

Offentliggjort d. 28. april 2009

Driftsomkostninger - virksomhedsoverdragelse – bonus til direktører - SKM2009.271.HR ©

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

www.v.dk

Højesteret har ved en dom af 8/4 2009 stadfæstet Vestre Landsret dom ref. i TfS 2007, 600, hvorefter et selskabs bonus til to direktører ved salg af selskabet ikke kunne fratrækkes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Højesterets dom af 8/4 2009, jf. tidligere TfS 2007, 600 VL, omtalt i JUS 2007/34, drejer sig om den skattemæssige behandling af en bonus udbetalt af et selskab til to direktører i tilknytning til salg af selskabet til en fremmed investor.

Som anført i JUS 2007/34 er udbetaling af bonus til ledende medarbejdere i forbindelse med virksomhedsoverdragelser meget udbredt, og begrundet i en bred kreds af hensyn. Typisk er en ekstraordinær bonus i første række begrundet i ønsket om at fastholde kredsen af ledende medarbejdere i en kritisk periode for virksomheden, hvor der kræves en ekstraordinær indsats fra ledelsens side.

Spørgsmålet om den skattemæssige behandling af disse udgifter ligger ikke ganske fast. I bet. 1221/1991 om driftsomkostninger, s. 84, angives udgangspunktet således, at den omstændighed, at en udgift har en nær og direkte forbindelse med aktie-/anpartskapitalen ifølge praksis ikke i sig selv udelukker, at udgiften kan være af omkostningskarakter. Videre anføres a.s., at de administrative myndigheder dog generelt synes at indtage en forholdsvis restriktiv holdning til disse udgiftstyper. Eksempelvis kan nævnes UfR 1980, 712 H (Trælastdommen), hvor 5 af Højesterets 7 dommere fandt, at selskabets notering på Københavns Fondsbørs var af en sådan betydning for

Offentliggjort d. 28. april 2009

selskabets status og almindelige omdømme og dermed for dets indtjeningsmuligheder, at den årlige noteringsafgift måtte anses som en fradragsberettiget driftsomkostning.

Udgifter til børsintroduktion er derimod ikke anset som fradragsberettigede efter statskattelovens § 6, jf. eksempelvis TfS 1990, 381 LSR, men antages nu for så vidt angår udgifter til advokat og revisor at være omfattet af ligningslovens § 8 J, jf. udtrykkeligt ligningsvejledningen, afsn. E.A.2.1.4.2. En fradragshjemmel, der antageligt dog kun har en begrænset restlevetid, jf. herved lovforslag nr. L 202 om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love. (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.).

Vedrørende særligt spørgsmålet om et selskabs fradragsret for bonus udbetalt til ledende medarbejdere i tilknytning til virksomhedsoverdragelser er offentliggjort praksis kun ganske sparsom, og omfatter i første række afgørelsen TfS 2007, 600 VL, jf. tidligere TfS 2005, 1011 LSR, hvor fradragsret blev afvist. Der kan tilbage i tid peges på ikke-offentliggjort praksis, herunder praksis, hvor fradragsret er accepteret. Efter fremkomsten af TfS 2007, 600 VL er landsrettens dom fulgt op i praksis bl.a. ved TfS 2008, 503 LSR, omtalt af Jan Steen Hansen i TfS 2008, 525, og TfS 2009, 239 SR.

Vestre Landsret dom ref. i TfS 2007, 600 har nu har været forelagt for Højesteret, der ligeledes afviste fradragsret. Retsstillingen er således den, at driftsomkostningsbegrebet ikke åbner mulighed for fradragsret for sådan bonus.

I den pågældende sag havde selskabet og to direktører i oktober 2000 indgået aftale om en bonus i anledning af et påtænkt salg af selskabet. Bonusaftalen var begrundet i et ønske fra selskabets side om at belønne de to direktører for arbejde i forbindelse med salgsbestræbelserne. Bonus var afhængig af købsprisen for virksomheden, og forfaldt, når der forelå en endelig og ubetinget aftale med en køber. Blev selskabet ikke solgt, bortfaldt aftalen.

Selskabet blev solgt i marts 2001 og i maj 2001 blev der udbetalt en bonus til hver af de to direktører på 14,6 mio. kr.

Offentliggjort d. 28. april 2009

Efter selskabets opfattelse var denne bonus fradragsberettiget for selskabet efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a som en driftsomkostning.

Efter skattemyndighedernes og senere Landsskatterettens opfattelse var bonusaftalen derimod indgået som et led i aktionærernes bestræbelser på at sælge selskabet. Udgiften var dermed ikke fradragsberettiget for selskabet, men måtte anses for at påhvile aktionærerne, og ansås derfor for udloddet som udbytte.

Denne afgørelse blev opretholdt af Vestre Landsret, der efter en samlet vurdering af en række konkrete omstændigheder i sagen ikke fandt det godtgjort, at den udbetalte bonus havde haft en sådan tilknytning til selskabets drift, herunder til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, at den kunne karakteriseres som en driftsomkostning, som kunne fradrages i selskabets indkomst.

Højesteret stadfæstede ved dommen af 8/4 2009 Vestre Landsrets dom, men med ændrede og meget enkle præmisser:

Højesteret konstaterede indledningsvist, at det fremgik af aftalen om direktørbonus, at direktørernes krav på den aftalte bonus var betinget af, at der skete et endeligt salg af selskaberne, og at direktørerne hver især fortsat var ansat på salgstidspunktet, ligesom det fremgik, at størrelsen af bonussen alene afhang af salgsprisen for selskaberne.

Efter indholdet af aftalen om direktørbonus og efter de afgivne forklaringer lagde Højesteret til grund, at aftalen havde til formål at vederlægge de to direktører for at udføre arbejde i forbindelse med salgsbestræbelserne og at sikre, at de forblev ansat, indtil endeligt salg var aftalt, begge dele med henblik på at opnå den højst mulige salgspris for selskaberne.

Herefter konstaterede Højesteret, at den udbetalte bonus således ikke havde den tilknytning til selskabernes drift dvs. til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten - der må kræves for, at udgiften kan anses som en driftsomkostning omfattet af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Offentliggjort d. 28. april 2009

Med Højesterets dom er retstillingen trukket klart op: En bonus som i den foreliggende sag har ganske enkelt ikke den fornødne tilknytning til selskabets indkomsterhvervelse. Den beskedne bagdør, som landsretten muligvis kan anses at have holdt åben for at nå frem til et andet resultat på baggrund af konkrete omstændigheder, er således definitivt lukket.

— o —