Offentliggjort d. 2. december 2017

Lovforslag om udvidet fradragsret for lønudgifter m.v ©

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

Højesteret afsagde den 30. juni 2017 en dom, der ville kunne få væsentlige negative konsekvenser for stort set alle virksomheder i Danmark, der havde vækst og udvidede sine aktiviteter.

Dommen medførte den ændrede forståelse af en mere end 100 år gammel lovregel, at virksomheder ikke længere havde fradragsret for lønudgifter til virksomhedens egne medarbejdere, i det omfang disse havde bistået med etablering og opkøb af nye forretningsområder eller virksomheder – eller for den sags skyld blot en udvidelse af den bestående virksomhed.

En sådan retsstilling ville være uholdbar. Skatteministeren tilkendegav derfor forud for domsafsigelsen, at hvis sagen fik et negativt udfald for erhvervslivet, ville der blive fremsat et lovforslag med henblik på at afbøde disse negative konsekvenser. Lovforslag er nu fremsat i november måned.

Én af de mest omtalte skattesager indenfor det seneste år er en sag mod A/S Arbejdernes Landsbank, hvor Østre Landsret traf afgørelse i 2016 og Højesteret traf afgørelse i 2017.

Sagen drejede sig om, hvorvidt Arbejdernes Landsbank kunne få fradragsret for lønudgifter til egne medarbejdere, der havde bistået med opkøb af nogle bankfilialer fra en anden, konkursramt bank. Der var altså tale om en udvidelse indenfor samme branche, nemlig bankvirksomhed.

Offentliggjort d. 2. december 2017

Højesterets dom - der er gældende ret, indtil en kommende lov måtte ændre denne retsstilling - indebærer, at der ikke er fradragsret for ordinære lønudgifter vedrørende virksomhedens egne medarbejdere i det omfang medarbejderne har været beskæftiget med en udvidelse af virksomhedens aktiviteter.

Sagens udfald var ikke givet på forhånd. Den bestemmelse, der var uenighed om, var en grundlæggende bestemmelse i skattelovgivningen fra 1903, som har stået uændret i mere end 100 år, og som er kendt af enhver, der beskæftiger sig med skatteret. Da bestemmelsen blev udformet, havde man selvsagt ingen forestilling om det moderne industrisamfund. Og formentlig har ingen siden 1903 været i tvivl om, at den pågældende bestemmelse ikke førte frem til, at der skulle nægtes fradragsret for virksomhedens egne lønudgifter, selv om den lønansatte havde været beskæftiget med en udvidelse af virksomheden, eller - som i nærværende sag - at lønudgifter til ansatte i en bank ikke skulle være fradragsberettiget for banken, fordi de pågældende medarbejdere havde været beskæftiget med opkøb af nogle bankfilialer.

Da sagen i første fase blev afgjort af Landsskatteretten, fik banken da også medhold. Med henvisning til, at der var tale om almindelig løn, som banken på normal vis havde afholdt til sine medarbejdere og altså ikke ekstrabetaling, bonus eller andet, samt at der var tale om almindelige lønudgifter afholdt indenfor bankens ordinære drift, forelå der efter Landsskatterettens opfattelse skattemæssigt fradragsberettigede driftsudgifter.

Også Østre Landsret gav banken medhold i, at der var fradragsret for de omtvistede lønudgifter, men med ganske andre og vidtrækkende præmisser.

Landsretten fastslog nemlig som det første, at Skats fortolkning af reglerne var korrekt. Men da retsopfattelsen i mere end 100 år havde været, at der var fradragsret for virksomhedens egne lønudgifter, selv om medarbejderne havde været beskæftiget med en udvidelse af virksomheden, krævede en ændring af denne praksis en tilkendegivelse fra Skat. Østre Landsret mente altså ikke, at Skat pludseligt og uden varsel kunne ændre praksis.

Dette sidste synspunkt blev dog afvist af Højesteret med henvisning til, at der på intet tidspunkt havde været truffet egentlige afgørelser om dette spørgsmål. Højesteret gav herefter Skat medhold i, at der ikke var fradragsret for disse lønudgifter.

Dommens konsekvenser

Konsekvenserne af dommen ville være, at virksomheder, der var i vækst, blev udsat for en forøget beskatning som følge af mistet fradrag for en del af virksomhedernes lønudgifter. For selskaber ville udgifterne til bestyrelsen også være i fare, da en væsentlig del af bestyrelsens arbejde jo netop er at udvikle virksomheden.

Hertil kom, at der efter Højesterets dom blev rejst spørgsmål om, hvad der gjaldt for udgifter, der knyttede sig til de medarbejdere, der havde været beskæftiget med virksomhedens vækst. Eksempelvis kunne man forestille sig, at Skat nægtede fradragsret for en andel af husleje, lys, vand og varme svarende til det kontorareal, som de pågældende medarbejdere anvendte, at EDB-afdelingens servicering af disse medarbejdere var udgifter, der ikke kunne fratrækkes etc. etc.

Dommen har således ikke alene medført en reduktion af fradragsret for lønudgifter, men også lagt op til en reduktion af fradraget for en forholdsmæssig andel af samtlige øvrige udgifter i virksomheden. Og med den yderligere konsekvens, at virksomheden med en betydelig administrativ belastning skulle udarbejde et fuldfordelingsregnskab, hvilket i sig selv er uhyre kostbart.

Behov for ændret lovgivning

Skatteministeren oplyste allerede i foråret 2017, at for så vidt Højesteret nåede frem til at der ikke var fradragsret, ville problemstillingen blive redresseret gennem nye lovgivningsinitiativer.

Det viste sig siden at blive aktuelt med Højesterets dom. Kort tid herefter, nemlig i slutningen af august 2017, sendte Skatteministeriet et udkast til et nyt lovforslag i høring.

Offentliggjort d. 2. december 2017

På denne baggrund og på baggrund af de fremkomne høringssvar har Skatteministeriet nu fremsat et revideret forslag til regler, der skal bløde op for den retsstilling, der i sommers blev institueret med højesterets dom.

Lovforslaget

På samme måde som efter lovudkastet fra august 2017 vil der efter de foreslåede regler være skattemæssigt fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter, uanset om medarbejderen har opgaver udelukkende knyttet til virksomhedens løbende drift, opgaver af vekslende karakter eller opgaver, der overvejende eller udelukkende er relateret til, hvad der i skatteretten betegnes som ”virksomhedens indkomstgrundlag”, herunder udvidelse af virksomhedens aktivitet.

Erhvervsmæssige udgifter omfatter i denne sammenhæng udgifter, der er afholdt med det formål at understøtte driften af virksomheden på kort og lang sigt. Når dette fremhæves i loven, skal det ses i lyset af, at det ikke er hensigten at udstrække fradragsretten til lønudgifter af enhver tænkelig karakter. Der vil således fortsat ikke være fradragsret for lønudgifter til udførelse af opgaver, der ikke vedrører virksomheden, men derimod f.eks. virksomhedsejerens private anliggender.

Det er efter lovforslaget uden betydning for den skattemæssige fradragsret, hvordan etableringen eller virksomhedsudvidelsen struktureres. Der vil således være fradragsret for lønudgifterne, uanset om etableringen m.v. gennemføres ved erhvervelse af egentlig aktivitet, dvs. erhvervelse af en anden virksomheds aktiver og passiver, som herefter integreres i den erhvervende virksomhed, eller om udvidelsen sker ved køb af aktier i den anden virksomhed, som herefter bliver et datterselskab til den købende virksomhed.

Ligeledes er det uden betydning for spørgsmålet om fradragsret, om der er tale om etablering eller udvidelse af virksomhed i Danmark eller i udlandet.

Fradrag for faste omkostninger knyttet til lønudgifter

Som nævnt ovenfor i afsnittet om dommens konsekvenser gav højesteretsdommen anledning til tvivl om, hvorvidt nægtelse af fradragsret ikke alene omfattede lønudgifter, men tillige en relativ andel af samtlige faste omkostninger.

Dette problem vil være ryddet af vejen, hvis lovforslaget vedtages i den nuværende form. Det fastslås således i lovforslaget, at der vil være fradragsret for andre erhvervsmæssige udgifter vedrørende de pågældende medarbejdere, herunder vedrørende faste omkostninger som f.eks. husleje, el, telefon, kaffe til de pågældende medarbejdere etc. Ligeledes vil der efter lovforslaget være fradragsret for rejseudgifter til forhandlingsmøder eller lignende, der er afholdt med henblik på udvidelse eller indskrænkning af virksomheden, samt rejseudgifter til markedsundersøgelser af nye potentielle markeder. Sidstnævnte er endog en udvidelse af de skattemæssige fradrag i forhold til tiden før Højesterets dom af 1. juni 2016.

Bestyrelseshonorarer

Til forskel fra Skatteministeriets lovudkast fra august 2017 omfatter fradragsretten efter det nu foreliggende lovforslag også selskabers honorarer til bestyrelsesmedlemmer og erhvervsmæssige udgifter forbundet med varetagelsen af bestyrelsesarbejde.

Honorarer til bestyrelsen var ikke omfattet af det første udkast, der blev udsendt til høring. Da lovforslaget omfattede lønudgifter, og da udgifter til bestyrelsen ikke er løn men honorarer, var udgifter til bestyrelsen følgelig ikke omfattet. Det er der nu rettet op på.

Tilføjelsen er væsentlig, da en bestyrelses arbejde i vidt omfang omfatter opgaver, der ligger ud over virksomhedens ”daglige drift”.

Lønudgifter på sambeskatningsniveau

Til forskel fra Skatteministeriets oprindelige forslag fra august 2017 er der med det nu foreliggende lovforslag også etableret fradragsret i de tilfælde, hvor ét selskab i en sambeskattet koncern betaler et andet koncernselskab for at varetage opgaver, og herunder afholde lønudgifter, vedrørende etablering eller udvidelse af det første selskabs aktiviteter.

Udgangspunktet var ellers her, at det betalende selskab ikke havde fradragsret for betalingen til koncernselskabet, da denne betaling ikke var udtryk for afholdelse af udgifter vedrørende selskabets *egne* medarbejdere.

Dette udgangspunkt er imidlertid som nævnt blevet fraveget i det nu foreliggende lovforslag, da man har ment, at det ikke bør have betydning for fradragsretten, hvordan koncernen konkret er struktureret. Uanset hvilket selskab i koncernen, der har afholdt de pågældende lønudgifter m.v., vil det selskab, der har haft nytte af de afholdte lønudgifter m.v., følgelig have fradragsret for selskabets betaling for modtagne ydelser fra det andet koncernselskab.

Men det er, som allerede nævnt, en betingelse for at opnå skattemæssig fradragsret, at selskaberne indgår i enten national eller international sambeskatning, og at betalingen svarer til armslængdevilkår.

Lønudgifter til erhvervelse af skattefrie indtægter

I 2012 fastslog Højesteret, at såfremt virksomheden havde skattefrie indtægter, hvilket bl.a. kan forekomme, hvis der er tale om et selskab, der investerer i aktier, er der ikke fradragsret for udgifter knyttet hertil.

Dommen fra 2012 omfattede kun *eksterne* udgifter. Men med Højesterets dom fra 1. juni 2016 vedrørende Arbejdernes Landsbank, blev resultatet i 2012-dommen udvidet således, at selskaber, der havde skattefrie indtægter, nu ikke længere kunne opnå fradragsret for egne lønudgifter knyttet til disse skattefrie indtægter.

Skat har nu rejst de første sager og draget den fulde konsekvens og nægtet fradragsret ikke blot for selskabets egne lønudgifter vedrørende de skattefrie indtægter, men også nægtet fradragsret for en skønnet andel af samtlige øvrige omkostninger, dvs. husleje, udgifter til stabsfunktioner, eksempelvis EDB-afdelingen etc. med klækkelige forhøjelser af den skattepligtige indkomst til følge.

Hvis lovforslaget vedtages i den nuværende form, vil disse skattesager falde bort.

Ikrafttræden

Også vedrørende ikrafttrædelsestidspunktet afviger det nu foreliggende lovforslag fra Skatteministeriets oprindelige udkast.

Efter det aktuelle lovforslag er det således tanken, at de foreslåede regler skal have virkning fra og med indkomståret 2008. Dette ikrafttrædelsestidspunkt, der ligger meget langt tilbage i tid, skal ses i lyset af, at de af Skat første rejste sager, herunder sagen mod Arbejdernes Landsbank, vedrører 2008.

——— o ———