Offentliggjort d. 12. september 2017

Lovudkast om udvidelse af fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v. – fradragsret for lønudgifter til egne medarbejdere vedrørende arbejdsopgaver knyttet til indkomstgrundlaget©

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

Skatteministeriet har den 31/8 2017 offentliggjort et udkast til lovforslag om udvidelse af fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v. De foreslåede regler skal imødegå konsekvenserne af Højesterets domme af 30/6 2017, ref. i SKM2017.512.HR (Lån & Spar Bank A/S) og SKM2017.513.HR (A/S Arbejdernes Landsbank), hvor Højesteret afviste fradragsret for lønudgifter til to pengeinstitutters respektive medarbejdere, i det omfang medarbejderne havde bistået med udvidelse af pengeinstitutternes virksomhed.

Højesteret har i løbet af de senere år afsagt flere domme, der hver især, men også og måske navnlig i synergi, har virket til at indskrænke driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6.

I denne sammenhæng skal særligt peges på Højesterets dom ref. i SKM2012.13.HR (Symbion Capital I A/S) samt Højesterets domme ref. i SKM2017.512.HR (Lån & Spar Bank A/S) og SKM2017.513.HR (A/S Arbejdernes Landsbank).

Højesteret fastslog i 2012 i SKM2012.13.HR (Symbion Capital I A/S), at skattemæssig fradragsret for driftsudgifter efter statsskattelovens § 6 forudsætter, at disse driftsudgifter knytter sig til skattepligtige indtægter – og ikke til skattefrie indtægter. Højesteret anførte således indledningsvist i præmisserne for dommen, at: *"Ved "indkomsten" i statsskattelovens § 6, litra a, må efter ordlyden forstås den skattepligtige indkomst, således at udgifter kan fradrages i den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst."*

Offentliggjort d. 12. september 2017

Sagen drejede sig om udgifter til et *eksternt* managementselskab, der servicerede aktiviteter, der affødte såvel skattefrie som skattepligtige indtægter - og altså ikke selskabets egne lønudgifter.

Efterfølgende fastslog Højesteret i dommen SKM2017.513.HR (A/S Arbejdernes Landsbank), at banken ikke kunne opnå fradragsret for ordinære lønudgifter til egne ansatte, i det omfang disse medarbejdere havde været beskæftiget med opkøb af nogle bankfilialer, da udgifterne som vedrørende en udvidelse af bankens aktivitet måtte anses som etablerings- eller anlægsudgifter og dermed ikke forbundet med skattemæssig fradragsret, jf. statsskattelovens § 6, stk. 2. Et tilsvarende resultat nåede Højesteret frem til i dommen ref. i SKM2017.512.HR (Lån & Spar Bank A/S).

Kombinationen af disse afgørelser har medført, at Skat med rette er nået frem til, at oppebærer en virksomhed skattefrie indtægter, er der ikke fradragsret for driftsomkostninger til erhvervelse af disse indtægter, jf. SKM2012.13.HR. Og ifølge SKM2017.512.HR og SKM2017.513.HR må dette gælde ikke alene udgifter til eksterne rådgivere mv., men også udgifter til egne lønansatte.

Som en yderligere overbygning er dette princip nu i flere afgørelser ført ud i livet for selskaber, der har erhvervet skattefrie indtægter. Og da ikke kun for så vidt angår selskabernes lønudgifter til egne ansatte. Fradrag er tillige nægtet også for en del af samtlige øvrige omkostninger knyttet til de lønninger, der ikke kan fradrages, dvs. en andel af de faste omkostninger, herunder eksempelvis husleje, telefon, administrationsomkostninger samt variable omkostninger, der knytter sig til de ansattes aktiviteter, for hvilke, der ikke er fradragsret, herunder helt med til kontorartikler, personalekaffe, mv.

Forud for Højesterets domme af 30/6 2017, ref. i SKM2017.512.HR og SKM2017.513.HR, tilkendegav skatteministeren i en pressemeddelelse af 11/4 2017, at han, afhængigt af udfaldet af Højesterets domme, i efteråret 2017 ville fremlægge et forslag til ny lovgivning med en særregel, der skulle sikre, at virksomheder ”kan fradrage deres sædvanlige lønudgifter i skatteregnskabet.”

Skatteministeriet har nu den 31/8 2017 sendt et lovudkast i høring med et forslag til en sådan særregel, der i lovudkastet foreslås at have virkning fra indkomståret 2012 og i

visse tilfælde for tidligere indkomstår. Høringsfristen for lovudkastet er på høringsportalen angivet at udløbe den 28/9 2017.

Nærmere om særreglen

Efter den foreslåede særregel, der foreslås optaget som ligningslovens § 8 N, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages *"erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet."*

Bestemmelsen indeholder således 2 led: Dels generel fradragsret for virksomhedens egne erhvervsmæssige lønudgifter og dels fradragsret for øvrige erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet, (accessoriske interne udgifter) dvs. faste og variable omkostninger.

Formålet med særreglen er ifølge lovudkastet at sikre en enkel og administrerbar skattemæssig løsning for virksomhederne, når fradragsretten for lønudgifterne samt dertil knyttede øvrige interne udgifter skal opgøres. Denne særlige målsætning vil måske særligt i marginale tilfælde kunne indgå som et ikke uvæsentligt fortolkningsbidrag ved fastlæggelse af anvendelsesområdet for særreglen.

1. Den udvidede fradragsret

1.1. Lønudgifter, der knytter sig til indkomstkilden.

Med særreglen foreslås fradragsretten efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a udvidet til at omfatte erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet, uanset om den pågældende medarbejder har varetaget opgaver i forbindelse med virksomhedens løbende drift eller opgaver, der må anses at vedrøre virksomhedens indkomstgrundlag.

Videre fremgår af lovudkastet, at hensigten er generelt at udvide fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v., der ikke anses for løbende driftsomkostninger, men anlægsudgifter, herunder etablering, udvidelse af en eksisterende virksomhed eller indskrænkning af virksomheden. Som eksempler peges på virksomhedsopkøb, virksom-

hedssalg, omstrukturering, frasalg af dele af virksomheden, "Investor Relations" aktiviteter og børsnotering.

1.1.1. Udvidelse af virksomhed

Det vil efter lovudkastet ikke være afgørende for fradragsretten, hvordan en udvidelse af virksomheden struktureres. Der vil således være fradragsret for lønudgifterne, såvel hvor udvidelsen f.eks. gennemføres ved erhvervelse af egentlig aktivitet, dvs. erhvervelse af en anden virksomheds aktiver og passiver, som herefter integreres i den erhvervende virksomhed, som hvor udvidelsen sker ved erhvervelse af aktier i en anden virksomhed, som herefter bliver et datterselskab til den erhvervende virksomhed.

Det gør heller ikke nogen forskel for fradragsretten, om der er tale om etablering eller udvidelse af virksomhed i Danmark eller i udlandet.

Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre praksis for aktivering af lønudgifter m.v., ligesom det ikke er hensigten, at der i noget tilfælde skal være muligt at opnå dobbeltfradrag. I tilfælde, hvor lønudgifterne skal aktiveres, vil der således fortsat ikke være fradragsret for selve lønudgifterne, uanset om det erhvervede aktiv er afskrivningsberettiget eller ej.

Det gælder f.eks., hvis virksomheden anvender egne medarbejderes arbejdskraft til opførelse af en ny lagerhal. I dette tilfælde kan lønudgifterne ikke fratrækkes direkte, men tillægges anskaffelsessummen for det pågældende aktiv (lagerhallen), som arbejdskraften er anvendt til. I det omfang det pågældende aktiv er afskrivningsberettiget, vil den samlede anskaffelsessum, hvori de interne lønudgifter indgår, herefter kunne fratrækkes løbende i form af skattemæssige afskrivninger.

1.1.2. Indskrænkning af virksomhed

Om indskrænkning af virksomhed anføres særligt i lovudkastet, at fradragsretten også omfatter lønudgifter samt accessoriske udgifter, der er afholdt, når en eller flere medarbejdere har beskæftiget sig med overvejelser om indskrænkning af virksomheden. Det fremgår i den forbindelse, at det ikke er afgørende for fradragsretten, om et frasalg af en

del af virksomheden sker i form af salg af aktivitet eller af aktierne i et datterselskab. Se dog nedenfor om "rette indkomstbærer".

1.1.3. Forgæves afholdte udgifter

Med det erklærede formål at give virksomhederne et så enkelt regelsæt som muligt at administrere efter, foreslås det videre, at udvidelsen af fradragsretten skal gælde, selv om overvejelserne om eksempelvis udvidelse af virksomheden ikke udmøntes konkret. Den udvidede fradragsret vil således ifølge lovudkastet også omfatte forgæves afholdte lønudgifter.

1.2. Udgiftstyper

Direkte lønudgifter

Den udvidede fradragsret skal efter lovudkastet for det første omfatte udgifter, der er afholdt direkte til fordel for virksomhedens egne ansatte, såsom løn, bonus og lønaccessorier (kursusudgifter, fri telefon m.v.).

Det betyder i første række, at udgifter til ekstern bistand, f.eks. konsulenter, advokat, revisor m.v., i forbindelse med virksomhedsudvidelse m.v. ikke er omfattet af de foreslåede fradragsregler.

Afgrænsningen skal ses i lyset af det overordnede formål med de foreslåede regler, nemlig at sikre en enkel og administrerbar skattemæssig løsning for virksomhederne, således at virksomhederne ikke pålægges en administrativt tung byrde i form af pligt til at opdele interne udgifter i en fradragsberettiget henholdsvis ikke-fradragsberettiget del. En udskillelse af eksterne udgifter antages ikke at give anledning til samme administrative vanskeligheder.

Afgrænsningen mellem lønudgifter og udgifter til eksterne konsulenter m.v. kan være vanskelig, og det må forudses, at nogle selskaber vil søge at opnå fradragsret gennem en ad hoc ansættelse. Skat vil formentlig holde et vågent øje med sådanne forsøg på omgåelse af reglerne.

Lovudkastet synes ikke at inddrage udgifter til bestyrelsen. Bestyrelsen skal efter selskabsloven varetage den overordnede og strategiske ledelse samt skal sikre en forsvarlig organisation af kapitalselskabets virksomhed. Opgaver, der i praksis i vidt omfang vil sigte mod indkomstgrundlaget – og ikke den løbende indkomst. Problemet er her, at vederlag til bestyrelsen ikke er løn, uanset vederlaget er omfattet af kildeskattelovens § 43. Vederlaget er efter fast praksis honorarindtægter og falder dermed udenfor det foreliggende udkast til forslag til en ny ligningslovs § 8 N.

Udgifter knyttet til lønudgifterne

Endvidere vil den udvidede fradragsret omfatte udgifter, der afholdes i selskabets interesse i naturlig forbindelse til ansættelsesforholdet, dvs. indirekte omkostninger, herunder f.eks. udgifter til husleje, opvarmning af bygning, personalekaffe, kontorartikler og rejseomkostninger. Ligeledes peges som eksempler i lovudkastet på rejseudgifter til forhandlingsmøder eller lignende, der er afholdt med henblik på udvidelse eller indskrænkning af virksomheden.

Særligt må i denne sammenhæng fremhæves adgang til fradragsret for lønansattes rejseudgifter til markedsundersøgelser af nye potentielle markeder.

Men det er præciseret i lovudkastet, at det ikke har været tanken at udvide de udgiftstyper, som efter gældende ret er forbundet med fradragsret. Som eksempel peges på, at der heller ikke efter de foreslåede regler vil være fradragsret for cigaretter m.v. omfattet af ligningslovens § 8 T.

1.3. Krav om rette omkostningsbærer

Det er i alle tilfælde en forudsætning for fradrag, at der er tale om erhvervsmæssige udgifter, som er afholdt i virksomhedens interesse. Heri ligger bl.a., at udgiften ikke må være afholdt udelukkende i aktionærens interesse, og at virksomheden skal kunne anses for rette omkostningsbærer.

Det er herunder ikke hensigten med de foreslåede regler at ændre ligningslovens § 16 A og den gældende praksis for beskatning af maskeret udlodning. Hovedaktionæren vil fortsat skulle beskattes af maskeret udlodning i disse tilfælde, og selskabet har ikke fra-

dragsret, da der netop ikke er tale om erhvervsmæssige lønudgifter m.v. afholdt i selskabets interesse. Som eksempel nævnes i lovudkastet det tilfælde, at en ansat gartner helt eller delvist passer hovedaktionærens have, og med den bemærkning, at selskabet fortsat ikke vil have fradragsret for lønomkostningen til gartneren, i det omfang gartneren udfører arbejde i hovedaktionærens private have.

Koncernforhold - rette omkostningsbærer

Mere relevant i denne sammenhæng er dog formentlig lovudkastets bemærkninger om, at lønudgifter ikke kan placeres vilkårligt i et selskab i en koncernstruktur med henblik på at opnå fradrag blot som følge af den foreslåede udvidelse af fradragsretten, hvis selskabet ikke er den naturlige omkostningsbærer af disse lønudgifter.

I lovudkastet anføres uddybende herom, at hvis koncernstrukturen er opbygget således, at der i et selskab afholdes omkostninger, herunder lønudgifter for udførelse af funktioner, som har nytteværdi for andre selskaber i koncernen, skal de selskaber, der drager nytte af de udførte funktioner, fortsat foretage en korresponderende betaling på armslængdevilkår til det selskab, der har afholdt udgifterne. Dette følger ifølge lovudkastet af de almindelige transfer pricing-principper og indebærer, at det selskab, der har afholdt lønudgifterne m.v. i de andre selskabers interesse, ganske vist vil have fradragsret for udgifterne, men samtidig skal beskattes af den korresponderende betaling fra de øvrige koncernselskaber.

Det centrale er imidlertid, at det i lovudkastet dernæst anføres, at den kompenserende betaling ikke er en lønudgift og følgelig ikke være omfattet af udkastet til ligningslovens § 8 N, men anses som en ekstern udgift til et koncernselskab på samme måde, som hvis udgiften var afholdt over for en ekstern konsulent.

Videre fremgår, at et koncernselskab derfor kun vil have fradrag for den kompenserende betaling, hvis betalingen kan anses som en driftsomkostning. Vedrører ydelsen således f.eks. køb af virksomhed, vil udgiften ikke være fradragsberettiget. Transfer pricing-reguleringen og den korresponderende betaling indebærer således ikke, at betalingen får karakter af en lønudgift for det selskab, der foretager den korresponderende betaling.

Bonus til medarbejdere som led i salgsbestræbelser

Det fremgår videre af bemærkningerne til lovudkastet, at det ikke er hensigten at ændre på den gældende praksis, som bl.a. er kommet til udtryk i SKM2013.557.ØLR, hvor et selskab ikke havde fradragsret for udgifter til salgsbonus til visse medarbejdere som en driftsomkostning. Der var i denne sag tale om et købstilbud rettet til selskabets aktionærer. Betragtningen var nærmere, at den pågældende bonus knyttedes sig til salgsprisen for aktier i det selskab, hvor de pågældende lønmodtagere var ansat. Den pågældende bonus var derfor i ejerkredsens - og ikke selskabets – interesse.

1.4 Udgifter til erhvervelse af skattefrie indtægter

Som nævnt ovenfor blev det ved dommen SKM2012.13.HR (Symbion Capital I A/S) fastslået, at udgifter til eksterne ikke kunne fratrækkes, hvis udgiften havde til formål at tilvejebringe skattefrie indtægter.

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten indebærer ifølge lovudkastet, at der i nogle tilfælde vil kunne opnås fradrag, selv om de pågældende lønudgifter ikke er medgået til erhvervelse af skattepligtig indkomst.

I lovudkastet er fremhævet, at en sådan fradragsret vil være en undtagelse fra det almindeligt anerkendte princip om, at der som udgangspunkt alene er fradragsret for udgifter, der er medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde *skattepligtig* indkomst.

Det vil f.eks. være tilfældet, når et selskab erhverver en virksomhed ved køb af aktier. Efter lovudkastet vil lønudgifterne m.v. i forbindelse med erhvervelsen af disse aktier være fradragsberettigede, selv om fremtidige aktieavancer og udbytter fra det erhvervede datterselskab vil være skattefri indkomst for det erhvervende selskab efter reglerne om skattefri udbytter og aktieavancer fra datterselskaber. Det gælder både, når det erhvervede selskab er dansk, og sædvanligvis også, når det erhvervede selskab er hjemmehørende i udlandet.

Derimod vil der fortsat ikke være fradragsret for eksempelvis et management fee til et eksternt selskab eller person.

1.5. Dobbeltfradrag

De særlige regler i ligningslovens § 8 B om fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed forudsættes i lovudkastet opretholdt i uændret omfang. Det er imidlertid ikke tanken at give mulighed for dobbeltfradrag. Lønudgifter, der medregnes ved opgørelsen af fradragsberettigede forsøgs- og forskningsudgifter, vil således ikke tillige kunne fratrækkes efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 8 N.

2. Ikrafttrædelse

Efter lovudkastet skal de foreslåede regler træde i kraft den 1. juli 2018. Men reglerne foreslås tillagt tilbagevirkende kraft, således at reglerne skal have virkning fra og med indkomståret 2012.

Herudover foreslås, at reglerne i visse særlige tilfælde også skal have virkning for indkomstår længere tilbage i tid end indkomståret 2012. Det drejer sig om tilfælde, hvor virksomheden senest den 1. maj 2017 har anmodet Skat om genoptagelse af skatteansættelsen for det pågældende indkomstår, og hvor Skat endnu ikke færdigbehandlet sagen, samt tilfælde, hvor Skat har rejst en sag, men endnu ikke har færdigbehandlet sagen.

—— o ——