

# HØJESTERETS DOM

## afsagt fredag den 30. juni 2017

**Sag 137/2016**

(1. afdeling)

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Steffen Sværke)

mod

A/S Arbejdernes Landsbank

(advokat Svend Erik Holm)

Biintervenienter til støtte for A/S Arbejdernes Landsbank:

Dansk Erhverv, Dansk Industri og Finans Danmark (tidligere Finansrådet)

(advokat Svend Erik Holm for alle)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 19. afdeling den 1. juni 2016.

Sagen er behandlet sammen med sag 138/2016.

I pådømmelsen har deltaget ni dommere: Thomas Rørdam, Marianne Højgaard Pedersen, Poul Dahl Jensen, Vibeke Rønne, Henrik Waaben, Michael Reklings, Oliver Talevski, Jan Schans Christensen og Lars Apostoli.

### **Påstande**

Parterne har gentaget deres påstande.

### **Anbringender**

Parterne har gentaget deres anbringender.

A/S Arbejdernes Landsbank har for Højesteret som nyt subsidiært anbringende gjort gældende, at de omtvistede lønudgifter kan tillægges anskaffelsessummen.

Skatteministeriet har herom anført, at området for accessoriske udgifter, som kan tillægges anskaffelsessummen ved køb af aktiver, er meget snævert. Det er således kun udgifter, som kan henføres direkte til selve berigtigelsen og gennemførelsen af købet, der kan tillægges anskaffelsessummen, jf. bl.a. Højesterets domme i UfR 2008.203 og UfR 2014.2113. Udgifter til forhandlinger om køb samt due diligence i form af gennemgang af kundeengagementer mv. er ikke accessoriske udgifter af denne karakter, og lønudgifterne kan derfor ikke tillægges anskaffelsessummen for aktiverne i de bankfilialer, som Arbejdernes Landsbank købte.

Arbejdernes Landsbank har supplerende anført, at de omtvistede lønudgifter også kan bedømmes som formueforvaltningsudgifter. Sådanne udgifter er også fradragsberettigede for banken efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Det nye anbringende om tillæg til anskaffelsessummen bliver aktuelt, hvis lønudgifterne ikke anses for fradragsberettigede driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. I givet fald må disse udgifter anses for et tillæg til anskaffelsessummen for de erhvervede aktiver, som navnlig består af fordringer og goodwill. Udgifterne vil derfor kunne afskrives efter reglerne i afskrivningsloven og fradrages efter kursgevinstlovens regler om opgørelse af gevinst og tab på fordringer.

Biintervenienterne, Dansk Erhverv, Dansk Industri og Finans Danmark, har tilsluttet sig Arbejdernes Landsbanks anbringender og har anført bl.a., at skattemyndighederne i de senere år har forsøgt at give statsskattelovens § 6 et så begrænset anvendelsesområde som muligt. Konsekvensen af denne udvikling er, at nettoindkomstprincippet, som erhvervsbeskatningen hviler på, udhules mere og mere.

En så markant nyfortolkning af driftsomkostningsfradraget og dermed grundlæggende ændring af indkomstopgørelsen, som der er tale om i disse sager, bør kun ske gennem lovgivning og ikke gennem praksis, og det er derfor uforståeligt, at Skatteministeriet vil gennemtvinge ændringen med tilbagevirkende kraft. Indskrænkningen af fradragsretten for erhvervmæssige udgifter med tilbagevirkende kraft gennem enkeltsager fratager virksomhederne den forudberettningsmulighed, som må være et retssikkerhedsmæssigt minimumskrav i et retssamfund.

## **Højesterets begrundelse og resultat**

Sagen angår, om A/S Arbejdernes Landsbank kan fradrage udgifter til løn til medarbejdere i banken, i det omfang de pågældende har været beskæftiget med bankens køb af fem filialer i den tidligere Roskilde Bank. Der er enighed om, at lønudgifterne hertil kan opgøres til i alt 780.000 kr.

### *Driftsomkostninger*

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. Udgifter til udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer kan ikke fradrages som driftsomkostninger, men må anses for etablerings- eller anlægsudgifter, jf. også statsskattelovens § 6, stk. 2, om bl.a. ”udvidelse af næring eller drift”.

Der er ikke grundlag for at antage, at lønudgifter altid skal anses for driftsomkostninger, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Således må der foretages en fordeling, hvis en medarbejder udfører dels driftsopgaver, dels private opgaver for arbejdsgiveren, jf. bl.a. Højesterets dom af 25. januar 1984 (UfR 1984.177). 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 finder, 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 således ikke fradrages som driftsomkostninger, men må anses for etablerings- eller anlægsudgifter. I sådanne tilfælde kan det 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, kan ikke føre til en anden bedømmelse af hjemmelsspørgsmålet.

Som anført af landsretten omfattede Arbejdernes Landsbanks køb af de fem filialer overtagelse af medarbejdere, kundeengagementer, goodwill, lokaler, inventar mv. Højesteret tiltræder,

at der var tale om udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer. De opgjorte lønudgifter på 780.000 kr. vedrører derfor ikke driften af bankvirksomheden og er således ikke fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Spørgsmålet er herefter, om Arbejdernes Landsbank kan støtte ret på en fast administrativ praksis om fradragsret for lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende.

SKAT har som led i gennemførelsen af sin indsats- og inddrivelsesplan 2012 foretaget korrektion af en række bankers fradrag for udgifter til løn til fastansatte medarbejdere, idet man har nægtet fradrag, i det omfang de pågældende medarbejdere har været beskæftiget med køb af andre banker eller dele af andre banker eller med forsøg på sådanne køb. Der foreligger ikke oplysninger om, at skattemyndighederne tidligere har taget stilling til spørgsmålet om godkendelse eller nægtelse af fradrag for virksomheders udgifter til almindelig løn til fastansatte medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende.

Det forhold, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind over for virksomheders fradrag for almindelige lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende, kan efter Højesterets opfattelse ikke sidestilles med en positiv afgørelse om spørgsmålet.

Da der således ikke foreligger en fast administrativ praksis, har skattemyndighederne ikke været afskåret fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse at nedsætte Arbejdernes Landsbanks fradrag for den del af lønudgifterne, som ikke er driftsomkostninger.

På den anførte baggrund, og da det, banken i øvrigt har anført, ikke kan føre til et andet resultat, har Arbejdernes Landsbank ikke fradragsret for lønudgifterne på 780.000 kr. i 2008 efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

#### *Tillæg til anskaffelsessummen*

Arbejdernes Landsbank har for Højesteret som nyt subsidiært anbringende anført, at lønudgifterne på 780.000 kr. skal tillægges anskaffelsessummen for aktiver, det vil sige anskaffelsessummen for udlån (fordringer) og goodwill. Højesteret finder, at Arbejdernes Landsbank ikke

har godtgjort, at lønudgifterne har en sådan tilknytning til selve købet af de nævnte aktiver, at de helt eller delvis kan tillægges anskaffessummen efter reglerne i kursgevinstloven og afskrivningsloven.

*Konklusion*

Højesteret tager Skatteministeriets påstand til følge.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for landsret og Højesteret til den anden part. Der er herved lagt vægt på sagens principielle karakter og vidererækkende betydning samt det anførte om, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind.

**Thi kendes for ret:**

A/S Arbejdernes Landsbank skal anerkende, at bankens skattepligtige indkomst for indkomståret 2008 forhøjes med 780.000 kr.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for landsret og Højesteret til den anden part.