

Offentliggjort d. 20. oktober 2015

**Driftsomkostninger – udgiftens tilknytning til indkomsterhvervelsen -  
Højesterets dom af 8/10 2015, sag 16/2015 ©**

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

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

*Højesteret afviste ved en dom af 8/10 215 at anerkende et produktionsselskabs fradragsret for en "termination fee" ved førtidig opsigelse af en forhandlingsaftale med et salgsselskab indenfor samme koncern med henblik på overførelse af forhandlingen til et tredje selskab i samme koncern. Højesteret fandt således, at produktionsselskabet ikke havde godtgjort, at betalingen havde den fornødne tilknytning til produktionsselskabets egen indkomsterhvervelse, som måtte kræves for at anerkende udgiften som en driftsomkostning.*

Højesterets dom af 8/10 2015 drejer sig om den for så vidt helt klassiske problemstilling om, hvorvidt en given udgift kan anses som en driftsomkostning efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

I den pågældende sag forelå problemstillingen i form af spørgsmålet om, hvorvidt et produktionsselskabs udgift ved overførelse af salgs- og distributionsfunktionen fra ét koncernforbundet selskab til et andet koncernforbundet selskab som led i en omstrukturering af koncernen kunne anses som en driftsomkostning for produktionsselskabet.

SKAT og siden Landsskatteretten og domstolene afviste fradragsret for udgiften, med henvisning til, at der *ikke forelå den relevante tilknytning til indkomsterhvervelsen*. Landsskatteretten henviste herunder ganske enkelt til, at selskabet ikke havde dokumenteret at have opnået en fordel ved udgiftens afholdelse.

## Offentliggjort d. 20. oktober 2015

Kravet om, at en given udgift skal have en kvalificeret tilknytning til indkomsterhvervelsen, er ét af 7 grundlæggende krav for at anerkende en udgift som en driftsomkostning efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, se herom nærmere Tommy V. Christiansen, Revisorbladet 1984, s. 10 ff., og den her omtalte praksis, samt Bet. 1221/1991 om Driftsomkostninger, s. 43, 72 ff. og 166 ff.

### Højesterets dom af 8/10 2015

Den konkrete sag drejede sig – i meget korte træk – om et, oprindeligt dansk, produktionselskab, der efter at være blevet opkøbt af en svensk koncern, i 1991 indgik en 10-årig licens- og distributionsaftale med et koncernforbundet selskab om salg af produktionselskabets produkter. Aftalen indebar bl.a., at salgsselskabet oppebar en salgsprovision af den fakturerede værdi på oprindeligt 15 pct., dog siden 10 pct.

I forbindelse med en omstrukturering af koncernen med det formål at udskille produktion og salg af de pågældende produkter i en særskilt koncerngren med henblik på en senere børsnotering i USA blev produktionsselskabet placeret i denne koncerngren, og der blev indenfor koncerngrenen etableret nye salgs- og distributionskanaler ved stiftelse samt ved overtagelse af en række salgsselskaber fra den del af koncernen, der tidligere havde beskæftiget sig med de pågældende produkter.

Det *øverste led i koncerngrenen, et amerikansk selskab* – og altså ikke produktionsselskabet - opsagde på denne baggrund licens- og distributionsaftalen fra 1991 til ophør ét år før udløbet af 10-års aftalen. Efter opsigelsesaftalen skulle *produktionsselskabet* bl.a. betale det tidligere salgsselskab en ”termination fee” på 15 mio. kr. som erstatning for ekstraordinær opsigelse af licens- og distributionsaftalen.

### Afskrivningsret på erstatning for førtidigt ophør af distributionsaftale

Sagen drejede sig nu om produktionsselskabets adgang til at foretage skattemæssige afskrivninger på erstatningen på de 15 mio. kr. efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

**SKAT** afviste at anerkende fradrag for disse afskrivninger med henvisning til, at produktionsselskabet ikke var rette indkomstbærer, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a,

Offentliggjort d. 20. oktober 2015

og ligningslovens § 2, og videre, at transaktionen ikke ville være foregået mellem uafhængige parter.

Ansættelsen blev siden fastholdt af **Landsskatteretten**, der med udgangspunkt i kravet om en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten, henviste til, at produktionsselskabet ikke havde dokumenteret at have opnået en fordel ved betalingen af det omhandlede termination fee. På denne baggrund anså Landsskatteretten det ikke for dokumenteret, at der var tale om en driftsudgift for selskabet omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Produktionsselskabet indbragte herefter sagen for domstolene, hvor **Højesteret** ved dommen af 8/10 2015 fastholdte SKAT's ansættelse, jf. tidligere Østre Landsrets dom af 16/1 2015, ref. i SKM2015.137.ØLR, men med en ændret begrundelse.

Højesteret konstaterede bl.a., at produktionsselskabet og det oprindelige salgsselskab var selskaber i en større koncern sammen med bl.a. et nordamerikansk selskab, nemlig det ovenfor omtalte øverste led i koncerngrenen.

Om **retsgrundlaget** anførte Højesteret herefter, at: *"...Transaktioner mellem disse koncernforbundne selskaber var omfattet af ligningslovens § 2 om transfer pricing. De almindelige skatteretlige principper i statsskattelovens §§ 4-6 finder også anvendelse ved interesseforbundne selskaber. Spørgsmålet om, hvorvidt {produktionsselskabet} har fradragsret for afskrivningerne, forudsætter derfor, at betingelserne i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er opfyldt."*

Om **den konkrete sag** konstaterede Højesteret dernæst, at produktionsselskabet havde betalt 15 mio. kr. til det oprindelige salgsselskab, og at betalingen var sket i henhold til aftalen af 30. september 2000 mellem det amerikanske selskab og det oprindelige salgsselskab om et førtidigt ophør af den distributionsaftale, som produktionsselskabet og det oprindelige salgsselskab havde indgået i 1991. Videre konstaterede Højesteret, at det amerikanske selskab gennem et holdingselskab var blevet medejer af produktionsselskabet, at det fremgik af aftalen om opsigelse, at ophøret skete, fordi det amerikanske

**Offentliggjort d. 20. oktober 2015**

selskab havde oprettet sit eget distributionsnet, og at dette selskab derfor ikke længere havde behov for de distributions- og marketingsydelser, som fulgte af aftalen fra 1991.

Højesteret henviste dernæst til, at landsretten havde lagt til grund, at distributionsaktiviteterne efter aftalen af 30. september 2000 blev foretaget af de samme underdistributører som hidtil, idet det oprindelige salgsselskabs underdistributører blev overtaget af den nye distributør, dvs. det amerikanske selskab. Videre bemærkede Højesteret, at der ikke for Højesteret var fremkommet oplysninger, der godtgjorde andet, ligesom der heller ikke for Højesteret var fremkommet oplysninger til belysning af, om der var tale om den samme distributionsydelse og samme pris før og efter ophøret af aftalen.

Under disse omstændigheder fandt Højesteret, at produktionsselskabet ikke havde godtgjort, at betalingen for det førtidige ophør af distributionsaftalen havde en sådan tilknytning til produktionsselskabets egen indkomsterhvervelse, som måtte kræves, for at udgiften kunne anses for en fradragsberettiget driftsomkostning for produktionsselskabet, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Som det fremgår, har Højesteret taget afsæt i, at den oprindelige licens- og distributionsaftale er bragt til ophør i det amerikanske moderselskabs interesse, og videre, at produktionsselskabet ikke heroverfor havde godtgjort, at dette selskab havde en selvstændig interesse i distributionsaktiviteternes overgang til en anden distributør. Overgangen var med andre ord ikke begrundet i et hensyn til produktionsselskabets indkomsterhvervelse, men i et andet og indkomsterhvervelsen uvedkommende hensyn, nemlig hensynet til en koncernintern omstrukturering.

Så vidt ligger sagens udfald lige for, og sagen giver på dette punkt anledning til den - for så vidt selvfølgelige - konstatering, at den skattemæssige håndtering af givne transaktioner, som et koncernselskab er involveret i, vil blive bedømt på grundlag af dette selskabs konkrete forhold og interesser, og ikke koncernens eller en koncerngrens overordnede interesser.

For så vidt det må lægges til grund, at produktionsselskabet ikke havde en selvstændig interesse i distributionsaktiviteternes overgang til en anden distributør, og at alene det

**Offentliggjort d. 20. oktober 2015**

amerikanske moderselskab havde interesse i og opnåede en fordel ved transaktionen, må produktionsselskabets ultimative betaling af erstatningen for ekstraordinær opsigelse af licens- og distributionsaftalen rettelig anses som en udlodning fra produktionsselskabet til det amerikanske moderselskab, alt i lighed med alle andre tilfælde, hvor et selskab afholder aktionærens udgifter. De skattemæssige konsekvenser for moderselskabet heraf samt af moderselskabets udgift til erstatningen for ekstraordinær opsigelse af licens- og distributionsaftalen vil - efter danske regler - bero på en vurdering af moderselskabets egne forhold.

Havde det amerikanske selskab under samme forudsætninger selv afholdt erstatningen for ekstraordinær opsigelse af licens- og distributionsaftalen, ville de skattemæssige konsekvenser tilsvarende bero på en vurdering af moderselskabets forhold.

— o —