

DOM

Afsagt den 1. juni 2016 af Østre Landsrets 19. afdeling
(landsdommerne Katja Høegh, Linde Jensen og Gerd Sinding (kst.)).

19. afd. nr. B-1971-14:

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Steffen Sværke)

mod

Lån & Spar Bank A/S

(advokat Sven Erik Holm)

Biintervenient: Finansrådet

(advokat Sven Erik Holm)

Denne sag, der er anlagt den 29. januar 2014 ved Københavns Byret, er ved byrettens kendelse af 30. juni 2014 henvist til behandling i 1. instans ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen er behandlet sammen med landsrettens sag 19. afd. nr. B-3434-13, Skatteministeriet mod A/S Arbejdernes Landsbank.

Begge sager handler om, hvorvidt de sagsøgte banker i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, har fradragsret for lønudgifter til egne ansatte, som blev afholdt i forbindelse med opkøb af anden bankvirksomhed.

Finansrådet er i begge sager indtrådt som biintervenient til støtte for den sagsøgte bank.

Parternes påstande

Skatteministeriet har nedlagt påstand om, at Lån & Spar Bank A/S skal anerkende, at bankens skattepligtige indkomst for indkomståret 2009 forhøjes med 1.210.061 kr. og for indkomståret 2010 forhøjes med 820.308 kr.

Lån & Spar Bank A/S har nedlagt påstand om frifindelse.

Sagsfremstilling

Den 29. november 2013 afsagde Landsskatteretten kendelse i anledning af en klage fra Lån og Spar Bank A/S (i det følgende Lån & Spar) over SKAT Store Selskabers afgørelse af 3. juli 2013. Af Landsskatterettens kendelse fremgår blandt andet:

”Indkomståret 2009

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 1.210.061 kr., idet SKAT ikke har anerkendt fradrag for beløbet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsskatteretten godkender fradrag med 1.210.061 kr.

Indkomståret 2010

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 820.308 kr., idet SKAT ikke har anerkendt fradrag for beløbet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsskatteretten godkender fradrag med 820.308 kr.

Sagens oplysninger

Selskabet, der er et børsnoteret aktieselskab, driver bankvirksomhed. Selskabet ejes primært af faglige organisationer. Selskabets primære målgrupper er private lønmodtagere. Selskabet har 19 filialer fordelt med 14 på Sjælland og 5 på Fyn/Jylland. I 2009 havde selskabet en ansat skattepligtig indkomst på 48.493.217 kr. og på 54.053.542 kr. i 2010.

Selskabet afgav i den omhandlede periode i alt 6 bud på overtagelse af bankaktiviteter. Dette som følge af bankkrisen, hvor Finansiell Stabilitet overtog en række nødlidende bankaktiviteter, der senere blev frasolgt. Kun i et tilfælde i maj 2009 lykkedes det selskabet at overtage bankaktiviteter, hvilket skete fra det tidligere Gudme Raaschou. Af selskabets årsrapport for 2009 fremgår det, at selskabet ved overtagelse af kapitalforvaltningsaktiviteterne i Gudme Raaschou har fået et nyt ben som supplement til kerneforretningen samt overtaget 16 medarbejdere og et mindre antal kunder.

Selskabet har på foranledning af SKAT skønnet lønomkostningerne i forbindelse med budgivning til 1.210.061 kr. for indkomståret 2009 (heraf 181.471 kr. vedrørende Gudme Raaschou) og 820.308 kr. for indkomståret 2010. Der er tale om normale lønomkostninger og således ikke ekstrabetaling, bonus eller andet, som ligger udover lønnen.

SKAT Odense afgørelse

SKAT har forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med i alt 2.030.369 kr. for indkomstårene 2009 og 2010, idet SKAT ikke har anerkendt fradrag for beløbet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

De samlede afholdte lønudgifter i forbindelse med budgivning skal anses som udgifter afholdt i forbindelse med erhvervelsen af en virksomhed, og skal derfor behandles som ikke fradragsberettigede udgifter til udvidelse af driften.

Der kan derfor ikke ske fradrag som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet bestemmelsen alene indeholder hjemmel til at fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Derimod kan der efter bestemmelsen ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til udvidelse af næring eller drift.

Når det skal vurderes, hvilke udgifter, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst efter statsskattelovens § 6, skal der således sondres mellem udgifter, der på den ene side erhverver, sikrer og vedligeholder indkomsten og på den anden side udgifter, som medgår til at udvide indkomstgrundlaget.

Med erhvervelsen af aktiviteterne fra Gudme Raaschou og forsøg herpå fra andre nødlidende banker, er der sket en udvidelse af indkomstgrundlaget, da der er foretaget et samlet køb af en virksomhed eller forsøg herpå.

Der er henvist til Højesterets dom offentliggjort i SKM 2012.13 samt Landsskatterettens kendelser offentliggjort i SKM 2003.519 og SKM 2007.384.

Den vurdering af kundeengagementerne, der er blevet foretaget i forbindelse med overtagelsen/forsøg herpå, adskiller sig fra det daglige arbejde i forbindelse med vurderingen af en ny kunde på to måder:

- I overtagelsessituationen er det selskabet, der køber kundeforholdet og ikke kunden selv, der henvender sig til selskabet med henblik på vurdering af et kundeforhold, og dermed en aftale med tredjemand, der afgør, om kunden overtages. I forbindelse med den daglige drift er det i forholdet mellem den potentielle kunde og selskabet, det afgøres, om der etableres et kundeforhold.
- I overtagelsessituationen er det selskabet, der gør endeligt op med sælgerbanken i forhold til kundeforholdet, hvor det i den normale bankforretning er kunden selv, der står med det økonomiske og juridiske ansvar overfor sin tidligere bank.

Formålet med udgiftens afholdelse har været at foretage en vurdering af, hvilke kundeengagementer selskabet har ønsket at overtage i forbindelse med overtagelsesaftalen. Udgiften skal derfor behandles som en udgift i forbindelse med udvidelsen af indkomstgrundlaget.

Der er henvist til dommene offentliggjort i TfS 1985, 359, SKM 2008.719 samt SKM 2012.238.

Det er således helt grundlæggende, at fradragsretten for driftsudgifter efter statsskattelovens § 6 afhænger af, med hvilket formål udgiften er afholdt, frem for hvilken form udgiften fremtræder i. Der er henvist til dommene offentliggjort i SKM 2009.271, SKM 2009.555 og SKM 2013.557.

De afholdte lønomkostninger kan skattemæssigt heller ikke betragtes som en del af købesummen for de overtagne aktiver, da det af praksis fremgår, at de omkostninger, som kan tillægges anskaffessummen for aktiver, skal afgrænses snævert. Der er henvist til Højesterets domme offentliggjort i SKM 2007.773 og SKM 2007.775. Højesteret har i disse domme fastslået, at accessoriske omkostninger kun i begrænset omfang skal indgå i avanceopgørelsen for så vidt angår aktier og tilsvarende i opgørelsen af afskrivningsgrundlaget for afskrivningsberettigede aktiver. Kun sådanne udgifter, der kan henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve købet, indgår i anskaffessummen.

Ligningslovens § 8 I kan samtidig ikke finde anvendelse på de omhandlede udgifter, da formålet med bestemmelsen er, at der kan fradrages udgifter til undersøgelsen af nye markeder med henblik på etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående erhvervsvirksomhed.

Bestemmelsen er indført med det formål at give fradrag for visse udgifter med erhvervmæssig karakter, der ikke kan anses fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, da formålet har været tilvejebringelsen af et nyt indkomstgrundlag, og derfor skal anses som en etablerings- og/eller anlægsudgift.

Ligningslovens § 8 J var en særregel, som nu er ophævet. Bestemmelsen omhandlede kun fradrag for udgifter til revisorer og advokater og ikke som her interne lønninger.

Samlet set kan udgifterne her på i alt 2.030.369 kr. derfor ikke anses som fradragsberettigede efter hverken statsskattelovens § 6, eller efter ligningslovens § 8 I, hvorfor den skattepligtige indkomst er blevet forhøjet med 1.210.061 kr. for indkomståret 2009 og med 820.308 kr. for indkomståret 2010.

Selskabets påstand og argumenter

Selskabet har fremsat påstand om, at den af SKAT foretagne forhøjelse nedsættes til det selvangivne for de to indkomstår 2009 og 2010.

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger, fradrages. Der skal således foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten. Dette kræver dels, at udgiftsafholdelsen ligger inden for de naturlige rammer af virksomheden, dels at udgiften ikke kan karakteriseres som en privatudgift, som er indkomstopgørelsen uvedkommende.

Det lægges til grund, at de i sagen omhandlede udgifter vedrører almindelig løn, som selskabet på normal vis har afholdt til sine medarbejdere indenfor selskabets ordinære drift. Der foreligger således ikke ekstrabetaling, bonus eller andet, som ligger udover den normale løn. Lønudgifterne er medgået dels til forhandlingerne med Finansiell Stabilitet samt dels til gennemgang af de kundeengagementer/aktiviteter, som selskabet overtog/forsøgte at overtage.

Forholdene findes derfor sammenlignelig med forholdene behandlet under den tidligere sag for Landsskatteretten, jf. rettens kendelse af 23. maj 2013 [vedrørende Arbejdernes Landsbank]. I overensstemmelse hermed foreligger der fradragsberettigede driftsudgifter efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Det er således med urette, at SKAT har nægtet klageren fradrag for de omhandlede udgifter.

Den påklagede afgørelse ændres derfor.”

Af de fremlagte dokumenter og det, som Lån & Spar har oplyst, og som Skatteministeriet ikke har bestridt, fremgår følgende om overtagelsen af Gudme Raaschou Bank A/S (i det følgende Gudme Raaschou) og de øvrige overtagelsesforsøg og overvejelser herom:

Lån & Spar afgav den 6. maj 2009 bud på køb af Basisbank A/S, som var en internetbank uden fysiske filialer. Buddet førte ikke til køb af Basisbank A/S eller dele heraf.

Af tilbuddet fremgår blandt andet:

”Som bekendt er vi meget interesseret i Basisbank og den mulighed, der er opstået for at kunne erhverve et pengeinstitut, som vi mener på mange måder repræsenterer et rigtig godt match til os og med en række potentielle synergimuligheder.

...

Lån & Spar Bank startede sin netbank – Nextbank – den 1. januar 2000. Hovedparten af vor forretning er koncentreret om Storkøbenhavnsområdet. Vores kundesegment er altovervejende privatkunder. Lån & Spar Bankens solide økonomiske situation understreges af en overdækning i forhold til lovkravet om likviditet på over 150 pct. og en solvensprocent på over 22 %. Ud over at øge sit udlån ønsker Lån & Spar bank at udnytte denne position til såvel organisk vækst som vækst gennem opkøb.

1 INDIKATIVT BUD

På basis af de oplysninger, vi har modtaget til dato, tilbyder Lån & Spar Bank på indikativt og ikke bindende grundlag at betale et vederlag kontant svarende til Basisbanks egenkapital for 100 % af aktiekapitalen i Basisbank.

...

Såfremt vi får mulighed for at fortsætte processen med ejeren af Basisbank, vil vi bl.a. nærmere vurdere udlånsporteføljen og de ejendomsobligationer, virksomhedsobligationer samt K/S anparter, som vi forstår Basisbank ejer. Som

det givetvis er bekendt, er der tale om en type investeringer som i forhold til Lån & Spar Bank adskiller sig væsentligt fra vores forretnings- og risikoprofil. Det er derfor muligt, at vi efter nærmere due diligence gerne vil drøfte muligheder for ikke at lade disse aktiver være omfattet af transaktionen.”

Samme måned afgav Lån & Spar et bud på køb af udvalgte aktiviteter i Gudme Raaschou, som resulterede i, at der den 28. maj 2009 blev indgået en overdragelsesaftale mellem Gudme Raaschou og Lån & Spar om overtagelse af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter.

Af aftalen, som betegnes ”betinget overdragelsesaftale”, fremgår blandt:

”3. OVERDRAGELSE AF VIRKSOMHEDEN

Med virkning pr. Overtagelsesdagen sælger og overdrager Sælger til Køber og Køber køber og overtager fra Sælger og indtræder i alle Sælgers rettigheder og forpligtelser vedrørende følgende:

3.1 Anlægsaktiver

De materielle og immaterielle anlægsaktiver, herunder, men ikke begrænset til det Sælger tilhørende inventar, der hidtil af Sælger har været i anvendt i forbindelse med Virksomheden, og de Sælger tilhørende arbejdspladser, der hidtil har været anvendt af de Overdragne Medarbejdere (”**Anlægsaktiverne**”). Det nærmere omfang af Anlægsaktiverne aftales mellem Parterne inden Afviklingsdagen.

3.2 Engagementer

3.2.1 Indlån

De i Bilag 3.2 foreløbigt opgjorte indlån samt i perioden indtil Afviklingsdagen yderligere tilkomne indlån (”**Indlånene**”).

3.2.2 Kapitalforvaltnings- og porteføljemanagementaftaler

De i Bilag 3.2.2 anførte kapitalforvaltningsaftaler og porteføljemanagementaftaler (”**Asset Management Aftalerne**”).

3.2.3 Udlån

De i Bilag 3.2.3 anførte investeringskreditter med tilhørende sikkerheder (”**Udlånene**”).

...

3.3 Goodwill samt immaterielle rettigheder mv.

Køber overtager den til Virksomheden knyttede goodwill. Køber overtager endvidere alle immaterielle rettigheder som anvendes af eller er til rådighed for Virksomheden herunder navnet og det ikke-registrerede varemærke "Gudme Raaschou Bank" samt de i Bilag 3.3 oplyste domænenavne og varemærker. Køber overdrager endvidere de til Virksomheden knyttede fastnet- og mobiltelefonnumre samt telefaxnummer. ...

3.4 Øvrige aktiver og forpligtelser

Køber skal med virkning pr. Overtagelsesdagen overtage og indtræde i de øvrige aktiver og forpligtelser, der er anført i Bilag 3.4 ("**Øvrige Aktiver og Forpligtelser**").

4. ØVRIGE KONTRAKTER

Køber skal med virkning pr. Overtagelsesdagen overtage Sælgers rettigheder og forpligtelser vedrørende de i Bilag 4 anførte øvrige kontrakter ("**Øvrige Kontrakter**"). Sælger er uden ansvar for medkontrahenternes accept af overdragelsen.

5. MEDARBEJDERE

5.1 Overtagne medarbejdere

Køber skal med virkning pr. Overtagelsesdagen overtage Sælgers rettigheder og forpligtelser vedrørende de i Bilag 5.1 anførte medarbejdere ("**Overtagne Medarbejdere**") på deres gældende ansættelsesvilkår, jf. lov om lønmodtageres retsstilling ved virksomhedsoverdragelse. ...

...

7. GÆLD OG FORPLIGTELSE

7.1 Bortset fra hvad der udtrykkeligt fremgår af denne Aftale, overtager Køber ingen gæld eller aktuelle eller potentielle forpligtelser, ..."

..."

Om overtagelsen hedder det i bankens årsrapport for 2009 blandt andet:

"Den finansielle krise har også i 2009 sat et stormfuldt præg på markedet, men Lån & Spar har gennem hele året vist, at vi hører til i kategorien, der bygger vindmøller og ser muligheder, hvor andre holder lav profil.

Det blev blandt andet dokumenteret i maj, da vi overtog den sunde del af aktiviteterne i Gudme Raaschou gennem det statslige selskab Finansiell Stabilitet. Medarbejderne er nu også rent fysisk flyttet sammen med Lån & Spar i det

centrale København, og vi er fuld gang med at få de to virksomhedskulturer til at mødes og skabe ny synergi på markedet for kapitalforvaltning.

Med 16 specialister i kapitalforvaltning i stedet for to, giver det os et ben mere at stå på i den fremtidige forretningsudvikling. Ingen tvivl om, at vores kunder stadig primært er private lønmodtagere, men ved at opprioritere kapitalforvaltning kan vi både tiltrække en ny type kunder og øge forretningsomfanget med eksisterende kunder.

...

Som allerede nævnt i indledningen har Lån & Spar med overtagelsen af kapitalforvaltningsaktiviteterne i Gudme Raaschou fået et nyt ben som supplement til kerneforretningen. Det giver ikke alene øget stabilitet, men også et godt afsæt for fortsat udvikling af virksomheden.

Ud over formuende privatpersoner har Gudme Raaschou Kapitalforvaltning også både kommuner og erhvervsvirksomheder som kunder, og det åbner også for nye forretningsmæssige perspektiver. Vi arbejder med mulighederne for krydssalg for derigennem at tilvejebringe en udvidelse af kundeporteføljen.”

I 2009 afgav Lån & Spar desuden sammen med en anden bank et bud på køb af nærmere specificerede aktiver og aktiviteter i Fionia Bank A/S. Af et udkast af 24. august 2009 til ”Bindende Bud” fremgår, følgende (gengivet uden de rettelsermarkeringer, som fremgår af udkastet):

”Lån & Spar er allerede en betydende spiller på det danske bankmarked for privatkunder, og et opkøb af visse af Fionia Banks lokale afdelinger ville give Lån & Spar mulighed for at styrke sin markedsposition væsentligt, inden for dette marked. Hertil kommer, at Lån & Spar gennem opkøb af dele af Fionia Banks eksisterende erhvervskundeportefølje vil etablere sig på erhvervskundemarkedet, hvor Lån & Spar i dag ikke er aktiv. I sammenhæng med Lån & Spars udbygning af sin position indenfor kapitalforvaltning ved køb af aktiviteter fra Gudme Raaschou Bank i forsommeren 2009, vil et opkøb af erhvervskundeengagementer fra Fionia Bank styrke Lån & Spars målsætning om vækst også på dette forretningsområde.

...

2. De aktiver og forpligtelser, som ville være omfattet af købet og transaktionsstrukturen

Overordnet ville det Bindende Bud omfatte følgende aktiver og aktiviteter samt forpligtelser (”Aktiverne”) tilhørende Fionia Bank:

- [].

- [].
- [].

Finansiell Stabilitet har på forespørgsel givet udtryk for, at Finansiell Stabilitet er indstillet på at drøfte, hvis der er konkrete engagementer i den grønne og den gule portefølje, som ikke ønskes overtaget af en køber. I overensstemmelse hermed har Konsortiet på baggrund af den individuelle gennemgang af engagementerne konstateret en række engagementer med større erhvervskunder (større en kr. 5,0 mio.) i den grønne og den gule portefølje, som Konsortiet ikke ønsker at overtage. Disse er markeret i Schedule [] og [Schedule Yellow]. Hvis Konsortiet udvælges som køber, er Konsortiet indstillet på i perioden mellem signing og closing at vurdere, om der eventuelt er nogle engagementer i porteføljen Red I, som Konsortiet er interesseret i, – men ikke forpligtet til – at overtage fra Fionia Bank.

En udtrykkelig specifikation af de overtagne Aktiver fremgår af bilagene til BTA.

Som det følger heraf, er transaktionen struktureret som en aktivoverdragelse som forudsat i BTA.

Hvis det lykkes Konsortiet at købe Aktiverne, vil Konsortiet dele Aktiverne mellem sig som anført nedenfor:

[]

...
6. Forudsætninger og Due Diligence

...

Det er en forudsætning, at Konsortiet overtager samtlige aktiver, rettigheder og systemer, der gør Konsortiet i stand til at fortsætte driften som hidtil.”

Det er ikke oplyst, hvilke aktiver tilbuddet vedrørte, og hvordan de to konsortiedeltagere ville fordele dem imellem sig. Lån & Spar har dog oplyst, at den anden bank skulle overtage størstedelen af Fionia Bank A/S. Buddet førte ikke til, at Lån & Spar overtog aktiver fra Fionia Bank A/S.

Den 7. maj 2010 afgav Lån & Spar et foreløbigt ikke-bindende bud på overtagelse af en låneportefølje fra Citibank International plc, Denmark Branch. Af buddet fremgår, at Lån & Spar tilbød at købe porteføljen til kurs 90, hvilket efter værdien pr. 31. december 2009 på 1,45 mio. kr., ville sige til en pris af 1,305 mio. kr. Det fremgår endvidere, at Lån & Spar

forventede at overtage 11 medarbejdere fra Citibank International plc. Buddet førte ikke til nogen aftale om overtagelse af aktiver fra Citibank International plc.

Den 10. december 2010 afgav Lån & Spar et bindende bud på overtagelse af aktiver, fra den færøske Eik Retail Bank. Af det skriftlige bud fremgår blandt andet:

”Bindende bud på overtagelse af låneportefølje

...

Lån & Spar er allerede en betydende spiller på det danske bankmarked for privatkunder. Et opkøb af Eik Retail Banks aktiviteter vil give Lån & Spar mulighed for at styrke sin markedsposition væsentligt inden for dette marked.

Under due diligence undersøgelsen og management præsentationen er Lån & Spar blevet bekræftet og bestyrket i vores formodning om, at visse dele af aktiviteterne i Eik Retail Bank har potentielle synergier med de nuværende og fremtidige forretningsområder for Lån & Spar.

...

2. Any assets and liabilities not comprised by the purchase and transaction structure

Lån & Spars bindende bud omfatter alle aktiver og forpligtelser vedrørende Eik Retail Bank som udtrykkeligt er nævnt i vedlagte udkast til Business Transfer Agreement (“BTA”) med tilhørende Schedules, herunder:

Retailbank
Private Banking
Asset Management
Markets aktiviteter

Lån & Spar ønsker at overtage 40 medarbejdere. Vores bindende bud omfatter ikke medarbejderforpligtelser herudover.

...

5. Purchase price
Lån & Spar overtager aktiviteterne i Eik Retail Bank for et goodwill-beløb stort

DKK 100.000.000.

i tillæg til den opgjorte værdi af øvrige nettoaktiver opgjort pr. Closing. Opgjort pr. 31. oktober 2010 er nettoaktiverne opdelt på følgende poster:

Goodwill	100.000.000
----------	-------------

Udlån og øvrige aktiver	2.771.300.000
<u>Indlån og andre forpligtelser</u>	<u>- 5.593.500.000</u>
Nettoaktiver incl. goodwill	- 2.722.200.000

...

8.2 Konkurrence- og Forbrugerstyrelsens godkendelse

...

Lån & Spar har uformelt orienteret Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen om den foreslåede mulige transaktion. Lån & Spar har pt en skønnet markedsandel på 1,5 % af det danske bankmarked for privatkunder. Efter en eventuel overtagelse forventes andelen at stige til 2,0 %.”

Lån & Spar overtog ikke nogen af Eik Retail Banks aktiviteter.

Herudover havde Lån & Spar efter det oplyste overvejelser om at afgive tilbud på overtagelse af aktiviteter fra Skælskør Bank A/S, men dette blev opgivet, inden der var blevet afgivet et købstilbud. Det er uoplyst hvilke aktiviteter, det blev overvejet at overtage.

Lån og Spar Bank har oplyst, at sammenlagt 37 medarbejdere var beskæftiget med behandlingen af forskellige spørgsmål i forbindelse med budprocesserne. Lønudgifterne til de medarbejdere, som deltog i en eller flere af processerne, bestod i betaling af ordinær løn. Alle involverede medarbejdere var fastansat uden overtidsbetaling. Medarbejdernes arbejdsopgaver omfattede ledelse og styring af de enkelte projekter, udformning af business case og værdiansættelse, gennemgang af udlånsengagementer og kreditprocedurer og værdiansættelse af engagementer, vurdering af likviditet og markedsrisiko i købsobjektet og kapitalforvaltning, konvertering og implementering af it-systemer, gennemgang af ansættelseskontrakter, ressourcer og organisering, og gennemgang af betalingskortaftaler samt input til business case vedrørende kunder og produkter og juridisk gennemgang af diverse dokumenter, udformning af budbreve mv. 14 ud af de 37 medarbejdere fik efter budprocesserne i 2009 udbetalt en bonus for deres indsats ”i forbindelse med due diligence processerne i 2009”. De udbetalte bonusbeløb udgjorde mellem 10.000 og 25.000 kr., bortset fra et enkelt beløb på 50.000 kr. og et enkelt beløb på 100.000 kr. Der var ikke forud for arbejdets udførelse indgået aftale eller afgivet løfte om udbetaling af bonus. Der blev ikke udbetalt bonus for arbejdet i 2010. Parterne har oplyst at være enige om, at der ikke i denne sag er grundlag for at vurdere den udbetalte bonus anderledes end den sædvanlige faste løn, medarbejderne modtog.

Skattemyndighedernes anmodning til Lån & Spar om at opgøre lønudgifterne i forbindelse med overtagelsen af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter og de øvrige 5 bud mv. på overtagelse af bankaktiviteter, Lån & Spar afgav, fremkom som led i et projekt omtalt i SKATs ”Indsats- og Inddrivelsesplan 2012”. Det fremgår om projektet:

”R. Pengeinstitutters overtagelsesomkostninger

Projektet starter ultimo 2011 og slutter til maj 2013.

I de seneste par år har flere pengeinstitutter været nødsaget til at lukke. Efterfølgende er hele eller dele af pengeinstituttet solgt til et eller flere andre pengeinstitutter. Blandt de bydende pengeinstitutter har nogle afgivet bud, som ikke blev gennemført.

SKAT ønsker med dette projekt at afdække de købsinteresserede og de købende pengeinstitutters skattemæssige behandling af afholdte omkostninger i forbindelse med undersøgelse af og budgivning på andre pengeinstitutter. Det er SKATs vurdering, at nogle af disse undersøgelsesomkostninger og købsomkostninger ikke er fradragsberettiget og kan dermed være fratrukket forkert i den skattepligtige indkomst.”

Det er under sagen oplyst, at SKAT har nægtet banker fradrag for lønudgifter i 18 tilfælde. Heraf er 9 afgørelser påklaget til Landsskatteretten, der har afgjort 3 sager; denne sag, sagen vedrørende A/S Arbejdernes Landsbank og en sag vedrørende Sparekassen Vendsyssel. Sagen vedrørende Sparekassen Vendsyssel er også indbragt for domstolene, men sagens behandling er sat i bero på denne sag og sagen vedrørende A/S Arbejdernes Landsbank. De øvrige sager for Landsskatteretten er ligeledes sat i bero.

Der er ikke afgivet forklaringer under sagen.

Retsgrundlaget

Statsskattelovens § 6 havde i 2008 denne ordlyd:

”Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

- a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;
- b) fra embedsindtægter de udgifter til kontorhold mv., som embedets besiddelse har medført;

- c) pensioner og andre byrder, der påhviler et embede;
- d) ...
- e) renter af prioriteter og anden gæld samt hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst. Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til afdrag på hans gæld, hvilket også gælder om fideikommisbesidderes afdrag på fideikommisets gæld.

Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde”

Ligningslovens § 8 I og 8 J havde i 2008 denne ordlyd:

”§ 8 I

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter til undersøgelse af nye markeder med henblik på etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående erhvervsvirksomhed.
Stk. 2. Udgifter til undersøgelse af nye markeder, der er afholdt før etableringen af en erhvervsvirksomhed, kan kun fradrages efter stk. 1, hvis undersøgelsen er medvirkende til etablering af erhvervsvirksomheden.
Stk. 3. Udgifter efter stk. 1 og stk. 2 kan efter den skattepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori udgifterne er afholdt, dog tidligst i det indkomstår, hvori etableringen af erhvervsvirksomheden finder sted, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår.
Stk. 4. Udgifter til repræsentation kan kun fradrages efter reglerne i § 8, stk. 4.

§ 8 J

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter til advokat og revisor, der er afholdt i forbindelse med etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående erhvervsvirksomhed. Det samme gælder gebyrer til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.
Stk. 2. Udgifter, der er afholdt inden etableringen eller udvidelsen af erhvervsvirksomheden, kan først fradrages i det indkomstår, hvori etableringen eller udvidelsen af erhvervsvirksomheden finder sted.
Stk. 3. Udgifter, der må anses for tillæg til en købesum eller et fradrag i en salgssum for et aktiv, kan ikke fradrages efter stk. 1.”

Bestemmelserne blev indsat i ligningsloven ved lov nr. 887 af 21. december 1991 om ændring af forskellige skattelove (vækstfremmeinitiativer). I forslaget til denne lov (L 47 af 9. oktober 1991) hedder det i de almindelige bemærkninger pkt. II.2 blandt andet:

”2. Fradrag for visse anlægs- og etableringsudgifter - Markedsundersøgelsesudgifter m.v.

Det foreslås, at visse anlægs- og etableringsudgifter, der efter de gældende regler ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen, gøres fradragsberettigede.

Hovedreglen for hvilke udgifter, der efter de gældende regler er fradragsberettigede, findes i statsskattelovens § 6 a. Bestemmelsen er blevet fortolket således, at kun udgifter, der har direkte forbindelse med den løbende indtjening (drift), kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

Derimod anses udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag enten i form af start af en ny virksomhed eller ved udvidelse af en igangværende virksomhed, for anlægs- eller etableringsudgifter. Sådanne udgifter kan derfor normalt ikke fradrages eller afskrives som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6 a.

De gældende regler indebærer, at en række udgifter, der har erhvervsmæssig karakter, ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Det gælder f.eks. udgifter, der afholdes i forbindelse med etablering af nye virksomheder eller til igangsætning af nye aktiviteter her i landet eller i udlandet.

Lovforslaget går ud på, at visse anlægs- og etableringsudgifter, som typisk afholdes af personer og selskaber i etableringsfasen, gøres fradragsberettigede. Det gælder udgifter til undersøgelse af nye markeder, advokat- og revisorudgifter samt gebyrer til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Den foreslåede fradragsret har også betydning for bestående erhvervsvirksomheder, der udvides.”

Bestemmelsen i ligningslovens § 8 I blev ophævet ved lov nr. 525 af 12. juni 2009, mens formuleringen af § 8 J blev ændret, således at udgifter til markedsundersøgelser og til advokat og revisor ved etablering og udvidelse af erhvervsvirksomhed ikke længere kunne fradrages. Ændringerne havde virkning for indkomståret 2010 og derefter.

Det hedder i de almindelige bemærkninger i forslaget til ophævelsesloven (L202 af 22. april 2009) blandt andet:

”Afskaffelse af fradrag for advokat- og revisoromkostninger i forbindelse med etablering af virksomhed

Selskaber og fysiske personer kan få fradrag for deres udgifter til advokater og revisorer samt undersøgelser af nye markeder i forbindelse med etablering af eller udvidelse af erhvervsvirksomhed. Det strider mod det skattemæssige princip om, at der ikke er fradrag for etablering af erhvervsvirksomhed. Og ordningen er konkurrenceforvridende i forhold til andre rådgivningsbrancher, der leverer tilsvarende ydelser.

Parterne er derfor enige om, at fradragsretten ophæves.

Initiativerne træder i kraft for indkomståret 2010

...

3.4. Afskaffelse af fradrag for advokat- og revisoromkostninger og undersøgelser af nye markeder i forbindelse med etablering af virksomhed

Gældende ret

Efter de gældende regler i ligningslovens § 8 I og § 8 J er der fradrag for udgifter til advokater og revisorer og udgifter til undersøgelser af nye markeder i forbindelse med etablering eller udvidelse af erhvervsmæssig virksomhed. Bestemmelserne kan også anvendes, når etableringen eller udvidelsen sker via aktiekøb.

Forslaget

Det foreslås, at ophæve ligningslovens § 8 I og § 8 J.

Der er tale om særregler, som strider mod det overordnede skattemæssige princip om, at der ikke er fradrag for udgifter til etablering af erhvervsvirksomhed. Ophævelsen indebærer derfor alt andet lige større gennemskuelighed.”

I betænkning nr. 1221 af 14. november 1990 om driftsomkostninger (Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf) hedder det blandt andet:

”2.1. Skattelovrådets forslag.

Driftsomkostninger, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst, er efter SL § 6 a "— udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger". Efter § 6, stk. 2, er den beregnede skatteindtægt skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, og der nævnes som eksempel herpå anvendelse "— til udvidelse af næring eller drift —".

Denne lovbestemmelse er blevet fortolket på den måde, at kun udgifter, der har forbindelse med den løbende indtjening (driften), kan fradrages. Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en ny virksomhed eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af anlægs- og etableringsudgifter. Sådanne udgifter kan efter gældende ret hverken fradrages eller afskrives som driftsomkostninger efter SL § 6.

Mange udgifter afholdes såvel af hensyn til driften som til indkomstgrundlaget. Om der er fradragsret for sådanne udgifter er ofte usikkert.

Rådet foreslår, at driftsomkostningsbegrebet forenkles og moderniseres, således at alle erhvervmæssige udgifter kan fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsretten. Rådet foreslår følgelig at også anlægs-/etableringsudgifter skal være fradragsberettigede.

Som eksempel på sådanne udgifter kan nævnes udgifter til etablering og udvidelse af virksomheder, f.eks. udgifter til stiftelse af selskaber, markedsundersøgelser, indgåelse af kontrakter og bidrag til tilslutning og udvidelse af offentlige indretninger. Også forgæves afholdte udgifter, f.eks. til projekter, der ikke gennemføres, og udgifter til opløsning af selskaber vil kunne fradrages. Det samme gælder indskud i organisationer til forbedring af erhvervsmulighederne, forudsat at beløbet ikke tilbagebetales, og at der ikke erhverves en ret, der kan sælges. Også udgifter til selskabers udvidelse af deres kapital og til børsintroduktion vil ligesom andre udgifter til fremskaffelse af kapital kunne fradrages.

Sondringen mellem udgifter, der er fradragsberettigede, fordi de er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, og andre erhvervmæssige udgifter, der ikke kan fradrages, fordi de er anlægs-/etableringsudgifter, foreslås således ophævet...”

Procedure

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med påstandsdokument af 6. april 2016 hvoraf fremgår (henvisninger til ekstrakt og materialesamling samt citater er udeladt):

”2. Skatteministeriets hovedsynspunkter

Der er hverken i statsskattelovens ordlyd eller praksis støtte for, at der skulle gælde en særlig fradragsret for lønudgifter. Spørgsmålet om fradragsret for lønudgifter skal således vurderes efter de samme kriterier som alle andre driftsudgifter, hvorefter det er udgiftsafholdelsens formål, som er afgørende for fradragsretten.

Lån & Spar Bank har heller ikke dokumenteret, at der skulle findes en fast administrativ praksis, hvorefter der altid er fradragsret for lønudgifter. En eventuel passivitet fra skattemyndighedernes side kan heller ikke føre til, at banken har fradragsret for udgiften. En sådan retsstilling ville være klart i strid med statsskattelovens ordlyd og retspraksis, og ville derfor ikke kunne påberåbes af banken. Det bestrides, at en sådan ændring kun kan gennemføres ved lov, ligesom det bestrides, at der er tale om en retssædvane.

Skatteministeriet gør overordnet gældende, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse/virksomhedsopkøb eller forsøg herpå. Formålet med afholdelsen af lønudgifterne var således en udvidelse af bankens drift og næring via opkøb (og forsøg herpå) af anden (bank)virksomhed, at lønudgifterne ikke er fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Det fremgår således udtrykkeligt af aftalen vedrørende Gudme Raaschou Bank, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse omfattet af virksomhedsoverdragelsesloven, jf. pkt. 5.1. Banken har heller ikke godtgjort, at det skulle forholde sig anderledes i forhold til de forgæves forsøg på opkøb, ligesom de ansatte af banken fik udbetalt bonus i forbindelse med arbejdet. De øvrige købstilbud viser også, at der var tale om (forsøg på) hel eller delvis virksomhedsopkøb/-overdragelse...

Bevisbyrden for fradragsret påhviler efter fast retspraksis Lån & Spar Bank, jf. herved UfR 2004.1516H. Denne bevisbyrde har banken ikke løftet,

...

3. Banken har ikke fradragsret efter statsskattelovens § 6
Af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, fremgår, at en udgift er fradragsberettiget, såfremt den "er anvendt" til at erhverve, sikre eller vedligeholde den skattepligtige indkomst. Det følger videre af lovens § 6, stk. 2, at der ikke kan opnås fradrag for udgifter, som vedrører udvidelse af den eksisterende næring eller drift.

Det fremgår af lovens ordlyd og af højesteretspraksis, at det afgørende for fradragsretten er formålet med udgiftens afholdelse, jf. herved bl.a. UfR 1997.879H og UfR 2009.1805H.

Det er således ikke udgiftens art, der er afgørende for fradragsretten, men formålet.

Lån & Spar Banks formål med afholdelsen af de omtvistede lønudgifter var en udvidelse af bankens eksisterende drift og næring via opkøb af anden (bank)virksomhed.

Lønudgiften er dermed ikke fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. stk. 2.

At der efter statsskattelovens § 6 ikke er fradragsret for bankens udgifter afholdt i forbindelse med virksomhedsopkøbet fremgår endvidere af forarbejderne til den nu ophævede bestemmelse i ligningslovens § 8 J...

Bestemmelsen i ligningslovens § 8 J blev indsat ved lov nr. 887 af 21. december 1991, og gav hjemmel til at virksomheder kunne fradrage advokat- og revisorudgifter, som var afholdt i forbindelse med etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående erhvervsvirksomhed. Bestemmelsen blev vedtaget som led i et generelt vækstfremmeinitiativ, og indebar således en udvidelse af de dagældende regler om fradragsret efter statsskattelovens § 6.

Bestemmelsen blev ophævet i 2009 med virkning fra indkomståret 2010.

...

Det følger endvidere af retspraksis, at udgifter, der knytter sig til etablering af nye yderligere butikker, driftscentre eller lignende, som det er tilfældet med bankens erhvervelse af de 5 filialer, ikke er fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, jf. f.eks. UfR 2012.2150H og UfR 1985.585H.

Der er heller ikke fradragsret for udgifter anvendt i forbindelse med helt eller delvist virksomhedsopkøb, uanset at opkøbet sker med henblik på at konsolidere virksomhedens position i markedet, jf. herved SKM 2008.719Ø (TDC A/S).

...

I samme sag vedrørte sagen for Landsskatteretten et yderligere spørgsmål, nemlig om TDCs udgifter til egenfremstilling af anlægsaktiver var driftsomkostninger eller ej. Denne del af kendelse er offentliggjort i SKM2007.384 LSR dvs. i året før indkomståret 2008, som landsretten har til behandling i denne sag.

...

Landsskatteretten afviste synspunktet. Lønudgiften blev i stedet aktiveret og TDC kunne foretage skattemæssige afskrivninger på de egenproducerede anlægsaktiver, men altså ikke driftsfradrag.

Den gennemgang af kundeengagementer mv., som de ansatte i Lån & Spar Bank foretog i forbindelse tilbudsafgivelserne og navnlig overtagelsen af Gudme Raaschou, svarer endvidere i høj grad til den due diligence, som en ekstern advokat eller revisor normalt ville udføre i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse, jf. herved også bankens bonusbreve til de ansatte, hvori der honoreres for indsatsen ydet ”i forbindelse med due diligencen processerne”. En sådan advokat- eller revisorudgift ville ikke kunne fradrages efter statsskattelovens § 6, men alene efter den nu tidligere bestemmelse i ligningslovens § 8 J.

3.1 Lån & Spar Banks overtagelse af Gudme Raaschou Bank A/S

Der forelå en hel - eller i hvert fald delvis - virksomhedsoverdragelse, jf. overdragelsesaftalens pkt. 5.1, hvoraf det udtrykkeligt fremgår, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse omfattet af virksomhedsoverdragelsesloven. Banken har heller ikke bestridt, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse. Det opkøb, der fandt sted, er under alle omstændigheder ikke at betragte som en almindelig ekspansion.

Lån & Spar Bank har anført, at overtagelsen af aktiviteterne i Gudme Raaschou Bank ”ikke udgjorde en udvidelse af kerneforretningen”, idet selskabet i mange år ”har haft en kapitalforvaltningsafdeling om end i mindre omfang”.

Dette udsagn er ikke i overensstemmelse med bankens årsrapport for 2009...

Det fremgår også af bankens pressemeddelelse af 28. maj 2009, at der foreligger en udvidelse...

Det fremgår endvidere af Lån & Spar Banks egen hjemmeside under overskriften ”Spred og mindsk din risiko i investeringsforeninger” at de overtagne aktiviteter fra Gudme Raaschou Bank nu (alene) udgør Lån & Spar Banks afdeling for kapitalforvaltning...

De estimerede lønudgifter på kr. 181.471,- til de ansatte i Lån & Spar Bank, som blev afholdt i forbindelse med tilbudsafgivelsen og den efterfølgende overtagelse af Gudme Raaschou, blev således ikke afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten. Udgiften vedrørte dermed en udvidelse af bankens virksomhed, at Lån & Spar Bank ikke har fradragsret for udgiften, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. stk. 2.

3.2. De forgæves forsøg på overtagelse af Fionia Bank A/S, Basis Bank A/S, Citibank Danmark A/S, Eik Bank A/S og Skelskør Bank A/S

Det er et fællestræk for de nævnte 5 forsøg på opkøb, at Lån & Spar Bank – på trods af ministeriets opfordring herom – kun har afgivet sparsom information om, hvilket arbejde der egentligt blev udført, ligesom der kun er fremlagt sparsom information vedrørende tilbudsafgivelsen. Der er endvidere slet ikke fremlagt eller afgivet oplysninger om forsøget på opkøb af Skelskør Bank (kodenavn ”Hector”), hvor Lån & Spar Bank angiveligt ikke nåede at udarbejde et egentligt tilbud.

Der er ikke grundlag for at fastslå, at bankens arbejde med afgivelsen af de 5 tilbud adskilte sig nævneværdigt fra det arbejde, Lån & Spar Bank udførte i forbindelse med afgivelsen af tilbud og overtagelsen af Gudme Raaschou Bank.

Banken har heller ikke godtgjort, at dette ikke skulle være tilfældet.

De 4 fremlagte tilbud udgjorde således også et forsøg på en hel eller i hvert fald delvis virksomhedsoverdragelse/-opkøb... Det må lægges til grund, at tilsvarende gjorde sig gældende fsva. Skelskør Bank (kodenavn ”Hector”).

De 5 tilbud, og arbejdet forbundet hermed, udgjorde således (et forsøg på) en udvidelse af Lån & Spar Banks drift og næring, at lønudgifterne til de ansatte ikke er fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. stk. 2. Der var heller ikke tale om en naturlig ekspansion inden for bankens rammer. Det støttes endvidere af bankens ikke-fradragsberettigede rådgivningsudgifter i forbindelse med tilbudsafgivelsen. Fælles for de fleste af bankerne, Lån & Spar Bank forsøgte at overtage, var endvidere at de var nødlidende, bl.a. som følge af finanskrisen.

3.3. Der gælder ikke en særlig fradragsret for lønudgifter

Det bærende element i Lån & Spar Banks og Landsskatterettens argumentation i nærværende sag, og i A/S Arbejdernes Landsbank-sagen, for fradragsret synes at være det, at lønudgifter altid kan fradrages, alene fordi der skulle gælde noget særligt for løn, jf. bankens principale anbringende.

Det synes således at være bankens synspunkt, at administrativ praksis for så vidt angår lønudgifter har *opgivet* kravet om, at udgiften hertil kun kan fradrages, hvis der er tale om et driftsformål i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det er vel også derfor, at banken anfører, at SKATs afgørelse og Skatteministeriets

synspunkter i sagen er udtryk for en så ”omfattende ændring” af praksis, der alene kan gennemføres ad lovgivningsvejen.

Bankens udsagn er imidlertid udokumenteret og bestrides. Selv hvis der måtte være tale om en praksisændring, bestrides det ex tunc, at en sådan ændring kun kan gennemføres ved lov, jf. herved også skatteministerens svar til Folketingets skatteudvalg. Det bestrides endvidere, at der er tale om en retssædvane.

Det påhviler banken at godtgøre, at der foreligger en fast administrativ praksis, som hævdet, jf. herved f.eks. UfR 2011.3305H og UfR 2013.207H.

Denne bevisbyrde har Lån & Spar Bank ikke løftet.

Banken har således ikke godtgjort, at der efter administrativ praksis ”altid” indrømmes fradrag for lønudgifter, hvis udgiften blot er ”erhvervsmæssigt betinget”, som anført af banken.

Lån & Spar Bank støtter alene sit synspunkt på et enkelt uddrag af Ligningsvejledningen 2009, afsnit E.B.3.1, der er identisk med Ligningsvejledningen for 2008...og tidligere år...

Ligningsvejledningen har selvsagt hverken med anvendelsen af ordet ”alle” eller ”erhvervsmæssigt” tiltænkt nogen fravigelse af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvorefter der alene gives fradrag for driftsudgifter, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Det fremgår også klart af indledningen til Ligningsvejledningen 2009 (og 2010), afsnit E.B.3 om ”Driftsomkostninger”, hvor citatet ovenfor hører til som et underafsnit, at der henvises til reglerne i statskattelovens § 6...

Formuleringen af afsnit E.A.2. og afsnit E.B.3 i Ligningsvejledningen i 2009 og 2010 er identisk med den tidligere formulering i Ligningsvejledningen fra 2008 (og tidligere).

At afsnit E.B.3.1 i Ligningsvejledningen 2008-1 ikke kan læses på den måde, som banken gør det, er også tidligere fastslået af Østre Landsret i SKM 2013.557Ø.

I sagen blev den tilsvarende formulering i Ligningsvejledningen for 2005 påberåbt af TDC A/S til støtte for, at selskabet havde fradragsret for bonusudbetalingerne til selskabet ansatte.

...

Østre Landsret afviste TDC's synspunkt...

Samme argumentation blev fremført af det sagsøgende selskab i SKM 2009.555Ø...

Også i dette tilfælde afviste landsretten synspunktet.

Der er således ikke støtte for bankens synspunkt.

Tværtimod illustrerer dommene om fradragsret for løn i UfR 2009.1805 H, SKM 2009.555Ø, SKM 2009.603Ø samt SKM 2013.557 Ø netop, at der ikke gælder noget særligt for løn. Fra administrativ praksis kan der endvidere henvises til SKM2014.731LSR og SKM2003.519LSR.

I UfR 2009.1805H lagde Højesteret til grund, at bonusaftalen mellem LM Glasfiber og to direktører havde til ”formål” at vederlægge de to direktører for at udføre arbejdet i forbindelse med salgsbestræbelserne og for at sikre, at de forblev ansat, indtil endeligt salg var aftalt. Højesteret lagde således ved vurderingen ikke vægt på, om der var tale om lønomkostninger, hvilket jo var tilfældet, men derimod, hvad formålet med udgiftsafholdelsen var.

...

Der er altså en massiv praksis fra domstolene og Landsskatteretten, der viser, at løn behandles på samme måde som andre udgifter, når det skal vurderes, om udgiften er en driftsomkostning eller ej.

Eventuel passivitet fra myndighedernes side i relation til virksomheders fradrag for lønudgifter kan heller ikke sidestilles med en administrativ praksis, jf. UfR 2013.207H og UfR 2015.915H.

En praksis som hævdet af banken ville også være i klar modstrid med den udtrykkelige betingelse i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, om driftsmæssig tilknytning og bestemmelsens stk. 2 samt talrige domstolsafgørelser. Allerede af denne grund kan der ikke være en fast administrativ praksis, som Lån & Spar Bank A/S ville kunne påberåbe sig til støtte for fradragsret, jf. UfR 2015.3383H.

4. Bemærkninger til Landsskatterettens begrundelse for at indrømme fradragsret
Landsskatteretten har i kendelsen lagt til grund, at bankens udgifter til den faste løn er ”almindelig løn”, og at der ikke foreligger ekstrabetaling, bonus eller lignende. Efter Landsskatterettens begrundelse skulle den faste løn stå i modsætning til bonusbetaling mv.

Der er imidlertid i forhold til spørgsmålet om fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a ingen forskel på, om der er tale om fast løn eller variabel løn i form af bonus eller lignende. Der er således ikke nogen juridisk støtte for Landsskatterettens argumentation.

Det er heller ikke rigtigt, når Landsskatteretten fremhæver bonus mv. som noget, der ikke er ”almindelig løn”... I mange brancher, herunder navnlig i den finansielle sektor, er bonus således en fuldstændig integreret del af de ansattes samlede lønvilkår.

Landsskatteretten har også i en senere offentliggjort kendelse opgivet den distinktion mellem fast og variabel løn, som kom til udtryk i kendelsen vedrørende banken, jf. herved SKM2014.731 LSR, der tillige omfattede ”almindelig” fast løn til virksomhedens ansatte.

5. Finansrådets bemærkninger og bankens konsekvensbetragtninger

Finansrådet har – ligesom Lån & Spar Bank – anført, at det vil have ”økonomiske konsekvenser” for hele dansk erhvervsliv, hvis Skatteministeriet får medhold i sin påstand. Dette viser alene, at denne sag, og sagen mod A/S Arbejdernes Landsbank, er principiel, og at det derfor er med rette, at sagerne er henvist til behandling ved landsretten. Det udgør imidlertid intet juridisk argument for fradragsret.

De ”uoverstigelige” økonomiske konsekvenser, Lån & Spar Bank henviser til er, at danske erhvervsvirksomheder fremadrettet vil skulle foretage en opdeling af deres samlede lønudgifter i henholdsvis fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede lønudgifter.

Hertil bemærkes, at heller ikke det forhold, at det muligvis vil kunne være administrativt besværligt at foretage en opdeling af lønnen til ansatte, er et argument for fradragsret. Sådanne krav om opdeling gælder allerede på flere områder inden for skatteretten, jf. herved UfR 2001.2349 H, UfR 2014.1193 samt afskrivningslovens §§ 11, stk. 2 og § 45, stk. 2.

Det bemærkes endvidere, at der ikke i sagen er tvist vedrørende bankens opgørelse af den del af lønnen, som kan henføres til opkøbet af Gudme Raaschou og de forgæves forsøg på opkøb. Det har således for såvel Lån & Spar Bank som Arbejderens Landsbank været forholdsvis nemt - og i hvert fald uden nogle nævneværdige økonomiske udfordringer - at foretage en opdeling af lønnen på SKATs forespørgsel.”

Lån & Spar har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med påstandsdokument af 6. april 2016 hvoraf fremgår (henvisninger til ekstrakt og materialesamling samt citater er udeladt):

”3. Den retlige ramme

For så vidt angår den retlige ramme henvises der til det af A/S Arbejdernes Landsbank ... anførte [se nedenfor], idet sagsøgte i nærværende sag herudover skal supplere med [følgende].

Forgæves afholdte udgifter

Det har siden UfR1942. 335 H ligget fast, at der ikke kan nægtes fradrag, fordi en udgift har været afholdt forgæves. Det kan således ikke føre til nægtelse af fradrag i nærværende sag, at de i sagen afholdte lønudgifter - i modsætning til hvad der er tilfældet i sagen mod A/S Arbejdernes Landsbank - for en dels vedkommende ikke førte til et køb.

...

Særskilte vederlag

I de afgørelser, som sagsøgeren påberåber sig til støtte for, at der kan nægtes fradrag for bonusbetalinger, er der, som redegjort for i A/S Arbejdernes Landsbanks påstandsdokument, tale om forud fastsatte vederlag for udførelsen af bestemte arbejdsopgaver og opnåelse af særlige mål.

De i nærværende sag udbetalte beløb er rene gratialer, som sagsøgte ikke var forpligtet sig til at udbetale, og som alene er udtryk for en påskyndelse af indsatsen.

Hvis sagsøgeren måtte fastholde, at udbetalingen af de omhandlede bonusbeløb har nogen selvstændig betydning, og at sagsøgte kan nægtes fradrag for disse bonusbeløb, må sagsøgeren nedlægge en påstand om hjemvisning med henblik på, at sagsøgte nægtes fradrag for bonusudbetalingerne og ikke en andel af de almindelige lønudbetalinger.

Sagsøgte kan ikke nægtes fradrag for en skønnet andel af de samlede lønudgifter, fordi der ikke måtte være fradrag for en særskilt fastsat bonusudbetaling.

4. Sagsøgtes anbringender

Til støtte for påstanden gøres det gældende, at der ikke er hjemmel til at udskille en skønnet andel af lønnen til 37 medarbejdere og nægte sagsøgte fradrag for denne lønandel, der for indkomståret 2009 udgør 1.210.016 kr. og for indkomståret 2010 udgør 820.308 kr.

Det er i nærværende sag ikke bestemte eller særskilte udgiftsposter, som sagsøgeren ønsker at nægte sagsøgte fradrag for, men en skønnet andel af sagsøgtes samlede lønomkostninger.

Månedslønnen til virksomhedens ansatte, som der er tale om i denne sag, skal ikke opdeles i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del. Udgiften i form af denne løn er en driftsomkostning, da denne lønudgift anses for en omkostning, der ligger inden for virksomhedens eksisterende rammer - også selvom det måtte kunne påvises, at denne lønudgift også udgør vederlag for udførelsen af arbejdsopgaver, der ud fra en helt isoleret og teoretisk betragtning måske kunne anses for ikke at vedrøre driften.

Der skal imidlertid ikke foretages en vurdering af, hvilke arbejdsopgaver den enkelte medarbejder har udført time for time med henblik på at vurdere, hvor stor en del af lønnen der er fradragsberettiget, og hvor stor en del der ikke er fradragsberettiget. Lønnen til virksomhedens medarbejdere, som den i nærværende sag omhandlede, skal behandles som én samlet udgift.

De i denne sag omhandlede medarbejdere er alle medarbejdere, der inden for hvert deres område udfører arbejde som led i driften af Lån & Spar Bank, og de i svarskriftet beskrevne arbejdsopgaver, som de har udført i forbindelse med de i sagen omhandlede projekter, svarer til de arbejdsopgaver, de i øvrigt udfører som led i bankdriften.

Der er således på ingen måde tale om, at de pågældende medarbejdere har udført arbejdsopgaver, som ligger uden for rammerne af den bankdrift, som udøves af sagsøgte, og som disse medarbejdere i øvrigt deltager i hver eneste dag.

Det er klart, at sagsøgtes ledelse - som enhver erhvervsvirksomheds ledelse - bl.a. har til opgave løbende at overveje og undersøge, hvordan de kan styrke virksomheden og bedst muligt forberede den på at klare morgendagens udfordringer. Det er således også ledelsens opgave som led i driften at undersøge mulighederne for at overtage låneporteføljer og andre aktiver, som kan styrke virksomheden.

Der er ingen af de i nærværende sag omhandlede opgaver, som ligger uden for de arbejdsopgaver, der hører til ledelsens arbejdsopgaver i en virksomhed som sagsøgtes. Sagsøgeren har da heller ikke - trods opfordret hertil - kunnet påvise en eneste afgørelse, hvor der er stillet krav om opdeling af almindelige månedslønninger i en del, der anses for en fradragsberettiget driftsomkostning, og en del, der anses for en ikke-fradragsberettiget formueudgift.

Heller ingen af de øvrige medarbejdere, som var involveret, har udført opgaver, der ligger uden for den hidtidige bankdrift. De forskellige typer af arbejdsopgaver, som er oplyst i svarskriftet, er alle typer af opgaver, som de pågældende medarbejdere i øvrigt løser som led i driften af sagsøgtes virksomhed.

Karakteren af de arbejdsopgaver, der blev udført - som eksempelvis gennemgang af udlånsengagementer eller ansættelseskontrakter - bekræfter således retten til driftsomkostningsfradrag.

Sagsøgtes overtagelse af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter ligger også klart inden for virksomhedens hidtidige rammer, da sagsøgte allerede før denne overtagelse drev virksomhed med kapitalforvaltning. Der var tale om en aktivitet, som sagsøgte havde stor fokus på, og som sagsøgte ønskede at styrke, og det forhold, at sagsøgte gerne ville styrke sin position inden for dette felt, er på ingen måde udtryk for, at sagsøgte bevægede sig ud over virksomhedens hidtidige rammer ved styrkelsen gennem overtagelse af kapitalforvaltningsaktiviteter fra det konkursramte Gudme Raaschou Bank A/S.

Det må også være klart, at sagsøgte ikke bevægede sig ud over de eksisterende rammer, hvorunder virksomheden blev drevet, i forbindelse med overvejelserne omkring overtagelse af aktiviteter, som ikke blev realiseret. Der var i alle tilfælde tale om overtagelse af aktiviteter, som lå inden for rammerne af målsætningen for driften af sagsøgtes virksomhed.

Som et pengeinstitut, der retter sig mod privatkunder, er det et almindeligt led i driften at overveje og vurdere om relevante låneporteføljer, der bliver sat til salg, vil passe ind i sagsøgtes virksomhed og dermed, om sagsøgte bør forsøge at erhverve pågældende udlån. Det ligger derfor inden for rammerne af virksomheden at undersøge mulighederne for overtagelse af engagementer med privatkunder fra Fionia Bank, Citibank og Skælskør Bank.

Citibank havde også specialiseret sig i kreditkortløsninger, som er et af sagsøgtes fokusområder, og det var derfor i god overensstemmelse med sagsøgtes igangværende aktiviteter at undersøge mulighederne for at overtage aktiviteter fra Citibank.

Sagsøgte har naturligvis også privatkunder, som starter selvstændig virksomhed. På den måde har sagsøgte fået en kundegruppe af mindre erhvervsdrivende, og i forlængelse af denne aktivitet har sagsøgte selvfølgelig også undersøgt mulighederne for at overtage relevante erhvervskunder fra Fionia Bank og Skælskør Bank i forbindelse med, at sagsøgte undersøgte mulighederne for at overtage privatkunder, der passede ind i sagsøgtes eksisterende forretning.

Betjening af kunderne via internettet er et af sagsøgtes fokusområder, som det bl.a. fremgår af årsrapporten for 2008, side 11. Det var derfor i god tråd med sagsøgtes aktiviteter inden for netbank-området at forsøge at overtage engagementer fra de rent internetbaserede banker, Basisbank og Eik Bank, da der opstod mulighed herfor.

Ingen af de i nærværende sag omhandlede projekter involverer aktiviteter, som "sprænger" virksomhedens aktuelle rammer, og lønnen til de involverede medarbejdere, der alene har udført opgaver inden for de ansvarsområder, hvor de i øvrigt udfører arbejdsopgaver som led i driften af sagsøgtes virksomhed, er derfor også - som den øvrige del af sagsøgtes samlede lønudgifter - en fradragsberettiget driftsomkostning.

De i nærværende sag omhandlede aktiviteter, hvor "kun" et ud af seks projekter blev realiseret, er formentlig et meget godt billede på, hvordan der igangsættes langt flere projekter, end der fuldføres, da det naturligvis er et sædvanligt led i driften af en erhvervsvirksomhed løbende at overveje flere forskellige muligheder for at styrke og optimere virksomheden, inden der måtte blive truffet beslutning om, hvad der skal ske.

Som ovenfor ... anført, ligger det helt fast, at der ikke kan nægtes fradrag for udgifterne til de aktiviteter, som opgives undervejs og aldrig bliver realiseret...

Som anført ovenfor ... vedrører den foreliggende praksis vedrørende ikke-fradragsberettigede bonusbetalinger forud aftalte bonusordninger, der er afhængig af en forestående arbejdsindsats og det endelige resultat. Typisk er der tillige tale om betydeligt større beløb end i nærværende sag.

I nærværende sag er den såkaldte bonus derimod et gratiale, som sagsøgte helt ensidigt beslutter sig for at give medarbejderne som en påskyndelse af deres indsats og betydning for sagsøgtes virksomhed.

Sådanne "gaver" til medarbejderne, som arbejdsgiveren ikke er forpligtet til at yde medarbejderne, og som alene ydes efter arbejdsgiverens frie skøn, er imidlertid fuldt fradragsberettigede driftsomkostninger på lige fod med den almindelige løn.

Sagsøgte kan naturligvis ikke nægtes fradrag for disse gratialer, fordi sagsøgte har brugt betegnelsen bonus i stedet for gratiale i brevene til medarbejderne, ligesom

fradragsretten heller ikke kan mistes, fordi sagsøgte ikke i sin begrundelse har henvist til medarbejdernes indsats i den daglige drift, men har valgt at fremhæve nogle særlige projekter.

I denne forbindelse skal det også bemærkes, at sagsøgte ikke udbetalte nogen "bonus" til de involverede medarbejdere i 2010.

Hvis sagsøgeren måtte fastholde, at udbetalingen af de omhandlede bonusbeløb har selvstændig betydning, og at sagsøgte kan nægtes fradrag for disse bonusbeløb, må sagsøgeren ... nedlægge en påstand om hjemvisning med henblik på, at sagsøgte nægtes fradrag for bonusudbetalinger og ikke en andel af de almindelige lønudbetalinger.

Sagsøgte kan under ingen omstændigheder nægtes fradrag for en skønnet andel af de samlede lønudgifter, fordi der ikke måtte være fradrag for de omhandlede bonusbeløb, som sagsøgte har valgt at tildele 14 ud af de 37 involverede medarbejdere.

Ud over det ovenfor anførte, henvises der til støtte for frifindelsespåstanden til det i A/S Arbejdernes Landsbanks påstandsdokument anførte, da det er sagsøgtes opfattelse, at afgørelsen i den af Skatteministeriet mod A/S Arbejdernes Landsbank anlagte sag tillige afgør nærværende sag.

5. Afsluttende retssikkerhedsmæssige betragtninger

Sagsøgte kan tiltræde det af A/S Arbejdernes Landsbank i påstandsdokumentet anførte, som der i det hele kan henvises til. ”

Af påstandsdokument af 6. april 2016 i sagen vedrørende A/S Arbejdernes Landsbank (landsrettens sagsnr. B-3434-13), som Lån & Spar har henvist til, fremgår blandt andet (henvisninger til ekstrakt og materialesamling samt citater er udeladt):

”1. Sagens problemstilling

...

En virksomheds udgifter til lønninger er typeeksemplet på en efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, fradragsberettiget driftsomkostning.

...

Dette har været gældende siden 1903, hvor indkomstskattesystemet og bestemmelsen om driftsomkostningsfradrag i § 6, stk. 1, litra, blev indført med statskatteloven.

Den almindelige løn, som en virksomhed betaler sine medarbejdere, er således ikke en udgift, der skal underopdeles i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del på grundlag af en nærmere analyse af, hvilke arbejdsopgaver medarbejderen har udført i løbet af den enkelte arbejdsdag.

Månedslønnen til de i denne sag omhandlede funktionærer er skattemæssigt én samlet udgift, der er fradragsberettiget, uanset hvilke arbejdsopgaver den enkelte medarbejder har udført i løbet af den pågældende måned, den enkelte arbejdsdag, eller for den sags skyld den enkelte time i løbet af dagen.

Det skal dog samtidigt understreges, at karakteren af de arbejdsopgaver, som den i nærværende sag omhandlede lønandel på 780.000 kr. dækker, kun bekræfter, at udgiften er en driftsomkostning, da de pågældende medarbejdere for denne lønandel har udført arbejdsopgaver, herunder navnlig foretagelse af kreditvurdering, som de udfører hver eneste dag som led i den almindelige bankdrift.

I de første 110 år efter statsskattelovens vedtagelse i 1903 er der aldrig sket en sådan underopdeling af en virksomheds lønudgifter, som sagsøgeren stiller krav om i nærværende sag. Trods opfordret til det har sagsøgeren heller ikke kunnet fremlægge afgørelser svarende til SKATs afgørelse i nærværende sag og de øvrige sager, som hidrører fra det indsatsprojekt, som SKAT startede op i 2011.

De afgørelser, som sagsøgeren i denne sag støtter sin nyfortolkning af bestemmelsen om fradrag for lønudgifter i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, på, drejer sig heller ikke om en sådan underopdeling af almindelige lønudgifter, men derimod om nægtelse af fradrag for særligt aftalte vederlag til medarbejdere for en arbejdsindsat, som ikke har været afholdt med henblik på, at virksomheden skulle erhverve en skattepligtig indkomst.

Såfremt landsretten måtte lægge til grund, at der er hjemmel til at nægte sagsøgte fradrag for en skønnet andel af lønudgifterne, vil dette være udtryk for en så radikal ændring af retstilstanden mere end 110 år efter statsskattelovens vedtagelse, at denne ikke kan gennemføres med tilbagevirkende kraft, således at der allerede af den grund skal gives sagsøgte medhold i frifindelsespåstanden.

...

3. Den retlige ramme

3.1 Statsskattelovens § 6 - driftsomkostningsbegrebet

Som indledningsvis nævnt, drejer denne sag sig om fradragsretten for en andel af de almindelige lønudgifter til sagsøgte medarbejdere.

Hjemlen til fradrag findes i statsskatteloven § 6...

Sammen med statsskattelovens § 4 om de skattepligtige indtægter og statsskattelovens § 5 om de skattefrie formuebevægelser udgør statsskattelovens § 6 fundamentet i det for erhvervsbeskatningen i dag fortsat gældende nettoindkomstskatteprincip.

Det er karakteristisk for de tre nævnte bestemmelser i statsskatteloven, at fastlæggelsen af bestemmelsernes nærmere indhold er forbundet med stor usikkerhed.

Det er endvidere karakteristisk for disse tre bestemmelser, at principperne, der finder anvendelse ved fortolkningen af dem, er meget forskellige.

Statsskattelovens § 4 undergives således en dynamisk fortolkning, der har ført til, at skattefrie formueindtægter efter statsskattelovens § 5 i dag er ikke eksisterende for erhvervsvirksomheder, således som dette eksempelvis illustreres af dommen UfR 2010.3103 H.

Statsskattelovens § 6 om fradrag for driftsomkostninger undergives derimod ikke samme dynamiske fortolkning, selvom det kan forekomme overraskende, at der ikke finder en afsmitning sted fra fortolkningen af bestemmelserne på indtægtssiden, således at området for de ikke-fradragsberettigede formueudgifter blev indsnævret i takt med, at beskatningen af formueindtægter blev udvidet, således at balancen mellem de skattepligtige indtægter og de fradragsberettigede udgifter blev opretholdt.

Det skal dog i denne forbindelse særligt bemærkes, at de skattemæssige afskrivninger, som fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, er driftsomkostninger, der jo i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, beskrives som "de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger".

Det forhold, at hjemlen til fradrag for langt de fleste afskrivningers vedkommende er flyttet til afskrivningsloven, ændrer ikke ved, at årets afskrivninger på driftsmidler og andre aktiver systemmæssigt er en driftsomkostning.

Statsskattelovens § 6, stk. 2, må derfor ikke overfortolkes, da det der anførte om, at den "beregnete skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes ... til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift ..." ikke er udtryk for, at der ikke er fradrag for udgifter til forbedring af ejendom eller udvidelse af næring eller drift.

Sådanne udgifter er tværtimod typisk fradragsberettigede, da de kan aktiveres som en del af anskaffelsessummen for et aktiv og afskrives, således at der allerede i det år, hvor udgiften "til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift" afholdes, opnås driftsomkostningsfradrag for en del af udgiften nemlig den del, der kan siges at blive "forbrugt" i året, og som kan fratrækkes som "ordinære afskrivninger".

Det forhold, at en udgift skal aktiveres og afskrives, er blot udtryk for, at udgiften har betydning for en længere årrække - der "forbruges" kun en del af aktivet i det enkelte år - og fradraget for udgiften skal derfor periodiseres (fordeles) over en årrække.

Selv i de tilfælde, hvor udgiften eksempelvis måtte være medgået til forbedring af en kontorejendom, der ikke antages at være undergivet værdiforringelse og derfor ikke kan afskrives, opnås der fradrag for udgiften, da forbedringsudgiften indgår i ejendommens anskaffelsessum, som fratrækkes ved opgørelsen af den skattemæssige fortjeneste ved et salg af ejendommen.

Selvom en indtægt anvendes til et af de i statsskattelovens § 6, stk. 2, anførte formål, er dette således på ingen måde ensbetydende med, at denne anvendelse - udgiften - ikke er fradragsberettiget skattemæssigt. Det kan med andre ord ikke selvstændigt udledes af statsskattelovens § 6, stk. 2, at der ikke er fradragsret for udgifter af de i bestemmelsen omhandlede arter.

I den juridiske litteratur har der gennem årene været udfoldet store bestræbelser på at beskrive et blot nogenlunde klart og entydigt driftsomkostningsbegreb. Dette har imidlertid ikke været muligt for hverken Thøger Nielsen, der bl.a. har behandlet emnet i R&R 1959, side 21-41, og Indkomstbeskatning I (1965), Steen Askholt, der bl.a. har behandlet emnet i Statsskattelovens 100 års jubilæum (2003), Kjeld Hemmingsen, der bl.a. har behandlet emnet i Driftsomkostninger i teori og praksis (2003), Jane Ferniss, der bl.a. har behandlet emnet i Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb (2006), eller nogen af de andre teoretikere, som har beskæftiget sig med emnet.

Dette fremgår eksempelvis også af Lærebog om Indkomstskat, 6. udgave, 1989, side 303...

Uanset om driftsomkostningsbegrebet antages at være et såkaldt motivbestemt omkostningsbegreb, der omtales af Jane Ferniss side 84 i Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb... side 84-85... eller et såkaldt strukturelt omkostningsbegreb, der af Kjeld Hemmingsen beskrives... side 28-29 i Driftsomkostninger i teori og praksis... må det konstateres, at det ikke har været muligt for teoretikerne at give en klar og entydig beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet.

Det har således heller ikke været muligt at opstille sådanne kriterier efter 1991, hvor Skattelovrådet på side 7 i sin betænkning anfører, at "de forsøg, som teorien har gjort på at beskrive retsstillingen, har ikke resulteret i operationelle kriterier".

En mere præcis beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet end den af Skattelovrådet i betænkningen side 91 anførte, er det formentlig ikke muligt at give...

Der er imidlertid, som beskrevet af Jane Ferniss i Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, side 84, visse udgiftstyper, der efter deres art er driftsomkostninger. En virksomheds lønudgifter er kerneeksemplet på en sådan driftsomkostning.

Der kan endvidere henvises til Kjeld Hemmingsen: Driftsomkostninger i teori og praksis, side 209...

Det er også meget præcist udtrykt i Ligningsvejledningen for 2008... under pkt. E.B.3.1...

Som det fremgår af den juridiske litteratur, kan der dog på flere punkter foretages en form for negativ afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet, som det også kan være relevant at have sig for øje i en sag som nærværende.

Der kan således ikke stilles noget krav om, at udgiften har været nødvendig m.v. for at opnå indkomst.

Dette udtrykkes af Thøger Nielsen i R&R 1959, side 22...

I Statsskattelovens 100 års Jubilæum, side 127, beskrives det af Steen Askholt...

Det ligger også fast, at der er fradrag, selvom om udgiften vedrører det eksisterende indkomstgrundlag og kun mere indirekte har indflydelse på erhvervelsen af indkomst.

Dette udtrykkes af Ole Bjørn i Lærebog om Indkomstskat, 6. udgave, 1989, side 320...

I Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, side 97-98 beskrives det af Jane Ferniss...

Det af sagsøgeren ... fra forarbejderne til ... lov nr. 887 af 21. december 1991 citerede er i fuld overensstemmelse hermed, da disse forarbejder blot bekræfter det af Jane Ferniss anførte om, at der ikke er fradrag for udgifter, der vedrører etableringen - i de nævnte forarbejder udgifter til "start af ny virksomhed" - eller udvidelse af indkomstgrundlaget - i de nævnte forarbejder udgifter til "udvidelse af en igangværende virksomhed".

Når Steen Askholt i Statsskattelovens 100 års Jubilæum, side 130 ... beskriver begrebet forbedre... er dette ligeledes et klart udtryk for, at der også er fradrag for udgifter vedrørende det bestående indkomstgrundlag, så længe udgiften ikke medfører ændringer af en sådan karakter, at de hidtidige rammer for virksomhedens drift sprænges, som dette også fremgår af det ovenfor citerede fra Kjeld Hemmingsen: Driftsomkostninger i teori og praksis, side 28-29.

Fradragsretten for udgifter vedrørende indkomstgrundlaget kommer også klart til udtryk i en omtale af UfR 1942.335 H i Statsskattelovens 100 års Jubilæum, side 132, hvor Steen Askholt skriver:

...

Og på side 133 i Statsskattelovens 100 års Jubilæum beskriver Steen Askholt det i forbindelse med en omtale af UfR 1980.712 H ...

Der er således også fradragsret for udgifter vedrørende indkomstgrundlaget, når de ligger inden for virksomhedens hidtidige rammer, og det er dermed i god overensstemmelse med det "generelle" driftsomkostningsbegreb, at en virksomheds lønomkostninger ikke skal opdeles i en fradragsberettiget del vedrørende driften og en ikke-fradragsberettiget del vedrørende indkomstgrundlaget, selvom medarbejderne løser en række forskellige opgaver, hvoraf nogle retter sig mod driften i dag, nogle retter sig mod den fremtidige drift, nogle retter sig mod indkomstgrundlaget, nogle ender i ingenting osv.

En virksomheds lønudgifter er typeeksemplet på en omkostning, som afholdes inden for virksomhedens eksisterende rammer, og som derfor er en fradragsberettiget driftsomkostning.

Lov nr. 887 af 21. december 1991 (advokat- og revisorudgifter)

Sagsøgeren har ... påberåbt sig forarbejderne til lov nr. 887 af 21. december 1991 til støtte for, at der er hjemmel til at nægte sagsøgte fradrag for en skønnet andel af sagsøgtes samlede lønomkostninger.

Som ... anført, kan der ikke udledes andet af de nævnte forarbejder end, at der som hovedregel ikke er fradrag for udgifter til etablering af et indkomstgrundlag eller udvidelse af et allerede eksisterende indkomstgrundlag.

Hertil kommer, at loven og dens forarbejder ikke forholder sig til det i nærværende sag relevante spørgsmål, nemlig fradragsretten for en virksomheds almindelige lønomkostninger.

De med lov nr. 887 af 21. december 1991 indførte regler om fradragsret for advokat- og revisorudgifter afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af erhvervsvirksomhed er dog ikke uden relevans for denne sag.

Som det fremgår af SKAT Store Selskabers brev af 11. september 2015 til en række erhvervsorganisationer, er det ophævelsen i 2009 af den i 1991 indførte fradragsret for advokat- og revisorudgifter, der har ført til, at SKAT i 2011 iværksatte det indsatsprojekt, som nærværende sag udspringer af.

Det er imidlertid overraskende, at SKAT mener at kunne tage ophævelsen af fradragsretten for advokat- og revisorudgifter til indtægt for, at det ikke blot skulle være nødvendigt, men tillige at der skulle være hjemmel til at udskille en andel af en virksomheds samlede lønomkostninger og nægte fradrag for denne skønnede andel af lønudgiften.

Der er ikke antydning af grundlag for en antagelse om, at der ikke forud for 1991 var og fortsat skulle være fradrag for virksomhedens interne lønudgifter i forbindelse med de aktiviteter, hvor der i 1991 blev givet ret til at fratække udgifter til revisorer og advokater i forbindelse med stiftelse eller udvidelse af en erhvervsvirksomhed.

Det ville have været barokt - ovenikøbet som led i et vækstfremmeinitiativ - alene at give virksomhederne fradrag for advokat- og revisorudgifter, der blev afholdt i forbindelse med en udvidelse af virksomheden, hvis det ikke blev antaget, at der var fradrag for virksomhedens egne lønomkostninger i forbindelse med samme udvidelse, da de interne omkostninger typisk er langt større end de med et virksomhedskøb forbundne advokat- og revisorudgifter.

Ophævelsen af reglerne om fradrag for advokat- og revisorudgifter og en dermed påstået risiko for "et konkurrenceforvridende element" er således ikke en reel og bæredygtig begrundelse for skattemyndighedernes ønske om at udvide skattebasen gennem en generel og omfattende begrænsning af virksomhedernes fradrag for lønomkostninger.

Skattemyndighederne ser i den forbindelse helt bort fra, at der i 1990'erne og 1980'erne - og tidligere - er blevet gennemført mange virksomhedsoverdragelser, som virksomhederne har investeret betydelige ressourcer i gennemførelsen af i form af bl.a. interne lønomkostninger.

Det er muligt, at der i forbindelse med virksomhedsoverdragelser de seneste 15-20 år har været afholdt stigende udgifter til eksterne rådgivere, men det forekommer uforståeligt, at en forøget udgift til eksterne rådgivere skulle kunne give skattemyndighederne hjemmel til rent administrativt at skærpe praksis og begrænse fradragsretten for de interne lønomkostninger, som virksomhederne hidtil altid har haft fradrag for i forbindelse med virksomhedskøb.

...

Det er i denne sammenhæng også påfaldende, at skattemyndighederne i forbindelse med den gennemgang af 75 overdragelser af pengeinstitutter i årene 1984-1993, som blev foretaget som led i den i juni 1995 udgivne rapport "Redning af pengeinstitutter siden 1984", ikke - heller ikke efterfølgende - fandt anledning til at rejse spørgsmålet om nægtelse af fradragsret for interne lønomkostninger i forbindelse med disse mange overdragelser af pengeinstitutter.

Ligningslovens § 8, stk. 4 (repræsentationsudgifter) og den "nye" § 8 J

Der er ikke noget overraskende i, at der er fuld fradragsret for virksomhedens lønomkostninger, selvom medarbejderne deltager i aktiviteter, hvor der ikke vil være fuld fradragsret for visse eksterne udgifter.

Som et eksempel herpå kan nævnes reglerne om begrænset fradragsret for repræsentation i LL § 8, stk. 4)...

Når en virksomhed afholder aktiviteter omfattet af LL § 8, stk. 4, vil der typisk også deltage medarbejdere fra virksomheden i det pågældende arrangement, men fradragsretten for lønnen til virksomhedens egne ansatte begrænses ikke, selvom medarbejderne deltager i en aktivitet med begrænset fradragsret for en række af de øvrige udgifter, som er forbundet med arrangementet.

Som et andet eksempel kan nævnes den nye bestemmelse, som blev indsat i LL § 8 J ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 samtidig med ophævelsen af den ved ovennævnte lov nr. 887 af 21. december 1991 indførte bestemmelse om fradragsret for advokat- og revisorudgiften...

Det er alene fradragsretten efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for rådgiveromkostninger - altså eksterne udgifter - der blev ophævet med den "nye" § 8 j i ligningsloven. Fradragsretten for interne lønudgifter er således uberørt af den nævnte begrænsning af fradraget for eksterne udgifter.

4. Sagsøgerens henvisninger til praksis

...

Om udvidelse af virksomhed

Sagsøgeren tager UfR 2008.213 H til indtægt for, at der i nærværende sag i skattemæssig henseende skulle foreligge udvidelse af virksomhed.

I dommen UfR 2008.213 H var der tale om en virksomhed, Unomedical A/S, som producerede og solgte medicinske engangsartikler i plast til brug for lægevirksomheder og hospitaler. Det offentlige sygehusvæsen ville gerne begrænse antallet af leverandører, og det var derfor vigtigt for Unomedical A/S at have et tilstrækkeligt stort antal produkter, som virksomheden kunne tilbyde hospitalerne. For eksempelvis at sikre et fortsat salg af urinbeholdningsposer købte Unomedical A/S derfor en virksomhed, som bl.a. fremstillede såkaldte foley-katetre, og en anden virksomhed, som fremstillede fixationer, der er et plaster, som anvendes til at hæfte et kateter på patienten.

Unomedical A/S gjorde på denne baggrund gældende, at udvidelsen af virksomheden med disse nye produkter, der skulle anvendes sammen med urinbeholdningsposerne, primært skete for at sikre og vedligeholde indkomsten fra salg af urinbeholdningsposer, og at de i forbindelse med købet af virksomhederne afholdte advokat- og revisorudgifter derfor var fradragsberettigede driftsomkostninger, men dette fik selskabet ikke medhold i.

Der er således helt afgørende forskelle mellem de faktiske omstændigheder i sagen vedrørende Unomedical A/S, som gennem opkøbet opnåede en markant udvidelse af virksomhedens produktsortiment, og nærværende sag...

...

Endeligt skal det understreges, at skattemyndighederne på intet tidspunkt satte spørgsmålstegn ved fradragsretten for lønnen til de af Unomedical A/S' medarbejdere, som havde været involveret i de i sagen omhandlede virksomhedskøb. Unomedical A/S' fradragsret for løn til de medarbejdere, som deltog i de pågældende virksomhedskøb, var ubestridt.

Sagen er således et af mange eksempler på, at interne lønomkostninger undergives en anden skattemæssig kvalifikation end udgifter til eksterne rådgivere og andre særskilte udgifter, som måtte knytte sig til samme aktiviteter.

Når sagsøgeren i forbindelse med omtalen ... af dommen TfS 2008, 1130 ØL anfører, at SKAT havde oplyst, at der ikke var nægtet fradragsret for lønnen, idet denne i modsætning til rejse- og opholdsudgifterne ikke havde været særskilt opgjort, er dette netop også en bekræftelse på, at den almindelige månedsløn m.v. til virksomhedens medarbejdere skal anses for én samlet udgift, der ikke kan underopdeles i henholdsvis en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del.

Om særskilte vederlag

I stævningen påberåber sagsøgeren sig dommene UfR 2009.1805 H (LM Glasfiber), TfS 2009, 904 ØL (VT Holding/SKAKO) og TfS 2013, 562 ØL (TDC) til støtte for, at der skulle være hjemmel til at udskille en del af lønnen og nægte sagsøgte fradrag for den udskilte lønandel.

Ingen af disse domme giver støtte for, at der er hjemmel til at nægte sagsøgte fradrag for en andel af de samlede lønudgifter - tværtimod.

I alle de tre nævnte domme var der tale om at nægte fradrag for et forud fastlagt vederlag for udførelsen af særlige arbejdsopgaver.

I sagen vedrørende LM Glasfiber var der tale om et vederlag for at bistå med et salg af selskabet, og den særlige bonus, som direktørerne modtog, var et vederlag, der blev ydet med det formål at sikre aktionærerne i LM Glasfiber A/S det bedst mulige salg af deres aktier i selskabet.

Det er forståeligt, at en sådan aktionærudgift ikke kan anses for en driftsomkostning for selskabet, og aktionærerne kan glæde sig over, at selskabet ikke udtrykkeligt blev nægtet fradrag med henvisning til, at der var tale om en aktionærudgift, og at aktionærerne ikke samtidigt blev udbyttebeskattet af det omhandlede bonusbeløb, da det normalt er den måde, hvorpå skattemyndighederne griber korrigerende ind overfor sådanne forsøg på at lade et selskab afholde aktionærens egne udgifter.

Endeligt skal det i relation til denne dom bemærkes, at LM Glasfiber ikke blev nægtet fradrag for den ordinære løn til de pågældende direktører.

I sagen vedrørende VT Holding/SKAKO var der tale om et vederlag til selskabets administrerende direktør for salg af aktierne i nogle datterselskaber. Selskabets indtægter i form af fortjenesten på disse aktier var skattefri indkomst for selskabet. Da den i sagen omhandlede bonus ikke blev ydet for at opnå skattepligtig indkomst, blev selskabet nægtet fradrag for dette særligt fastsatte vederlag.

VT Holding/SKAKO blev derimod ikke nægtet fradrag for nogen del af den almindelige løn til den pågældende direktør.

I sagen vedrørende TDC var der tale om et særskilt aftalt vederlag til en gruppe medarbejdere for deres bistand til gennemførelsen af et muligt salg af selskabet. Der var således - ligesom i sagen vedrørende LM Glasfiber - tale om et forud fastsat vederlag for udførelse af arbejde primært i aktionærernes interesse.

Heller ikke i denne sag blev selskabet nægtet fradrag for nogen del af den almindelige løn til de pågældende medarbejdere.

Om periodisering (aktivering af lønomkostninger)

I de (sjældne) tilfælde, hvor afholdelsen af en lønudgift har betydning for indkomsterhvervelsen i en længere årrække, fordi afholdelsen af denne omkostning udmøntes i et anlægsaktiv, kan der ikke nægtes fradrag for lønudgiften, men fradraget skal periodiseres (udstrækkes) over den periode, hvor aktivet forbruges (afskrives).

Denne periodisering af fradraget sker ved, at lønudgiften aktiveres og afskrives som en del af det pågældende aktivs anskaffelsessum. Hvis aktivet afstås, vil (den resterende del af) lønudgiften fragå ved avanceopgørelsen som en

del af den anskaffelsessum, som kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste.

Landsskatterettens afgørelse TfS 2007, 781 er et eksempel på en situation, hvor meget store årlige lønudgifter på henholdsvis 293 mio. kr., 359 mio. kr. og 426 mio. kr. skulle aktiveres og tillægges den afskrivningsberettigede anskaffelsessum for nogle af den pågældende virksomhed selv fremstillede anlægsaktiver.

Der kan dog også være tale om aktivering af mindre lønudgifter, som i Landsskatterettens afgørelse TfS 2003, 1009, hvor der forelå en særskilt opgørelse over lønudgifter på 31.620 kr. til fremstilling af en kran til brug for selskabet selv, og hvor SKAT fik medhold i, at denne lønudgift skulle aktiveres og afskrives som en del af selskabets samlede driftsmidler.

Endelig har sagsøgeren ... medtaget Landsskatteretten afgørelse TfS 2015, 93 (SKM2014.731.LSR). Som anført af Søren Sønderholm i SR SKAT 2016, side 95, er denne afgørelse ikke i overensstemmelse med dommen UfR 1942.335 H, og afgørelsen kan således ikke anses som udtryk for gældende ret.

5. Sagsøgtes anbringender

...

Sagsøgtes lønudgifter hører, som beskrevet af Jane Ferniss i Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, side 84, og Kjeld Hemmingsen i Driftsomkostninger i teori og praksis, side 209, ligesom en række andre udgiftstyper som eksempelvis husleje, telefon og kontorartikler til de udgiftstyper, der notorisk er fradragsberettigede driftsomkostninger.

Sådanne udgifter kan og skal ikke opdeles i henholdsvis en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget andel.

Den almindelige månedsløn, som en virksomhed betaler sine ansatte, er således én samlet udgift, der er en fradragsberettiget driftsomkostning, og som ikke skal underopdeles på grundlag af f.eks. en registrering og vurdering af de forskellige arbejdsopgaver, hver medarbejder måtte udføre i løbet af dagen.

I langt de fleste virksomheder udføres der hver eneste dag en række arbejdsopgaver, som ikke direkte knytter sig den daglige drift, men retter sig mod den fremtidige drift og opfyldelse af den målsætning om vækst, som stort set alle virksomheder har.

Når en bank har en it-innovationsafdeling med 65 medarbejdere, som eksempelvis beskrevet på Berlingske.dk den 6. april 2015 og Børsen Finans den 23. februar 2016, er dette meget illustrerende for, at medarbejdere som led i den almindelige drift af en virksomhed udfører en række arbejdsopgaver, som ligger inden for virksomhedens eksisterende rammer, uden at arbejdet umiddelbart synes at have nogen form for tilknytning til den daglige drift.

I den forbindelse skal det også bemærkes, at for hvert brugbart produkt, som arbejdet i en sådan innovationsafdeling måtte resultere i, har der formentlig været

en stribe kuldsejlede projekter, men det er jo dagligdagen i de fleste virksomheder, at der træffes beslutning om at opgive projekter / forkaste ideer samtidig med, at der træffes beslutning om at vælge andre løsninger.

...

Som nærmere beskrevet ... vil det, hvis sagsøgeren får medhold, påføre virksomhederne en umulig opgave med opdeling af ikke "kun" udgifter til løn, men også en række andre udgifter til telefon, elektricitet, husleje, kontorartikler osv. Det har aldrig været lovgivers intention med statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at kræve virksomhedernes lønudgifter m.v. opdelt på den måde.

Det er med god grund, at en virksomheds lønudgifter ikke kan og ikke skal forsøges opdelt i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget andel, men er én samlet udgift, der skattemæssigt er en fradragsberettiget driftsomkostning.

...

I modsætning til det, der er situationen i de domme, som sagsøgeren påberåber sig, er der i nærværende sag således ikke tale om at nægte sagsøgte fradrag for et særskilt vederlag for udførelsen af bestemte opgaver, men en skønnet andel af den almindelige månedsløn, som medarbejderne oppebærer for at udføre en række forskellige opgaver, herunder de i denne sag omhandlede opgaver.

...

Der er flere banker, som de senere år har indskrænket antallet af filialer meget betydeligt, men ifølge offentliggjort praksis har disse indskrænkninger i antallet af forretningssteder dog aldrig givet SKAT anledning til at nægte de pågældende banker fradragsret for lønudgifter forbundet med disse indskrænkninger.

...

Til støtte for frifindelsespåstanden gøres det endvidere gældende, at de foreliggende skatteansættelser med nægtelse af fradrag for en skønnet andel af sagsøgte samlede lønudgifter er udtryk for en markant praksisændring, der ikke kan gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Der skal således gives sagsøgte medhold, allerede fordi en opdeling af lønudgifter, som krævet af sagsøgte, kun kan gennemføres fremadrettet efter at være varslet af SKAT, jfr. UfR 1983.8 H.

...

6. Afsluttende retssikkerhedsmæssige betragtninger

Som beskrevet i brev af 15. december 2015 fra Dansk Industri m.fl. til SKAT, er SKATs krav om opdeling af virksomhedernes lønudgifter i en fradragsberettiget del og en ikke-fradragsberettiget del forbundet med en række retssikkerhedsmæssige betænkeligheder.

En sådan opdeling af lønomkostninger vil være arbitrær, og som beskrevet ovenfor ..., vil det i flere tilfælde være udelukket at foretage opdelingen på grundlag af den af sagsøgeren forudsatte konkrete vurdering, da den enkelte medarbejders arbejdsopgaver i en række tilfælde... er filtret sådan ind i hinanden, at der ikke på et sagligt - og forudsigeligt - grundlag kan ske en opdeling. Opdelingen er en umulighed.

Det skal i den forbindelse også erindres, at det i givet fald ikke "kun" er lønomkostningerne, der skal opdeles.

Det må være klart, at den del af huslejen, som dækker den periode, hvor medarbejderen udfører arbejde, der ikke berettiger til driftsomkostningsfradrag, heller ikke kan være fradragsberettiget, medmindre medarbejderen udfører arbejdet "ude i byen", for så er der måske alligevel fradrag for den fulde husleje?

Udgiften til den strøm, som medarbejderen bruger til lys og computer m.v. i forbindelse med udførelsen af de arbejdsopgaver, som ikke berettiger til driftsomkostningsfradrag, kan der heller ikke være fradrag for, og virksomheden bliver formentlig tvunget til gennem opsætning af målere at sikre dokumentation for fordelingen, da SKAT i modsat må forventes - under henvisning til ... UfR 2014.1193 H - at gøre gældende, at virksomheden mister fradragsretten for den samlede udgift, hvis virksomheden ikke gennem målinger er i stand til at dokumentere størrelsen af den fradragsberettigede del.

På samme måde skal der foretages individuelle opgørelser over forbrug af telefon og kontorartikler m.v., da der ikke... er hjemmel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, til at opstille generelle formodningsregler eller fordelingsnøgler, og da forbruget af eksempelvis telefon og kontorartikler på henholdsvis fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede formål formentlig kun undtagelsesvis vil følge medarbejderens tidsforbrug på de forskellige aktiviteter.

Udover de direkte omkostninger vil der også være en række mere indirekte omkostninger, som skal fordeles. Lønnen til den it-medarbejder, der servicerer de medarbejdere, som udfører arbejde, som ikke berettiger til driftsomkostningsfradrag, skal eksempelvis også opdeles i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del, hvis sagsøgeren får medhold.

Det må være klart, at lovgiver aldrig har haft et ønske om, at virksomhederne skulle kunne pålægges den umulige opgave, som en sådan opdeling af lønomkostninger og andre typiske driftsomkostninger vil være, eller at virksomhedernes skulle påføres den retsusikkerhed, som er en følge af den totale mangel på forudsigelighed, som er konsekvensen, hvis sagsøgeren får medhold i denne sag.

Landsskatteretten er nået til det rigtige resultat i nærværende sag, som i øvrigt også er et godt eksempel på, hvorfor det er med god grund, at Advokatrådet i Redegørelse om retssikkerhed på skatteområdet har foreslået skatteforvaltningslovens § 49 om Skatteministeriets ret til at indbringe tabte sager for domstolene ophævet.

Det er kun lovgiver, som kan gennemføre en så markant ændring af retsstillingen, som sagsøgerens krav om opdeling af virksomhedernes almindelige lønudgifter i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del i er udtryk for.”

Lån & Spar har supplerende anført, at der i hidtidig praksis om fradrag for udviklingsomkostninger – 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 Grammofon), U1985.585H (Dansk Supermarked A/S), U2008.213H (Unomedical A/S), U2011.3415H (Novo Nordisk/Novozymes A/S) og U2012.2150H (IBM Danmark ApS).

Landsrettens begrundelse og resultat

Baggrunden for Lån & Spars overtagelse af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter og de 5 bud mv. på overtagelse af bankaktiviteter i 2009 og 2010 var den finanskrisen, der opstod omkring 2008, og som førte til, at et større antal banker blev opkøbt af andre banker enten direkte eller via det til formålet af staten og pengeinstitutsektoren oprettede selskab Finansiell Stabilitet A/S.

Udover overtagelsen af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter vedrørte de 5 bud mv. et tilbud på køb af Basisbank A/S, et tilbud om sammen med en anden bank at købe visse aktiviteter i Fionia Bank A/S, et foreløbigt bud på overtagelse af en låneportefølje fra Citibank International plc, et tilbud om køb af aktiver i Eik Retail Bank og overvejelser om køb af visse aktiviteter i Skælskør Bank A/S.

Lån & Spar har efter skattemyndighedernes anmodning skønnet, at 1.210.016 kr. af bankens lønudgifter i 2009, der i alt var på godt 180 mio. kr., og 820.308 kr. af bankens lønudgifter i 2010, der i alt var på godt 190 mio. kr., vedrørte bankens overtagelse af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter og de øvrige 5 bud mv. på overtagelse af bankaktiviteter, banken afgav i perioden. Den opgjorte lønandel vedrører efter det oplyste udgifterne til ordinær løn til de 37 medarbejdere, som var beskæftiget med behandlingen af forskellige spørgsmål i forbindelse med budprocesserne, og som alle var fastansat uden overtidsbetaling. 14 ud af de 37 medarbejdere fik efter budprocesserne i 2009 udbetalt en bonus for deres indsats ”i forbindelse med due diligence processerne i 2009”. Parterne er enige om, at den udbetalte bonus ikke skal vurderes anderledes end medarbejdernes sædvanlige løn.

Parterne er ligeledes enige om, at bankens opgørelse af den andel af lønudgifterne i 2009 og 2010, som vedrører overtagelse af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter og de øvrige 5 bud mv. på overtagelse af bankaktiviteter, kan lægges til grund, og Skatteministeriet har heller ikke bestridt de oplysninger, banken har givet om de konkrete arbejdsopgaver.

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan der i indkomsten fradrages driftsomkostninger, som er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst.

Af betænkning nr. 1221 af 14. november 1990 om driftsomkostninger (Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf) fremgår blandt andet, at bestemmelsen er blevet fortolket på den måde, at kun udgifter, der har forbindelse med den løbende indtjening (driften), kan fradrages, mens udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af en ny virksomhed eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har karakter af anlægs- og etableringsudgifter og ikke kan fradrages.

Videre fremgår det af forarbejderne til de tidligere gældende bestemmelser i ligningslovens § 8 I og § 8 J blandt andet, at udgifter, ”der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag enten i form af start af en ny virksomhed eller ved udvidelse af en igangværende virksomhed” anses for anlægs- eller etableringsudgifter, som derfor ”normalt ikke [kan] fradrages eller afskrives som driftsomkostning efter statsskattelovens § 6 a.” Det er ligeledes i forarbejderne til lov nr. 525 af 12. juni 2009, hvorved ligningslovens § 8 I blev ophævet og § 8 J blev ændret, anført, at ”Der er tale om regler, der fraviger det almindelige skattemæssige princip om, at der ikke er fradrag for udgifter til etablering af erhvervsvirksomhed”.

I retspraksis er etablering af et yderligere driftscenter antaget ikke at have en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, at udgifter til opførelse heraf var fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. Højesterets dom af 30. marts 2012 som refereret i U2012.2150 (IBM). En på forhånd fastsat særlig bonus, som vedrørte salg af virksomheden og fastholdelse af to direktører, er heller ikke efter retspraksis anset for fradragsberettiget, jf. Højesterets dom af 8. april 2009 som refereret i U2009.1805 (LM

Glasfiber A/S). Landskatteretten har endvidere i kendelsen offentliggjort i SKM.2014.731 LSR antaget, at lønudgifter, der var opgjort af skatteyderen som afholdt i forbindelse med en voldgiftssag om en virksomhedsoverdragelse, der indebar en udvidelse af skatteyderens virksomhed, ikke var en driftsomkostning, der kunne anses for omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

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

Ved vurderingen af, om Lån & Spars overtagelse af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter og de øvrige 5 bud mv. på overtagelse af bankaktiviteter, Lån & Spar afgav, havde en sådan forbindelse med bankens eksisterende bankdrift, at dette kan begrunde fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for de lønudgifter, der var forbundet med overtagelsen og tilbudsgivningen mv., må der lægges vægt på de konkrete omstændigheder ved overtagelsen og overtagelsesforsøgene mv. og formålet hermed.

Den betingede overdragelsesaftale vedrørende Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter betegner i aftalens punkt 3 transaktionen som en virksomhedsoverdragelse. Overdragelsen omfattede efter det oplyste et antal medarbejdere, og beskrives i Lån & Spars årsberetning for 2009 som ”et nyt ben som supplement til kerneforretningen”, som gjorde det muligt ”både [at] tiltrække en ny type kunder og øge forretningsomfanget med eksisterende kunder”. Efter indholdet af aftalen og omfanget og karakteren af det overdragne finder landsretten, at formålet med og virkningen af overtagelsen af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer.

Vedrørende de øvrige 4 tilbud på Basisbank A/S, og på aktiviteter i Fionia Bank A/S, Citibank International plc samt Eik Retail Bank fremgår det af tilbuddet på køb af Basisbank A/S, at der ville være tale om erhvervelse af hele Basisbank A/S i form af et køb af 100 % af aktiekapitalen, dog sådan at Lån & Spar gerne ville have mulighed for at udskille visse

investeringsaktiver fra transaktionen. Med hensyn til budet på overtagelse af aktiviteter i Fionia Bank A/S er det ikke nærmere oplyst, hvilke aktiver, der agtedes overtaget, og hvilke aktiver Lån & Spar henholdsvis den anden bank i køberkonsortiet ville overtage. Efter udkastet til bindende bud, herunder blandt andet den anførte forudsætning om at kunne fortsætte "driften som hidtil" og opdelingen i grønne, gule og røde engagementer, fremstår det påtænkte køb dog som en transaktion, som omfattede de væsentligste "sunde" dele af Fionia Bank A/S. Herudover fremgår det, at købet sammen med købet af Gudme Raaschou Bank ville styrke Lån & Spars målsætning om vækst inden for erhvervskundeområdet, hvor Lån & Spar ikke (dengang) var aktiv. Vedrørende det foreløbige bud på overtagelse af en låneportefølje fra Citibank International plc, fremgår det, at 11 medarbejdere forventedes overtaget sammen med den pågældende låneportefølje, som ved kurs 100 havde en værdi på 1,45 mio. kr. pr. 31. december 2009. Tilbuddet på aktiver i Eik Retail Bank vedrørte en lang række aktiviteter og 40 medarbejdere. Det fremgår endvidere, at en aftale på grundlag af tilbuddet ville have medført, at Lån & Spars andel af det danske bankmarked for privatkunder ville stige fra 1,5 % til 2 %.

Landsretten finder efter en samlet vurdering af indholdet af de afgivne bud, baggrunden for og formålet med budgivningen, samt det oplyste om den udvidelse af merarbejderstaben i Lån & Spar, som en accept af tilbuddene ville have medført, at det må lægges til grund, at formålet med de 4 bud var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer.

Med hensyn til overvejelserne om at afgive tilbud på overtagelse af aktiviteter fra Skælskør Bank A/S er der ikke oplysninger om karakteren og omfanget af de aktiviteter, som Lån & Spar påtænkte at afgive tilbud på.

Den lønandel, som vedrører Skælskør Bank A/S, er ikke særskilt opgjort, og det er ikke gjort gældende, at den lønandel, der vedrører overvejelserne om denne overtagelse, skal bedømmes anderledes end overtagelsen af Gudme Raaschous og de 4 overtagelsesforsøg. Henset hertil og til parternes enighed om opgørelsen af den andel af lønningerne, som vedrører overtagelse, overtagelsesforsøg og overvejelser herom, finder landsretten ikke grundlag for at bedømme overvejelserne om overtagelse af aktiviteter i Skælskør Bank A/S anderledes end den

gennemførte overtagelse, og de 4 forgæves tilbud, hvorom der foreligger nærmere oplysninger.

Det forhold, at udvidelsen og den mulige udvidelse angik bankvirksomhed, som i et vist omfang svarede til bankens bestående virksomhed, fører ikke til en anden vurdering. Det samme gælder den omstændighed, at visse af de arbejdsopgaver, medarbejderne, der var beskæftiget med forskellige spørgsmål i forbindelse med budprocesserne, udførte, var arbejdsopgaver vedrørende gennemgang af udlånsengagementer og kreditvurdering, som svarede til de pågældendes vanlige arbejdsopgaver i banken.

Den andel på 1.210.016 kr. af de samlede lønudgifter i 2009 og 820.308 kr. af de samlede lønudgifter i 2010, som Lån og Spar har skønnet vedrørte overtagelsen af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter og de øvrige 5 bud mv. på overtagelse af bankaktiviteter, banken afgav i perioden, 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 Lån & Spar fradrag som sket.

Lån & Spar har gjort gældende, at en forståelse af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, der giver Skatteministeriet medhold, må anses for en nyfortolkning og en ændring af en mangeårig og fast praksis, der ikke kan gennemføres med tilbagevirkende kraft. Lån & Spar 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 udviklingsomkostninger – uanset sagernes konkrete udfald – ikke er sat spørgsmålstejn ved de involverede virksomheders ret til fuldt fradrag af almindelige lønudgifter som en driftsudgift, jf. navnlig dommene offentliggjort i U1942.335H (Skandinavisk Grammofon), 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 2009 og 2010, hvor Lån & Spar afholdt de lønudgifter, som skattemyndighederne har nægtet fradrag for, må anses for præget af en retsopfattelse, som svarer til, hvad Lån & Spar har anført. Lån & Spar findes derfor at have haft en berettiget forventning om, at den del af bankens lønudgifter, som vedrørte overtagelsen af Gudme Raaschous kapitalforvaltningsaktiviteter og de øvrige 5 bud mv. på overtagelse af bankaktiviteter i perioden, ikke skulle opgøres særskilt og ikke ville blive nægtet fradrag.

Landsretten finder, at en så væsentlig ændring af bankens 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 tilkendegivelse ikke forelå for skatteårene 2009 og 2010, som denne sag vedrører, tages bankens frifindelsespåstand til følge.

Landsretten har ved denne afgørelse givet Skatteministeriet medhold i, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hjemler SKAT adgang til at nægte Lån & Spar det omtvistede fradrag. Lån & Spar har imidlertid fået medhold i frifindelsespåstanden, og Skatteministeriet skal derfor i sagsomkostninger til Lån & Spar betale 250.000 kr. til dækning af bankens udgifter til advokat, delvist inkl. moms (oplyst momsprocent på 2). Der er ved fastsættelsen af sagsomkostningerne lagt vægt på sagens principielle karakter.

Finansrådet bærer selv omkostningerne ved biinterventionen.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Lån & Spar Bank A/S frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal Skatteministeriet betale 250.000 kr. til Lån & Spar Bank A/S.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

Finansrådet bærer selv omkostningerne ved biinterventionen.