

Offentliggjort d. 21. august 2012

## **Maskeret udlodning - bestikkelse – dokumentationskrav - SKM2012.459.VLR<sup>©</sup>**

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Vestre Landsret tiltrådte ved en dom af 4/7 2012, at midler, som et dansk selskab havde placeret på en konto i Schweiz, måtte anses for tilgået hovedaktionæren personligt, og ikke, som anført af hovedaktionæren, var anvendt til bestikkelse af selskabets agent i Tyskland.*

Frem til 1997 var spørgsmålet om fradragsret for udgifter til bestikkelse ulovreguleret og beroede følgelig på de almindelige regler om fradragsret for driftsomkostninger i statsskattelovens § 6 a.

I praksis har været anerkendt fradrag for visse udgifter af denne type. Retsstillingen var nærmere således, at der var fradragsret for udgifter til bestikkelse eller gaver mv. såvel til personer i den offentlige sektor, herunder embedsmænd, som til personer i den private sektor i andre stater, hvis der var kutyme for den slags betalinger i den pågældende stat, og udgiften i øvrigt måtte anses som en driftsomkostning. Der var tale om fuld fradragsret - og altså ikke kun begrænset fradragsret som en repræsentationsudgift. Der kan herved henvises til bl.a. TfS 1985, 313 LSR om fradrag for udgifter til bestikkelse af myndigheder i et af de tidligere østlande, samt cirk. nr. 72 af 17/4 1996, pkt. 14.3.3.b., hvor det i forbindelse med afgrænsningen af de begrænset fradragsberettigede repræsentationsudgifter anføres, at ”I nogle lande er det en kutymemæssig nødvendighed i visse forbindelser at yde bestikkelse. Sådanne ydelser betragtes ikke som repræsentationsudgifter, men kan efter omstændighederne betragtes som fuldt fradragsberettigede driftsomkostninger eller provisionsudgifter.”

## Offentliggjort d. 21. august 2012

Ligeledes kan nævnes omtalen af hidtidig praksis i cirk. nr. 82 af 27/5 1998 om ændring af ligningsloven samt motiverne til lov nr. 197 af 29/12 1997. Der har derimod og navnlig ikke været fradrag for udgifter til bestikkelse af danske embedsmænd, hvilket konstituerer en overtrædelse af straffelovens § 244. Videre har der ikke været fradragsret for bestikkelse til embedsmænd i andre stater, som ikke har kutyme for den slags betalinger.

Der har i praksis kunnet spores en rimelig liberal holdning fra skattevæsenets side i henseende til *bevisskravene* til sådanne udgiftsposter, der blandt andet er karakteriseret ved en ganske beskedne dokumentation, idet modtageren i sagens natur ikke er indstillet på at afgive kvittering for det modtagne beløb, se herom Tommy V. Christiansen, R & R 1988, SM 79.

I Ligningsvejledningen 1996, afsn. E.B.3.15. anføres om dette spørgsmål, at:

*”Udgifter, der afholdes for at opnå salg af varer mv. i udlandet kan fratrækkes, hvis det kan dokumenteres, at det efter forholdene i vedkommende land har været nødvendigt at afholde udgifterne. Se TfS 1994.151. [...] Afgørelsen af, om de ovenfor nævnte almindelige betingelser for fradragsret for udgifter til bestikkelse er opfyldt, beror på, om skatteyderen er i stand til at godtgøre eller sandsynliggøre, at der i det pågældende land eksisterer en kutyme for at afholde udgifter til bestikkelse[min fremhævelse]. Erfaringsmæssigt er der dog ikke kutyme for at afholde udgifter til bestikkelse i de lande, hvormed Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, omfattende aftale om udveksling af oplysninger. Det er ikke afgørende, hvorledes kontraktsparterne benævner ydelserne, f.eks. provision, kommission, konsulenthonorar eller bestikkelse. Se f.eks. afgørelsen i Skat 1985.8.225, hvor Landsskatteretten anerkendte fradragsret for udgifter til en konsulentkontrakt med et i Saudi-Arabien hjemmehørende selskab, som alene havde til opgave at fungere som rådgiver under kontraktforhandlinger. I en afgørelse i Skat 1985.3.69 gav Landsskatteretten ikke fradrag for returkommission.*

*Det er endvidere en betingelse for fradrag for sådanne udgifter, at det kan dokumenteres eller sandsynliggøres, at de beløb, der påstås fradrag for, er udbetalt til vedkommende udlændinge. [min fremhævelse] Fradrag er således nægtet for bestikkelse i et tilfælde, hvor det ikke var dokumenteret, at de omhandlede beløb var medgået til*

**Offentliggjort d. 21. august 2012**

*betaling af udgifter, der havde været nødvendige for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, jf. Skat 1985.3.69.*

*Udgifter til provision (bestikkelse) kunne ikke fradrages, idet de ikke ansås tilstrækkeligt dokumenterede og i øvrigt skulle være betalt til personer i Vesttyskland, der måtte antages at have samme handelsvilkår som her i landet, Skat 1988.4.225. (TfS 1988.217).”*

Med vedtagelsen af lov nr. 1097 af 29/12 1997 blev fradragsretten for udgifter til bestikkelse indskrænket ved optagelsen af § 8 D i ligningsloven. Af § 8 D fremgår, at der ikke er fradrag for udgifter til bestikkelse som nævnt i straffelovens § 144 til en person, der er ansat, udnævnt eller valgt til tjeneste eller hverv ved lovgivende, administrative og dømmende organer, uanset om det er for Danmark, Færøerne eller Grønland eller en fremmed stat. Om den nærmere afgrænsning af anvendelsesområdet for ligningslovens § 8 D henvises til JUS 2006/35.

Gaver m.v. til *medarbejdere i den private sektor* er ikke omfattet af ligningslovens § 8 D. Bestikkelse af medarbejdere ved private virksomheder vil imidlertid kunne være omfattet af straffelovens § 299, nr. 2. Denne bestemmelse sanktionerer *den person, der – uden at der foreligger mandatsvig - ved varetagelse af en andens formueanliggender for sig selv eller andre på pligtstridig måde modtager, fordrer eller lader sig tilsige gave eller anden fordel, såvel som den, der yder, lover eller tilbyder en sådan gave eller anden fordel*, dvs. returkommission. For så vidt en ydelse til bestikkelse herefter er strafbar, er ydelsen ikke forbundet med skattemæssig fradragsret.

Vedtagelsen af § 8 D indebar således ikke en ophævelse af fradragsretten efter gældende praksis for bestikkelse af medarbejdere ved erhvervsvirksomheder i stater, hvor der er kutyme for den slags betalinger, jf. herved udtrykkeligt senest Ligningsvejledningen 2012-2, afsn. E.B.3.15. Men med Ligningsvejledningen 1998 gled den omfattende redegørelse om de nærmere kriterier for fradragsret ud af Ligningsvejledningen, idet der herefter kun omtales ”...fradragsretten efter gældende praksis for bestikkelse af medarbejdere ved erhvervsvirksomheder i stater, hvor der er kutyme for den slags betalinger.”

## Offentliggjort d. 21. august 2012

Denne retsstilling blev præciseret i SKAT's meddelelse af 7/7 2006, ref. i SKM2006.469.SKAT, idet SKAT - som det anføres i meddelelsen - med en ændring af Ligningsvejledningen ønskede at præcisere, at der med virkning fra 1. august 2006 ikke er fradragsret for udgifter til bestikkelse og lign., såfremt ydelsen er strafbar i henhold til straffelovens § 299, nr. 2 og underlagt dansk straffemyndighed. Sådanne udgifter anses efter SKAT's meddelelse i alle tilfælde for driftsfremmede og dermed ikke omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Udgifter til bestikkelse, der ikke er omfattet af ligningslovens § 8 D og den ovennævnte praksis, som angivet i SKAT's meddelelse, vil fortsat være omfattet af praksis om fradragsret efter statsskattelovens § 6. Om sådanne udgifter anføres i SKAT's meddelelse og tillige i Ligningsvejledningen, senest vejledningen 2012-2, at fradragsretten - udover at der skal være tale om bestikkelse af medarbejdere ved erhvervsvirksomheder i stater, hvor der er *kutyme* for den salgs betalinger - beror på en vurdering af *udgiftens karakter af driftsomkostning*.

Ligningsvejledningens tidligere angivelse af de, forholdsvist lempelige, betingelser for fradragsret for udgifter af denne type, jf. nærmere ovenfor, genfindes derimod som nævnt ikke længere.

Retsstillingen på området kan næppe længere anses som ganske klar. På den ene side tales i Ligningsvejledningen - fortsat - om "*fradragsretten efter gældende praksis for bestikkelse af medarbejdere ved erhvervsvirksomheder i stater, hvor der er kutyme for den slags betalinger.*" På den anden side tales tillige om vurdering af "*udgiftens karakter af driftsomkostning.*"

Som sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom, ref. i SKM2012.459.VLR, illustrerer, kan kravene til den relevante dokumentation i denne type sager være endog meget vanskelige at håndtere i det praktiske liv.

Udgangspunktet for den konkrete sag var et dansk selskab, der drev en større virksomhed med produktion af reklameaviser til detailhandelen. Selskabet modtog det materiale, der skulle trykkes, fra detailvirksomheden, og leverede et færdigt produkt tilbage til

## Offentliggjort d. 21. august 2012

virksomheden. Efter det oplyste købte selskabet selve trykkeriarbejdet hos udenlandske trykkerier, i første række tyske trykkerivirksomheder. Selskabets kontakt til de tyske trykkerier foregik mellem på den ene side selskabets hovedaktionær, og på den anden side en kontaktperson i Tyskland, der - som det beskrives i sagsreferatet - fungerede som en form for agent for de tyske trykkerier. Efter det oplyste havde det danske selskab ikke økonomiske muligheder for at honorere agentens normale vederlag, og agenten havde derfor foreslået, at han skulle have betaling "udenom", idet han derved kunne nøjes med et mindre beløb. Denne "udenoms-betaling" foregik efter det oplyste på den måde, at hovedaktionæren fra Schweiz fremsendte fakturaer til agentens selskab. Agentens selskab betalte dernæst beløbet til en konto i Schweiz tilhørende den danske hovedaktionær. Hovedaktionæren og agenten hævede herefter pengene, og agenten placerede pengene på sin egen konto. På denne måde fik agenten rådighed over midlerne samtidig med, at agentens selskab efter det oplyste opnåede fradrag for beløbet.

Det kan tilføjes, at der i sagen var tvist om flere yderligere forhold, og der forelå en række oplysninger i de forskellige forhold, der ikke synes at styrke hovedaktionærens troværdighed.

Der var efter *selskabet og hovedaktionærens opfattelse* tale om, at selskabet havde ydet bestikkelse på knap 750.000 kr. for 1998 og knap 200.000 kr. for 1999 i form af "formidlingsprovisioner". De omhandlede beløb måtte følgelig efter førnævntes opfattelse anses som fradragsberettigede driftsomkostninger. Parterne var i øvrigt enige med Skatteministeriet i, at pengene skulle have været indtægtsført i den danske virksomhed.

*Skattemyndighederne* forhøjede det danske selskabs skatteansættelse med de omhandlede beløb, og udlodningsbeskattede hovedaktionæren af samme beløb, idet det ikke ansås for godtgjort, at der var tale om en fradragsberettiget udgift for selskabet, og da midlerne ansås for tilgået hovedaktionæren.

Dette synspunkt blev tiltrådt af domstolene, først af Retten i Århus ved dommen ref. i SKM2011.438.BR, og dernæst af Vestre Landsret ved dommen ref. i SKM2012.459.VLR.

**Offentliggjort d. 21. august 2012**

Retten i Aarhus lagde til grund, at de omhandlede beløb var indbetalt på en konto i Schweiz, som hovedaktionæren havde oprettet, og som han som den eneste kunne disponere over.

Retten anså det ikke for godtgjort, at de beløb, som blev indsat på hovedaktionærens konto i Schweiz, ikke var tilgået ham, men var betalt som bestikkelse til den tyske agent. Retten fandt det videre heller ikke bevist eller sandsynliggjort, at selskabet havde haft udgifter af fradragsberettiget karakter til agenten eller dennes selskab.

Retten havde herved overordnet lagt vægt på, at den betalingskæde, som ifølge hovedaktionæren og det danske selskab havde været etableret med henblik på at kanalisere beløb fra det danske selskab til den tyske agent, ikke var dokumenteret. Retten henviste herved til en række konkrete forhold i sagen, herunder at hovedaktionæren over for de tyske skattemyndigheder i forbindelse med en sag mellem agenten og de tyske myndigheder tidligere havde bekræftet, at han i årene 1998-2000 modtog provisioner fra agenten via bankkontoen i Schweiz, og at hverken hovedaktionæren eller det danske selskab under sagen havde fremlagt kontoudtog eller andre dokumenter, der dokumenterede, hvorledes der var disponeret over beløbene på kontoen.

Dette resultat blev tiltrådt af Vestre Landsret bl.a. med den yderligere bemærkning, at det således hverken var godtgjort eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at de penge, som hovedaktionæren i kraft af sin bestemmende indflydelse i det danske selskab lod anbringe på en konto i Schweiz, og som ikke optrådte i selskabets regnskaber, var tilgået andre end hovedaktionæren.

Med de oplysninger, der forelå i sagen, eller måske navnlig manglen på samme, må det nok konkluderes, at hovedaktionær og selskab ville have ganske vanskeligt ved at honorere kravene for fradrag som bestikkelse. Dette uanset om hovedaktionæren og dennes selskab måtte være blevet bedømt efter den lempeligste praksis på området. Der var således vanskeligheder omkring dokumentation, både for, hvem der havde modtaget midlerne, og for en kutyme for bestikkelse i Tyskland, se herved det ovenfor refererede uddrag fra Ligningsvejledningen 1996 med henvisning til TfS 1988, 217 om bestikkelse af personer i Tyskland.

**Offentliggjort d. 21. august 2012**

Uanset hvad der rent faktisk måtte være passeret i en sag som den foreliggende, vil den skatteyder, der påberåber sig fradrag for udgifter til bestikkelse, stå med en ganske tung byrde i henseende til at tilvejebringe den fornødne dokumentation for udgifternes afholdelse og disses nærmere karakter, og hvem der har modtaget midlerne.

For den i øvrigt retlinede virksomhed, der må erkende, at bestikkelse, beskyttelsespenge og lignende tiltag er en nødvendig forudsætning for at operere på et udenlandsk marked, vil sådanne dokumentationskrav formentlig i mange tilfælde reelt udelukke fradrag for udgifter, selv om disse udgifter alt andet lige må anses som driftsomkostninger i statskattelovens § 6's forstand.

Omvendt må erkendes, at fremgangsmåder som beskrevet i den foreliggende sag rummer gode muligheder for at etablere sig en mindre formue i udlandet, eksempelvis i et skattely-land.

Der er tale om en vanskelig balancegang, som langt fra altid kan forventes at få et korrekt udfald. Netop på dette område kan en vis pragmatisme være på sin plads, når dette sker indenfor det sandsynlige og rimeliges rammer.

— o —