

Offentliggjort d. 13. december 2016

Fradragsret for lønomkostninger vedrørende egne ansatte for arbejdsopgaver i forbindelse med due diligence ved overtagelse af filialer - Østre Landsrets dom af 1. juni 2016, jf. SKM2016.551.ØLR[©]

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

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved en dom af 1/6 2016, at A/S Arbejdernes Landsbanks lønudgifter til egne medarbejdere, der bistod ved bankens opkøb af filialer i den daværende Roskilde Bank, måtte anses som ikke-fradragsberettigede etableringsudgifter, jf. statskattelovens § 6, stk. 2.

Landsretten fandt videre, at en afvisning af fradragsret for lønudgifter var udtryk for en så væsentlig ændring af bankens skatteretlige stilling, at ændringen ikke burde kunne foretages uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom. Da en sådan tilkendegivelse ikke forelå for det omtvistede indkomstår, fik banken af denne grund fradragsret for de omtvistede lønomkostninger.

Skatteministeriet har indbragt sagen for Højesteret. Får ministeriet medhold, eller hvis blot Landsrettens præmisser for så vidt den materielle del af landsrettens afgørelse om fradragsret fastholdes, vil sagen kunne få vidtrækkende konsekvenser.

Sagen vedrørende A/S Arbejdernes Landsbank blev i Østre Landsret behandlet sammen med en tilsvarende sag vedrørende Lån & Spar Bank A/S.

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a hjemler fradrag for driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.

Offentliggjort d. 13. december 2016

Videre fremgår af § 6, stk. 2, at *"Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes...til udvidelse af næring eller drift, ..."*.

Afgrænsningen mellem på den ene side fradragsberettigede driftsomkostninger og på den anden side ikke-fradragsberettigede formueudgifter er en stedse tilbagevendende problemstilling, og retsområdet er præget af afgørelser, der indebærer, at afgrænsningen mellem de to bestemmelser bølgler frem og tilbage.

Området for erhvervsmæssige udgifter, for hvilke der indrømmes skattemæssig fradragsret, er gennem årene blevet udvidet og tilpasset den almindelige samfundsudvikling. Denne udvikling er imidlertid ikke sket ved ændringer af statsskattelovens § 6, men ved indførelse af en række særbestemmelser vedrørende konkrete udgiftstyper med det formål at ajourføre det skatteretlige omkostningsbegreb.

Domstolene har i 1970'erne og 1980'erne i videre omfang åbnet op for fradragsret for udgifter, der er klart erhvervsmæssige, men som nok tidligere ville være blevet betegnet som ikke-fradragsberettigede formueudgifter.

Som anført i min artikel, Nogle betragtninger om driftsomkostningsbegrebet, Revisorbladet 1984, s. 10 ff., kommenteret i Betænkning 1221/1991 om driftsomkostninger, synes særligt 3 domme at varsle et tøjbrud i omkostningslæren, nemlig UfR 1980.712 H (Det Danske Trælastkompagni), UfR 1984.2 H (Segaltnølle) samt Vestre Landsrets dom af 6. januar 1983 (Nordsøværftet/Sluse-sagen), senere tiltrådt af Højesteret, jf. TfS 1985, 6 H.

Se på line hermed efterfølgende Betænkning 1221/1991 om driftsomkostninger, s. 52, hvor det bl.a. anføres, at *"Især i de seneste år er der i doms- og administrativ praksis sket en udvikling således, at flere og flere udgifter betragtes som fradragsberettigede driftsomkostninger."* Og videre s. 54, hvor det vedrørende afgrænsningen mellem på den ene side driftsomkostninger og på den anden side de ikke-fradragsberettigede anlægs- eller etableringsudgifter, anføres, at: *"Statsskattedirektoratet finder, at der i de seneste års domspraksis synes at have vist sig en tendens til en udvikling af driftsomkostningsbegrebet i retning af en udvidelse af fradragsmuligheder for erhvervsmæssige udgifter, der*

Offentliggjort d. 13. december 2016

afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed.” Der henvises i denne sammenhæng til UfR 1942.335 H (Skandinavisk Grammofon), UfR 1959.69 H (interessentskabsopløsning) og UfR 1980.712 H (Trælastkompagniet) samt især TfS 1987, 315 H om fradrag for indskud i fragtmandscentral.

En særlig detalje i denne sammenhæng er, at der i administrativ praksis blev sondret mellem på den ene side traditionelle, løbende udgifter så som løn, telefon husleje m.v. og på den anden side egentlige etableringsudgifter i forbindelse med en virksomheds opstart.

Ved etablering af en virksomhed var det således som udgangspunkt kun udgifter, der efter deres art var engangsudgifter, og som havde karakter af etableringsudgifter, der blev henført til statsskattelovens § 5, hvorimod løbende driftsudgifter, som traditionelt blev anset som driftsomkostninger, og som blev afholdt i startfasen og i tidsmæssig snæver tilknytning hertil, kunne anses som driftsomkostninger omfattet af statsskattelovens § 6, jf. eksempelvis R&R 1972. SM 1 (LSRM 1972, 54).

Administrativ praksis gik så vidt som til at indrømme fradrag for sædvanlige løbende driftsudgifter såsom lønninger, husleje, el, varme og lign., som naturligt har måttet afholdes i en kortere tid før starten af virksomheden, selv om en planlagt virksomhed ikke kom i gang, se eksempelvis LSRM 1973, 127 og LSRM 1980, 142.¹

Udviklingen i retning af en udvidelse af driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 baseret på en ændret domstolspraksis synes dog at have bevæget sig den modsatte vej i de sidste årtier. Dette gælder eksempelvis bedømmelsen af, hvorvidt der er tale om en erhvervsmæssig indkomst med deraf følgende ret til fradrag for underskud. Denne skærpelse er understøttet ved en nydannelse i form af indførelse af flere nye begreber så som rentabilitetskravet, intensitetskravet og honorarindkomst.

¹ Se her uddybende Skatteretten 1, København 1990, s. 191 ff., hvilket afsnit dengang blev udarbejdet af Jens Olav Engholm Jacobsen samt Kurt Siggaard, der peger i retning af, at ordinære lønudgifter i sagens natur altid er en driftsomkostning omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Se på linie hermed professor Inge Langhave Jepsen, Udvalgte domme, kendelser og afgørelser, SR-SKAT 2016 s. 270, hvor Østre Landsrets dom af 1. juni 2016 er kommenteret. Se endvidere Landsskatterettens kendelse i sagen i TfS 2013, 501 LSR, kommenteret af advokat (H), L.L.M Jan Steen Hansen, Bruun & Hjejle i TfS 2013, 493, Fradrag for lønudgifter – en kommentar til TfS 2013, 501 LSR.

Offentliggjort d. 13. december 2016

Med Østre Landsrets dom af 1. juni 2016 har udviklingen i retning en indskrænkning af området for statskattelovens § 6 passeret en milepæl.

Sagen afgjort ved Østre Landsrets dom af 1. juni 2016

Sagen afgjort ved Østre Landsret dom af 1. juni 2016 vedrørte den skattemæssige behandling af personaleudgifter afholdt af A/S Arbejdernes Landsbank i forbindelse med opkøb af 5 filialer fra den tidligere Roskilde Bank. A/S Arbejdernes Landsbank (banken) havde således benyttet nogle af sine fastansatte medarbejdere til at udføre givne undersøgelser, vel ret beset en mini due diligence, i forbindelse med opkøbet.

Der blev ikke alene købt konkrete kundeengagementer, men tillige nogle anlægsaktiver, der blev anvendt i filialerne, samt goodwill, ligesom der blev overtaget medarbejdere og lejemål. Prisen for goodwill udgjorde 16 mio. kr., men beløbet kunne reguleres efterfølgende; banken havde således i en kortere periode ret til at tilbagelevere kundeengagementer, som banken ikke ønskede at overtage, med en forholdsmæssig reduktion af goodwill til følge.

Banken havde i forbindelse med skattesagen oplyst overfor SKAT, at man i forbindelse med afslutningen af købet udnyttede muligheden for at anvende et specielt datarum, hvor kvaliteten af de kundeengagementer, som aftalen ville omfatte, kunne inspiceres. Banken havde udstationeret 6 kreditmedarbejdere i dette datarum i én dag. Herudover forhandlede den ordførende direktør for banken i ca. 2 arbejdsdage med Finansiell Stabilitet vedrørende overtagelsen. På den baggrund havde banken anslået, at bankens omkostninger i forbindelse med købsbeslutningen udgjorde ca. 30.000 kr.

Der blev herudover i en periode på 6 uger fra afviklingsdagen gennemgået ca. 4.000 - 5.000 engagementer, da banken, som allerede nævnt, kunne tilbagelevere de engagementer, som banken ikke ønskede at overtage. Opgaven blev udført på den måde, at 5 af bankens medarbejdere gennemgik engagementerne i hver af de 5 filialer 8 timer dagligt gennem 3 uger. De samlede omkostninger i form af ordinær løn til medarbejderne i banken udgjorde 750.000 kr.

Offentliggjort d. 13. december 2016

Sagen drejede sig nu om, hvorvidt der var fradragsret for disse personaleudgifter på henholdsvis 30.000 kr. og 750.000 kr., i alt 780.000 kr.

SKAT nåede her, med en omfattende begrundelse, frem til, at der ikke var fradragsret for lønomkostningerne på de 780.000 kr. med henvisning til, at der var tale om et køb af en virksomhed. Udgiften var efter SKAT's opfattelse følgelig ikke en driftsomkostning omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, men en etableringsudgift omfattet af § 6, stk. 2.

Landsskatterettens kendelse af 23. maj 2013

Landsskatteretten ændrede SKAT's afgørelse og gav banken medhold i, at der var fradragsret for lønudgifterne på de 780.000 kr.

Landsskatteretten anførte i præmisserne for kendelsen, at der for at anerkende fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a skal foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten. Dette kræver, at udgiftsafholdelsen ligger inden for de naturlige rammer af virksomheden.

Med henvisning til, at der var tale om almindelig løn, som banken på normal vis havde afholdt til sine medarbejdere og altså ikke ekstrabetaling, bonus eller andet, samt at der var tale om almindelige lønudgifter afholdt indenfor bankens ordinære drift, forelå der efter Landsskatterettens opfattelse fradragsberettigede driftsudgifter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Østre Landsrets dom af 1. juni 2016

Østre Landsret nåede som Landsskatteretten frem til, at der var fradragsret for de omtvistede lønudgifter, men med ganske andre og vidtrækkende præmisser. Af præmisserne fremgik bl.a. følgende:

"...Erhvervsmæssigt betingede lønudgifter til medarbejdere vil i almindelighed være fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet sådanne udgifter som udgangspunkt må formodes at være anvendt til at erhverve, sikre og vedligehol-

Offentliggjort d. 13. december 2016

de den løbende indkomst. Efter de ovennævnte forarbejder og retspraksis er der imidlertid ikke grundlag for at antage, at denne formodning ikke kan afkræftes.

..

Efter indholdet af den betingede filialoverdragelsesaftale - som i aftalen betegnes som en virksomhedsoverdragelse - og herunder særligt omfanget af det overdragne, som i tillæg til indlån og udlån (kunder), omfattede et betydeligt antal medarbejdere, lokaler og inventar, goodwill-betalingen, samt det af banken selv i årsberetningen for 2008 anførte om betydningen af erhvervelsen, finder landsretten, at formålet med og virkningen af overtagelsen var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer

Det forhold, at udvidelsen angik bankvirksomhed, som svarede til bankens bestående virksomhed, fører ikke til en anden vurdering. Det samme gælder det forhold, at en del af de opgjorte lønudgifter både vedrørte kreditmedarbejdernes efterfølgende due diligence-lignende gennemgang af de overtagne engagementer, og var en fremadrettet sædvanlig kreditvurdering i relation til de kunder, banken valgte at beholde. Den omstændighed, at processen ved gennemgangen af engagementerne ikke adskilte sig fra de arbejdsopgaver, de pågældende medarbejdere i øvrigt udførte som en del af deres vanlige arbejdsopgaver i banken, fører efter landsrettens opfattelse heller ikke til et andet resultat.

Den andel på 780.000 kr. af de samlede lønudgifter i 2008, som S har skønnet vedrørte overtagelsen af de 5 Roskilde Bank-filialer, er dermed ikke driftsudgifter, som var fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Spørgsmålet er herefter, om der er tale om en så væsentlig praksisændring, at den kun bør kunne gennemføres fremadrettet, og om skattemyndighederne af denne grund ikke kan nægte S fradrag som sket.

{Banken} har gjort gældende, at en forståelse af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, der giver Skatteministeriet medhold, må anses for en ny-fortolkning og en ændring af en mangeårig og fast praksis, der ikke kan gennemføres med tilbagevirkende kraft. Banken har i den forbindelse - uimodsagt - oplyst, at andre banker, der i samme periode på tilsvarende måde overtog (dele af) nødlidende banker, ikke er blevet mødt med en tilsvarende afvisning af fradrag for en andel af sædvanlige lønudgifter. Banken har desuden henvist til, at der i hidtidig praksis om fradrag for udviklingsom-

Offentliggjort d. 13. december 2016

kostninger - uanset sagernes konkrete udfald - ikke er sat spørgsmålstegn ved de involverede virksomheders ret til fuldt fradrag af almindelige lønudgifter som en driftsudgift, jf. navnlig dommene offentliggjort i U1942.335H (Skandinavisk Gram-mofon), U1985.585H (Dansk Supermarked A/S), U2008.213H (Unomedical A/S), U2011.3415H (Novo Nordisk/Novozymes A/S) og U2012.2150H (IBM Danmark ApS).

Landsretten finder, at retspraksis på området også i 2008, hvor Banken afholdt de lønudgifter, som skattemyndighederne har nægtet fradrag for, må anses for præget af en retsopfattelse, som svarer til, hvad Banken har anført. Banken findes derfor at ha-ve haft en berettiget forventning om, at den del af bankens almindelige lønudgifter, som vedrørte overtagelsen af de 5 filialer, ikke skulle opgøres særskilt og ikke ville blive nægtet fradrag.

Landsretten finder, at en så væsentlig ændring af Banken skatteretlige stilling, som skattemyndighedernes afgørelse i denne sag er udtryk for, ikke bør kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom. Da en sådan tilkende-givelse ikke forelå for skatteåret 2008, som denne sag vedrører, tages Banken frifin-delsespåstand til følge.”

Videre perspektiver

Skatteministeriet har indbragt Østre Landsrets dom for Højesteret.

For så vidt Højesteret måtte nå frem til, at lønudgifter, der direkte og målbart skal hen-føres til virksomhedskøbet, ikke er fradragsberettigede, kan konsekvenserne af dommen blive betydelige.

Banken gjorde under sagen gældende, at for så vidt Skatteministeriet måtte få medhold, ville dette føre frem til, at fradragsret måtte afvises ikke blot for direkte lønudgifter til medarbejdere, der havde beskæftiget sig med købet, men også for andre udgifter med relation til virksomhedskøbet.

Det ville videre indebære, at virksomheder fremadrettet vil være nødsaget til at opgøre samtlige omkostninger, der direkte eller indirekte har relation til udvidelse af virksom-hedens aktivitet.

Offentliggjort d. 13. december 2016

Som eksempel på udgifter, der herefter må antages at skulle opdeles i fradragsberettigede henholdsvis ikke-fradragsberettiget udgifter pegede bankens advokat med rette på de yderste, marginale udgifter, der kunne komme på tale vedrørende en sådan opdeling, nemlig faste udgifter til telefon, elektricitet, husleje, kontorartikler osv.

Heri ligger en forudsætning om, at der også skal ske fordeling af udgifter i mellemområdet, nemlig af de variable omkostninger. Det drejer sig eksempelvis om en relativ andel af IT-medarbejderes løn, hvis IT-medarbejderne har udført underleverandørarbejde til de medarbejdere, der har været direkte beskæftiget med det pågældende virksomhedsopkøb. Og princippet vil selvsagt også gælde for alt andet administrativt personale, herunder i sin yderste konsekvens også løn til piccolinen, der har brugt tid på at servere kaffe til de medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøbet.

Og skal der være en vis konsekvens i synspunktet, må princippet også gælde for den del af bestyrelsesarbejdet, der vedrører udvidelse af næring, fremtidige strategier, overvejelser om virksomheds udvidelser, hvad enten overvejelserne føres ud i livet eller ej, m.v.

En stringent opdeling af virksomhedens omkostninger vil i realiteten kræve, at omkostninger af enhver karakter underkastes en nærmere vurdering af, hvor stor en andel af omkostningerne, der skal henføres til udvidelse af næring henholdsvis til den ordinære drift af den eksisterende virksomhed. Altså et såkaldt fuldfordelingsregnskab med deraf betydelig omkostninger for den købende virksomhed.

Hvis Højesteret stadfæster Østre Landsrets afgørelse vedrørende spørgsmålet om fradragsret, og SKAT vælger at fortolke dommen således, at den får de vidtrækkende konsekvenser, som med rette blev påpeget af bankens advokat, ender vækstprojekter i et kaos med overvældende revisoromkostninger og et massivt ressourceforbrug såvel hos SKAT som hos den ekspansive virksomhed.

I så fald vil der være et påtrængende behov for en lovændring.

— o —