligtpådragelse i almindelighed måtte afgøres på grundlag af de underliggende obligationsretlige regler. Den retlige forpligtelse til at foretage afhjælpning var efter selskabets opfattelse indtrådt på leveringstidspunktet, selv om det økonomiske omfang først kunne opgøres, når køber havde reklameret rettidigt, og sælger havde gennemført afhjælpningen.

For fradrag for det hensatte beløb havde selskabet argumenteret med, at:

Det i overensstemmelse med gældende praksis var berettiget til at fradrage hensættelser til forventede fremtidige omkostninger, idet disse omkostninger hidrørte fra retlige forpligtelser knyttet til indtægterne i det pågældende indkomstår

Den adgang, der var til at fradrage hensættelser til opfyldelse af garantiforpligtelser, ikke kun gjaldt for udtrykkelige garantier, men også for en sælgers mangelsansvar efter købeloven.

Udtrykket »garanti« var ikke et juridisk begreb, men blot et mere præcist udtryk for omfanget af et mangelsansvar.

Endelig argumenterede selskabet med, at det selvangivne fradrag i det hele hvilede på retlige forpligtelser, der var pådraget i det pågældende indkomstår. Der var derfor med hjemmel i statsskattelovens § 6a fradrag for de omkostninger, der kunne henføres til disse retlige forpligtelser.

Landsskatteretten afviste muligheden for at fradrage de faktisk afholdte udgifter med den begrundelse, at: »...den endelige og ubetingede retlige forpligtelse til at afholde udgiften i forbindelse med mangelsansvar først indtrådte ved købers reklamation og selskabets accept heraf...«.

Muligheden for at fradrage det hensatte beløb blev ligeledes afvist af Landskatteretten, som indledningsvist fastslog, at: »...den i praksis hjemlede adgang til hensættelse til garantiforpligtelser var en undtagelse fra den gældende regel, at omkostninger først kunne fratrækkes, når der var opstået en endelig forpligtelse til at afholde dem.« Landsskatteretten fandt ikke grundlag for at udvide undtagelsesreglen til at gælde hensættelser til forventet tab som følge af det almindelige mangelsansvar efter købeloven, idet dette ikke i modsætning til en garantiforpligtelse havde et reelt selvstændigt indhold.

Det skal tilføjes, at der var dissens ved afgørelsen, da to retsmedlemmer fandt, at der ikke var tale om en realitetsforskel mellem et mangelsansvar efter købeloven og en egentlig garantiforpligtelse i det omfang, at der var tale om oprindelige mangler. De mente derfor, at det hensatte beløb kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Kendelsen er ganske vist allerede otte år gammel, men den rejser en række centrale spørgsmål i relation til fradrag for hensættelser – særligt de, der vedrører garantiforpligtelser og mangelsansvaret efter købeloven.

Hensættelser og den skattepligtige indkomst

Det første spørgsmål er, hvad en hensættelse er, og hvilken betydning det har for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Spørgsmålet er affødt af en overvejelse om, hvad der karakteriserer en hensættelse. Der er ingen definition af begrebet i skattelovgivningen.³ Det antages dog i praksis, at hensættelser til tab er omfattet af driftsomkostningsbegrebet i statskattelovens § 6 a.

I ligningsvejledningen bliver spørgsmålet om hensættelser behandlet i afsnittet om henlæggelsesordninger.⁴ Behandlingen sker ved, at de skattemæssige regler for en række hensættelser bliver omtalt under henvisning til praksis på området. Men henvisningerne til praktisk forekommende situationer indebærer ikke i sig selv en definition af begrebet. Der findes derfor ikke nogen egentlig definition af begrebet i skatteretten, men en eksemplificering af dette med udgangspunkt i praktisk forekommende situationer.

Det må derfor antages, at begrebet er blevet en del af den skatteretlige terminologi gennem en afsmitning fra regnskabsvæsenet, idet grundlaget for opgørelsen af den skattepligtige indkomst typisk er et regnskab.⁵ Terminologien hensættelser blev ganske vist først indført i årsregnskabsloven fra 1981, men begrebet har eksisteret længe før.⁶

Det regnskabsmæssige hensættelsesbegreb var defineret i 4.direktiv artikel 20 og blev nærmere præciseret i en fortolkningsmeddelelse fra EU i 1990.⁷ På grundlag af direktivets definition og fortolkningsmeddelelsens præcisering af begrebet kunne hensættelser i relation til årsregnskabsloven kort beskrives som reservationer til dækning af *tab, forpligtelser* eller *omkostninger*, som på balancetidspunktet var *sandsynlige* eller *sikre*, og hvor usikkerheden knyttede sig til deres *størrelse* og/eller *forfaldstid*.

Med vedtagelsen af den nye årsregnskabslov i 2001 er begrebet defineret dels i lovens § 47 dels i bilag 1, C, nr. 7 til årsregnskabsloven. Hensatte forpligtelser er

³ I kursgevinstloven § 25, stk. 6 er der dog lovgivet om pengeinstitutters hensættelser til tab på debitorer.

⁴ Henlæggelsesordninger behandles i ligningsvejledningen 2001, afsnit E.B.2.6.7.

⁵ *Christen Amby*, Dansk juridisk nationalrapport, s. 19–20 i Forhållandet mellan bokföring och beskattning og *Jakob Bundgaard*, Regnskabet og Skatteretten (I) – Årsrapportens civilretlige forudsætninger, SR-Skat 2002, nr. 2, s. 126.

⁶ *V. Anthon* har således i Statskatteloven, 1928, s. 46 nogle betragtninger omkring de henlæggelser til reservefonds, som på daværende tidspunkt var en del af beskatningsgrundlaget. Og i bemærkningerne til § 20 i årsregnskabsloven fra 1981 (FT 1980-81, tillæg A, sp. 2983) er det anført, at: »Hensættelser udgør en ny hovedpost under passiverne i balancen.« og »Der er principielt ikke tale om, at selskaberne skal medtage flere forpligtelser end hidtil i balancen, men poster af denne art, som efter praksis har været grupperet sammen med andre gældsposter, skal fremtidig indgå i denne nye hovedpost.«

⁷ Fortolkningsmeddelelse vedrørende bestemte artikler i Rådets fjerde og syvende regnskabsdirektiv, EU-tidende 98/c 16/04, Bruxelles 1990.

herefter defineret som: »Forpligtelser, der er uvisse med hensyn til størrelse eller forfaldstid, og som vedrører regnskabsåret eller tidligere regnskabsår.« Som det fremgår, er begrebet hensættelser erstattet af hensatte forpligtelser. Begreberne synes umiddelbart at dække de samme forhold. Men det fremgår af bemærkningerne til § 47, at anvendelsen af den forskellige terminologi ikke er tilfældig. Der skal således foreligge en reel forpligtelse for virksomheden, hvor usikkerheden alene drejer sig om størrelsen af forpligtelsen eller forfaldstiden for denne.

Hermed er det hensættelsesbegreb, der gjaldt i årsregnskabsloven fra 1981 indskrænket, da det ikke længere er tilladt at foretage hensættelser til omkostninger, som ikke på balancetidspunktet udgør en reel forpligtelse for virksomheden.

Den reelle forpligtelse kan bestå i en juridisk eller en faktisk forpligtelse, hvor den juridiske forpligtelse typisk vil opstå som følge af indgåede kontrakter eller aftaler.⁸

I erkendelse af, at der ikke i skatteretten er en definition af begrebet, er det valgt at »adoptere« den regnskabsmæssige definition, idet den på rammende vis beskriver det, der er også er problemet med hensættelser i skatteretten – der er sandsynligvis en forpligtelse, der kan måske endda opgøres en tilnærmelsesvis værdi af den, men det er usikkert, hvornår den bliver aktuel. Med anvendelse af driftsomkostningsterminologien i statsskatteloven § 6 a er udgiften endnu ikke anvendt.

Dette fører videre til anden del af det spørgsmål, der blev stillet indledningsvist, om hvilken betydning hensættelser har for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det er gennem tiden forsøgt at definere begrebet skattepligtig indkomst.⁹ Men det lader sig vanskeligt gøre, da der er tale om et dynamisk begreb, hvis dynamik i høj grad er bestemt af skiftende regeringers finanspolitiske tiltag. Begrebet dækker reelt over et sæt af regler, der har til formål at skabe et beregningsgrundlag.

Dette er igen båret af de grundlæggende bestemmelser i statsskatteloven §§ 4 og 6. Statsskattelovens § 6 a anfører, at omkostningerne skal være anvendt for, at de kan fradrages som driftsomkostninger. Hvis der ses på den rene ordlyd af § 6 a, er der derfor ikke fradrag for hensættelser, da de er karakteriseret ved, at der er tale om sandsynlige udgifter, som endnu ikke er anvendt.

Dette harmonerer som udgangspunkt også med Landsskatterettens præmisser i den refererede sag, hvor muligheden for at fradrage hensættelser blev omtalt som værende en undtagelse til reglen om, at omkostninger først kan fratrækkes, når

⁸ Mogens Nørgaard Mogensen og Kim Füchsel, Hensættelser – IAS 37, Revision og Regnskabsvæsen 1999, nr. 9, s. 33.

⁹ I Lærebog om indkomstskat, 9. udgave, 2000, s. 99 er det herom anført, at: »I ældre finansvidenskabelig teori gik man ud fra, at der kun fandtes ét rigtigt indkomstbegreb, som man søgte teoretisk at analysere sig frem til. Det teoretiske resultat, som man så herefter nåede frem til, mente man, skattelovgivningen burde indrettes efter. I dag er det imidlertid erkendt, at der ikke kan opstilles et a priori rigtigt indkomstbegreb. Begrebet indkomst er et relationsbegreb, hvis indhold må fastlægges under hensyntagen til det brug, der skal gøres heraf.«

der er opstået en endelig forpligtelse til at afholde dem.

Men samspillet mellem §§ 4 og 6 danner grundlag for nettoindkomstprincippet, og det er måske i dette samspil, at grundlaget for at fradrage hensættelser skal findes. Ole Bjørn berører denne problematik og anfører, at: »*Når sammenhængen mellem udgiftens afholdelse og indkomstens erhvervelse er særlig intim og erfaringsmæssigt begrundet, tillader man fradrag efter § 6 a, uanset at udgiften i retlig forstand endnu ikke er afholdt, når det dog er sandsynligt, at den vil blive det.*«¹⁰

Den i praksis hjemlede adgang til hensættelse til garantiforpligtelser

Det er den formulering, som Landsskatteretten anvender i kendelsen i TfS 1994.601, og som leder videre til det næste spørgsmål om, hvorfra denne i praksis hjemlede adgang stammer ?

Skattedepartementet anførte i en kommentar¹¹ til afgørelsen i TfS 1985.226(LSR), at: »...*fradragsretten for hensættelser til garantiforpligtelser tillades på grund af garantiens nære sammenhæng med salget, og dermed den indkomst som reelt reduceres, hvis garantiforpligtelsen bliver aktuel.*« Fradragsretten var dog betinget af, at en række betingelser var opfyldt. De var:

Garantien skal dække oprindelige mangler, som konstateres efter salgstidspunktet
Der skal i praksis have vist sig at være nogen risiko
Garantibeløbene skal være væsentlige

Der er reelt set tale om de samme betingelser, som findes i den nyeste udgave af Ligningsvejledningen for erhvervsdrivende afsnit E.B.2.6.7. Det fremgår ikke heraf, hvorfra disse betingelser stammer. Går man imidlertid tilbage til »*københavnervejledningen*« fra 1978, findes de samme 3 betingelser, men det er her anført, at der er tale om forudsætninger, som ligningschef Moritz Hansen har opstillet i en artikel i Revision og Regnskabsvæsen fra 1963.¹²

Den artikel, der bliver henvist til, er den skriftlige udgave af et foredrag, som forfatteren havde holdt for en kreds af FSR i 1963. På grundlag af en gennemgang af 3 sager konkluderede Moritz Hansen, at: »*Skal man forsøge at konkludere, må man sige, at forudsætningerne for at kunne henlægge til garantiforpligtelse er, ...*«.¹³ Herefter fulgte de 3 velkendte betingelser.

De 3 sager, der blev refereret til, er offentliggjort i LSRM 1958.31, LSRM

¹⁰ Ole Bjørn, Hensættelser til opfyldelse af mangelsansvar, garanti- og serviceforpligtelser, SR-Skat 2002, nr. 1, s. 7.

¹¹ Kommentaren er offentliggjort i TfS 1986.588.

¹² I de tidlige ligningsvejledninger findes således også følgende formulering: »*Om garantiforpligtelser se RR 1963, s. 371 (Moritz Hansen).*« Se til eksempel Ligningsvejledningen 1979, afsnit L 3.6.7, s. 632.

¹³ Moritz Hansen, Aktuelle Skatteproblemer, Revision og Regnskabsvæsen 1963, nr. 9, s. 371.

1959.144 og LSRM 1963.36. Sagerne fra 1959 og 1963 drejede sig begge om entreprisarbejder, hvor spørgsmålet var, om det forhold, at en del af entreprissummen var tilbageholdt, kunne begrunde, at beskatningen af beløbet kunne udskydes.

I LSRM 1959.144 var der hensat et beløb på 9.500 kr. til dækning af en indgået garantiforpligtelse i forbindelse med et ledningsarbejde, som en entreprenør havde udført for det kommunale rensningsanlæg. Ved arbejdets afslutning havde der været enighed om, at der ville være en væsentlig risiko for skader, da ledningen var nedlagt på blød grund. Den aftalte garantisum på 10% af kontraktsummen var efter arbejdets udførelse hensat på en bankkonto, som entreprenøren ikke kunne disponere over før efter udløbet af garantiperioden.

Landsskatteretten udtalte i sine præmisser, at: *»Da garantisummen efter det således oplyste var hensat i medfør af kontraktens bestemmelser, da klageren havde været afskåret fra at disponere over beløbet, da der forelå en væsentlig risiko for, at der skulle indtræffe skader, hvis afhjælpning det ville påhvile klageren at bекoste, og da garantisummen ikke kunne antages at have oversteget de forventelige omkostninger ved afhjælpningen af sådanne skader...«* kunne garantisummen ikke anses for endeligt indtjent inden garantiperiodens udløb og beløbets betaling.

Den modsatte konklusion nåede Landsskatteretten til i LSRM 1963.36, hvor en installatør havde hensat 9.000 kr. til dækning af en garantiforpligtelse. De 9.000 kr. udgjorde i henhold til kontrakten den sidste rate af entreprissummen, som først skulle udbetales ved den endelige prioritering. Det var ikke i kontrakten aftalt, at der skulle ske sikkerhedsstillelse for den påtagne garanti, men det var under sagen oplyst, at bygherren og installatøren anså det tilbageholdte beløb for at udgøre den sikkerhedsstillelse, som kunne kræves efter de dagældende bestemmelser i AB 51.

Det var yderligere oplyst, at der ikke havde været nogen særlig risiko for afhjælpningsforanstaltninger, og at de afholdte udgifter til efterreparationer havde været forholdsvis små. Landskatteretten fandt ikke, at installatøren kunne fradrage det tilbageholdte beløb og udtalte blandt andet, at: *»Efter de tilvejebragte oplysninger, herunder klagerens regnskabsmæssige behandling af de løbende indtægter og udgifter ved de pågældende arbejder samt det forhold, at arbejderne ikke havde været særligt risikobehæftede, fandt Landsskatteretten, at...«*.

Det fremgår af de to afgørelser, at der blandt andet blev lagt vægt på, om der var en væsentlig risiko for, at garantiforpligtelsen ville blive aktualiseret. Det må derfor antages, at det er de to sager, der har dannet grundlag for det andet punkt i Moritz Hansens konklusion om, at der i praksis skal have vist sig at være en vis risiko. Kravet om, at garantibeløbene skal være væsentlige kan sandsynligvis også tilskrives disse sager.

Den sidste sag, der var henvist til, drejede sig om en møbelfabrikant, som havde ydet en tiårig garanti på nogle sovesofaer. Garantien indebar, at han gratis ville istandsætte alt snedker- og polstrerarbejde, som ville fremkomme udover almindeligt slid og misbrug. Landsskatteretten godkendte ikke fradrag for henlæggelsen med den begrundelse, at: *»...den omhandlede forpligtelse ikke var*

en egentlig garanti for mangler ved det leverede, men en forpligtelse til under de anførte betingelser at foretage reparationer af dette...«.

Det må antages, at det er denne sag, der har dannet grundlag for den første betingelse om, at garantien skal gælde mangler, der var ved genstanden på leveringstidspunktet.

Det vil sige, at de tre betingelser, der i dag fremstår som en forudsætning for at kunne fradrage hensættelser til garantiforpligtelser, tilsyneladende er én persons konklusion på grundlag af tre konkrete sager.

Et af de interessante forhold i den forbindelse er, at de to af sagerne ikke drejer sig om den problemstilling, som betingelserne i dag er sat i relation til. Det fremgik af referatet af de to sager om entreprisarbejde, at det centrale problem i disse var, om der var erhvervet endelig ret til det tilbageholdte garantibeløb. Det vil sige et spørgsmål om, hvornår indtægten var skattepligtig og ikke et spørgsmål om, hvornår en henlæggelse kunne fradrages.

Et andet interessant forhold er, at der ikke i de pågældende sager er foretaget en nærmere diskussion af hjemlen til at fradrage hensættelser. Der er ikke i sagerne henvist til driftsomkostningsbegrebet i statskattelovens § 6 a eller nettoindkomstprincippet.

Det vil sige, at den såkaldte i praksis hjemlede adgang til at fradrage hensættelser tilsyneladende ikke hviler på en begrundet lovhjemmel. Der er ikke i tidligere eller nyere sager foretaget nogen retlig vurdering af, om omkostningsbegrebet i statskattelovens § 6 a hjemler fradrag for sandsynlige men ikke afholdte udgifter på grund af dennes sammenhæng med statskattelovens § 4 og det deraf følgende nettoindkomstprincip. Men ifølge departementets udtalelse i TfS 1986.588 er det nok der, at svaret skal søges.

Rækkevidden af den i praksis hjemlede adgang

Landsskatteretten udtalte i TfS 1994.601, at der ikke i sagen var »*tilstrækkeligt grundlag for at udvide undtagelsesreglen til også at gælde for hensættelser til imødegåelse af tab som følge af det almindelige mangelsansvar efter købeloven.*«

Denne udtalelse giver anledning til et spørgsmål, om der er en sådan forskel på en garantiforpligtelse og det almindelige mangelsansvar efter købeloven, at det kan begrunde en forskellig skattemæssig behandling af de beløb, der er hensat til dækning af de påtagne forpligtelser.

Mangelsansvaret er fastlagt i købelovens §§ 42 – 54 og for forbruger køb i §§ 75a – 86. Det er ikke hensigten her at give en fyldig beskrivelse af reglerne for det køberetlige mangelsansvar, men snarere at fremhæve de regler, som kan have betydning for den skatteretlige behandling af hensættelsen til mangelsansvaret.

Begrebet mangel er for forbruger købs vedkommende defineret i købelovens § 76, som i stk. 1 anfører, at der foreligger en mangel ved salgsgenstanden, hvis:

- 1) genstanden ikke svarer til den betegnelse, hvorunder den er solgt, eller sælgeren i øvrigt ved køkets afslutning har givet urigtige eller vildledende oplysninger, medmindre disse ikke kan antages at have haft betydning for køberens bedømmelse af genstanden,
- 2) sælgeren eller et tidligere salgsled har givet oplysninger som nævnt i nr. 1 på varens

indpakning, i annoncer eller i andre meddelelser, der er beregnet til at komme til almenhedens eller køberens kundskab,

- 3) sælgeren har forsømt at give køberen oplysning om forhold, der har haft betydning for køberens bedømmelse af genstanden, og som sælgeren kendte eller burde kende, eller
- 4) genstanden i øvrigt er af anden eller ringere beskaffenhed eller brugbarhed, end den ifølge aftalen og de foreliggende omstændigheder skulle være, herunder hvis kravene i § 75 a ikke er opfyldt.

Stk. 1 nr. 1-3 angiver mangler i specielle situationer, mens stk. 1, nr. 4 angiver en almindelig mangelsdefinition. Bestemmelsen er fra 2002 blevet suppleret med købelovens § 75a, som angiver forudsætninger for, hvornår en vare formodes at være mangelfri. Bestemmelsen er med til at uddybe de elementer, der indgår i det generelle mangelsbegreb i købelovens § 76, stk. 1.

I relation til andre køb end forbrugerkøb er mangelsbegrebet ikke defineret, men det antages, at den ovenfor citerede definition også indeholder en antydning af mangelsbegrebet i relation til sådanne køb.¹⁴

I §§ 44 og 77a er tidspunktet for afgørelsen af, hvornår der foreligger en mangel, fastlagt. Det fremgår heraf, at manglen skal foreligge på det tidspunkt, hvor risikoen overgår til køber. Det er ifølge købelovens § 17 leveringstidspunktet. Med ændringen af købeloven i 2002 formodes det nu i forbrugerkøb, at der er tale om en mangel, der foreligger på leveringstidspunktet, hvis den viser sig inden seks måneder efter leveringen.

Køberen kan senest påberåbe sig en mangel 2 år efter salgsgenstandens overgivelse jævnfør §§ 54 og 83.

Garantiforpligtelser adskiller sig fra mangelsansvaret ved, at der ikke findes nogen særlig regulering af området.¹⁵ Det retlige grundlag for garantier bliver derfor de almindelige bestemmelser om aftaleindgåelse i aftaleloven, hvor en aftale som udgangspunkt er indgået, når et tilbud er accepteret rettidigt og indholdsmæssigt er i overensstemmelse med tilbudet.¹⁶

Da garantibegrebet ikke er lovfæstet, må det bero på en fortolkning, hvornår tidspunktet for mangelsbedømmelsen indtræder. I den forbindelse skal der skelnes mellem egenskabs- og funktionsgarantier.

Egenskabsgarantien er karakteriseret ved, at der indestås for, at det købte på tidspunktet for risikoens overgang havde en bestemt kvalitet. Dermed er tidspunktet for mangelsbedømmelsen ved en egenskabsgaranti sammenfaldende med købelovens bestemmelser om mangelsansvar.

Funktionsgarantien er mere vidtgående, da den er karakteriseret ved, at genstanden ved normal anvendelse kan fungere i hele garantiperioden. Det vil sige, at sælger indestår for genstandens holdbarhed eller lignende i en periode

¹⁴ *Jacob Nørager-Nielsen m.fl.*, Købeloven med kommentarer, 2. udg., 1993, s. 699

¹⁵ I markedsføringslovens § 4 er der dog en bestemmelse om, at garantitermen kun må anvendes i forbrugerkøb, når den sikrer forbrugeren en væsentlig bedre retsstilling end den, forbrugeren har efter lovgivningen.

¹⁶ *Lennart Lynge Andersen m.fl.*, Aftaler og mellemmand, 4. udg., 2001, s. 37.

efter risikoovergangen. Funktionsgarantier udskyder således tidspunktet for mangelsbedømmelsen.

I den kommenterede købelov er det anført, at: »Giver garantien ikke holdepunkt for at tilsikre en vis holdbarhed, antages den kun at sigte til salgsgenstandens egenskaber på det tidspunkt, da garantien gives.«¹⁷

En garanti er således karakteriseret ved, at den typisk tilsigter at give køber en bedre retsstilling end efter købelovens almindelige bestemmelser om mangelsansvar, men at tidspunktet for mangelsbedømmelsen, når ikke andet er aftalt, er tidspunktet for risikoovergangen.¹⁸

Ved en sammenligning af de to typer forpligtelser fremgår det, at de begge som udgangspunkt vedrører mangler, der var ved salgsgenstanden på leveringstidspunktet. Det vil sige, at tidspunktet for mangelsbedømmelsen er ens i de to situationer.

Overordnet må forskellen på de to typer af forpligtelser antages at være det forhold, at mangelsansvaret direkte er reguleret i købeloven, medens garantiforpligtelsen alene er reguleret af de almindelige aftaleretlige regler. Det vil sige, at en garantis forskellighed fra mangelsansvaret afhænger af den konkrete bagvedliggende aftale. Der kan således ikke generelt konkluderes om eventuelle ligheder mellem mangelsansvaret og en garantiforpligtelse.

Bevisbyrden for, at der foreligger en mangel, er derimod forskellig i de to situationer. Når der er tale om en garanti, er det sælger, der har bevisbyrden for, at den påberåbte mangel ikke var tilstede på leveringstidspunktet. Ved mangelsansvaret efter købeloven er det køber, der har bevisbyrden for, at manglen var tilstede på leveringstidspunktet.

Det er nok også det, der har været grundlaget for Told- og Skattestyrelsens udtalelse i TfS 1994.601 om, at: »En afgørende forskel var, at ved garantiforpligtelser ville køberen kunne henholde sig umiddelbart til garantien, mens en køber, der gjorde et almindeligt mangelsansvar gældende, ville være forpligtet til at bevise, at der var tale om en mangel ved salgsgenstanden, der opstod allerede ved leveringen.«

En garantiforpligtelse kan, hvor den er aftalt til at dække konkrete og specificerede mangler, måske synes mere konkret,¹⁹ hvilket tilsyneladende også er tillagt betydning i TfS 1994.601, hvor Landsskatteretten argumenterede for, at en garantiforpligtelse har et reelt selvstændigt indhold. Dermed er det for køber

¹⁷ Jacob Nørager-Nielsen m.fl., Købeloven med kommentarer, 2. udg., 1993, s. 745.

¹⁸ Bernhard Gomard anfører i Obligationsret 1.del, 3. udg., 1998, s. 190 om garanti, at: »En garanti er et løfte om at indestå for, at en bestemt tilstand består, vil vedblive at bestå eller vil indtræde...«

¹⁹ Michael Serup anfører i Enkelte periodiseringsproblemer i skatteretten i TfS 1991.560, s. 1267, at: »En garanti er blot et mere præcist udtryk for omfanget af et mangelsansvar, og garantien har således blot til formål at give et mere sikkert grundlag for fortolkning af, hvornår der foreligger et mangelsansvar.«

mere enkelt at påberåbe sig en sådan mangel i forhold til den køber, der skal påvise, at der foreligger en mangel i købelovens forstand. Modsat synes en garanti, der alene udstrækker den periode, hvor mangler kan påberåbes i forhold til købeloven, ikke at afvige væsentligt fra købelovens bestemmelser om mangelsansvar.

Når de civilretlige omstændigheder ved de to typer forpligtelser – de har begge udgangspunkt i en aftale og de vedrører begge oprindelige mangler – kombineres med de tre tidligere nævnte skatteretlige betingelser, der skal sandsynliggøre forpligtelsen, synes det betænkeligt at tillægge det forskellige retlige grundlag for de to typer af forpligtelser en sådan betydning, at det kan begrunde en forskellig skattemæssig behandling af de afledede hensættelser. De to dissentierende dommere i sagen argumenterede da også for, at der ikke var en sådan forskel.

Dermed er der også grundlag for at udstrække den i praksis hjemlede adgang til også at gælde for hensættelser til dækning af udgifter vedrørende det køberetlige mangelsansvar.

Er der behov for en i praksis hjemlet adgang?

Landsskatteretten anførte i sine præmisser i TfS 1994.601, at omkostninger først kan fratrækkes, når der er opstået en endelig forpligtelse til at afholde dem, og at den endelige og ubetingede retlige forpligtelse til at afholde udgiften til et mangelsansvar først indtræder ved købers reklamation og selskabets accept heraf.

Med det retlige udgangspunkt er svaret på overskriftens spørgsmål et ja. Men det giver samtidig anledning til et spørgsmål om, hvornår den retlige forpligtelse i relation til et mangelsansvar indtræder.

Bernhard Gomard skriver, at: »Både de principale krav og efter omstændighederne også erstatningskrav i kontraktforhold anses for stiftet samtidig med kontraktens indgåelse, uanset at der kun opstår aktuelle krav, når yderligere retsstiftende kendsgerninger er indtrådt...«.^{20, 21}

Et lignende synspunkt, men specifikt i relation til det køberetlige mangelsansvar, anfører Michael Serup i en artikel²², hvor han argumenterer for, at: »...i køberetlig henseende er sælgerens endelige og ubetingede retlige forpligtelse til at foretage omlevering eller afhjælpning allerede indtrådt på det tidspunkt, hvor

²⁰ Bernhard Gomard, Obligationsret 1. del, 3. udg., 1998, s. 90.

²¹ Se ligeledes Mogens Munch, Konkursloven med kommentarer, 9. udg., 2001, s. 307, hvor det er anført, at: »Krav i henhold til en kontrakt, også fx erstatningskrav for manglende eller mangelfuld opfyldelse, er i almindelighed stiftet ved kontraktens indgåelse, dvs. da skyldnerens løfte eller accept kom til den anden parts kundskab, jf. U 2000.194 H...«

²² Artiklen er offentliggjort i TfS 1991.543 og TfS 1991.560.

købers fordringsret på en mangelfri genstand er afløst af en ejendomsret til den mangelbehæftede genstand; dvs. når sælger har foretaget levering, og køber har opfyldt sine ydelsespligter.»²³

At det er aftaletidspunktet (eller leveringstidspunktet), der er afgørende, bekræftes af Højesteretsdommen i UfR 2000.194(H). Sagen drejede sig om modregning i konkurs, hvor det var afgørende at få fastslået, om et erstatningskrav var opstået før eller efter fristdagen. Det pågældende erstatningskrav var opstået som følge af, at den konkursramte virksomhed ikke var i stand til at opfylde de leverancer, der var indgået aftale om. Spørgsmålet var, om dette erstatningskrav var opstået på aftaletidspunktet eller på det tidspunkt, hvor sælger gav køber meddelelse om, at leverancerne ville blive indstillet.

Højesteret udtalte i sine præmisser, at: *»Et erstatningskrav som følge af misligholdelse af denne forpligtelse er udtryk for, at leveringsforpligtelsen ændres til en betalingsforpligtelse, og kravet må i overensstemmelse med de almindelige obligationsretlige principper anses for stiftet på tidspunktet for denne aftales indgåelse.«*

Højesterets afgørelse vedrører ganske vist et erstatningskrav, men under antagelse af, at dette almindelige obligationsretlige princip kan overføres til spørgsmålet om tidspunktet for, hvornår den retlige forpligtelse i relation til købelovens mangelsansvar er endeligt pådraget, betyder det, at pligtpådragelsen er sket på leveringstidspunktet. De omstændigheder, som Landsskatteretten lagde vægt på i TfS 1994.601 – at køber havde reklameret og sælger accepteret – må i den sammenhæng anses for at være det, som Bernhard Gomard karakteriserer som yderligere retsstiftende kendsgerninger, der alene aktualiserer kravet.

Det må derfor antages, at den endelige retlige forpligtelse i relation til købelovens mangelsansvar er pådraget på tidspunktet for risikoens overgang, som i relation til købelovens bestemmelser er leveringstidspunktet. Det samme synspunkt må være gældende for garantiforpligtelser.

Med dette civilretlige udgangspunkt for, hvornår den endelige retlige forpligtelse er pådraget, må svaret på det indledende spørgsmål ændres til et nej. Der er ikke behov for en i praksis hjemlet adgang til at kunne fratække hensættelser til mangels- og garantiforpligtelser, idet hovedreglen om, at omkostninger først kan fratækkes, når der er opstået en endelig forpligtelse, er opfyldt allerede på leveringstidspunktet.

Det er spørgsmålet, om Landsskatteretten i TfS 1994.601 under hensyntagen til afgørelsen i UfR 2000.194(H) ville være nået til det samme resultat, eller om der er tale om en bevidst afvigelse fra det civilretlige udgangspunkt. Hvis det er

²³ Michael Serup, Enkelte periodiseringsproblemer i skatteretten, TfS 1991.560, s. 1264.

tilfældet, må det betyde, at den endelige retlige forpligtelse i skattemæssig henseende er betinget af mere aktualiserede omstændigheder – såsom købers reklamation og sælgers accept heraf.

Konklusion

Der er i artiklen argumenteret for, at hensættelser er en del af den skatteretlige terminologi, men at der savnes en egentlig skatteretlig definition af begrebet. Med udgangspunkt i årsregnskabets definition af begrebet kan det konkluderes, at der er tale om sandsynlige *forpligtelser*, der er *uvisse* med hensyn til *størrelse* og/eller *forfaldstid*. Denne definition karakteriserer også det centrale i den skattemæssige problemstilling – at der er tale om sandsynlige men ikke afholdte udgifter.

Spørgsmålet er, om driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 a også dækker over fradrag for sådanne sandsynlige ikke afholdte udgifter.

Udgangspunktet i praksis er, at det ikke umiddelbart er tilfældet, idet der henvises til, at fradraget for garantiforpligtelser hviler på en i praksis hjemlet adgang til at fradrage hensættelser. Denne adgang er en undtagelse til hovedreglen om, at udgifter kan fradrages, når der foreligger en endelig retlig forpligtelse til at afholde dem.

Som det er fremgået, ligger der tilsyneladende ikke større teoretiske overvejelser bag eksistensen af denne i praksis hjemlede adgang, men dens berettigelse skal nok søges i samspillet mellem §§ 4 og 6 i statsskatteloven – et synspunkt, der bekræftes af Skattedepartementets udtalelse i TfS 1986.588.

Jeg kunne stoppe op her, acceptere dette traditionelle udgangspunkt for problemstillingen og argumentere for, hvorfor hensættelser til mangelsansvaret skal være omfattet af den i praksis hjemlede adgang til at fradrage sådanne hensættelser. Men jeg kunne også vælge at betragte problemstillingen med udgangspunkt i det civilretlige pligtpådragelsestidspunkt, som blev beskrevet i det foregående afsnit.

Med det udgangspunkt er der ikke behov for at behandle hensættelserne til mangels- og garantiforpligtelser som en undtagelse til hovedreglen om, at der skal være pådraget en endelig pligt. Den sandsynlige udgift (hensættelsen) er derfor umiddelbart omfattet af driftsomkostningsbegrebet i § 6 a.

De tre eksisterende og velkendte betingelser kan så opstilles til dokumentation for og sandsynliggørelse af størrelsen af hensættelserne.

Diskussionen af, om der er tale om et mangelsansvar eller en garantiforpligtelse, vil være irrelevant, idet der under alle omstændigheder er pådraget en endelig pligt. Fradraget vil dermed alene skulle afgøres ud fra, om størrelsen og sandsynligheden af forpligtelsen er dokumenteret.

Om end det fortsat er med udgangspunkt i, at der er tale om en undtagelse til

hovedreglen, kan der vel også argumenteres for, at det er det, der er sket i afgørelsen, der er refereret i TfS 2001.803(LSR), hvor Landsskatteretten ændrede på en langvarig praksis om serviceforpligtelser og tillod fradrag for en hensættelse dertil. I præmisserne blev der argumenteret for, at der var tale om betydelige udgifter, som med sikkerhed ville blive aktualiseret. Desuden var der fremført tilstrækkelig dokumentation for udgifternes størrelse.

Det vil sandsynligvis også fremover blive enklere at administrere og kontrollere de skattemæssige hensættelser til mangels- og garantiforpligtelser, idet der ofte vil være overensstemmelse mellem den regnskabs- og skattemæssige hensættelse. Med den nye årsregnskabslov er det en forudsætning for at foretage en regnskabsmæssig hensættelse, at det er sandsynligt, at forpligtelsen vil medføre et træk på virksomhedens økonomiske ressourcer, samt at der kan udarbejdes et pålideligt skøn over forpligtelsens beløbsmæssige størrelse.²⁴

Hvis den nævnte hensættelsesproblematik fortsat betragtes som en undtagelse til hovedreglen, må det antages, at der også fremover vil være fradrag for garanti-hensættelser, selv om hjemlen hertil kan diskuteres. Dels er der tale om en så langvarig praksis, dels er de lignende myndigheder bundet af anvisningerne i ligningsvejledningen. Og man kan næppe forestille sig den rådgiver, der vil argumentere for det uberettigede i et fradrag på grund af manglende hjemmel – og da slet ikke efter, at underskudsfræførsel ikke er tidsmæssigt begrænset.

Det må ligeledes antages, at den i praksis hjemlede adgang vil blive udvidet til også at omfatte det almindelige mangelsansvar, idet det vurderes, at der ikke er grundlag for at opretholde det synspunkt, at mangelsansvaret adskiller sig fra garantiforpligtelsen i et sådant omfang, at det kan begrunde en forskellig skattemæssig behandling. I den forbindelse vil det muligvis også være af betydning, at reklamationsfristen for mangelsansvaret nu er toårigt. Denne udvikling af undtagelsens rækkevidde er allerede begyndt med afgørelsen i TfS 2001.803(LSR) og Told- & Skattestyrelsens efterfølgende genoptagelsescirkulære 2002-12.

Svaret på det indledende spørgsmål, om hensættelser i skatteretten er et stedbarn, afhænger af, om der er overensstemmelse mellem den civilretlige og skatteretlige kvalifikation af, hvornår der er sket en endelig pligtpådragelse. Som den skatteretlige kvalifikation foreligger beskrevet i praksis i dag, er det min opfattelse, at der er tale om et stedbarn, idet hjemlen til fradraget kan diskuteres, da der ikke er tale om afholdte udgifter.

Vælges det derimod, at den skatteretlige kvalifikation skal være sammenfaldende med den civilretlige, må det antages, at hjemmelsproblematikken er løst,

²⁴ IAS 37, punkt 14.

og der er ikke grundlag for at karakterisere hensættelserne som et stedbarn.