

Offentliggjort d. 30. juni 2017

Fradragsret for lønomkostninger vedrørende egne ansatte for arbejdsopgaver i forbindelse med due diligence ved overtagelse af filialer – Højesterets dom af 30. juni 2017[©]

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

www.v.dk

Højesteret fastslog ved en dom af 30. juni 2017, 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.

Videre fandt Højesteret, at udgiften ikke kunne tillægges anskaffelsessummen for de erhvervede filialer.

Mens Østre Landsret fandt, at nægtelse af fradragsret for egne lønudgifter var en så væsentlig ændring af Banken skatteretlige stilling, at dette ikke burde kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom, nåede Højesteret frem til, at der ikke forelå en fast administrativ praksis, hvorfor nægtelse af fradragsret ikke – som forudgående antaget af Østre Landsret – krævede en forudgående offentlig tilkendegivelse.

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.

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, ...”.

Offentliggjort d. 30. juni 2017

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 afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed."* Der henvises i denne sammenhæng til UfR 1942.335 H (Skandinavisk Grammofon), UfR

Offentliggjort d. 30. juni 2017

1959.69 H (interessentskabsopløsning) og UfR 1980.712 H (Trælastkompagniet) samt især TfS 1987, 315 H om fradrag for indskud i fragtmændscentral.

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. 30. juni 2017

Med Østre Landsrets dom af 1. juni 2016 og nu Højesterets dom af 30. juni 2017 har udviklingen i retning en indskrænkning af området for statsskattelovens § 6 passeret en milepæl.

Sagen afgjort ved Højesterets dom af 30. juni 2017

Sagen afgjort ved Højesterets dom af 30. juni 2017 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. 30. juni 2017

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. 30. juni 2017

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. 30. juni 2017

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.”

Højesterets dom af 30. juni 2017

Udover Finans Danmark indtrådte ved sagens behandling for Højesteret tillige Dansk Erhverv og Dansk Industri som biintervenienter.

Arbejdernes Landsbank gjorde for Højesteret yderligere gældende, at de omtvistede lønudgifter tillige kunne bedømmes som formueforvaltningsudgifter, og at sådanne ud-gifter også var fradragsberettigede for banken efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Videre gjorde banken gældende, at hvis lønudgifterne ikke ansås som fradragsberettigede driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, måtte disse udgif-ter anses som et tillæg til anskaffelsessummen for de erhvervede aktiver, som navnlig bestod af fordringer og goodwill. Udgifterne ville derfor kunne afskrives efter reglerne i afskrivningsloven og fradrages efter kursgevinstlovens regler om opgørelse af gevinst og tab på fordringer.

Offentliggjort d. 30. juni 2017

Biintervenienterne tilsluttede sig Arbejdernes Landsbanks anbringender og anførte bl.a., at skattemyndighederne i de senere år havde forsøgt at give statsskattelovens § 6 et så begrænset anvendelsesområde som muligt. Konsekvensen af denne udvikling var, at nettoindkomstprincippet, som erhvervsbeskatningen hviler på, stedse blev udhulet.

En så markant nyfortolkning af driftsomkostningsfradraget og dermed grundlæggende ændring af indkomstopgørelsen, som der var tale om i disse sager, burde efter biintervenienternes opfattelse kun ske gennem lovgivning og ikke gennem praksis, og biintervenienterne fandt det derfor uforståeligt, at Skatteministeriet ville gennemtvinge ændringen med tilbagevirkende kraft. Biintervenienterne henviste herunder nærmere til, at indskrænkningen af fradragsretten for erhvervsmæssige udgifter med tilbagevirkende kraft gennem enkeltsager fratog virksomhederne den forudberegnelighed, som måtte være et retssikkerhedsmæssigt minimumskrav i et retssamfund.

Højesterets begrundelse og resultat

Højesteret tog Skatteministeriets påstand til følge og tiltrådte således SKAT's oprindelige forhøjelse af bankens skatteansættelse med de omtvistede 780.000 kr.

Fradrag som driftsomkostning

Vedrørende bankens synspunkt om fradragsret for lønomkostningerne som en driftsomkostning konstaterede Højesteret indledningsvist, at det er en betingelse for at fradrage udgifter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at de angår virksomhedens drift, og at der således er tale om omkostninger, som i årets løb er anvendt med henblik på at erhverve, sikre eller vedligeholde virksomhedens skattepligtige indkomst. Videre bemærkede Højesteret, at udgifter til udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer ikke kan fradrages som driftsomkostninger, men må anses for etablerings- eller anlægsudgifter, jf. også statsskattelovens § 6, stk. 2, om bl.a. ”udvidelse af næring eller drift”.

Højesteret tilkendegav på denne baggrund, at der ikke var grundlag for at antage, at lønudgifter altid skal anses for driftsomkostninger, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Højesteret pegede herved på, at der således må foretages en fordeling, hvis en

Offentliggjort d. 30. juni 2017

medarbejder udfører dels driftsopgaver, dels private opgaver for arbejdsgiveren, jf. bl.a. Højesterets dom af 25. januar 1984 (UfR 1984.177), og videre på, at selv om lønnen er erhvervsmæssigt betinget, må der endvidere foretages en opdeling, hvis en del af lønnen er aftalt særskilt som vederlag for udførelse af arbejde, der ikke angår virksomhedens drift, jf. Højesterets dom af 8. april 2009 (UfR 2009.1805).

Højesteret tilkendegav dernæst, at der ikke i ordlyden af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller i retspraksis er grundlag for at behandle almindelige lønudgifter anderledes. I det omfang fastansatte medarbejdere har været beskæftiget med udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer, kan udgifter til løn til de pågældende medarbejdere efter Højesterets opfattelse således ikke fradrages som driftsomkostninger, men må anses for etablerings- eller anlægsudgifter. I sådanne tilfælde kan det ifølge Højesteret være nødvendigt at foretage en - eventuelt skønsmæssig - opdeling af lønudgifterne i en fradragsberettiget og en ikke fradragsberettiget del. De praktiske og administrative problemer, som banken har peget på, kunne efter Højesterets opfattelse ikke føre til en anden bedømmelse af hjemmelsspørgsmålet.

Vedrørende den konkrete sag konstaterede Højesteret herefter, at bankens køb af de fem filialer omfattede overtagelse af medarbejdere, kundeengagementer, goodwill, lokaler, inventar mv. Højesteret tiltrådte på denne baggrund, at der var tale om udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer, og at de opgjorte lønudgifter på 780.000 kr. derfor ikke vedrørte driften af bankvirksomheden og således ikke var fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Administrativ praksis om fradragsret

Højesteret tog dernæst stilling til spørgsmålet om, hvorvidt banken kunne støtte ret på en fast administrativ praksis om fradragsret for lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende.

Højesteret bemærkede i denne forbindelse, at SKAT har som led i gennemførelsen af sin indsats- og inddrivelsesplan 2012 havde foretaget korrektion af en række bankers fradrag for udgifter til løn til fastansatte medarbejdere, idet man havde nægtet fradrag, i det omfang de pågældende medarbejdere havde været beskæftiget med køb af andre banker

Offentliggjort d. 30. juni 2017

eller dele af andre banker eller med forsøg på sådanne køb. Videre bemærkede Højesteret, at der ikke forelå oplysninger om, at skattemyndighederne tidligere havde taget stilling til spørgsmålet om godkendelse eller nægtelse af fradrag for virksomheders udgifter til almindelig løn til fastansatte medarbejdere, der havde været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende.

Højesteret tilkendegav på denne baggrund, at det forhold, at skattemyndighederne ikke tidligere havde grebet korrigerende ind over for virksomheders fradrag for almindelige lønudgifter til medarbejdere, der havde været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende, efter Højesterets opfattelse ikke kunne sidestilles med en positiv afgørelse om spørgsmålet.

Da der således ikke forelå en fast administrativ praksis, havde skattemyndighederne efter Højesterets opfattelse ikke været afskåret fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse at nedsætte bankens fradrag for den del af lønudgifterne, som ikke var driftsomkostninger.

Arbejdernes Landsbank havde således ikke fradragsret for de omtvistede lønomkostninger på 780.000 kr. efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Tillæg til anskaffelsessummen

Bankens synspunkt om adgang til at tillægge lønudgifterne til anskaffelsessummen for de erhvervede aktiver, dvs. udlån (fordringer) og goodwill, blev ligeledes afvist af Højesteret med den begrundelse, at banken ikke havde godtgjort, at lønudgifterne havde en sådan tilknytning til selve købet af de nævnte aktiver, at de helt eller delvis kunne tillægges anskaffelsessummen efter reglerne i kursgevinstloven og afskrivningsloven.

Herefter fik Skatteministeriet som allerede nævnt medhold, men dog således, at omkostningerne for landsret og Højesteret blev ophævet med henvisning til sagens principielle karakter og vidererækkende betydning samt det anførte om, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind.

Offentliggjort d. 30. juni 2017

Kommentar til dommen

Da parterne for Højesteret har gentaget deres påstand og anbringender for Landsretten, vil der i det følgende blive henvist til disse, jf. det ovenfor citerede fra Østre Landsrets dom af 1. juni 2016.

Som nævnt ovenfor anførte banken i sin procedure det synspunkt, at for så vidt Skatteministeriet fik medhold, ville virksomhederne blive påført en umulig opgave med opdeling ikke blot af udgifter til løn, men også opdeling af en række andre udgifter, herunder udgifter til telefon, elektricitet, husleje, kontorartikler etc.

Med Højesteretsdom af 30. juni 2017, hvorefter lønudgifter, der direkte og målbart skal henføres til virksomhedskøbet, er omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 2 og dermed ikke anses for fradragsberettigede, må der ved bedømmelsen af rækkevidden af dommen formentlig sondres mellem 4 grupper af udgifter:

For det første lønudgifter til medarbejdere, der direkte har været beskæftiget med projektet, og hvor timeforbruget kan opgøres med en vis sikkerhed.

Dernæst lønudgifter til medarbejdere, der kun indirekte har været beskæftiget med projektet, men hvor der også er mulighed for en objektiv opgørelse af timeforbruget, herunder bestyrelsens arbejde i tilknytning til et konkret virksomhedskøb.

For det tredje vil der – som anført af banken, jf. ovenstående referat af Østre Landsrets dom – rejse sig spørgsmålet om, hvad der gælder for faste omkostninger i form af eksempelvis telefon, husleje, elektricitet, kontorartikler m. v.

Endelig er der for det fjerde grundlag for overvejelser om konsekvenserne for så vidt angår bestyrelsens arbejde med projekter, der ikke vedrører den daglige drift, men derimod projekter, der kan karakteriseres som udvidelse af virksomhedens aktivitet, herunder såvel aktivitet, der ligger indenfor virksomhedens naturlige rammer, som aktiviteter, der med tiden kan danne grundlag for en udvidelse af virksomhedens aktivitet uden for virksomhedens nuværende rammer.

Offentliggjort d. 30. juni 2017

1. Direkte henførbare lønomkostninger

Hvad angår lønudgifter, der kan henføres direkte til et givet virksomhedskøb, kan først og fremmest nævnes løn til medarbejdere, der, eventuelt sammen med eksterne rådgivere, forhandler vilkårene med sælger, udfører due diligence etc. som i nærværende sag.

Et større virksomhedskøb begynder dog ikke med forhandlinger med sælger, men indledes i bestyrelseslokalet, hvor bestyrelsen drøfter sagen på et eller flere bestyrelsesmøder.

Derudover udarbejder direktionen og direktørens sekretariat sideløbende diverse rapporter vedrørende den virksomhed, der påtænkes købt. Det vil ofte dreje sig om overvejelser om den første prisindikation, der skal tilkendegives overfor sælger, og som er baseret på købers vurdering af eksempelvis markedsforhold, synergieffekt, finansiering, indflydelse på den nuværende ledelse samt den fremtidige ledelse vedrørende den virksomhed, der påtænkes købt.

Meget ofte vil sælger invitere flere købere til at afgive et bud eller i hvert fald en prisindikation baseret på en række forudsætninger, hvorfor denne kreds af potentielle købere selvsagt alle må gøre deres hjemmearbejde for at kunne fremkomme med et konkurrencedygtigt tilbud eller prisindikation. Ingen del af de lønudgifter, der afholdes som følge af dette arbejde, må antages at kunne anses som driftsomkostninger omfattet af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

I næste fase indskrænker sælger forhandlingerne med køberkredsen til én eller få potentielle købere. Men samtlige, herunder også frasorterede potentielle køber, bør så - om principperne i den nu afsagte dom skal følges - opgøre samtlige lønomkostninger til bestyrelsen, direktionen og øvrige medarbejdere, da disse lønudgifter ikke er fradragsberettigede.

For den potentielle køber, der, eventuelt efter et yderligere udskillelsesløb, går videre i forhandlingerne med sælger, vil der ofte være medarbejdere hos køber, der, eventuelt sammen med eksterne rådgivere, investerer megen tid i de efterfølgende overordnede forhandlinger om selve processen, forhandlinger om overdragelsesaftalen, herunder ga-

Offentliggjort d. 30. juni 2017

rantikataloget, due diligence etc. Der kan således blive tale om udsondring af væsentlige beløb, der herefter ikke kan fradrages skattemæssigt.

2. Indirekte lønudgifter

Dernæst kan peges på udgifter til medarbejdere, der kun indirekte har bistået med virksomhedskøbet. Dette gælder administrativt personale, herunder eksempelvis hele virksomhedens økonomifunktionen, der servicerer de pågældende medarbejdere, der som omtalt ovenfor har et direkte timeforbrug vedrørende virksomhedskøbet. Videre kan i denne sammenhæng nævnes sekretærer, der servicerer de medarbejdere, der er involveret i virksomhedskøbet, IT-medarbejdere, der supporterer de involverede medarbejders EDB, etc.

Med den nu foreliggende dom fra Højesteret må antages, at SKAT også vil nægte fradragsret for disse udgifter, medmindre skatteministeren fremsætter lovforslag, der afbøder denne konsekvens.

3. Kontorholdsudgifter

Mere fjernt fra centrum ligger de faste omkostninger, der ikke direkte har tilknytning til virksomhedskøbet. Ikke desto mindre pegede banken netop på sådanne omkostninger i proceduren. Banken anførte således, at hvis Skatteministeriet fik medhold, vil dette påføre virksomhederne en umulig opgave med opdeling ikke blot af udgifter til løn, men også en række andre udgifter til telefon, elektricitet, husleje, kontorartikler etc. Det var med andre ord bankens opfattelse, at der i hvert fald er en risiko for, at også disse udgifter i påkommende tilfælde skal fordeles og en del heraf henføres til virksomhedskøbet.

Tages imidlertid skridtet fuldt ud, således at alle udgifter, dvs. ikke kun direkte henførbare omkostninger, men – som påpeget af banken – tillige faste omkostninger til telefon, elektricitet, husleje m.v., skal virksomheden i realiteten udarbejde et fuldfordelingsregnskab. Som med rette ligeledes anført af banken vil et sådant fuldfordelingsregnskab i vidt omfang blive baseret på nogle for den givne virksomhed subjektive forudsætninger, hvilket enhver, der har medvirket til udarbejdelse af såkaldte interne fuldfordelingsregnskaber, utvivlsomt kan tiltræde. Og det må forventes, at udgifterne hertil bliver massi-

Offentliggjort d. 30. juni 2017

ve, hvis ikke et sådant fuldfordelingsregnskab skal baseres på valide og velovervejede fordelingsnøgler – og ikke et overfladisk skøn.

4. Udgifter til bestyrelse og direktion

For bestyrelsen kan man videre rejse spørgsmålet om, hvorvidt en større eller mindre del af bestyrelsens arbejde samt arbejde udført af direktionen og medarbejdere i øvrigt til brug for bestyrelsen, vil blive omfattet af principperne knæsat i dommen.

Bestyrelsens opgave er ikke at deltage i den daglige drift, men at varetage den overordnede og strategiske ledelse, dvs. fastlægge selskabets mission og vision og træffe beslutning om dispositioner, der efter selskabets forhold er af usædvanlig art eller stor betydning for selskabet. Det ordinære bestyrelsesarbejde vil blandt andet dreje sig om virksomhedsudvikling på forskellige fronter, eventuelt samarbejde med andre virksomheder, optagelse af nye produktgrene, etablering på nye markeder m.v. Mange af disse overvejelser vil ikke ende ud i konkrete dispositioner, men stranded på undersøgelsesstadiet.

Med denne dom fra Højesteret kan der være grundlag for et styresignal eller eventuelt et lovgivningsinitiativ, hvor der fastlægges retningslinier på området, således at det ikke ender i et kaos med utallige retssager til følge, henholdsvis at virksomhederne påføres uhyrlige omkostninger til udarbejdelse af et fuldfordelingsregnskab, der udelukkende tjener et skattemæssigt formål.

Skatteministeren af d. 11. april 2017 stillet erhvervslivet en sådan redningsaktion i ud-sigt, jf. Skatteministeriets pressemeddelelse af 11. april 2017, hvoraf det blandt andet fremgår:

Skatteministeren kommer formentlig erhvervslivet til hjælp

Regeringen sikrer virksomheders fradrag for lønudgifter

Efter to domme i landsretten slår regeringen nu fast, at virksomheder skal kunne trække lønudgifter fra i skatteregnskabet efter enkle regler. Skatteminister Karsten Lauritzen glæder sig over, at erhvervslivet bliver friholdt fra en truende administrativ byrde

Offentliggjort d. 30. juni 2017

Regeringen tager nu skridt til at sikre, at danske virksomheder kan fradrage deres sædvanlige lønudgifter i skatteregnskabet. Det sker efter en dialog med erhvervslivet, som har udtrykt bekymring.

Østre Landsret fastslog sidste sommer, at løn til medarbejdere, der arbejder med virksomhedsopkøb, ikke er fradragsberettiget.

Dommene har medført en skarp kritik fra flere erhvervsorganisationer og virksomheder, som frygter, at dommene vil føre til store økonomiske og administrative omkostninger for virksomhederne. Regeringen mener, at reglerne er klare, men har samtidig lyttet til kritikken. Skatteminister Karsten Lauritzen vil derfor til efteråret fremlægge ny lovgivning med en særregel, der sikrer en enkel og ubureaukratisk løsning.

.
.
.

”Regeringen har fra dag ét sagt, at vi ønsker at gøre det lettere at drive virksomhed i Danmark, fordi det er erhvervslivet, der skaber grundlag for vækst og fremgang. Derfor arbejder vi hele tiden på at fjerne unødige administrative byrder. Virksomhederne har et berettiget krav på administrerbare, enkle og forståelige regler”, siger skatteministeren.

— o —