

Offentliggjort d. 12. juni 2012

Selskabstømning - erstatning udredt af rådgivere – SKM2012.353.HR[©]

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

www.v.dk

Højesteret fandt ved en dom af 1/6 2012, jf. SKM2012.353.HR, at erstatningsbeløb til staten udredt af rådgivere som følge af rådgiveres medvirken til salg af selskaber, der blev udsat for selskabstømning, kunne fradrages skattemæssigt.

I kølvandet på selskabstømmersagerne rejste SKAT en række erstatningssager mod såvel de involverede banker som de involverede rådgivere, herunder om fordelingen af et eventuelt erstatningsansvar hos disse.

Næste bølge var sager om, hvorvidt forsikringsselskaberne dækkede rådgivernes tab som følge af disse erstatningssager. Så vidt vides var der forskellige holdninger hos forsikringsselskaberne. Generelt dækkede forsikringsselskaberne tabet som følge af, at erstatningen blev betragtet som udslag af simpel uagtsomhed, hvorimod andre forsikringsselskaber – i hvert fald i starten – afviste at dække et erstatningsbeløb med henvisning til, at der var tale om grov uagtsomhed.

Sidste bølge var herefter spørgsmålet om skattemæssig fradragsret for en erstatning betalt af de involverede banker og rådgivere, hvor skadevolder selv havde måttet udrede erstatningen, eksempelvis i tilfælde, hvor skadevolder havde måttet udrede et vist beløb som følge af selvrisiko.

Offentliggjort d. 12. juni 2012

Højesteret har nu ved dommen ref. i SKM2012.353.HR, jf. tidligere SKM2010.194.ØLR, taget stilling til spørgsmålet om skattemæssig fradragsret for erstatning betalt af revisorer i selskabstømmersager. Sagen angik 8 tilfælde, hvor Ernst & Young Statsautoriseret Revisionsaktieselskab i forbindelse med salg af selskaber, som blev solgt i perioden fra juni 1991 til november 1997, ydede bistand til sælger.

Højesteret nåede i dommen ref. i SKM2012.353.HR frem til, at der var skattemæssig fradragsret for dette tab. Højesterets begrundelse er særdeles udførlig, og illustrerer blandt andet afgrænsningen mellem simpel henholdsvis grov uagtsomhed.

Dommen er imidlertid ganske særegen derved, at parterne i sagen, dvs. SKAT samt Ernst & Young Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, havde indgået en procesaftale, hvorefter den skatteretlige bedømmelse af spørgsmålet om fradragsret skulle ske på grundlag af den såkaldte Thrane-sag, ref. i TfS 1999, 897 H (UfR 2000.365 H). Thrane-sagen må anses som den ledende dom i henseende til ansvarsfordelingen for de involverede parter. I den forudgående Østre Landsrets dom, ref. i SKM2010.194.ØLR, til SKM2012.353.HR er der medtaget et udførligt referat af parternes meget grundige procedure.

Sagen gav anledning til, at Højesteret måtte forholde sig til en række forhold:

For det første hvorvidt der kunne indrømmes fradragsret for de af rådgiverne betalte erstatninger efter statsskattelovens § 6 som driftstab, herunder om dispositionen var udslag af simpel eller grov uagtsomhed, samt om der var tale om en disposition, der lå inden for rammerne af en normal og sædvanlig drift ved udøvelsen af revisionsmæssig virksomhed.

Som nævnt medførte procesaftalen mellem parterne, at Højesteret skulle forholde sig til rækkevidden af Thrane-sagen og dermed forholde sig til egne præmisser i denne sag, hvor Højesteret afsagde dom i 1999, jf. TfS 1999, 897 H.

I Thrane-sagen blev anført, at ”salget af overskudsselskabet ikke havde karakter af en normal forretningsmæssig disposition”. Spørgsmålet i den nu foreliggende sag, jf.

Offentliggjort d. 12. juni 2012

SKM2012.353.HR, var herefter, om dette udelukkede skattemæssig fradragsret ud fra en driftstabsbetragtning med afsæt i et synspunkt om, at rådgiverne havde udført arbejde, der ikke lå indenfor rammerne af sædvanlige arbejdsopgaver, eller om den refererede formulering i 1999-dommen alene var en henvisning til, at der var tale om en skattemæssig motiveret disposition til forskel for en forretningsmæssig disposition.

Og videre i relation til spørgsmålet om fradragsret ud fra en driftstabsbetragtning, om sætningen i dommen i Thrane-sagen - hvor Højesteret anfører, at sælgerens revisor, ligesom sælgeren selv og sælgerens advokat, "*ved salget af overskudsselskabet på ufor-svarlig måde tilsidesatte skattevæsenets interesser.*" - udelukkede skattemæssig fra-dragsret som driftstab ud fra et synspunkt om, at der forelå grov uagtsomhed eller lige-frem fortsæt.

Dernæst skulle Højesteret tage stilling til om der kunne indrømmes fradragsret efter kursgevinstloven, dvs. fradragsret for tabet på regresfordringen mod selskabstømmerne efter kursgevinstlovens § 3, herunder hvorvidt fradragsret efter kursgevinstlovens § 3 forudsatte, at fordringen havde tilknytning til en normal og sædvanlig erhvervmæssig drift.

Det blev her af rådgiverne gjort gældende, at i og med at rådgiveren havde betalt en er-statning, var der et regreskrav mod selskabstømmeren, der imidlertid var insolvent. Det-te måtte føre frem til, at der var tale om tab på en fordring, for hvilken der var fradrags-ret efter kursgevinstlovens § 3 uafhængigt af statsskattelovens § 6. SKAT gjorde her-overfor gældende, at fradragsret efter kursgevinstlovens § 3 måtte forudsætte, at for-dringen havde tilknytning til normal og sædvanlig erhvervmæssig drift, hvilket ikke var tilfældet i nærværende sag, hvor der var tale om bistand til sælger i en sag om selskabs-tømning.

For det tredje om skattemæssig fradragsret for den betalte erstatning måtte anses for udelukket som følge af, at erstatningen var udbetalt til staten. En efterfølgende skatte-mæssig fradragsret ville således efter Skatteministeriets opfattelse medføre, at staten herved ikke ville opnå fuld erstatning for tabet, hvorfor der var en kollision mellem er-statningsretten og skatteretten, hvor skatteretten måtte vige.

Offentliggjort d. 12. juni 2012

Præmisser i den tidligere Thrane-sag, jf. TfS 1999, 897 H (UfR 2000.365 H)

Der var i parternes procesaftale under sagen, jf. SKM2012.353.HR, henvist til følgende dele af Højesterets præmisser i den tidligere Thrane-sag, jf. TfS 1999, 897 H:

”Indledningsvis tages stilling til, om der har foreligget selvfinansiering:

I overensstemmelse med Poul Fischers instruks af 9/10 1991 blev købesummen for overskudsselskabet af købers bank den 10/10 1991 trukket på køberselskabets konto og via Nationalbanken overført til sælgers pengeinstitut. Denne overførsel var betinget af, at sælgers pengeinstitut samme dag via Nationalbanken overførte overskudsselskabets pengebeholdning til banken. Efter modtagelse af denne pengebeholdning og indsættelse heraf på en konto i overskudsselskabets navn blev trækket på køberselskabets konto til betaling af købesummen – som angivet i Poul Fischers instruks – samme dag udlignet ved overførsel fra overskudsselskabets konto. Højesteret tiltræder herefter, at købet af selskabet blev finansieret af dettes egne midler, og at forbudet mod selvfinansiering i den dagældende anpartsselskabslovs § 84, stk. 2 (nu § 49, stk. 2) herved blev overtrådt. ...”

I procesaftalen var videre henvist til Højesterets vurdering af ansvarsgrundlaget for den advokat og revisor, der i Thrane-sagen, jf. TfS 1999, 897 H, havde bistået sælger med salg af det i sagen omhandlede overskudsselskab. I procesaftalen var således videre henvist til følgende præmisser i Thrane-sagen:

Med hensyn til bedømmelsen af Else Thranes ansvar er det ubestridt, at hun må identificeres med sine rådgivere, advokat Flemming Johnsen og revisor Dreymann Hansen, og at disse anbefalede salget og forestod dets gennemførelse.

Af de grunde, som er anført af landsretten, tiltræder Højesteret, at salget af overskudsselskabet ikke havde karakter af en normal forretningsmæssig disposition. I forhold til, hvad der ville komme til udbetaling ved likvidation af selskabet i henhold til den udarbejdede balance, opnåede Else Thrane ved salget et merprovenue på 1 mio. kr. svarende til 55 pct. af den latente skattebyrde. Under disse omstændigheder havde Else Thrane og hendes rådgivere ved salget en særlig anledning til at være opmærksom på risikoen for tilsidesættelse af skattevæsenets interesser.

Offentliggjort d. 12. juni 2012

Else Thrane og hendes rådgivere måtte indse, at der ved salget af overskudsselskabet bestod en ikke ubetydelig risiko for, at den latente skattebyrde ikke ville kunne udskydes eller elimineres, og at risikoen herfor og for tab for skattevæsenet ville være særlig stor, hvis købesummen for overskudsselskabet blev betalt med dettes egne midler. For Else Thrane og hendes rådgivere måtte det allerede som følge af den aftalte nationalbankoverførsel af købesum og selskabets midler samme dag fremstå som en nærliggende mulighed, at der ved det foreliggende salg ville ske selvfinansiering. Else Thrane og hendes rådgivere gjorde imidlertid ikke noget reelt for at afværge skattevæsenets risiko.

På denne baggrund tiltræder Højesteret, at Else Thrane, advokat Flemming Johnsen og revisor Dreymann Hansen ved salget af overskudsselskabet på uforsvarlig måde tilsidesatte skattevæsenets interesser, og at også de derfor er erstatningsansvarlige for skattevæsenets tab.”

Som nævnt var Højesteret nu i SKM2012.353.HR - som følge af SKAT's og Ernst & Young Statsautoriseret Revisionsaktieselskabs procesaftale - bragt i en situation, hvor Højesteret skulle vurdere spørgsmålet om fradragsret på grundlag af de præmisser, der indgik i Thrane-sagen fra 1999, jf. TfS 1999, 897 H, og herunder vurdere rækkevidden af de formuleringer, som Højesteret havde anvendt i denne tidligere sag.

Højesterets begrundelse og resultat i SKM2012.353.HR

Højesteret bemærkede indledningsvist vedrørende spørgsmålet om fradragsret efter kursgevinstlovens § 3, at der fandtes at bestå en sådan sammenhæng mellem revisionselskabets erstatningspligt og selskabets regresfordringer mod køberne af overskudsselskaberne, at fradrag for tab på regresfordringerne i medfør af kursgevinstlovens § 3 kun kunne anerkendes i det omfang, revisionselskabet havde ret til at fradrage de betalte erstatninger som driftstab i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Dette sidstnævnte spørgsmål måtte derfor efter Højesterets opfattelse anses for sagens hovedspørgsmål.

Vedrørende spørgsmålet om *kvalifikation af de betalte erstatninger som et driftstab* anførte Højesteret dernæst videre, at efter parternes procesaftale skulle det lægges til grund, at revisorerne i de 8 sager om selskabstømning, som denne sag omfattede, i for-

Offentliggjort d. 12. juni 2012

bindelse med salget af overskudsselskaberne havde udvist en adfærd af en sådan karakter, at de havde pådraget revisionselskabet erstatningsansvar i samme omfang og på samme måde som fastslået for revisor i Højesterets dom af 24. november 1999 i den såkaldte Thrane-sag (Ugeskrift for Retsvæsen 2000 s. 365/2).

På denne baggrund tilkendegav Højesteret herefter følgende om forståelsen af præmisserne i Thrane-sagen:

”Højesteret anfører i denne dom, at ”salget af overskudsselskabet ikke havde karakter af en normal forretningsmæssig disposition”. Denne udtalelse sigter til salgets karakter for sælgeren og nævnes som et af de forhold, som bevirkede, at sælgeren og dennes rådgivere ved salget havde en særlig anledning til at være opmærksom på risikoen for tilsidesættelse af skattevæsenets interesser.

Revisorernes bistand i de omhandlede 8 sager har efter det oplyste bestået i udarbejdelse af perioderegnskab, drøftelser med klienten, vurdering af købesummens størrelse samt i et enkelt tilfælde indhentelse af købstilbud. Det må således lægges til grund, at bistanden har bestået i udførelse af opgaver, som efter deres art er sædvanlige for en revisor.

I dommen i Thrane-sagen anfører Højesteret endvidere, at sælgerens revisor – ligesom sælgeren selv og sælgerens advokat – ”ved salget af overskudsselskabet på ufor-svarlig måde tilsidesatte skattevæsenets interesser.” Heri kan alene indlægges, at de pågældende havde handlet uagtsomt. Højesteret har herefter ikke grundlag for at fastslå, at nogen af revisorerne i de 8 selskabstømmersager, som er omfattet af denne sag, har handlet groft uagtsomt eller forsætligt.

Da det således må lægges til grund, at erstatningspligten er opstået i forbindelse med udførelse af sædvanlige revisoropgaver, og at revisorerne alene har gjort sig skyldige i simpel uagtsomhed, må de betalte erstatninger anses for at være udslag af en normal risiko ved driften af en revisionsvirksomhed. Der er derfor tale om et driftstab, som er fradragsberettiget efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det følger herefter af det indledningsvis anførte, at fradraget i den foreliggende situation, hvor regresfordringerne mod køberne af overskudsselskaberne ubestridt er uerholdelige, tillige kan begrundes i kursgevinstlovens § 3.”

Offentliggjort d. 12. juni 2012

Afslutningsvist bemærkede Højesteret, at det af Skatteministeriet anførte synspunkt om, at en ret til at foretage skattemæssige fradrag af erstatningerne ville indebære, at staten som skadelidt ikke ville modtage fuld erstatning, ikke kunne føre til et andet resultat. Dette følger allerede af, at anvendelsen af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, på driftstab i form af betalte erstatninger ikke kan være afhængig af, om det er staten eller en tredjemand, som er skadelidt. Heller ikke det af ministeriet påberåbte romerretlige princip kunne efter Højesterets opfattelse føre til et andet resultat.

Kommentarer til Højesterets præmisser

Det er i Højesterets dom ref. i SKM2012.353.HR lagt til grund, at *”.. det således må lægges til grund, at erstatningspligten er opstået i forbindelse med udførelse af sædvanlige revisoropgaver, og at revisorerne alene har gjort sig skyldige i simpel uagtsomhed”*

Selve den omstændighed, at det i Thrane-sagen blev lagt til grund, *”..at salget af overskudsselskabet ikke havde karakter af en normal forretningsmæssig disposition..”* udelukker således efter den nu foreliggende dom fra Højesteret ikke, at det arbejde som revisorerne udførte, var *”sædvanlige revisoropgaver”*.

Det må følgelig antages, at drejede sagen sig ikke om revisors fradragsret, men om advokaters fradragsret, må samme kriterium lægges til grund. Har advokaten alene udført arbejde, der kan karakteriseres som *”sædvanligt”*, må der være fradragsret for en eventuel erstatning.

I dommen i Thrane-sagen anfører Højesteret endvidere, at sælgerens revisor – ligesom sælgeren selv og sælgerens advokat – *”ved salget af overskudsselskabet på uforsvarlig måde tilsidesatte skattevæsenets interesser.”* For så vidt angår dette udsagn, bemærkede Højesteret i den nu foreliggende dom, jf. SKM2012.353.HR, at *” Heri kan alene indlægges, at de pågældende havde handlet uagtsomt. Højesteret har herefter ikke grundlag for at fastslå, at nogen af revisorerne i de 8 selskabstømmersager, som er omfattet af denne sag, har handlet groft uagtsomt eller forsætligt.*

Vedrørende spørgsmålet om selvfinansiering anføres det i Thrane-sagen, at de involverede rådgivere *”måtte indse, at der ved salget af overskudsselskabet bestod en ikke*

Offentliggjort d. 12. juni 2012

ubetydelig risiko for, at den latente skattebyrde ikke ville kunne udskydes eller elimineres, og at risikoen herfor og for tab for skattevæsenet ville være særlig stor, hvis købesummen for overskudsselskabet blev betalt med dettes egne midler.

Sidstnævnte forhold kommenteres ikke direkte i den af Højesteret nu afsagte dom, jf. SKM2012.353.HR, men det må lægges til grund, at også her har rådgiverne i Thrane-sagen ifølge Højesterets dom i SKM2012.353.HR alene udvist simpelt uagtsomhed.

Det skal her særligt fremhæves, at det i Thrane-sagen var lagt til grund, at rådgiverne ikke var bekendt med eller havde en sådan indsigt i sagen, at de kunne se, at der var tale om selvfinansiering.

— o —