



Service
Tax
Tax return

Master of Science in Business Administration & Commercial Law

Selskabers fradrag for lønudgifter efter Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a

Kandidatafhandling

Cand.merc.jur

Cecilia Hjorth Lind

Den 15. maj 2017

Økonomisk vejleder: Kalle Johannes Rose

Juridisk vejleder: Michael Wallin

Antal anslag: 181.956 | Antal sider i opgaven: 79 sider | Antal sider i alt: 88 sider

Abstract

The Master's thesis aims to investigate the current legislation for companies' tax deduction for payroll costs. It analyzes to what extent the jurisprudence has created an understanding of the scope of the current legislation for companies' tax deduction of payroll costs after the State Tax Act § 6 (1)(A), and if the jurisprudence created scope of the legislation is economical efficient. The jurisprudence raises some concerns in regards to the courts dynamic judgments, which are unpredictable because of the divergence of earlier judgments. The dynamic interpretation of the judgments occurs because of the high complexity of the Danish Tax regulation and the discretionary configuration of the rule, so the area is quite uncertain.

The Master's thesis will analyze the problem through a legal analysis, then an economic analysis and will integrate the two analyses in an integrated analysis and discussion to evaluate the efficiency of the area for companies' tax deduction for payroll costs. The legal analysis will use the legal dogmatic method, which is the method one must use when investigating a legal problem. The economic analysis will initiate with the neoclassical theory, where it will investigate the efficiency of the area for companies' tax deduction for payroll costs by analyzing an early tax theory by Pigou regarding taxes and subsidies for externalities, and analyze how the marked response to a tax and a tax deduction. Subsequently, the Master's thesis moves to the neoinstitutional marked and analyzes the transactions cost, where the analysis will be summed up in a game theory examination. The Master's thesis will then integrate the legal and the economic analysis, and analyze to what extent the current state is efficient, or how it can be economical optimized. The Master's thesis will in conclusion propose a new efficient legislation.

The Master's thesis concludes that the current jurisprudence created scope of the current regulation for companies' tax deduction of payroll costs after the State Tax Act § 6 (1)(A) is economical inefficient, and the rule should be altered. The rule should be specified, so that the underlying regulation, that makes the Danish tax regulation very complex, will be deregulated. The area for companies' tax deduction of payroll costs will thereby be simplified, so transaction costs will be diminished, and the area will thereby economical optimized.

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1: Introduktion	5
1.1 Indledning	5
1.2 Problemformulering.....	6
1.3 Synsvinkel.....	7
1.4 Afgrænsning	7
1.5 Struktur	8
1.6 Metode	9
1.6.1 Juridisk metode.....	9
1.6.2 Økonomisk metode	14
1.6.3 Integreret metode	17
Kapitel 2: Juridisk analyse.....	19
2.1 Statsskatteloven	19
2.1.1 Den oprindelige SL's formål	20
2.2 Fradragsretten i SL. § 6.....	22
2.2.1.1 Udvikling af fradragsretten i SL. § 6 ved underliggende speciallovgivning	23
2.2.1 SL. § 6, stk. 1, litra a	23
2.3 Selskabers fradrag for lønudgifter	25
2.3.1 Retspraksisbestemt fradrag for lønudgifter	26
2.3.1.1 Løn i form af bonusudbetalinger.....	26
2.3.1.2 Lønudgifter til ekspertbistand.....	30
2.3.1.3 Driftsomkostninger i relation til etableringsomkostninger	32
2.3.1.4 Driftsomkostning i relation til udvidelsesomkostning	33
2.3.1.5 Anlægsaktiver.....	35
2.3.2 Selskabers mulighed for fradrag for lønudgifter	38
2.3.2.1 Bankdommene vedrørende lønudgifter af den 1. juni 2016	38
2.4 Delkonklusion	39
Kapitel 3: Økonomisk analyse.....	41
3.1 Beskatning og subsidier.....	41
3.1.1.1 Eksternaliteter.....	42
3.1.2 Beskatningsteorien	42
3.2 Markedspåvirkning af skatter og fradrag	44
3.2.1 Pålagt skat.....	46
3.2.1.1 Beskatningsgrundlag	48
3.2.2 Pålagt fradrag.....	49
3.3 Transaktionsomkostninger	50
3.4 Påvirkning ved ændring af kompleksiteten	57
3.4.1 Fra kompleks til ikke-kompleks lovgivning	59
3.5 Delkonklusion	61

Kapitel 4: Integreret analyse.....	63
4.1 Efficiensanalyse af SL. § 6, stk. 1, litra a.....	63
4.1.1 Efficiens under formål.....	65
4.1.2 Komplexiteten af lovgivningen	66
4.2 Bibehold, specificer eller dereguler skattelovgivningen	73
4.3 De lege ferenda.....	76
4.4 Delkonklusion	77
Kapitel 5: Konklusion.....	79
Begrebsafklaring:	81
Forkortelser:	82
Litteratur- og kildefortegnelse	83
Bøger	83
Artikler:	84
Regulering.....	85
Love:	85
Betænkning:	86
Cirkulære:	86
Retspraksis:	86
Højesteretsdom:.....	86
Landsretsdom:.....	87
Østre Landsret.....	87
Vestre Landsret:	87
Administrativ praksis:.....	88
Landsskatteretten:	88

Kapitel 1: Introduktion

1.1 Indledning

Den danske skattelovgivning er under konstant udvikling. I slutningen af 1800-tallet bestod de danske skatteregler af hartkorns-, kristelig- og landbrugsbeskatning, hvilket ikke var tidssvarende i forhold til samfundets massive udvikling i perioden¹. Industrialiseringen var i gang med at sætte sit aftryk i Danmark med byggeboom og urbanisering². Betydelige dele af befolkningen flyttede fra land til by, for at varetage de nyopståede arbejdspladser³. Der opstod derfor et behov for at ændre skattestrukturen, hvor byerne og besidderne af arbejdspladserne i byerne nu skulle bære en større del af skatterne end landbruget⁴. Dette medførte – efter intensive drøftelser blandt lovgivere – Indkomst- og formueskatters indtræden i Danmark ved Statsskattelovens (herefter SL.) indførelse den 15. maj 1903.

Ved indførelsen ramte SL's beskatningsform igennem §§ 4 og 5 dele af den skattepligtige indkomst, som det ikke var statens hensigt skulle beskattes, da lovgiver igennem mangeårige forhandlinger sigtede efter at opbygge et skattesystem, der omfordelte skatten således, at alle borgere opretholdt et eksistensminimum⁵. Derfor blev SL. § 6 indført som kompensation for den utilsigtede beskatning, hvorved visse indtægter og udgifter kunne fradrages, fremfor at undtage dem fra skattepligt. Indtægter og udgifter der kunne fradrages inden for rækkevidden af SL. fra 1903, bestod af pensioner, tiende og udgifter til at erhverve, sikre og vedligeholde indtægter, altså driftsudgifter, og herunder udgifter til løn jf. Statsskattelov nr. 104 af 15. maj 1903 § 6, stk. 1, litra a. Som samfundet udviklede sig fra starten af det 20. århundrede og til nutiden decentraliseredes store dele af skattelovgivningen i en bred række underliggende speciallovgivning, på nuværende tidspunkt i form af 52 underliggende love, men hjemmel til fradrag for selskabers driftsomkostninger består fortsat i SL⁶.

I henhold til den gældende SL. nr. 149 af 10. april 1922 § 6, stk. 1, litra a, kan udgifter, herunder lønudgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger, fradrages. Bestemmelsens brede formulering har skabt betydelig retspraksis

¹ Statsskattelovens forarbejder fremsat 29. november 1901 i Rigsdagstidende af 1901 – 1902, tillæg B, S. 829

² Busk-Jensen, Lise. Industrialisering og urbanisering i Dansk litteraturs historie.

³ Busk-Jensen, Lise. Industrialisering og urbanisering i Dansk litteraturs historie.

⁴ Statsskattelovens forarbejder fremsat 29. november 1901 i Rigsdagstidende af 1901 – 1902, tillæg B, S. 2757

⁵ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 47

⁶ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 247 – 249

på området, hvor selskaber forsøger at fradrage alle lønudgifter, selvom dette ikke altid er berettiget ifølge lovgivningen. Retspraksis viser, at selskaber enten misforstår skattelovgivningen eller forsøger at skatteunddrage ved at fradrage for meget. Dette signalerer usikkerhed ved skattelovgivningen, og ved den gældende rækkevidde af SL. § 6, stk. 1, litra a. Usikkerheden omkring fortolkningen af reguleringen igennem retspraksis, signalerer ydermere, at skattelovgivningen er for kompleks til at selskaberne umiddelbart forstår den, og kan handle herefter, eller skaber for store muligheder for skatteunddragelse, hvilket signalerer økonomisk inefficiens. Dette ønskes undersøgt i afhandlingen.

1.2 Problemformulering

Problemformuleringen består af et overordnet integreret spørgsmål samt tre underliggende spørgsmål. Underspørgsmålene analyseres og besvares igennem et juridisk, et økonomisk og et integreret kapitel, hvor det integrerede kapitel integrerer analyserne fra det juridiske og økonomiske kapitel, for afslutningsvist af besvare det overordnede integrerede spørgsmål.

I denne afhandling analyseres, på baggrund af retspraksis, hvorledes rækkevidden af den nuværende regulering under den komplekse danske skatteret, muliggør selskabers fradrag for lønudgifter i henhold til gældende ret. Dernæst analyseres, hvilken samfundspåvirkning skatter og fradrag medfører, og hvorvidt den retspraksisskabte forståelse af området for selskabers fradrag af lønudgifter er økonomisk efficient. De juridiske og økonomiske analyser sammenholdes herefter i et integreret kapitel, for at besvare det overordnede spørgsmål, vedrørende i hvilken grad forståelsen af den retspraksis af SL. § 6, stk. 1, litra a om selskabers fradrag for lønudgifter er økonomisk efficient.

I hvilken grad er den retspraksisskabte forståelse af rækkevidden for den nuværende regulering af selskabers fradrag for lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a økonomisk efficient?

Under dette overordnede integrerede spørgsmål analyserer den integrerede analyse:

- I hvilken grad bør reguleringen for rækkevidden af selskabers fradrag for lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a bibeholdes, specificeres eller dereguleres?

Under den juridiske analyse vurderes:

- I hvilken grad rækkevidden af den nuværende regulering, på baggrund af retspraksis, muliggør selskabers fradrag for lønudgifter i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a?

I den økonomiske analyse undersøges:

- Hvilken samfundspåvirkning fradraget indebærer, og i hvilken grad området for selskabers fradrag af lønudgifter er økonomisk efficient?

1.3 Synsvinkel

Afhandlingen skrives ud fra en samfundsmæssig synsvinkel, hvor det i afhandlingen agtes at analysere markedet for det skatteretlige system, og mere konkret selskabers fradrag af lønudgifter under SL. § 6, stk. 1, litra a. Der analyseres ud fra, at staten er en aktør, hvor lovgiver og skatteforvaltning er en del heraf. Derudover er selskaber en aktør, hvormed stat og selskaber samlet set anses som samfundet i sin helhed. Det forudsættes, at en skattemæssig fortjeneste igennem højere skat eller lavere fradrag hos staten medfører et tab hos selskabet, og omvendt, da begge er afhængige af hinanden igennem skatter og fradrag.

1.4 Afgrænsning

Der afgrænses nedenfor for mulige emner og underemner, der er beslægtet med det overordnede emne, men som ikke findes relevant at inddrage for at besvare problemstillingen. Igennem afhandlingen benyttes betegnelsen selskab, og for simplificering analyseres ikke specifikke selskabsformer. Der tages udgangspunkt i et kapitalselskab efter Selskabsloven § 1, stk. 1, nr. 1.

Afhandlingen afgrænses til belysning af SL. § 6, stk. 1, litra a, og den dertilhørende retspraksis. Derfor afgrænses fra nærmere belysning af resten af SL. samt Skatterettens ekstensive underliggende speciallovgivning. Brugen af domme i afhandlingen afgrænses til domme inden for afhandlingens sfære, og herunder til domme domstolene har støttet ret på, som retslitteraturen har fundet væsentligt at fremhæve, samt domme af nyere dato. Der afgrænses generelt fra en dybdegående analyse af skatterettens underliggende speciallovgivning. Ligningslov (herefter LL.) § 8I (Fradrag for visse anlægs- og etableringsudgifter, herunder Markedsundersøgelsesudgifter m.v.) og § 8J (Fradrag for advokat og revisor), benyttes, men analyseres ikke dybdegående, da denne ordlyd er ophævet og derfor af mindre betydning for SL. § 6, stk. 1, litra a. Disse blev ophævet/modificeret, da de fandtes at stride i mod det skattemæssige princip om ingen fradrag for etablering, idet de var konkurrenceforvridende for andre rådgivningsbrancher jf. forslaget til ophævelsesloven L202 af 22. april 2009.

SL. § 6, stk. 1 litra a afgrænses til driftsomkostningsbegrebets rækkevidde, og mere specifikt lønomkostninger, hvorfor ordinære afskrivninger og private omkostninger ikke bliver behandlet i

denne afhandling. Derudover afgrænses der fra specificeringer af indkomsten i forhold til eksempelvis aktie- og hermed kapitalindkomst, hvorfor der afgrænses fra underliggende speciallovgivning såsom fradrag for kapitalindkomst og undtagelse hertil jf. Personskatteloven (herefter PSL.) § 4, stk. 2 og LL. § 17C. Dette gøres da alle skattepligtige indkomster indgik i et indkomstbegreb uanset art, frem til 1987, hvor indkomster i stedet blev opdelt efter eksempelvis personlig indkomst og kapitalindkomst⁷.

Afhandlingen afgrænses fra EU-retten generelt. Den danske skattelovgivning skal overholde generelle EU-retlige regler såsom EU-konform fortolkning jf. C-14/83 og ingen diskrimination jf. TEUF art. 18. På det skatteretlige område har EU mindre kompetence, men dansk ret har en generel pligt til EU-konform fortolkning uanset kompetencefordeling jf. C-14/83, hvorved national ret altid skal fortolkes i overensstemmelse med EU-retten. Da EU-retten er underlagt et subsidiaritets- og proportionalitetsprincip i forhold til kompetence jf. TEU art. 5, skal beslutninger træffes så tæt på borgeren som muligt på områder, hvor EU ikke har enekompetence jf. TEU art. 5, stk. 3. EU's indflydelse er derved begrænset, således at afhandlingen blot ønsker at kortlægge de danske regler, og der afgrænses derfor fra EU-retten fuldstændigt.

Afhandlingens økonomiske kapitel indledes med en analyse ud fra den neoklassiske teori, hvor en stykskat benyttes for simplificering til markedsanalysen, og der hermed afgrænses fra den proportionale-, regressive- og progressivskat. Afhandlingen afgrænses derudover fra induktive empiriske undersøgelser, idet payoffs findes for kvantitativt omfattende at udregne, hvorfor Kontraktrettens payoffs benyttes spilteoretisk. Ydermere afgrænses den økonomiske analyse fra dybdegående analyser af goder og ydelser, da afhandlingen omhandler markedsanalyse.

1.5 Struktur

Afhandlingen påbegyndes med nærværende kapitel 1, indeholdende indledning, problemformulering, synsvinkel, afgrænsning, struktur og den metodiske gennemgang. Herefter er afhandlingen overordnet opdelt i et juridisk, et økonomisk og et integreret kapitel samt en konklusion.

I kapitel 2 analyseres og diskuteres det juridiske aspekt af problemformuleringen ud fra den retsrealistiske retsteori, hvor de lege lata findes, og herefter analyseres det i hvilken grad selskaber, på baggrund af retspraksis, har fradrag for lønudgifter inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a.

⁷ Christensen, Hans Mølgaard. SR-SKAT 3/2003, Statsskattelovens 100 års Jubilæum. S. 3

I kapitel 3 undersøges Pigou's beskatningsteori samt markedspåvirkningen af pålægningen af skatter og fradrag igennem regulering ud fra den neoklassiske teori. Dernæst analyseres omkostningerne i markedet ud fra den neoinstitutionelle teori ved transaktionsomkostningsanalysen. Afslutningsvist foretages en spilteoretisk opsummering.

I kapitel 4 integreres den juridiske analyse med den økonomiske analyse ved en retsøkonomisk analyse ud fra den neoinstitutionelle og retsrealistiske teori ved en diskussion af økonomisk efficiens under SL's formål samt en spilteoretisk diskussion vedrørende kompleksitet. Dernæst foretages en retsøkonomisk vurdering af, hvorledes en efficient regulering skal udformes ved enten at bibeholde, specificere eller deregulere skattelovgivningen i henhold til selskabers fradrag for lønudgifter, hvorefter kapitlet afsluttes med et forslag til lovgiver.

Kapitel 5 består af en konklusion, der besvarer den overordnede integrerede problemformulering.

1.6 Metode

Afhandlingen opbygges overordnet efter dette kapitel med et juridisk kapitel og herefter et økonomisk kapitel. Disse sammenholdes og analyseres videre i et integreret kapitel, der udmunder i en konklusion, indeholdende en besvarelse af den overordnede integrerede problemformulering. Nedenfor beskrives de metoder og teorier, der benyttes i kapitlerne.

1.6.1 Juridisk metode

I det juridiske kapitel benyttes Alf Ross' retsrealistiske teori til analyse af i hvilken grad rækkevidden af den nuværende regulering, på baggrund af retspraksis, muliggør selskabers fradrag af lønudgifter i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a. Den retsrealistiske teori benyttes, da denne ligger til grund for den skandinaviske retskildelæren⁸, og derved den måde det danske retssamfund er opbygget⁹, og herunder den danske skatteret. Til analysen benyttes retskildelæren, som er en læren om retskildernes indhold, prioritering, forpligtende virkning og politiske legitimation¹⁰. Herunder opdeler Alf Ross' retskilderne i regulering, retspraksis, retssædvaner og forholdets natur¹¹. Der er almindeligvis ingen rangorden blandt retskilderne, og de forskellige retskilder kan benyttes eller bortfortolkes af

⁸ Hammerslev, Ole og Henrik Palmer Olsen. Retsfilosofi - centrale tekster og temaer. S. 273

⁹ Hammerslev, Ole og Henrik Palmer Olsen. Retsfilosofi - centrale tekster og temaer. S. 273

¹⁰ Blume, Peter. Retssystemet og Juridisk Metode. S. 107

¹¹ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 122 – 123

domstolen¹².

I det juridiske kapitel findes de lege lata, som er udtrykket for gældende ret, hvilket er det retsvidenskabelige resultat, der fremkommer ved anvendelse af retskilder og retsdogmatisk metode¹³. Den Retsdogmatiske metode (den juridiske metode) benyttes i afhandlingen til at systematisere, beskrive, analysere og fortolke gældende ret igennem en retsdogmatisk analyse¹⁴. Gyldigheden af analysen er betinget af brugen af den retsdogmatiske metode¹⁵, der derfor følges. Brugen af den retsdogmatiske metode sikrer, at alle, der behandler juraen, benytter samme metode, og derved vil få samme resultat ved vurdering og løsning af samme problem, da alle vil have samme for forståelse og fortolkningsstil¹⁶. Ved retsdogmatisk fortolkning kortlægges faktum, retsfaktum, jus og retsfølge¹⁷. Under faktum oplistes de faktiske omstændigheder og hændelser. Retsfaktum omfatter de faktuelle kendsgerninger, der har retslig betydning¹⁸. Dernæst analyseres jus, hvor de relevante retskilder benyttes til at behandle retsfaktum for at nå frem til retsfølgen, det juridiske resultat, altså gældende ret¹⁹.

Efter den retsrealistiske forståelse findes der ingen rangorden retskilderne imellem, men ved retsdogmatisk fortolkning opstilles en rangorden til analysen²⁰. Ved retsdogmatisk fortolkning er rækkefølgen regulering, retspraksis, retssædvaner og forholdets natur. Regulering – loven i videste forstand – er ifølge Ross de mest objektiverede retskilder, hvorfor disse besidder forrang²¹. Med objektiv menes, hvorledes retsanvenderens retsstilling er ved benyttelse af retsreglen²², hvorved retsanvenderen stilles mindre frit ved objektive retsregler såsom regulering²³.

Ved *Regulering* forstås lovgivning i videste forstand ved fastsatte kompetencenormer i generel form, som påvirker afgørelser eller udtrykker retten generelt ved autoritative tekster²⁴. Regulering består i dansk ret af Grundloven (herefter GL.), almindelige love, bekendtgørelser og anden administrativ

¹² Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 30

¹³ Blume, Peter. Retssystemet og Juridisk Metode. S. 40

¹⁴ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 150

¹⁵ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 150

¹⁶ Eckhoff, Torstein. Rettskildelære. S. 12

¹⁷ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 36 – 37

¹⁸ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 37

¹⁹ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 36

²⁰ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 34

²¹ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 124

²² Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 124

²³ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 149

²⁴ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 81

regulering samt aftaleregulering²⁵. Inden for retskildelæren findes en hierarkisk opdeling ved Lex-principperne, hvorved trindhøjere lov går forud for trinklavere lov jf. Lex-superior²⁶, hvorved GL. går forud for eksempelvis SL., hvilket i praksis eksempelvis betyder, at der skal være hjemmel i GL. for at SL. kan pålægge en borger en skat, og hvis den almindelige lov strider imod GL. er denne ugyldig. Yngre regel går forud for ældre regel, hvis disse er modstridende jf. Lex-posterior²⁷, og at specialregel går forud for generel regel jf. Lex-specialis²⁸. Eksempelvis går Ligningsloven forud for Statsskattelovens regler, da undtagelsen går forud for hovedreglen, såfremt disse er modstridende jf. U1971.456.H. Herved er der under regulering et Lex-superior krav, sammenholdt med et opadgående hjemmelskrav, hvorved GL. har forrang for almindelige love, hvilke har forrang for bekendtgørelse, anordninger og cirkulærer²⁹.

I denne afhandling benyttes under regulering retskilderne GL., da staten, og herved alle underliggende myndigheder ikke kan pålægge personer eller selskaber påbud eller forbud uden hjemmel i lov jf. legalitetsprincippet. En offentlig myndighed kan dermed ikke pålægge en person eller et selskab en skat uden hjemmel i lov jf. GL. § 43. Derudover benyttes SL. §§ 4 – 6, samt underliggende love hertil. SL. § 4 omhandler den skattepligtige indkomst, § 5 omhandler, hvad der ikke skal henregnes til den skattepligtige indtægt, med undtagelse af næring og spekulation, og § 6 om fradrag, hvorfor kun § 6 analyseres dybdegående. Derudover benyttes forarbejder til SL. § 6, litra a, da disse forarbejder kan have særlig betydning for fastlæggelsen af gældende ret, når bestemmelsen er skønspræget. Inden for dansk ret benyttes den subjektive fortolkningsstil, altså foretages en formålsfortolkning, hvor lovforarbejderne inddrages til analyse af formål og nærmere mening³⁰. Den betydelige domspraksis ved SL. § 6, litra a signalerer en retsusikkerhed, hvorfor lovforarbejder kan bidrage til klarlæggelse³¹.

Ud over love og forarbejder benyttes Skattelovrådets betænkning af 14. november 1990 nr. 1221/1991, da denne bliver fremhævet i retspraksis og retslitteratur jf. eksempelvis SKM2016.551.Ø og SKM2016.569.Ø. En betænkning udformes sædvanligvis igennem lovforberedende udvalgsarbejde, og indeholder en analyse af gældende ret på et specifikt lovområde, en analyse af behov for

²⁵ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 81

²⁶ Blume, Peter. Retssystemet og Juridisk Metode. S. 231

²⁷ Blume, Peter. Retssystemet og Juridisk Metode. S. 231

²⁸ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 251

²⁹ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 35

³⁰ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 189

³¹ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 187 – 188

ændringer, og eventuelt et forslag til lovændring³².

Ved *Retspraksis* forstås den praksis, der opbygges ved domstolene, og den dertilhørende tyngde af præjudikatsværdi ved hver enkelt afgørelse³³. Præjudikatsværdien i retspraksis er afgørende for hvor betydelig retskildeværdi, som domsafgørelsen skal tillægges. Jo højere instans sammenholdt med mindre dissens giver højere bindende virkning for fremtidige domme, og hermed højere præjudikatsværdi³⁴. Ydermere tillægges der præjudikatsværdi, hvis dommen senere er bakket op af administrativ praksis eller nyere retspraksis. Derudover benyttes retspraksis i nogen grad til den mere generelle regeldannelse, hvor domstolen udfylder og fortolker retsreglen, således at domstolen i nogen grad får en lovgivende funktion, hvilket egentligt strider imod GL. § 3³⁵.

I denne afhandling benyttes domme fra Højesteret, Østre og Veste Landsret, samt administrativ praksis fra Landsskatteretten i form af kendelser³⁶. Disse benyttes til en analyse af, i hvilken grad retspraksis muliggør selskabers fradragsret af lønudgifter under SL. § 6, stk. 1, litra a. Skatterådets bindende svar betegner en vurdering af, hvad en given told- og eller skattemæssig disposition vil betyde for en borger³⁷. De bindende svar kan derefter påklages til Landsskatteretten, der ikke er en domstol³⁸, men den øverste administrative klageinstans i det skatteretlige system jf. Skatteforvaltningsloven (SFL.) § 11, stk. 1, nr. 1. Afgørelser, der ikke er påklaget, er som udgangspunkt bindende for SKAT, Skatterådet og de yderligere administrative klageorganer, men kan ikke sidestilles med domspræjudikat³⁹.

Pålægning af skat kræver lovhjemmel jf. GL. § 43, men den administrative praksis kan benyttes til analyse af lovhjemlen, herunder love, domme, bekendtgørelser og cirkulærer⁴⁰. De administrative klageinstanser inden for skatteretten bidrager med en fortolkning af gældende skatteret, og ved lighedsprincippet, kan mangeårige forståelser ikke blot tilsidesættes uden urimelighed⁴¹. Forvaltningsmyndighedernes afgørelser kan indbringes for domstolen jf. GL. § 63, hvorfor deres afgørelser

³² Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. *Retskilder & Retsteorier*. S. 90

³³ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. *Retskilder & Retsteorier*. S. 177

³⁴ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. *Retskilder & Retsteorier*. S. 178 – 181

³⁵ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. *Retskilder & Retsteorier*. S. 179

³⁶ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. *Lærebog om Indkomstskat*. S. 85

³⁷ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. *Lærebog om Indkomstskat*. S. 85

³⁸ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. *Lærebog om Indkomstskat*. S. 83

³⁹ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. *Lærebog om Indkomstskat*. S. 81

⁴⁰ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. *Lærebog om Indkomstskat*. S. 87

⁴¹ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. *Lærebog om Indkomstskat*. S. 116

⁴¹ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. *Lærebog om Indkomstskat*. S. 122

fungerer som vejledende – alt andet lige⁴². En fast, administrativ praksis, der ikke åbenlyst er imod loven, kan formentlig være gældende fra myndighed til borger jf. U 1987.80 H, hvilket derved skaber en bindende virkning for ikke blot forvaltningsmyndigheder, men også borgere og stat, hvorved kun domstolen kan gå ind og ændre dette ved åbenlyse uoverensstemmelser eller usaglig forskelsbehandling⁴³. Herved skaber forvaltningsmyndighederne – i hvert fald hinanden iblandt – domspræjudikater⁴⁴.

Ved *retssædvaner* forstås en handlemåde der følges almindelig, stadig og længe ud fra en følelse af retligt forpligtigelse, hvormed den retsundergivne misbilliges ved overtrædelse⁴⁵. For at en retssædvane opstår, skal den objektivt være almindelig – altså skal stort set alle følge den – den skal være stadig – altså skal den følges hver gang en lejlighed opstår, og den skal være længe – altså være fulgt i mere end blot en kort periode⁴⁶. Kravet om almindelig kan gælde hele befolkningen, og den kan blot gælde eksempelvis i en branche jf. U1986.615.H. Bag sædvanerne findes kulturtraditioner i samfundet, der også kaldes *forholdets natur*⁴⁷.

I afhandlingen benyttes retssædvaner i form af almindelige skatteretlige principper, der betragtes som retssædvaner, da disse er almindelige, stadige og længe fulgte, og er bekræftet igennem retspraksis. Retslitteratur benyttes igennem afhandlingen i mindre grad, da denne beskriver tidligere gældende ret⁴⁸, men betragtes ikke som retskilde, da den blot betragtes som en beskrivelse af normerne, som retskilderne også kaldes⁴⁹.

Retsfilosofisk skrives det juridiske kapitel ud fra Alf Ross' retsrealistiske retsteori. Alf Ross' ynder via sin retsteori, at skabe en prognoseteori, for at gøre retsvidenskaben til videnskab⁵⁰. Dette ynder han ved at skabe gyldige videnskabelige påstande, der efterfølgende kan observeres samt verificeres eller forkastes, hvilket sker ved domstolens dom⁵¹. Analyserne i afhandlingen bevæger sig fra retsvidenskabelige godtkøbsbetragtninger i det juridiske kapitel til efficiensbetragtninger i det integreret kapitel. Herved skabes der videnskab, bygget på fakta, gyldighed og beviselighed, imens moral, rimelighed og

⁴² Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 198 – 199

⁴³ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 117

⁴⁴ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 198

⁴⁵ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 137

⁴⁶ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 202 – 203

⁴⁷ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 213

⁴⁸ Blume, Peter. Retssystemet og Juridisk Metode. S. 115

⁴⁹ Blume, Peter. Retssystemet og Juridisk Metode. S. 115

⁵⁰ Hammerslev, Ole og Henrik Palmer Olsen. Retsfilosofi - centrale tekster og temaer. S. 273 – 284

⁵¹ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 149

retfærdighed ikke berøres⁵². I det juridiske kapitel analyseres hvad gældende ret er, for i det integrerede kapitel at undersøge, om den gældende ret er økonomisk efficient, eller hvorledes den bør udformes for at optimeres.

1.6.2 Økonomisk metode

I det økonomiske kapitel benyttes den neoklassiske teori, for at anvende teorier i et deduktivt ræsonnement på et simpelt marked, og efterfølgende nedsætte dem på det konkrete marked⁵³. Herved tages der udgangspunkt i antagelser og forudsætninger om et ureguleret marked i fuldkommen konkurrence, for at opstille overskuelige og simplificerede teorier⁵⁴. Modellerne analyseres ud fra den neoklassiske teori for at give et klart og ukompliceret overblik, og derved skabe konkrete konklusioner⁵⁵. Antagelserne i den neoklassiske teori indbefatter fuldkommen konkurrence og information samt rationelle aktører⁵⁶. Ved rationelle aktører forstås forudsætningen om, at aktørerne altid har egen profitmaksimering for øje⁵⁷. Den neoklassiske teori undersøger ikke den individuelle aktør, men generaliserer og analyserer eksterne faktorer⁵⁸. Til trods for at teorier, der analyseres ud fra den neoklassiske teori, er mindre virkelighedsnære og generaliserende, giver de stadigvæk et tilnærmelsesvist realistisk billede af den konkrete virkelighed i simplificeret form. Herved opstilles en mulighed for at analysere, hvorledes om markedet er efficient, eller hvorledes markedet efficient skal struktureres for at opnå Pareto-effektivitet inter partes samt Kaldor-Hicks-Hicks efficiens⁵⁹.

Det økonomiske kapitels formål er, at analysere den økonomiske efficiens af det nuværende marked under selskabers fradrag for lønudgifter. Dette udføres ved, at undersøge den tidlige beskatningsteori. Dernæst analyseres påvirkningen af skatter og fradrag på markedet. Derefter analyseres omkostningerne på det skatteretlige område for selskabers fradrag for lønudgifter ved transaktionsomkostningsanalysen. Afslutningsvist opsummeres kapitlet spilteoretisk. Analyserne skal bidrage til den integrerede analyse af, hvorvidt den nuværende lovgivning er efficient eller kan optimeres.

Det økonomiske kapitel analyserer den tidlige beskatningsteori ved Pigou's teori om beskatning og

⁵² Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 414 – 415

⁵³ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 99 samt Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 1. S.58

⁵⁴ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 99

⁵⁵ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 99

⁵⁶ Knudsen, Christian. Økonomisk Metodologi – Bind 1. S. 159

⁵⁷ Knudsen, Christian. Økonomisk Metodologi – Bind 2. S. 51

⁵⁸ Knudsen, Christian. Økonomisk Metodologi – Bind 2. S. 50

⁵⁹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 110

subsidier, der er opstillet for at påvirke aktørers valg imod optimum⁶⁰. Pigou's teori indbefatter, at markedet befinder sig i pareto-optimal ligevægt, da der er perfekt konkurrence, men at der på det virkelige marked befinder sig eksternaliteter, der skubber ligevægten væk fra optimum⁶¹. Markedet skal herefter optimeres ved, at pålægge aktører skatter, og redistribuere indkomst, for at påvirke aktørers handlinger⁶². Teorien består i klare og simple skatter, hvor man straffes med beskatning, når man skader samfundet, imens man belønnes med fradrag, når man har positiv påvirkning på samfundet⁶³. Pigou's klare skattesystem tager ikke højde for de forskellige markedspåvirkninger af skatterne, hvorfor disse efterfølgende undersøges.

Markedspåvirkningerne af skat og fradrag analyseres herefter, hvilket undersøges ved en opstilling af udbuds- og efterspørgselskurver i et marked i fuldkommen konkurrence. Kriterierne for fuldkommen konkurrence består i mange sælgere og købere, homogene goder, fuld information, ingen transaktionsomkostninger og ingen adgangsbarrierer⁶⁴, hvormed prisen vil være lig den marginale omkostning⁶⁵. Herved kan analysen af pålægning af skatter og fradrag foretages i et teoretisk opstillet marked i ligevægt, for at kortlægge markedspåvirkningen af disse. Analysen af markedspåvirkningen af skatter og efterfølgende fradrag vil dermed kortlægge, hvorledes markedet påvirkes – alt andet lige. For at vurdere efficienstilstanden af markedets kortlagte tilstand analyseres herefter omkostningsbyrden i samfundet ved transaktionsomkostningsanalysen.

I afhandlingen analyseres dernæst omkostningerne ved området for selskabers fradrag af lønudgifter, hvilket undersøges ud fra den neoinstitutionelle teori, hvorved antagelserne og forudsætningerne gøres mere realistiske ved transaktionsomkostninger, usikkerheder og informationsbrister, og staten som institution tilføjes⁶⁶. Den neoinstitutionelle teori går også under navnet Transaction Cost Economics⁶⁷ (eller nyinstitutionalisme⁶⁸), da den anerkender vigtigheden af institutioner i samfundet, der regulerer eksternaliteter, rettighedsfordeler, og håndterer omkostninger såsom transaktionsomkostninger⁶⁹. Herved påbegyndes analysen af selskabet på den ene side i forhold til staten på den

⁶⁰ Cornes, Richard and Todd Sandler. The Theory of Externalities, Public Goods and Club Goods. S. 68

⁶¹ Cornes, Richard and Todd Sandler. The Theory of Externalities, Public Goods and Club Goods. S. 68

⁶² Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 773

⁶³ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 453

⁶⁴ Baye, Michael. Managerial Economics and business strategy. S. 265

⁶⁵ Frank, Robert H. Microeconomics and behavior. S. 344

⁶⁶ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S. 210 samt Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 237

⁶⁷ Williamson, Oliver E. The Mechanisms of Governance. S. 52

⁶⁸ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 233

⁶⁹ Williamson, Oliver E. Transaction Cost Economics: An Introduction.

anden, hvorunder parternes opportunistiske adfærd analyseres, da hver aktør forsøger at egenoptimere under den informationsbrist, der består i samfundet⁷⁰. Statens rolle er, at påvirke alle samfundets aktørers opportunistiske adfærd⁷¹, således at de optimerer samfundets nytte, når de forsøger at egenoptimere. Under den neoinstitutionelle teori analyseres, hvilke transaktionsomkostninger der påvirker markedet, samt hvorledes transaktionsomkostninger består under det komplekse skattesystem ved selskabers fradrag for lønudgifter.

Transaktionsomkostninger omhandler i teorien alle omkostninger forbundet med frivillige ombytninger af rettigheder⁷². Transaktionsomkostninger påvirkes overordnet af 3 kritiske dimensioner: Frekvensen, usikkerheden og holdbarheden⁷³. Herunder kan transaktionsomkostningerne generelt opdeles i 3 omkostningskategorier: Søge-, forhandlings- og kontrolomkostninger⁷⁴. Transaktionsomkostningernes påvirkning kan mere specifikt analyseres igennem en række idiosynkratiske faktorer⁷⁵, hvorfor disse vil blive analyseret.

Afslutningsvist opsummeres kapitlet ved en spilteoretisk analyse angående kompleksiteten af området mellem aktørerne, som vil være henholdsvis selskaberne og staten, for at undersøge hvorledes den nuværende markedssituation er, og i hvilken grad denne er økonomisk efficient eller kan optimeres. Spillet opstilles i en matrix i en normal (strategisk) form⁷⁶. Der findes 2 agenter⁷⁷. Der er komplet men imperfekt viden, da agenterne alle payoffs, men de er ikke bekendte med hinandens valg⁷⁸. I forhold til staten og selskaber antages det, at de træffer deres valg simultant. Det kan overvejes, hvor virkelighedsnært denne antagelse er, men ud fra den informationsbrist, der består mellem stat og selskab, hvilket gør, at der træffes valg uafbrudt og ikke afventende af hinanden, kan antagelsen benyttes.

Der forudsættes rationelle agenter, hvormed de altid vil vælge det højest mulige payoff, og derved optimere egen nytte – alt andet lige⁷⁹. Hver agents valg er afhængig af, hvilket valg den anden agent

⁷⁰ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S: 213

⁷¹ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

⁷² Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 129

⁷³ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 105

⁷⁴ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 129

⁷⁵ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 106

⁷⁶ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S. 90 – 91

⁷⁷ Viscusi, W. Kip, Joseph E. Harrington Jr. og John M. Vernon. Economics of Regulation and Antitrust. S. 104

⁷⁸ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S. 90 – 91

⁷⁹ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S. 94

træffer⁸⁰. Nash-ligevægten i spillene findes, hvor ingen af spillerne har incitament til at rykke sig, og det analyseres, om dette er et pareto- og/eller Kaldor-Hicks efficient resultat⁸¹. Ved Pareto-effektivitet forstås det interpartes effeciente resultat, ved Kaldor-Hicks forstås det samfundsmæssige effeciente resultat⁸².

I afhandlingen benyttes spil i form af kontraktrettens forhandlingsspil ved kontraktbrud ved deduktivt opstillede spilteori⁸³, til analyse af kompleksiteten i forhold til de skønspregede regler om selskabers fradrag af lønudgifter efter SL. § 6, litra a. Det analyseres, hvorledes den nuværende lovgivning for selskabers fradrag af lønudgifter påvirker omkostningerne, samt hvorledes en ændring af lovgivningen ville påvirke markedet. De opstillede spil benytter kontraktrettens payoffs, da kontraktretten undersøger påvirkningen af forskellige retsreglers virkninger, og hvorledes disse kan ændres til effektivt ressourcebrug⁸⁴. Grunden til at netop disse payoffs kan benyttes på denne problematik er, at de begge benyttes til analyser omhandlende virkninger ved ændringer af retsregler. I kontraktretten håndhæves kontrakter ved ændringer i aftalen, således at en Pareto efficient tilstand opnås. Hermed skal retsreglerne påvirke aktørernes egeninteresse, så de herigennem skaber en pareto-effektiv tilstand inter partes og en kaldor-hicks efficient tilstand i samfundet⁸⁵. Det økonomiske kapitel afsluttes med en delkonklusion, der vurderer i hvilken grad området for selskabers fradrag for lønudgifter er økonomisk efficient, hvilket benyttes sammen med den juridiske analyse i det integrerede kapitel.

1.6.3 Integreret metode

I det integrerede kapitel integreres den juridiske og den økonomiske analyse, som sammenholdes for at udføre en efficiensbetragtning af SL. § 6, stk. 1, litra a. Det integrerede kapitel skrives retsfilosofisk ud fra den neoinstitutionelle teori samt retsrealistiske retsteori. Den neoinstitutionelle teori anerkender de institutioner, der er i markedet såsom staten, hvorved forudsætninger og antagelser gøres mere realistiske⁸⁶. Derved analyseres statens påvirkning på lovgivningen og herunder SL. § 6, stk. 1, litra a, hvorved det analyseres, hvorledes SL. § 6, stk. 1, litra a er eller kan gøres økonomisk efficient. Analyserne i afhandlingen bevæger sig derfor i det integrerede kapitel fra retsvidenskabelige

⁸⁰ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 123

⁸¹ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 111 – 112

⁸² Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 109

⁸³ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 295 – 299

⁸⁴ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 285

⁸⁵ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 330

⁸⁶ Williamson, Oliver E. Transaction Cost Economics: An Introduction.

godkøbsbetragtninger til retsvidenskabelige efficiensbetragtninger ved at sammenholde den juridiske retsanalyse med den økonomiske efficiensanalyse⁸⁷. I det integrerede kapitel undersøges, hvorledes SL. § 6, stk. 1, litra a er efficient, og herunder, hvorledes kompleksiteten af lovgivningen påvirker, om markedet kan være efficient. Derudover analyseres det, om det oprindelige formål med loven er overholdt, og om området herfor derfor er økonomisk efficient. Dernæst stilles forslag til om lovgivningen skal bibeholdes, specificeres eller ændres igennem en de lege ferenda⁸⁸.

Det integrerede kapitel indledes med den spilteoretiske opsummering fra det økonomiske kapitel, for at sammenholde dette med juraen, og derved fastlægge den nuværende tilstand. Dernæst analyseres den økonomiske efficiente tilstand af skattelovgivningen, og herunder SL. § 6, stk. 1, litra a, og om denne er efficient under skattelovgivningens formål. Herefter diskuteres kompleksiteten af lovgivningen, samt om denne er videreført igennem ændringer til SL. og tilføjelser af de underliggende speciallovgivninger. Dernæst diskuteres om lovgivningen skal bibeholdes, specificeres eller dereguleres. Kapitlet munder ud i en de lege ferenda, med forslag til lovgiver om bibeholdelse eller ændring af loven ved enten specificering eller deregulering baseret på både juridiske og økonomiske analyser og vurderinger fra de tidligere kapitler⁸⁹.

⁸⁷ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 424 – 425

⁸⁸ Ross, Alf. Ret og Retfærdighed. S. 420

⁸⁹ Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. Retskilder & Retsteorier. S. 31

Kapitel 2: Juridisk analyse

SL. § 6, stk. 1, litra a er en skønspregt retsregel, og indeholder derfor elementer, der giver anledning til fortolkning, hvilket giver domstolen en bred mulighed for at skønne. Dette indebærer, at domstolene skal være strømlinede og dømme forudsigeligt. Når en bestemmelse har et bredt skønsmæssigt islæt, kan det ske, at retsreglens råderum forsøges udnyttet til egen vinding af selskaber, eksempelvis for at opnå et højere fradrag end foreskrevet. Da der under SL. § 6, stk. 1, litra a består en betydelig retspraksis angående det skønsmæssige råderum, kan dette være en indikation på, at der eksisterer vanskeligheder vedrørende en nærmere forståelse af rækkevidden af retsreglen, altså hvad det berettigede fradrag indebærer, når det omhandler udgifter, der ligger i periferien af driften. Dette kapitel vil derfor undersøge, hvorledes fortolkning af rækkevidden af retsreglen er gældende i retspraksis, og i hvilken grad selskaber kan få fradrag for lønudgifter under driftsomkostningsbegrebet i SL. § 6, stk. 1, litra a.

Driftsomkostningsbegrebet, samt hvilke elementer dette begreb indeholder, er omdiskuteret inden for dansk skatteret. Der er betydelig retspraksis opbygget i forbindelse med begrebet, hvilket signalerer uklarhed, kompleksitet og manglende forståelse⁹⁰. For at fastlægge i hvilken grad det er muligt for selskaber at få fradrag for lønudgifter, vil gældende ret og dertilhørende retspraksis derfor analyseres. For at forstå retspraksis, klarlægges reguleringen indledningsvist. Dette klarlægges ved at belyse lovgivningen, retsreglen og formålet med denne.

2.1 Statsskatteloven

Allerede før Statsskattelovens indførelse var man bevidst om sondringen mellem omkostninger til drift og omkostninger til anlæg samt private omkostninger jf. Rammekammerets cirkulærer af 19. maj 1810 punkt 1, 3 og b under indkomstskatteloven fra 1810⁹¹. Indkomstskatteloven fra 1810 var den første i Danmark, der forsøgte at indføre en statslig indkomstskat. Denne udsprang af Indkomst- og formueskatteforordningen fra 1789, som bestod af en krigsskat pålagt af Christian den syvende⁹². Ideen om permanent indkomstskat blev opgivet i år 1850 ved forslaget til indførelse af fuldstændig permanent indkomstskat, da dette syntes for tidskrævende at udforme, da der ikke var taget behørigt

⁹⁰ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 18

⁹¹ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 35

⁹² Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 34

hensyn til alle forhold⁹³. Specielt den verserende Slesvigske krig gjorde tiden og behovet for indtægt til staten presserende, hvorfor forslaget syntes for omfattende. Forslaget blev derfor forkastet⁹⁴. Forslaget introducerede tankegangen, som det nuværende danske skattesystem bygger på⁹⁵. I Københavns Kommune indførte man via kommuneskatten en indkomst- og ejendomsskat ved den Københavnske Indkomstskattelov af 19. februar 1861⁹⁶. Kommunalloven indeholdt en retsregel om, at *"Driftsomkostningerne blive at fradrage indtægten"*⁹⁷.

I år 1901 kom Venstre for første gang til regeringsmagten, og parlamentarismen blev indført⁹⁸. Dette medførte en skattereform i år 1903, hvor skatterne, der på det tidspunkt primært bestod af jordskatter, religiøs tiende og hartkornskat, efter mange års forhandlinger og forsøg på gennemførelse af forskellige statslige indkomstbeskatningsformer, endeligt blev erstattet med indkomst- og formueskatter samt ejendomsskyld⁹⁹. Den danske skattelovgivning er i dag forankret i SL og til denne lov er der på nuværende tidspunkt 52 underliggende speciallove¹⁰⁰, som er under konstant påvirkning af de politiske magtfaktorer. De 52 underliggende speciallove specificerer, udvider eller indskrænker SL. §§ 4 – 6. Dette er en betydelig mængde love som hvert selskab skal have overblik over, og konstant skal opdatere sig omkring i forhold til ændringer i hver speciallov, som har betydning for selskabet. Grundet den betydelige mængde love og ændringer, der er foretaget i de underliggende love på det danske skatteretsområde siden indførslen af SL i 1903, findes det væsentligt at kortlægge, hvad formålet oprindeligt var, og om dette stadig afspejles i lovgivningen.

2.1.1 Den oprindelige SL's formål

SL havde sin oprindelse den 15. maj 1903, hvor den opstod efter et pres på regeringen for at mindske skattepresset på bønder og told, så der kunne skabes yderligere handel, og byerhvervet kunne bære sin del af skattepresset. Dette skete, da der i Danmark var kornhandelskrise¹⁰¹, samtidig med urbaniseringen havde sit indtog i Danmark, hvorfor store dele af det danske arbejdsmarked flyttede fra landbruget til byerne¹⁰². Ved SL blev der skabt en indkomstbeskatning af fysiske personer og

⁹³ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 38

⁹⁴ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 38

⁹⁵ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 51

⁹⁶ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 44

⁹⁷ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 45

⁹⁸ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 53

⁹⁹ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 53

¹⁰⁰ Skatteministeriet. Oversigt over Gældende skattelove.

¹⁰¹ Bjørn, ClauS. Danmark - historie (1814-1900).

¹⁰² Christensen, Hans Mølgaard. SR-SKAT 3/2003, Statsskattelovens 100 års Jubilæum. S. 5

aktieselskaber jf. Forslag til Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten af 15. februar 1903. Der var et stærkt behov for denne ændring, da landbruget ikke kunne bære størstedelen af den danske skattebyrde længere – der var behov for, at det hurtigt voksende byerhverv skulle bære sin del. Jordbeskatning var tidligere den væsentlige skattekilde, da man antog, at jordens værdi var udtryk for ejerens skatteevne.

Industrialiseringen startede sit indtog medio 1800-tallet. Byerne voksede under urbaniseringen, og medførte et øget behov for dækning af omkostninger, hvilket skulle ske igennem en ændret beskatningsform¹⁰³, der blev modificeret ved indførelsen af SL i form af lov nr. 104 af 15. maj 1903. Denne lov indførte indkomst- og formuebeskatning ved § 4, skattefrie formueforøgelser ved § 5, samt fradrag for visse ellers beskattede indkomster ved § 6. Oprindeligt var bund-/personfradrag tænkt som en skattefritagelse for en vis indkomst, således at alle kunne opretholde et eksistensminimum¹⁰⁴, da nettoindkomstprincippet ikke tog hensyn til omkostningerne i de forskellige hverv¹⁰⁵. Herved skulle visse indtægts- og udgiftstyper med rimelighed fradrages i den skattepligtige indkomst såsom pension og løbende omkostninger til driften i erhvervsvirksomhed.

Ordlyden af SL § 6 har aldrig været ændret væsentligt, og bestemmelsen består stadig som grundlag for fradragsretten. Driftsomkostningsbegrebet er blevet modificeret ved udvidelse, indskrænkning eller specificering flere gange igennem speciallovgivning og retspraksis¹⁰⁶. Til trods for forskellige modificeringer af fradragsretten, fremgår det af Skattelovrådets betænkning nr. 1221/1991¹⁰⁷, at grundtanken altid har bestået i fradrag for løbende drift, hvorimod udgifter til etablering eller udvidelse ikke har været en del af SL § 6.

På opfordring fra den siddende Skatteminister i 1983, foreslog Skattelovrådet i 1991 ved betænkning nr. 1221/1991 punkt 2.1 en forenkling af SL § 6, stk. 1, litra a¹⁰⁸ med en udvidelse, som ville medføre, at alle erhvervsmæssige udgifter ”[...] til udvidelse af næring eller drift [...]” skulle fradrages, med undtagelse af enkelte udgifter specifikt nævnt i særlovgivning.

Punkt 2.1: [...] Rådet foreslår, at driftsomkostningsbegrebet forenkles og moderniseres, således at alle

¹⁰³ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 53

¹⁰⁴ Christensen, Hans Mølgaard. SR-SKAT 3/2003, Statsskattelovens 100 års Jubilæum. S. 3

¹⁰⁵ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 31

¹⁰⁶ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 18

¹⁰⁷ Skattelovrådets betænkning nr. 1221/1991 af 14. november 1990 til forslag til ændring af LL.,

¹⁰⁸ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 59

erhvervsmæssige udgifter kan fradrages, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsretten.[...]

Forslaget blev ikke vedtaget i 1991, men SL. § 6 blev udvidet ved indførelsen af fradrag for visse etablerings-, og udvidelsesomkostninger ved LL. § 8I og § 8J ved Lovændring til LL. af 1991-12-21 nr. 887 § 2, stk. 1. Udvidelsen bestod af fradrag for udgifter til eksempelvis markedsundersøgelser, advokat og revisor. Begrundelsen herfor var vækstfremmende initiativer. Disse blev ophævet af VK-regeringen under begrundelsen at stride imod det almindelige skatteretlige princip om, at der ikke er fradrag for udgifter til etablering og udvidelse af erhvervsvirksomhed jf. ophævelsesloven nr. 525 af 12. juni 2009 § 12, stk. 2 og 3. Denne udvidelse og herefter indskrænkelse har ifølge retspraksis bidraget til forvirring blandt selskaber, og en yderligere usikkerhed omkring hvilke lønudgifter de må fradrage jf. eksempelvis SKM2016.551.Ø.

SL. § 6 er udarbejdet efter lang tids forarbejde fra ultimo 1700-tallet og gennem 1800-tallet, førend ordlyden af SL., som vi kender den i dag, fremkom i 1903. Ordlyden af SL. § 6 fra år 1903 har bestået frem til nutiden med få uvæsentlige ændringer, hvilket indebærer, at der ved beregning af den skattepligtige indkomst skal fradrages driftsomkostninger, hvilket er de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. Formålet med SL. § 6 må forstås, at være for at simplificere SL. § 4, således at denne beskatter bredt, hvorefter de utilsigtede indkomstbeskatninger kan fradrages, således at alle opretholder et eksistensminimum. Dette formål forstås dog som ændret siden dets indførelse på grund af speciallovgivningen, hvorved formålet på nuværende tidspunkt synes uklart, da der henføres til oprindelige formål, men alligevel forsøges indskrænkninger og udvidelser af fradragsretten igennem speciallovgivningen. SL. § 6, stk. 1, litra a er en skønspregt retsregel, der giver domstolen bredt råderum til udfyldning og fortolkning¹⁰⁹, hvorfor den retspraksisskabte fortolkning undersøges nedenfor, for at kortlægge selskabers muligheder for fradrag af lønudgifter under denne retsregel.

2.2 Fradragsretten i SL. § 6

Den danske skatterets fradragsret udspringer fra grundbestemmelsen SL. § 6. SL. § 6 er en yderst skønspregt regel, der giver domstolen bredt råderum til udfyldning og fortolkning¹¹⁰. Derudover er det i SL. § 6, hvor den fradragsretlige speciallovgivning har hjemmel. SL. § 6 hjemler fradragsberettigelsen for alle fradrag af den skattepligtige indkomst, som befinder sig i 52 underliggende skattelove.

¹⁰⁹ Blume, Peter. Retssystemet og Juridisk Metode. S. 230

¹¹⁰ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S.247

Lovgivningen undersøges for en klarlægning af, i hvilken grad den nuværende regulering, på baggrund af retspraksis, muliggør selskabers fradrag for lønudgifter.

2.2.1.1 *Udvikling af fradragsretten i SL. § 6 ved underliggende speciallovgivning*

Fradragsretten i SL. § 6 udviklet og ændret siden SL. § 6's indførelse igennem retspraksis og den underliggende speciallovgivning. Igennem den underliggende lovgivning såsom LL. er fradragsretten i SL. § 6 specificeret, udvidet eller indskrænket. Der er eksempelvis i LL. en specificering af fradrag for renter, værdipapirer, bankindeståender, samt fradragsretter til lønmodtageren såsom fradrag for arbejdstøj, befordring, fagforeningskontingent, sundhedsforskning, PC, telefon, rejse-, kursus- og flytteudgifter. Derudover findes der fradragsretter i LL. i relation til gaver til almenvelgørende og kulturinstitutioner, reklamer og repræsentation.

Der er udover LL. specificering, udvidelse eller indskrænkning af fradragsret i eksempelvis PSL. indeholdende kapitalindkomstsfradrag og arbejde uden for tjenesteforhold og hobbyvirksomhed, AL. indeholdende en specificering af de af SL. § 6 fradragsberettigede afskrivninger, KGL. indeholdende fradrag for driftstab, ABL. indeholdende tabsfradrag i relation til aktier, FBL. indeholdende Fondes fradrag, og VSL. indeholdende en specificering af fradragsretten i forbindelse med renter. Derudover begrænses fradragsretten blandt andet i SEL., hvor der består fradragsbegrænsninger i forbindelse med eksempelvis rente ved finansiering eller skattefrihed. Alt dette er udviklet igennem SL. periode fra 1903 og til d.d. Fradragsretten for driftsomkostninger, herunder lønudgifter, findes overordnet i SL. § 6, stk. 1, litra a og i speciallovgivningen, hvorfor det findes relevant at belyse denne bestemmelse.

2.2.1 *SL. § 6, stk. 1, litra a*

Der er efter SL. § 6, stk. 1, litra a fradrag for de ellers skattepligtige § 4-udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. SL. § 6, stk. 1, litra a sammenholdt med SL. § 6, sidste led angiver rammen for de omkostninger, der kan fradrages under driftsomkostningsbegrebet¹¹¹. Driftsomkostningsbegrebet har igennem dets levetid været særdeles omdiskuteret, og der består stadig en udfordring i, at beskrive begrebet klart og tydeligt.

SKM2016.551.Ø: Det må konstateres, at det ikke har været muligt for teoretikerne, at give en klar og

¹¹¹ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S.70

entydig beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet¹¹².

Driftsomkostningsbegrebet er udviklet siden dets indførelse i år 1903 igennem retspraksis, administrativ praksis og retslitteraturen, men det kan af dommen konstateres, at det endnu ikke er muligt at fastlægge en klar definition af begrebet. Driftsomkostningsbegrebet består af en fradragsret i SL. § 6, stk. 1, litra a. Fradragsretten er forbundet med erhvervelse af indkomst, og ikke forbrug af indkomst¹¹³, jf. SL. § 6, stk. 2.

SKM2012.13.H: Ordet "Indkomst" i SL. § 6, stk. 1, litra a, skal efter ordlyden forstås som "Skattepligtig indkomst", således at fradragsberettigede driftsudgifter skal være anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst¹¹⁴.

Med dommen indskrænkes muligheden for fradrag for forskellige udgiftstyper, da disse skal opfylde kravet om at være afholdt til erhvervelse, sikring og vedligehold af den skattepligtige indkomst. Dette er ydermere i trit med det almindelige skatteretlige princip om, at der kun er fradrag for udgifter afholdt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst. 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.

UfR 2009.1805.H: Formålet med udgiften har ikke den tilknytning til selskabets drift - dvs. til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten – der kræves, for at udgiften kan anses som en driftsomkostning efter SL. § 6, stk. 1, litra a¹¹⁵.

Afgørende er, at udgifterne er afholdt med henblik på indkomst erhvervelse, sikring og vedligeholdelse, og derved understreger dommen vigtigheden af udgiftens formål. Den konkrete udgiftstype er ikke afgørende, men det er afgørende, hvorledes udgiften har forbindelse til indkomsterhvervelsen, altså formålet med udgiften¹¹⁶. Eksempelvis har en person i arbejde behov for at indtage føde for at være i stand til at generere indtægt til sin virksomhed, men dette behov eksisterer uanset, om der skal genereres drift eller ej, hvorfor føde som udgift ikke har forbindelse til indkomsterhvervelsen, og således ikke kan fradrages som driftsudgift¹¹⁷. Derimod kan føde fradrages, såfremt der er tale om foder til køer i en landbrugsvirksomhed, da køerne og dertil foderet er en del af den løbende drift jf.

¹¹² SKM2016.551.Ø, Den retlige ramme, præmis 16

¹¹³ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S.248

¹¹⁴ SKM2012.13.H, Anbringender, præmis 1 og 3

¹¹⁵ UfR 2009.1805.H, Højesterets begrundelse og Resultat, præmis 2

¹¹⁶ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 86

¹¹⁷ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 85

SL. § 6, stk. 1, litra a. Tidligere har det været diskuteret om det var et krav i SL. § 6, stk. 1¹¹⁸, at udgiften skulle være nødvendig for selskabets drift for at være berettiget til fradrag, men Højesteret fastslog, at nødvendighed ikke er et krav jf. SKM2005.198.HR.

SKM2005.198.HR: Det forhold, at anvendelse af det ikke var nødvendigt, kan ikke begrunde fravigelsen af udgangspunktet om fradragsret¹¹⁹.

Således skal udgiften ikke være nødvendig for driften for at være berettiget til fradrag, men driftsudgiften skal have en direkte forbindelse til erhvervelsen af den skattepligtige indkomst, førend der er fradragsret. Der består derved ikke et nødvendighedskrav, hvor selskabet skal bevise udgiftens nødvendighed til driften, men det står frit selskabet af brugt udgifter, så længe de kan relateres til driften.

SKM2002.279.H: Ydelsen er af en sådan relevant driftsmæssig begrundelse, at udgiften kan fradrages uden yderligere argumentation, uanset at ydelsen i andre tilfælde kan hensættes til private udgifter¹²⁰.

Dommen viser, at såfremt forbindelsen til selskabers drift er fuldstændig klar, kan yderligere argumentation for fradragsret udgås, uanset at den kan hensættes til andre former for udgifter i andre tilfælde. Ved fradrag for driftsudgifter i SL. § 6, stk. 1, litra a forstås herefter, at der i fradragsretten overordnet indgår udgifter til løbende drift i erhvervsmæssigt selskab, imens udgifter til etablering, udvidelse og private omkostninger ikke kan fradrages efter bestemmelsen, dog med undtagelse af underliggende retsregler i speciallovgivningen¹²¹. I et selskab betales løn for ydelser, uanset hvilke arbejdsopgaver der udføres, og om disse er inden eller uden for selskabets forretningsområde og derved driften. Nedenfor kortlægges hvordan og hvornår, selskabet kan fradrage lønudgifterne i forhold til rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a.

2.3 Selskabers fradrag for lønudgifter

Et selskabs lønudgifter kan være i forbindelse med en lang række arbejdsopgaver. Både opgaver der ligger inden for selskabets forretningsområde, samt opgaver der er mere accessoriske til driften, og opgaver fuldstændig uden for. Helt fra markedsundersøgelser- og etableringsfasen, igennem den

¹¹⁸ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. S. 85

¹¹⁹ SKM2005.198.HR, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 3

¹²⁰ SKM2002.279.H, Højesterets bemærkninger, Præmis 2.

¹²¹ Hemmingsen, Kjeld. Driftsomkostninger i teori og praksis. S. 24 – 25

daglige drift, til enkeltstående eller længerevarende udfordringer, udvidelse og eventuel nedlukning af selskabet. Hvilke af disse lønudgifter selskabet kan fradrage i medfør af SL. § 6, stk. 1, litra a er ikke fuldstændigt klare og entydige, hvorfor dette fortolkes og analyseres ved brug af retspraksis.

2.3.1 Retspraksisbestemt fradrag for lønudgifter

Der er betydelig retspraksis på området for selskabers lønfradrag i forhold til rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a. I hvilken grad selskaber har mulighed for at fradrage lønomkostninger – og hvilke lønomkostninger, der kan fradrages analyseres derfor. Begrebet lønudgift omfatter de udgifter som et selskab har i form af betalinger til en person eller et selskab, der har udført en ydelse for det udbetalende selskab, uanset om dette er enkeltstående eller vedvarende, og uanset udbetalingsens form.

2.3.1.1 Løn i form af bonusudbetalinger

En form for lønudbetaling består af en bonusudbetaling – altså en ekstraudbetaling ud over en månedlig løn. Selskabet har ved udstedelse af en bonus, lige så vel som ved almindelig lønudbetaling, i visse tilfælde fradragsret efter SL § 6, stk. 1, litra a.

SKM2010.156.LSR: Bonussen er en fradragsberettiget driftsomkostning, til trods for at den blev udløst ved enkeltstående aktiesalg, da den skulle belønne medarbejdere for løbende arbejdsindsats i selskabet, og derfor var tilknyttet løbende drift¹²².

Landsskatteretten bevilligede fradrag for bonus ved enkeltstående salg på grund af begrundelsen for belønning af arbejdsindsats, der var tilknyttet driften. I 2013 fastslog Østre Landsret, at såfremt formålet med udgiftens afholdelse ikke var at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, kunne den ikke anses som en driftsudgift, hvorfor et fradrag ikke var muligt, uanset at fradraget kunne anvendes til fremtidig drift.

SKM2013.557.Ø: Udbetaling af bonus for en enkeltstående udgift angående aktier var ikke fradragsberettiget grundet, at der ikke var fornøden tilknytning til selskabets drift, uanset at en del af det udførte arbejde også kunne anvendes ved selskabets fremtidige drift¹²³.

Uanset at selskabet i dommen godtgjorde, at bonus ville blive udbetalt uafhængigt af udfald, samt at minimum nogle dele af arbejdet kunne relateres til driften, fandt Østre Landsret det ikke fornødent

¹²² SKM2010.156.LSR, Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse, Præmis 5.

¹²³ SKM2013.557.Ø, Landsrettens begrundelse og resultat, Præmis 5.

godtgjort, således at fradrag var berettiget. Derved dømte Landsskatteretten i år 2010, at et enkeltstående aktiesalg godt kunne fradrages som lønudgift inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, så længe det bestod i belønning af løbende arbejdsindsats, imens Østre Landsret i år 2013 fastlagde, at der ved enkeltstående aktiesalg ikke består den fornødne tilknytning til selskabets drift, uanset at dele af arbejdet kunne anvendes til fremtidig drift. Østre Landsret foretager dermed en snævrere fortolkning af driftsomkostningsbegrebets rækkevidde i relation til fradrag for lønudgifter i SL. § 6, stk. 1, litra a, hvor det skal være væsentligt godtgjort, at det kan tilknyttes den eksisterende drift. Ydermere påvises retsikkerheden, hvor Østre Landsret valgt at gå imod Landsskatterettens kendelse, uanset at det begge omhandlede bonusbetalinger i forbindelse med enkeltstående aktiesalg, men som også havde en mindre tilknytning til driften.

Argumentationen fra SKM2013.557.Ø blev også benyttet i SKM2009.555.Ø¹²⁴, hvor et andet selskab, der udbetalte en bonus til en medarbejder, også blev nægtet fradrag, idet bonussen blev udbetalt for arbejde, hvor selskabet ikke på det pågældende tidspunkt var næringsdrivende på området, men ville blive det i fremtiden. Østre Landsret konkluderede, at såfremt selskabet ikke var næringsdrivende på tidspunktet for afholdelsen af driftsudgiften, kunne arbejdet ikke betragtes som en del af selskabets drift.

SKM2012.238.H: Erhvervsmæssige udgifter, afholdt inden for samme virksomhedsområde som den allerede igangværende virksomhed, skal anses for værende ikke fradragsberettigede lønudgifter udbetalt som bonus, da formålet med hele udgiftens afholdelse ikke kunne henregnes til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, til trods for at dele af udgiften kunne henregnes til driften¹²⁵.

I dommen var udgiften afholdt inden for samme virksomhedsområde som selskabet beskæftigede sig i, men fradrag for bonusudbetalingen blev afvist, idet det blev antaget, at den ikke kunne tilskrives som en driftsudgift for selskabet. Det forstås, at førend der er fradragsret, skal lønudgifterne kunne henregnes til nuværende løbende drift under en snæver fortolkning, til trods for at Landsskatteretten bevilligede fradrag ved bonus for enkeltstående aktiesalg sammenhængende med løbende drift. Højesteret statuerede i år 2012, at der ikke er fradrag for enkeltstående aktiviteter, selvom dele af udbetalingen kan henregnes til den løbende drift.

Ufr 1980, 712/2H: Berettiget fradrag for bonusudbetaling ved omkostninger, der bestod af en enkelt-

¹²⁴ SKM2009.555.Ø, Landsrettens begrundelse og resultat, Præmis 2

¹²⁵ SKM2012.238.H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 3

stående samt en årligt tilbagevendende udgift, da det havde væsentlig indvirkning på selskabets status og derved fremtidige indtjening¹²⁶.

I UfR 1980, 712/2H godkendte Højesteret fradrag for en enkeltstående og årlig udgift, således at udgifter til børsnøtering, aktiesalg samt årlige vedtægtsændringer skulle anses som en del af selskabets fradragsberettigede driftsudgifter. Dommen omhandlede en vedtægtsændring på grund af en retsregel i den underliggende aktieselskabslov nr. 370 af 13. juni 1973, som givetvis kan forklare en forskel i de ovenstående dommes udfald, da det kan udledes ved flere af domme, at aktiesalg ikke skal anses som driftsudgift, såfremt selskabet ikke er næringsdrivende inden for netop området aktiesalg.

Højesteret dømte i år 1980, at påvirkning af selskabers status og derved fremtidig indtjening skulle tildeles fradragsret, da dette var en del af at erhverve, sikre og vedligeholde drift. I SKM2013.557Ø blev der nægtet fradrag for arbejde, der kunne henføres til fremtidig drift og i SKM2009.555Ø blev der nægtet fradrag for arbejde, der i fremtiden ville blive en del af driften. Højesteret fastlagde i SKM2012.338.H, at relationen til den eksisterende drift var afgørende for klassificeringen af driftsudgiften som fradragsberettiget.

SKM2012.238.H: Udgifter kunne ikke anses for driftsudgifter, da relationen til virksomhedens eksisterende drift ikke var tæt nok¹²⁷.

Det forstås efter dommen, at rækkevidden for SL. § 6, stk. 1, litra a på nuværende tidspunkt ikke rækker til lønudgifter, der er med til at sikre eller kan henregnes den fremtidige indtjening, til trods for at dette blev tildelt af Højesteret i år 1980. Inden for den eksisterende drift kan selskaber benytte incitamentspåvirkning igennem eksempelvis bonusudbetalinger for at opnå større udbytte af medarbejdernes arbejdskraft. Såfremt en bonusudbetaling skal kunne fradrages efter SL. § 6, stk. 1, litra a, skal denne til stadighed have driftsmæssig tilknytning.

SKM2009.271.H: Bonus ved salg af selskab kunne ikke klassificeres under drift, da bonus var incitament for salgspris, samt sikring for at bonusmodtagere blev til salget var gennemført¹²⁸.

En bonus ved salg af et selskab og til sikring af at bonusmodtagerne blev i selskabet, indtil dette var solgt, ansås uden for rækkevidden af selskabets virksomhedsområde, hvorfor det ikke kunne

¹²⁶ UfR 1980, 712/2H, Højesterets dom, Præmis 8

¹²⁷ SKM2012.238.H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 3

¹²⁸ SKM2009.271.H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 2

klassificeres under driften. Den samme problemstilling udspillede sig i UfR 2009.1805H, hvor Højesteret lagde vægt på den manglende driftsmæssige tilknytning og understregede, at så længe der ikke befandt sig denne tilknytning, var det uden betydning om det omhandlede en lønomkostning eller en anden udgift, da der uanset omkostningsart ikke ville være fradrag efter SL. § 6, stk. 1, litra a.

Af ovenstående kan det udledes, at uanset hvilken form for bonusudbetaling det omhandler, og i hvilken situation den udbetales, skal det vurderes, hvor tæt driftsmæssig tilknytning der er til udbetalingen, altså rækkevidden for fradrag af lønudgifter i SL. § 6, stk. 1, litra a. Denne driftsmæssige tilknytning skal fortolkes snævert ud fra ovenstående domme, med undtagelse af dommen UfR 1980, 712/2H og kendelsen SKM2010.156.LSR, der afviger i et vist omfang herfra, hvorfor der skabes en vis retsusikkerhed. Dog alligevel må det forstås, at der ved bonusudbetalinger skal foretages en snæver fortolkning af klassificeringen af driftsomkostninger til medarbejdere, og at fradrag ved enkeltstående omkostninger uden for forretningsområdet ikke er berettigede af domstolene, selvom disse påvirker selskabets fremtidige drift jf. SKM2013.557Ø og SKM2009.555Ø.

I SKM2014.731LSR blev fradrag ikke bevilliget uanset, at det var selskabets fremtidige indtjening, der var i fare. Indtjeningen var i fare grundet en varemærkesag, men medarbejderens lønudgifter til håndtering af sagen kunne ikke fratrækkes, da de ikke kunne klassificeres som driftsomkostninger, hvorved sikring af fremtidig indtjening ikke kunne klassificeres under at erhverve, sikre og vedligeholde indtægt.

SKM2014.731.LSR: Lønudgifter afholdt i forbindelse med voldgiftssag om køb af varemærke, kunne ikke fradrages som driftsomkostninger efter SL. § 6, stk. 1, litra a. En erhvervsmæssigt betingede lønudgifter vil i almindelighed kunne fratrækkes. Det er ubestridt, at lønnen er afholdt i forbindelse med varetagelse af selskabets interesser, der drejede sig om sikring af selskabets formue, men lønudgiften er ikke medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets løbende indkomst¹²⁹.

Hermed understreges atter den snævre fortolkning af selskabers fradrag for lønudgifter under SL. § 6, stk. 1, litra a i tilknytning til fremtidig drift. Herudover kan det forstås, at der består en divergens fortolkning i forhold til, hvorvidt omkostninger til selskabets fremtidige drift, og sikring af samme, kan anses som erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af indtægten. Derudover forstås det, at bonusudbetalinger såvel som andre former for udbetalinger kan fradrages, såfremt de har den fornødne

¹²⁹ SKM2014.731.LSR, Landsskatterettens begrundelse og afgørelse, Præmis 8

tilknytning til den nuværende eksisterende drift. Der består divergens om, hvorvidt enkeltstående aktiesalg kan karakteriseres som en del af selskabets drift inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, men det må formodes, at dette ikke skal klassificeres således, medmindre det er et lovbestemt aktiesalg.

Udover ansatte med varig tilknytning til selskabets forretningsområde benytter selskaber en række eksperter til bistand på forskellige enkeltstående eller vedvarende områder med tæt eller accessorisk tilknytning til selskabers driftsområde, hvorfor fradrag for disse udgifter analyseres.

2.3.1.2 Lønudgifter til ekspertbistand

Selskaber kan benytte en række forskellige eksperter, eksempelvis hvis der opstår problemer, ved den årlige indberetning af regnskaber, igennem den løbende drift samt ved etablering og udvidelse med videre. Sådanne eksperter kan eksempelvis være advokater, revisorer, konsulenter og arkitekter.

U2011.3415.H: Skattefri omstrukturering og aktiesalg medførte lønudgifter til advokat, revisor og konsulentbistand som ikke var fradragsberettigede efter SL. § 6, stk. 1, litra a, eller dagældende LL. § 8J, da en aktuel driftsmæssig begrundelse for omstruktureringen ikke var sandsynliggjort¹³⁰.

I dommen fastslog Højesteret, at udgifterne til afholdelse af advokat-, revisions- og konsulentbistand ikke skal anses for aktuelt driftsmæssig begrundet, og at hverken selskabsstrukturering, børsnotering eller aktiesalg som enkeltstående udgift kan klassificeres som driftsomkostning. Efter denne dom kan der således ikke uden særlig hjemmel eller næring fradrages for lønomkostninger i forbindelse med disse aktiviteter i virksomheden, til trods for at der er tildelt fradrag for enkeltstående udgifter ved aktiesalg ved ovenstående kendelse SKM2010.156.LSR. Denne dom omhandlede en belønning for løbende arbejdsindsats inden for selskabets forretningsområde, hvorfor hele lønnen kunne fradrages, uanset at dele af denne ikke kunne klassificeres som driftsmæssig. Lønudgifter skulle bundles, og derfor kunne alle lønudgifterne fradrages ifølge Landsskatteretten i 2010, hvorimod Højesteret i år 2008 dømte, at der skulle ske opdeling af udgifter, hvor kun visse lønudgifter kunne fradrages.

U2008.203.H: Fradrag berettiget for lønudgifter til advokat og revisor i forbindelse med udvidelse af bestående erhvervsvirksomhed, men ikke for visse andre udgifter i forbindelse med erhvervelse af aktieposter til samme, hvorfor der skulle ske opdeling, så den korrekte størrelse kunne fratrækkes, og

¹³⁰ U2011.3415.H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 1 og 2

resten tillægges aktiernes anskaffelsessum¹³¹.

I dommen skulle udgifterne opdeles, da nogle kunne fradrages, mens andre skulle tillægges aktivernes anskaffelsessum. Denne dom blev afsagt i perioden, hvor området for SL § 6, stk. 1, litra a var betydeligt udvidet, idet visse etablerings- og udvidelsesomkostninger på det tidspunkt var fradragsberettigede jf. LL. nr. 398 af 6. juni 1991 om ændring af LL. §§ 8I og 8J (nu ophævet), hvorfor det videre undersøges, om det er normen, at alle udgifterne skal bundles.

TfS 2008.1130.Ø: Løn skal anses for én samlet udgift, der ikke kan underopdeles i henholdsvis en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del¹³².

Der er hermed divergens mellem Landsretsdommen fra august 2008 og Højesteretsdommen fra oktober 2008 for så vidt angår området om, hvorvidt de specifikke lønudgifter skal opdeles i henholdsvis fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede udgifter, eller skal bundles således, at hele lønnen enten er eller ikke er fradragsberettiget efter SL § 6, stk. 1, litra a.

UFR 1997.879H: Advokat, revisor og konsulentbistand var en del af løbende drift grundet negativt driftsresultat og rådgivningen indgik derfor i den løbende drift, hvorfor omkostningerne var omfattet af SL § 6, stk. 1, litra a¹³³.

Ved denne dom fastslog Højesteret, at udgifter til revisor, advokat og konsulentbistand kan være fradragsberettigede, såfremt de kan klassificeres som driftsomkostninger, og dette er tilfældet efter en konkret vurdering, selvom arbejdet ikke er del af selskabets normale forretningsfilosofi eller forretningsområde på lang sigt, men altså er en del af den eksisterende drift. Ud fra dommen kan det forstås, at såfremt en aktivitet, som selskabet foretager på nuværende tidspunkt, men ikke generelt, kan klassificeres som en driftsomkostning, er fradragsberettiget efter SL § 6, stk. 1, litra a. Selskabet skal dog være i besiddelse af tydelige beviser på, at udgiften på nuværende tidspunkt er en del af den løbende drift, og ellers skal den udskilles. Dette underbygges ydermere i U1942.335H, da den nuværende udgift til advokatbistand ville sikre selskabets fremtidige fortjeneste, altså kunne denne enkeltstående række af udgifter klassificeres som driftsmæssige.

U1942.335.H: Selskabet fradrog lønbetaling til advokat i forbindelse med procesudgifter for en retssag anlagt imod selskabet for overtrædelse af en patentret. Udgifterne kunne fradrages som driftsom-

¹³¹ U2008.203.H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 7

¹³² TfS 2008.1130.Ø, Landsrettens begrundelse og resultat, Præmis 6

¹³³ UFR 1997.879H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 1

kostning iflg. SL. § 6, stk. 1, litra a, idet procesudgifterne havde været og fremtidigt ville blive anvendt til at sikre selskabet en fortjeneste¹³⁴.

Ved denne ældre dom, hvor der var fradrag af lønudgift grundet fremtidig indtjening, er ikke i overensstemmelse med SKM2009.555Ø, SKM2013.557Ø og SKM2014.731.LSR, hvor der ikke var fradragsret for lønudbetalinger, da Østre Landsret og Landsskatteretten konkluderede, at omkostningerne, der ikke var en del af den nuværende løbende drift ikke kunne fradrages, til trods for at disse bidrog til sikring af indkomst og fremtidig løbende drift. I disse domme var der derfor modsætningsvist ikke fradragsret, hvorfor rækkevidden for SL. § 6, stk. 1, litra a var overskrevet.

Det kan hermed forstås, at der består divergens på området omkring opdeling af udgifter, hvorved der består uforudsigelig om, hvorvidt alle lønudgifter skal bundles og fradrages, eller om de skal opdeles i henholdsvis fradrags- og ikke-fradragsberettigede udgifter. Derudover skal der foretages en konkret vurdering af lønudgifterne til henholdsvis advokat-, revisions- og konsulentbistand for at fastlægge, hvorledes de kan henregnes til selskabets drift og derved er fradragsberettigede.

I medfør af SL. § 6, stk. 1, litra a er etableringsomkostninger ikke fradragsberettigede, idet ekspertbistanden skal være driftsmæssig, førend denne kan fradrages. Ud fra SL. § 6, stk. 1, litra a er hverken etablerings- og udvidelsesomkostninger fradragsberettigede. Rækkevidden for SL. § 6, stk. 1, litra a undersøges derfor med henblik på at vurdere, hvor langt rækkevidden er gældende for selskabers fradrag af lønudgift i forhold til, hvornår en lønudgift skal klassificeres som en etablerings- eller udvidelsesomkostning, og derfor ikke er fradragsberettiget.

2.3.1.3 Driftsomkostninger i relation til etableringsomkostninger

Der består et almindeligt skatteretligt princip hvorefter, der ikke er fradrag for udgifter til etablering og udvidelse af erhvervsvirksomhed jf. ophævelsesloven nr. 525 af 12. juni 2009 § 12, stk. 2 og 3. Ved selve etableringsfasen af en virksomhed betragtes omkostningerne som privatomkostninger¹³⁵, hvorfor der ikke er fradrag efter SL. § 6, stk. 1, litra a. Fradragsretten forudsætter, at udgiften er foretaget af en igangværende erhvervsmæssig virksomhed¹³⁶. Etableringsudgifter kan fradrages efter specifikke retsregler såsom eksempelvis LL. § 8B, hvorefter forsøgs- og forskningsudgifter er fradragsberettigede, også før der består en erhvervsmæssig virksomhed, men retsregler i den

¹³⁴ U1942.335.H, Højesterets dom, Præmis 3

¹³⁵ Hemmingsen, Kjeld. Driftsomkostninger i teori og praksis. S. 34

¹³⁶ Hemmingsen, Kjeld. Driftsomkostninger i teori og praksis. S. 34

underliggende lovgivning er af meget begrænset omfang.

Etableringsomkostningsbegrebet bliver i forbindelse med SL. § 6, stk. 1, litra a fortolket i forhold til begrebet "Fremrykket etableringstidspunkt", da der er fradragsret for selskabstypiske omkostninger såsom husleje, kontorholds- og visse lønudgifter.

TfS 1993.457.V: Et moderselskab oprettede et datterselskab, hvor husleje, reklame og lønninger var fradragsberettigede driftsudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a, idet oprettelsen var for at fremme omsætningen¹³⁷.

Dommen afsagde fradragsret for visse lønudgifter, der hører under etableringstidspunktet, da de kan klassificeres som selskabstypiske afholdt for at fremme omsætningen, hvorved rækkevidden for lønfradrag efter SL. § 6, stk. 1, litra a er bredere end blot etableringsomkostninger, hvorimod selskabet i SKM2009.555.Ø ikke kunne fradrage lønudgifter til selskabstypiske udgifter afholdt for at fremme omsætningen. Lønudgifter, der er foretaget af eksisterende erhvervsdrivende virksomhed, kan også klassificeres som etableringsomkostninger. Dette kan eksempelvis ske ved virksomhedernes markedsundersøgelser til udbygning af selskabet ved etablering af ny(e) butik(ker) eller butikscenter.

UfR 1985.585.H: Selskabets lønudgifter til undersøgelse af mulighederne for etablering af nye butikker nationalt og internationalt ansås ikke for driftsomkostninger efter SL. § 6, stk. 1, litra a, og måtte klassificeres som henholdsvis etablerings- og udvidelsesomkostninger¹³⁸.

Ud fra dommen kan udgifter til markedsundersøgelser og etablering af yderligere butikker klassificeres som etableringsomkostninger eller udvidelsesomkostninger, og dermed ikke fradrages efter SL. § 6, stk. 1, litra a. Der kan herefter forstås, at rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a således er bredere end blot etableringsomkostninger, da selskabstypiske lønninger var fradragsberettigede ved etablering, da dette fremmede omsætningen. Generelt er der dog herunder en klar opdeling mellem driftsomkostninger og etableringsomkostninger. Det består ydermere en sontring mellem lønudgifter under driftsomkostninger og udvidelsesomkostninger, hvorfor rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a undersøges i dette øjemed.

2.3.1.4 Driftsomkostning i relation til udvidelsesomkostning

Der består et almindeligt skatteretligt princip, hvorefter der ikke er fradrag for udgifter til etablering og

¹³⁷ U1993.457.V, Landsskatterettens dom, Præmis 12

¹³⁸ UfR 1985.585.H, Højesterets dom, Præmis 8

udvidelse af erhvervsvirksomhed jf. ophævelsesloven nr. 525 af 12. juni 2009 § 12, stk. 2 og 3. Udvidelsesomkostninger – i ældre regulering, retspraksis og retslitteratur kaldet anlægsudgifter – kan klassificeres, som de udgifter et selskab foretager til ekspansive tiltag på for selskabet hidtil hvilende markeds- og/eller forretningsområder¹³⁹.

Der består en sondring mellem lønudgifter til udvidelse, drift og etablering, da eksempelvis en brugtvognsforhandlers ændring af sortiment, så medarbejderen skal sælge nye biler, kan overvejes som både etablering-, drifts- eller udvidelsesomkostninger, imens en brugtvognsforhandlers nylige salg af telte fuldstændigt kan betragtes som nyetablering¹⁴⁰.

TfS1992.302.Ø: Bygge- og finansieringsselskab oprettede datterselskab til at overtage arbejdet med renovering af ældre bygninger. Lønudgifterne var etableringsomkostninger, og dermed ikke fradragsberettigede efter SL. § 6, stk. 1, litra a¹⁴¹.

I dommen fra Østre Landsret, var der ikke fradrag for oprettelse af datterselskab til arbejde under moderselskabet, hvilket der var i dommen fra Vestre Landsret fra år 1993. Begge domme vedrørte udgifter, der havde til formål at fremme omsætningen inden for det pågældende selskabs drift under det normale forretningsområde. Der består derfor et uafklaret spørgsmål om, at fremme omsætningen inden for selskabets pågældende forretningsområde er en del af at erhverve, sikre og vedligeholde indtægten, hvorfor der her konstateres divergens.

Når omkostningen skal kunne fradrages, må det forstås, at dette skal ske inden for selskabets normale forretningsområde, og hvor rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra må betragtes som snæver jf. TfS 1989.491.H.

TfS 1989.491.H: Selskabet opkøbte en fabrik for at aftage affald fra driften af selskabets normale forretningsområde. Dette blev betragtet som en udvidelsesomkostning, og der var derfor ikke fradrag heraf efter SL. § 6, stk. 1, litra a¹⁴².

Det må efter dommen forstås, at visse arbejdsopgaver, der udspringer af driften, er accessoriske hertil, og derfor ikke skal klassificeres som en del af den løbende drift, hvorfor disse ikke er en del af at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, og derfor ikke er fradragsberettigede. Lønninger i

¹³⁹ Hemmingsen, Kjeld. Driftsomkostninger i teori og praksis. S. 104

¹⁴⁰ Hemmingsen, Kjeld. Driftsomkostninger i teori og praksis. S. 105

¹⁴¹ TfS1992.302.Ø, Landsrettens dom, Præmis 16

¹⁴² TfS 1989.491.H, Landsrettens dom, Præmis 13

forbindelse med opkøb af fabrikken til at aftage affald kan derfor ikke fradrages, men det må forventes, at når fabrikken er i drift, er dennes primære forretningsområde antagelse af affald, hvorfor lønninger herfra kan fradrages jf. SL. § 6, stk. 1, litra a. En sondring mellem etablerings- og udvidelsesomkostninger er på nuværende tidspunkt ubetydelig for fradragsretten af lønudgifter i SL. § 6, stk. 1, litra a, men det skal tages i betragtning, at der bestod fradrag for visse af disse omkostninger i perioden 1991 – 2009.

Ufs2007.377.H: Selskabs erhvervelse af aktieposter, hvor udgifterne til erhvervelsen skulle opdeles i henholdsvis fradragsberettiget ekspertbistand ved udvidelsesomkostningerne og aktiernes anskaffelsessum¹⁴³.

Som dommen illustrerer kan visse udgifter til drift, udvidelse og etablering ikke fradrages efter SL. § 6, stk. 1, litra a, men i stedet tillægges anskaffelsessummen hos anlægsaktivet. Dette vil have betydning for salgsprisbeskatningen og mulige afskrivninger på aktivet. En sondring mellem drifts- og anlægsomkostninger er derfor væsentlig, for at fastlægge, hvilke udgifter der er fradragsberettiget i forhold til rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, og hvilke der skal tilføjes anskaffelsessummen.

2.3.1.5 Anlægsaktiver

Aktiver kan erhverves af selskaber som led i næring eller spekulationsøjemed – altså med det formål, at blive videresolgt med fortjeneste, hvilket betegnes omsætningsaktiver – eller kan ejes af selskabet som anlægsaktiver¹⁴⁴. Ved omsætningsaktiver beskattes gevinsten som skattepligtig indkomst jf. SL. § 4, og kan være omfattet af specialregel i eksempelvis ABL., EABL., KGL. og AL¹⁴⁵. Såfremt aktivet ikke er omfattet af næring eller spekulation, er hovedreglen, at fortjeneste eller tab ikke skal medregnes i den skattepligtiges indkomst jf. SL. § 5, litra a. Lønudgifter i forbindelse med aktiverne skal derfor enten fradrages efter SL. § 6, stk. 1, litra a, tillægges anskaffelsessummen for aktiverne og afskrives¹⁴⁶, eller klassificeres som en ikke-fradragsberettiget omkostning.

UfR 2010.3103.H: SL. § 4 undergives en dynamisk fortolkning, der har ført til, at skattefrie formueindtægter efter SL. § 5 i dag er ikke eksisterende for erhvervsvirksomheder¹⁴⁷.

SL. § 5 omkring skattefrie formueforøgelser kan efter dommen forstås ikke at være gældende for

¹⁴³ Ufs2007.377.H, Højesterets dom, Præmis 1 og 2

¹⁴⁴ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 430

¹⁴⁵ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 472

¹⁴⁶ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. Lærebog om Indkomstskat. S. 472

¹⁴⁷ UfR 2010.3103.H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 5

erhvervsvirksomheder, hvorved aktiver skal beskattes og kan fradrages jf. SL. §§ 4 og 6. Anlægsaktiver, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, skal afskrives jf. AL. § 5, stk. 1. Et selskab kan, som en del af sin løbende drift, anskaffe og sælge forskellige omsætningsaktiver med fortjeneste for øje, men kan derudover have behov for en række anlægsaktiver i forbindelse med udførelsen af selskabets forretningsområde.

SKM2007.384.LSR: Lønomsomkostninger, som var medgået til fremstilling af anlægsaktiver, kunne ikke fradrages som driftsomkostninger, men skulle aktiveres og afskrives¹⁴⁸.

Hermed kunne lønomsomkostningerne til selskabets medarbejdere ikke fradrages efter SL. § 6, stk. 1, litra a, til trods for at lønudsomkostningerne var en del af selskabets drift, fordi de skulle tilregnes anlægsaktivets anskaffelsessum, og i stedet skulle afskrives. Det fremgår af praksis, at de omsomkostninger, som skal tillægges anskaffelsessummen for aktiver, skal afgrænses snævert.

SKM2007.773.H: Anskaffelsessummen omfattede alene udgifter til advokat og revisor, som kunne henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve aktiekøbet¹⁴⁹.

Dommen statuerede den snævre fortolkning ved tillæg af omsomkostninger til anskaffelsessummen. Dette er ikke ensbetydende med, at udgifterne indgår i fradragsretten efter SL. § 6, stk. 1, litra a, da disse i visse situationer, hverken skal tillægges anskaffelsessummen eller fradrages efter SL. § 6, stk. 1, litra a, hvis de eksempelvis klassificeres som ikke-fradragsberettigede etablerings- eller udvidelsesomsomkostninger.

SKM2008.967.H: Lønudsomkostninger til udbud af et ejendomsinvesteringsprojekt blev anset for en etableringsudgift, og skulle derfor ikke medregnes anskaffelsessummen. Højesteret understregede den snævre fortolkning ved tillæg af omsomkostninger til anskaffelsessummen¹⁵⁰.

Sondringen mellem etablerings-, udvidelses- og driftsomkostninger er nødvendig, da retspraksis understreger, at området for udgifter, der skal tillægges anlægsaktivets anskaffelsessum og fradragsret efter SL. § 6, stk. 1, litra a, er snævert. Størrelsen af beløbene er dog uden betydning under den snævre fortolkning, hvorfor der er mulighed for at tillægge aktivernes anskaffelsessummen store beløb, jf. TfS 2007.781.LSR.

¹⁴⁸ SKM2007.384.LSR, Landsskatterettens begrundelse og afgørelse, Præmis 8

¹⁴⁹ SKM2007.773.H, Højesterets begrundelse og resultat, Præmis 5

¹⁵⁰ U2008.967.H, Højesterets begrundelse og afgørelse, Præmis 2

TfS 2007.781.LSR: Årlige lønudgifter på henholdsvis 293 mio. kr., 359 mio. kr. og 426 mio. kr. skulle tillægges den afskrivningsberettigede anskaffelsessum for aktivet af selskabs egenproducerede anlægsaktiver, og kunne derfor ikke fradrages som driftsudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a¹⁵¹.

De tillagte lønsummer fremkom i forbindelse med egenproduktion af anlægsaktiver. Det kan herefter forstås, at egenproduktion kan have en anderledes betydning for fradragsretten end opkøbte anlægsaktiver, da alle lønningerne samlet blev klassificeret som en del af produktionsomkostningerne.

SKM2007.384.LSR: Anskaffelsessummen skal forstås som udgiften til anskaffelse eller fremstilling af det pågældende aktiv, således at aktivet rent faktisk er færdiggjort i et sådant omfang, at det kan anvendes som driftsmiddel i selskabet¹⁵².

Hermed kan det ud fra ovenstående forstås, at aktivet skal være færdiggjort i et sådan omfang, at det kan anvendes af selskabet førend udgifterne kan fradrages efter SL. § 6, stk. 1, litra a i forbindelse med driftsomkostninger, fremfor at de skal tillægges anlægsaktivets anskaffelsessum.

SKM2003.519.LSR: Et selskabs lønudgifter, der var nødvendige for at gøre et driftsmiddel funktionsdygtigt, skulle tillægges anskaffelsessummen fra driftsmidlet¹⁵³.

Landsskatteretten understreger hermed, at lønudgifter til at gøre aktivet funktionsdygtigt, skal tillægges anskaffelsessummen fremfor at skulle fradrages. Hermed må det konstateres, at såfremt aktivet skal produceres, skal lønningerne tillægges aktivernes anskaffelsessum, hvorimod lønninger kan fradrages i forbindelse med anlægsaktivet, fra det er funktionsdygtigt første gang. Reparationer skal således ikke tillægges anskaffelsessum, men fradrages såfremt de indgår i kriterierne herfor.

Der er i det ovenstående gennemgået forskellige aspekter og grænser for rækkevidden af selskabers lønfradrag efter SL. § 6, stk. 1, litra a, hvor der illustreres divergens og uforudsigelighed hos domstolene og i den administrative praksis vedrørende det skatteretlige område for selskabers fradrag for lønudgifter. Derudover illustrerer ovenstående analyse, hvorledes selskaber forsøger at fradrage alle lønudgifter, uanset hvilken klassificering de har. Nedenfor belyses den yngste retspraksis på området.

¹⁵¹ TfS 2007.781.LSR, Landsskatterettens kendelse, Præmis 2

¹⁵² SKM2007.384.LSR, Landsskatterettens kendelse, Præmis 5

¹⁵³ SKM2003.519.LSR, Landsskatterettens kendelse, Præmis 2 og 3

2.3.2 Selskabers mulighed for fradrag for lønudgifter

Det kan af ovenstående forstås, at der på området for selskabers fradrag for lønudgifter i henhold til rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, er retsusikkerhed, og der ved visse underliggende grænseområder opstår divergens domstolene iblandt samt Landsskatteretten i forhold til den analyserede praksis – både den administrative og retspraksis. Den 1. juni 2016 afsagde Østre Landsret dom SKM2016.551.Ø, der blev behandlet sammen med tilsvarende sag SKM2016.569.Ø. Dommene omhandler 2 bankers fradragsret for lønudgifter til egne ansatte i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a, som er de nyeste domme omhandlende selskabers fradrag for lønudgifter.

2.3.2.1 Bankdommene vedrørende lønudgifter af den 1. juni 2016

Dommene omhandlede Arbejdernes Landsbank A/S og Lån & Spar A/S fradrag for lønudgifter i forbindelse med opkøb af anden banks andele. Opkøbene ansås af selskaberne for at være fradragsberettigede lønudgifter, men ansås af SKAT som værende ikke-fradragsberettigede udvidelsesudgifter jf. SL. § 6, stk. 2.

SKM2016.551.Ø (og SKM2016.569.Ø): "En bank havde fradragsret for lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a, i forbindelse med opkøb af anden bankvirksomhed. Erhvervsmæssigt betingede lønudgifter til medarbejdere i almindelighed er fradragsberettigede, da sådanne udgifter som udgangspunkt må formodes at være anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den løbende indkomst. På baggrund af en konkret vurdering vedrørte de omtvistede lønudgifter arbejde, hvis formål var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed. Lønudgifterne var derfor ikke driftsudgifter, som var fradragsberettigede efter SL. § 6, stk. 1, litra a. SKATs nægtelse af fradrag for de omtvistede lønudgifter udgjorde en så væsentlig praksisændring, at den ikke kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom." ¹⁵⁴.

Østre Landsret baserede afgørelsen på tidligere retspraksis, Skattelovrådets betænkning nr. 1221/1991 samt tidligere retslitteratur, hvor det til trods for at lønudgifterne fandtes at være ikke-fradragsberettiget udvidelsesudgifter, skulle fradrages som almindelig lønudgift jf. SL. § 6, stk.1, litra a. Østre Landsret konkluderede, at ovenfor omtalte Skattelovråds betænkning nr. 1221/1991 angående fuldt fradrag ikke er gældende, da retten afviste dette grundet det skatteretlige princip om, at udgifter der ikke kan klassificeres som driftsmæssige, ikke skal fradrages, hvilket ydermere understøttes af forarbejderne til ophævelsesloven af LL. §§ 8I og 8J. Bankerne støtter desuden ret på retslitteratur i

¹⁵⁴ SKM2016.551.Ø (og SKM2016.569.Ø), Dommens referat samt Landsrettens begrundelse og resultat, Præmis 1, 3, 4, 10, 15 og 18.

form af Jane Ferniss¹⁵⁵ og Kjeld Hemmingsens¹⁵⁶ konklusioner om, at lønudgifter til medarbejdere, hverken kan eller skal opdeles i henholdsvis en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget andel jf. SKM2016.551.ØLR (og SKM2016.569.ØLR) punkt 5, præmis 3.

Det helt centrale i dommen er dens præmisser, hvorefter at lønudgifterne ikke skulle opgøres særskilt, og der grundet den gældende retsopfattelse skulle tilkendes fradrag for lønudgifter, indtil en offentlig tilkendegivelse er foretaget. Der forelå en væsentlig praksisændring ved at SKAT nægtede fradrag for de omtalte lønudgifter, hvorfor lønudgifterne ikke skulle opdeles i henholdsvis fradrags- og ikke-fradragsberettigede udgifter. Landsretten konstaterede herefter, at retsopfattelsen var, at lønudgifterne ikke skulle opdeles i henholdsvis lønudgifter inden for og uden for forretningsområder, og derfor ikke kunne nægtes fradraget i SL. § 6, stk. 1, litra a. Det må herefter konstateres, at rækkevidden for SL. § 6, stk. 1, litra a er divergens i forhold til opdeling eller bundling af lønudgifter, hvor Øste Landsret har konstateret, at samtlige lønudgifter skal bundles og fradrages jf. TfS 2008.1130.Ø og SKM2016.551.Ø (og SKM2016.569.Ø), imens Landsskatteretten og Højesteret har afsagt administrativ praksis/dom om, at lønudgifter skal opdeles jf. U.2008.2154.H og SKM2010.156.LSR.

2.4 Delkonklusion

Det kan hermed konkluderes, at selskabers mulighed for at fradrage lønudgifter i henhold til rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, på baggrund af retspraksis, er tilstedeværende, men usikker, da retsreglen bevirker en konstant dynamisk fortolkning hos domstolen grundet dens skønsmæssige islæt. Det kan konkluderes, at der på området omkring enkeltstående udgifter, fremtidig indtjening, fremrykket etableringsringtidspunkt, opdeling af lønudgifter, og udvidelse under driften inden for selskabets forretningsområdet er divergente afsigelserne, hvilket skaber retsusikkerhed og uforudsigelighed. Det kan ligeledes konkluderes, at selskaber i den behandlede administrative- og retspraksis, virker til at misforstå og være usikre omkring rækkevidden af lovgivningen, og i tilfælde begår skattesvig eller utilsigtet misforstår lovgivningen ved at forsøge at fradrage alle lønudgifter.

Der er i øvrigt divergens i forhold til opdeling af udgifter hos et selskab. I TfS 2008.1130.Ø, SKM2016.551.Ø (og SKM2016.569.Ø) blev det konstateret, at opdeling af lønudgifter til fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede udgifter ikke skulle foregå, imens det i U.2008.2154.H og

¹⁵⁵ Ferniss, Jane. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb.

¹⁵⁶ Hemmingsen, Kjeld. Driftsomkostninger i teori og praksis.

SKM2010.156.LSR blev fastslået, at det skulle udføres. Derudover er der divergens på området for fradrag af lønudgifter i forbindelse med tidsafhængige driftsmæssige udgifter. I U1942.335.H og UfR 1980, 712/2H blev der dømt fradrag for lønudgifter ved sikring af fremtidig indtjening, og i UfR 1997.879H var fradrag berettiget for lønudgifter til nutidig drift, som ikke var en del af selskabets forretningsfilosofi. Fradrag var dog ikke berettiget for lønudgifter i forbindelse med sikring af fremtidig drift efter SKM2013.557Ø, SKM2009.555Ø og SKM2014.731LSR. Derudover kan det forstås, at der er divergens i forhold til sondringen mellem fradragsberettigede lønudgifter til oprettelse under drift, da TfS 1993.457.V dømte, at der var fradrag for lønudgifter i forbindelse med oprettelse af et datterselskab, imens TfS1992.302.Ø dømte, at der ikke var fradragsret til trods for begge oprettelser skete under selskabets drift inden for det pågældende selskabs forretningsområde. Derudover kan det konkluderes, at visse selskabstypiske etableringsomkostninger kan fradrages som driftsomkostning ved etablering af virksomhed til trods for at disse kunne kategoriseres som etableringsomkostninger, da der i TfS 1993.457.V blev tildelt fradrag for lønudgifter ved fremrykket etableringstidspunkt, hvorimod det ikke var berettiget ved SKM2009.555.Ø, hvorfor der på dette område også består retsusikkerhed.

Formålet med SL er desuden usikkert på grund af kompleksitet. Det oprindelige formål med SL var at fradrage udgifter, der var beskattet utilsigtet, så alle kunne opretholde et eksistensminimum. Det kan fastslås ud fra ovenstående analyse, at lønudgifterne kan fradrages inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, såfremt de er afholdt med henblik på at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, men de behøver ikke være en nødvendighed for indkomsten. Området for lønudgifter der skal tillægges anlægsaktivers anskaffelsessum fremfor at fradrage i SL. § 6, stk. 1, litra a skal fortolkes snævert, men omfatter lønudgifter, der er benyttet til at gøre anlægsaktivet funktionsdygtigt, eller indkøbt, og skal fradrages, såfremt de er en del af selskabets drift, når aktiverne er igangværende. Dog kan udgifter ikke fradrages, såfremt de klassificeres som etablerings- eller udvidelsesomkostninger, hvor selskabet enten etablerer nyt marked eller udvider virksomheden. Det må fastslås, at så snart aktivet er funktionsdygtigt, kan lønudgifter ikke længere tillægges anskaffelsessum, hvorfor at reparationer skal tillægges fradragsretten, eller skal klassificeres som en etablerings- eller udvidelsesomkostning. Det kan hermed konkluderes, at rækkevidden af reguleringen vedrørende fradrag for lønudgifter er præget af dynamik og divergens, hvorfor det ikke utvetydigt kan forudses, hvad domstolene vil komme frem til. Derfor består der på nuværende tidspunkt således et uklart skattesystem i forhold til rækkevidden af selskabers fradrag af lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a.

Kapitel 3: Økonomisk analyse

I det økonomiske kapitel analyseres, hvorledes området for den komplekse skattelovgivning i forhold til selskabers fradrag for lønudgifter, er økonomisk efficient, eller hvorledes dette kan påvirkes således, at økonomisk efficiens opnås. Til dette anvendes en kombination af tidlig beskatningsteori og analyse af markedspåvirkningen ved pålægning af skatter og fradrag, transaktionsomkostningsanalyse og spilteori.

Indledningsvist tager analyserne i kapitlet udgangspunkt i tidlig beskatningsteori ved Pigou's teori om skatter og subsidier, der undersøger, hvorfor vi har skatter og fradrag, og hvorledes dette er en nødvendighed for markedet. Ydermere undersøges der ved en mikroøkonomisk analyse, hvordan pålægning af skatter og fradrag påvirker markedet ud fra en neoklassisk teori. Derved analyseres markedspåvirkningen af skatter og fradrag på ligevægten i et marked med fuldkommen konkurrence, og hvordan denne ligevægt påvirkes af skatter og fradrag.

Dernæst flyttes forudsætninger og antagelser til et mere realistisk markedsbillede ud fra en neoinstitutionel teori, hvorved institutioner – og herved staten – inddrages i analysen. Her analyseres påvirkningen af statens pålægning af den komplekse skattelovgivning, som undersøges ved transaktionsomkostningsanalysen. Kapitlet afsluttes med en spilteoretisk opsummering af den nuværende markedssituation, samt en analyse af, hvorledes dette er eller kan flyttes imod økonomisk efficiens.

3.1 Beskatning og subsidier

I år 1920 udtænkte A.C. Pigou en teori for, hvorledes staten kunne beskatte optimalt ved blot at håndtere eksternaliteter. Dette skulle, ud fra Pigou's teori, ske igennem en overordnet strategi, hvor staten pålagde skatter og subsidier svarende til eksternalitetens marginale omkostning eller marginale fordel¹⁵⁷. Det betyder eksempelvis, at gnister fra jernbanen påvirker individer, der intet med jernbanen har at gøre¹⁵⁸. Disse omkostninger må der kompenseres for¹⁵⁹. Dette kan både bestå i negative og positive påvirkninger¹⁶⁰. Herved skulle staten ved disse negative eller positive kompensationer optimere beskatningen, og mindske eksternalitetsproblematikken blandt indbyggere ved en enkel og

¹⁵⁷ Andersen, Per, Lene Nielsen og Tanja Nissen. Velfærdsøkonomi. S. 175

¹⁵⁸ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 115

¹⁵⁹ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 115

¹⁶⁰ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 116

klar beskatningsform¹⁶¹.

3.1.1.1 Eksternaliteter

En eksternalitet er en påvirkning fra en aktør til en anden aktør, som intet har at gøre med den eksternalitetsskabende aktør¹⁶². Denne påvirkning kan enten være negativ eller positiv. En eksternalitet kan eksempelvis være de gnister jernbanen slår, når den kører fra A til C igennem B. I B bor en aktør, hvis buske bliver ødelagt af gnisterne. Dette er en negativ konsekvens af jernbanen, påført en aktør som intet har med jernbanens tur fra A til C at gøre¹⁶³. Denne negative konsekvens medregnes ikke i jernbanens private omkostninger, men bliver en negativ omkostning for den anden aktør, og derved for det samlede samfund, hvorfor det samlede samfundsmæssige overskud falder¹⁶⁴.

En positiv eksternalitet kan bestå i en vaccination af en aktør, der gør, at denne aktør ikke kan smitte andre aktører med sygdommen¹⁶⁵. Den ekstra omkostning – eller fordel – som eksternaliteter medfører skal samfundet bære. Samfundet skal derved beslutte, hvorledes denne eksternalitetsomkostning skal bæres, og hvem der skal bære denne omkostning. Den kan forhandles mellem de indblandende parter, eller staten kan regulere forholdene. Det undersøges derfor nedenfor, hvorledes staten kan regulere disse forhold.

3.1.2 Beskatningsteorien

A.C. Pigou foreslog i år 1920, at staten skulle håndtere beskatning igennem de positive og negative konsekvenser af uforudsete påvirkninger, altså eksternaliteter, som ikke var medregnet de private omkostninger hos den udførende part¹⁶⁶. Dette skulle ske ved, at staten pålagde skatter på negative eksternaliteter, og subsidier på positive eksternaliteter for at henholdsvis mindske eller fremme konsekvensen¹⁶⁷. Disse blev senere døbt Pigouvianske skatter og subsidier¹⁶⁸. Det Pigou kalder subsidier, er det vi i dag kender som fradrag. De Pigouvianske skatter bestod i en metode, hvor en aktørs handling, skadevolder, der negativt påvirker en anden aktør, skadelidte, reguleres af staten igennem beskatning. Modsætningsvist reguleres en aktørs handling, der positivt påvirker en anden

¹⁶¹ Kaplow, Louis. The Theory of Taxation and Public Economics. S. 3 og 20

¹⁶² Viscusi, W. Kip, Joseph E. Harrington Jr. og John M. Vernon. Economics of Regulation and Antitrust. S. 376

¹⁶³ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 115

¹⁶⁴ Viscusi, W. Kip, Joseph E. Harrington Jr. og John M. Vernon. Economics of Regulation and Antitrust. S. 377

¹⁶⁵ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 102

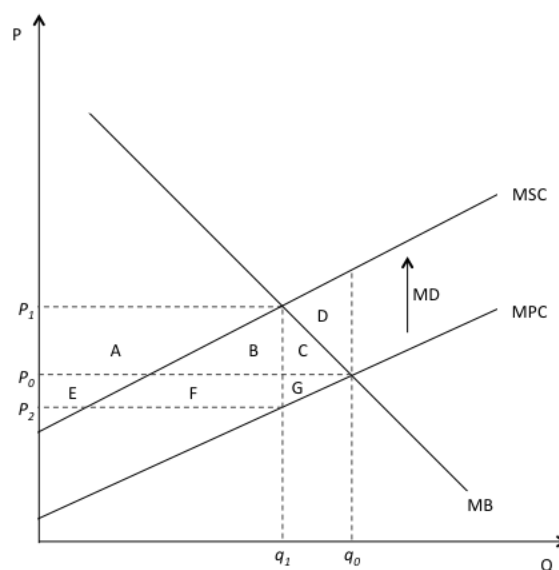
¹⁶⁶ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 116

¹⁶⁷ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 168

¹⁶⁸ Cornes, Richard and Todd Sandler. The Theory of Externalities, Public Goods and Club Goods. S. 72

aktør med subsidier¹⁶⁹. Herved skal påvirkningen af en eksternalitet beskattes med den påvirkning eksternaliteten bringer, hvorpå den Pigouvianske skat medfører en Pareto-forbedring for aktørerne, og en Kaldor-Hicks forbedring for samfundet¹⁷⁰. Derved skal skadevolder, der skaber den negative eksternalitet, beskattes med den marginale skadesvirkning på skadelidte¹⁷¹.

En aktør producerer et yderligere gode til en marginal privat omkostning, MPC, og hver yderligere produceret gode for forbrugeren bringer en marginale fordel, MB, hvor det optimale antal at konsumere opnås ved, at producerer det antal hvor $MPC = MB$ ¹⁷². Ved at skadevolder producerer, skaber dette negative eksternaliteter for markedet, således at den samfundsøkonomiske marginale omkostning stiger, MSC¹⁷³. Når skadelidte så påvirkes af en negativ eksternalitet, som skabes af skadevolder, og som skadelidte intet har at gøre med, skal skadelidte kompenseres med skadespåvirkningen, MD, for at blive stillet, som om skadelidte ikke blev påvirket af den negative eksternalitet. Således er den samfundsøkonomiske omkostning, $MSC = MPC + MD$.



Figur 1: Samfundsøkonomisk eksternalitetspåvirkning

I Figur 1¹⁷⁴ illustreres skadevolders negative eksternalitet i forbindelse med produktion af skadevolders gode, hvorpå skadevolder ifølge Pigou skal beskattes for den vertikale difference mellem MPC og MSC

¹⁶⁹ Cornes, Richard and Todd Sandler. The Theory of Externalities, Public Goods and Club Goods. S. 73

¹⁷⁰ Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. The Welfare Economics of Public Policy. S. 527

¹⁷¹ Andersen, Per, Lene Nielsen og Tanja Nissen. Velfærdsøkonomi. S. 175

¹⁷² Baye, Michael. Managerial Economics and business strategy. S. 21

¹⁷³ Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. The Welfare Economics of Public Policy. S. 534

¹⁷⁴ Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. The Welfare Economics of Public Policy. S. 527

ved er givent producentniveau¹⁷⁵. Herved illustreres $MSC = MPC + MD$. Ved den producerede mængde q_1 skal den Pigouvianske skat per enhed bestå i $P_1 - P_2$. Producenten skal derfor bære hele MSC i form af deres egen MPC, samt påvirkningen ved den fulde marginale samfundsøkonomiske omkostning¹⁷⁶. Ved at pålægge producenten en skat lig $P_1 - P_2$ rykker den producerede mængde fra q_0 til q_1 , og prisen fra P_0 til P_1 . Herved påvirkes producenten, med et tab bestående af (E,F,G) fra producentoverskuddet, forbrugeren påvirkes med tabet af forbrugeroverskuddet bestående af (A,B,C). Staten modtager beskatningen (A,B,C,D), og eksterne aktører modtager en reduktion i eksterne omkostninger (C,G)¹⁷⁷. Den samlede effekt er dermed en gevinst på D, som betales af skadevolder som en skat, hvorved der ved redistribution af beskatningen, hvilke består i fradrag, kan bestå en forbedring for alle parter ved at implementere en Pigouviansk skat¹⁷⁸. Pigou søger, at producenten skal mindske eksternaliteten fremfor at bære beskatningen for denne, såsom at producenten skal forebygge at jernbanen slår gnister, fremfor at betale beskatningen for gnisterne¹⁷⁹.

Ved Pigouvianske skatter skal staten pålægge skatter og subsidier på de enkelte eksternaliteter ved hvert enkelt producent og branche. Der skal fastlægges klare skatter på alle negative eksternaliteter, der skal finansiere subsidier på de positive eksternaliteter. Pigou fastslog, at der er et marked behov for skatter og subsidier, for at håndtere positive og negative eksternaliteter optimalt. Det er en nødvendighed, at staten regulerer eksternalitetens skatter og subsidier, da omkostningen bliver pålagt markedet, og ikke den skadevoldende aktør. Der er derfor behov for, at staten retter omkostningspålægningen, således at den skadevoldende aktør skal bære omkostningen. Ved statslig regulering af skatter og subsidier, går staten ind og regulerer et marked, der derved påvirkes heraf. Denne påvirkning analyseres nedenfor ved en analyse af, hvordan pålægning af skatter og fradrag påvirker markedet ud fra en neoklassisk teori. Derved analyseres, markedspåvirkningen af skatter og fradrag på ligevægten i et marked med fuldkommen konkurrence, og hvordan denne ligevægt påvirkes af skatter og fradrag.

3.2 Markedspåvirkning af skatter og fradrag

Markedspåvirkningen af skatter og fradrag analyseres på et marked i fuldkommen konkurrence ud fra den neoklassiske teori. Den neoklassiske teori består af en markedsmodel for parametrisk rationalitet

¹⁷⁵ Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. The Welfare Economics of Public Policy. S. 533

¹⁷⁶ Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. The Welfare Economics of Public Policy. S. 534

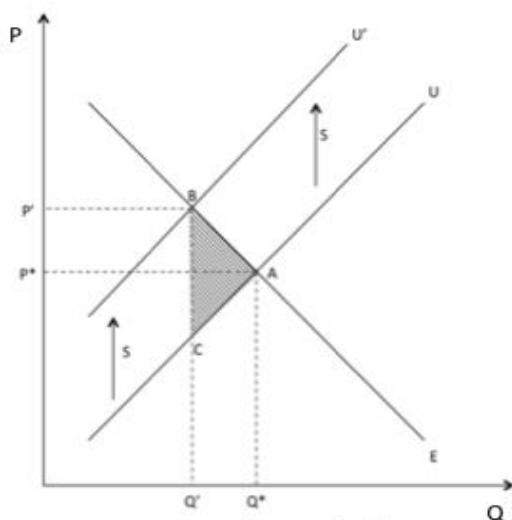
¹⁷⁷ Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. The Welfare Economics of Public Policy. S. 534

¹⁷⁸ Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. The Welfare Economics of Public Policy. S. 534

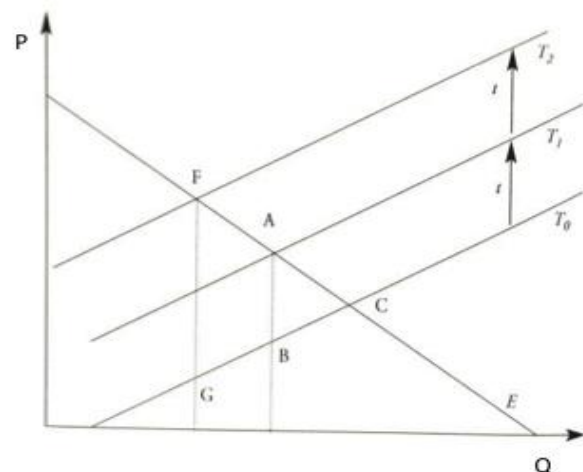
¹⁷⁹ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 770

under perfekt information¹⁸⁰. Her består perfekt konkurrence, og det forudsættes, at aktørerne er rationelle¹⁸¹, som derved altid vil forsøge at profitmaksimere egen nytte¹⁸². Derudover findes der ingen stat, og derved ingen lovgiver, hvorved en simpel men tydelig markedspåvirkning kan ses ved pålægning af skatter og fradrag. Ved perfekt konkurrence er prisen lig de marginale omkostninger, for der består ingen transaktionsomkostninger, der er mange købere og sælgere, der er fri information, ingen ind- eller udgangsbarrierer og homogene goder¹⁸³.

Markedet er illustreret i Figur 2¹⁸⁴ med efterspørgselskurven, E, og udbudskurven, U afbilledet i et koordinatsystem med pris og mængde afhængige af hinanden. Efterspørgselskurven afspejler købernes betalingsvillighed¹⁸⁵, og er underlagt "Law of Demand"¹⁸⁶, da den efterspurgte mængde af et givent produkt falder i takt med, at prisen stiger¹⁸⁷. Modsætningsvist er udbudskurven, U, underlagt "Law of supply", hvormed den udbudte mængde stiger i takt med at prisen stiger, for producenterne vil gerne udbyde mere, jo mere indtjening de kan generere¹⁸⁸.



Figur 2: Pålægning af stykskat



Figur 3: Dødvægtstab

Analysen af markedspålægningen af skatter og fradrag foretages på et marked i ligevægt. Ligevægten er i det optimale punkt for markedet (Q^* , P^*) på Figur 2¹⁸⁹, hvor hverken udbyder eller efterspørger

¹⁸⁰ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. s 30

¹⁸¹ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. s 56

¹⁸² Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 43

¹⁸³ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 35

¹⁸⁴ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 443

¹⁸⁵ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 442

¹⁸⁶ Frank, Robert H. Microeconomics and behavior. S. 27

¹⁸⁷ Frank, Robert H. Microeconomics and behavior. S. 28

¹⁸⁸ Frank, Robert H. Microeconomics and behavior. S. 28

¹⁸⁹ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 443

har incitament til at rykke sig, og punktet derfor er pareto-effektivitet inter partes, og Kaldor-Hicks efficient for markedet¹⁹⁰.

Et marked der ikke er påvirket af eksterne faktorer såsom transaktionsomkostninger, opportunistisk adfærd og statslige reguleringer vil altid være i ligevægt, og når det påvirkes af forskellige faktorer vil det justeres således, at det ender i en ny ligevægt jf. Adam Smith usynlige hånd¹⁹¹. Hvis markedet eksempelvis producerer mere end der bliver efterspurgt, vil der være uudnyttede ressourcer, hvorfor prisen på ressourcerne vil falde, så alle ressourcer vil blive solgt, og derved vil markedet naturligt bevæge sig til ligevægtpunktet. Ligeledes såfremt der er udbudt mindre end der er efterspurgt, vil der opstå en shortage, priserne vil derfor stige, hvorved udbudskurven forskubbes til venstre, hvorefter markedet regulerer sig til et nyt ligevægtpunkt¹⁹². Dermed har hverken køber eller sælger bestemmende indflydelse over pris eller mængde¹⁹³. Dette er dog ikke realistisk i det virkelige samfund, da eksterne faktorer såsom eksternaliteter og statslig regulering flytter markedet fra den fuldkommende konkurrence. Derfor analyseres markedspåvirkningen af en pålagt skat og fradrag for at undersøge påvirkningen af den statslige regulering på et marked under fuld konkurrence.

3.2.1 Pålagt skat

Den offentlige sektor i Danmark finansierer velfærdssamfundet, herunder kollektive goder såsom politi og retsvæsen, samt goder hvor brugerbetaling er umulig eller for administrativt byrdefulde at gennemføre¹⁹⁴. Et eksempel herpå kan bestå i gadebelysning. Det er yderst byrdefuldt administrativt at fastlægge, hvem og hvor meget hvert individ eller selskab benytter gadebelysning, og beskatte dem herefter, da det er frit tilgængeligt, og det er et gode, individer eller selskaber ikke har incitament til at producere¹⁹⁵. Finansieringen af velfærdssamfundet og kollektive goder sker derfor igennem skatter og afgifter, som den offentlige stat pålægger borgere og selskaber. Ydermere bidrager skatterne til omfordeling af indkomst blandt indbyggere, så gini-koefficienten mindskes¹⁹⁶. Skatten omfordeler indtægt over en persons livsforløb gennem uddannelse, sygdomme, arbejdsløshed og pension¹⁹⁷. Det estimeres, at en person igennem livet tilbagemodtager 70 % af alle personens skattebetalinger¹⁹⁸.

¹⁹⁰ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 36

¹⁹¹ Frank, Robert H. Microeconomics and behavior. S. 16

¹⁹² Frank, Robert H. Microeconomics and behavior. S. 30

¹⁹³ Polinsky, A. Mitchell, An Introduction to Law and Economics. S. 103

¹⁹⁴ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 440

¹⁹⁵ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 103

¹⁹⁶ Kaplow, Louis. The Theory of Taxation and Public Economics. S. 275

¹⁹⁷ Kaplow, Louis. The Theory of Taxation and Public Economics. S. 275

¹⁹⁸ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 444

Afslutningsvist benyttes skatterne til at videreudvikle samfundet og forbedre velfærden for indbyggere og selskaber, hvor det offentlige igennem politiske beslutninger fastsætter sociale forsikringer, offentlige bidrag og velfærdsgoder såsom sundheds- og uddannelsessektoren¹⁹⁹.

Når markedet pålægges en skat, s , så forrykkes udbudskurven, U , op til U' , da skatten afspejles i prisen, hvormed prisen stiger²⁰⁰. Hermed falder den efterspurgte mængde, og der skabes et nyt ligevægtspunkt (P' , Q')²⁰¹, se Figur 2. Udover at rykke ligevægtpunktet, så medfører pålæggelsen af skatten også, at det samlede samfundsøkonomiske overskud bliver mindsket ved dødvægtstabet, som er afbilledet i form af den skraverede trekant (ABC) på Figur 2²⁰². Der opstår omkostninger ved pålægningen af skat, hvilket medfører, at der udbydes mindre til en højere pris. For at skatten kan forsvares, skal den positive effekt af reguleringen opveje dødvægtstabet²⁰³.

Staten beslutter hvilke indtægter og goder, der skal beskattes, hvordan de skal beskattes, og det totale skatteprovenu bliver herefter fordelt²⁰⁴. En skat, der er pålagt flere steder med dertilhørende lavere andele medfører betydeligt mindre dødvægtstab end høje skatter pålagt få steder jf. Figur 3²⁰⁵. Såfremt skatten øges, og den i forvejen er høj og smal, øges dødvægtstabet væsentligt. Ved en fordobling af skatten fra en lille stykskat t_1 til t_2 øges dødvægtstabet så væsentligt, at opvejningen bliver svær at opnå. Dermed kan det konstateres, at det – alt andet lige – er fordelagtigt med en lille, bred skattebyrde, hvorved flere indtægter og genstande beskattes med mindre andele, end at få beskattes med større andele.

Ved regulering med beskatning til følge, vil det derfor være væsentligt at sprede skattebyrden, således at der består flere beskatninger, der derved er lavere, for at mindske dødvægtstabet mest muligt. Økonomisk optimalt ville være ingen beskatning, så markedet selv ville bestå i ureguleret ligevægt, men da visse ting er nødvendige at staten finansierer, eller politisk bestemte, er beskatning derfor nødvendig, og det væsentlige er herefter, hvorledes de pålægges, for at der sker samfundsøkonomisk efficient, og ressourcerne under skatten udnyttes optimalt. Derfor analyseres nedenfor, hvorledes skatterne skal pålægges i forhold til beskatningsgrundlaget.

¹⁹⁹ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 441

²⁰⁰ Baye, Michael. 2010. Managerial Economics and business strategy. S. 48

²⁰¹ Baye, Michael. 2010. Managerial Economics and business strategy. S. 48

²⁰² Baye, Michael. 2010. Managerial Economics and business strategy. S. 56

²⁰³ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 443

²⁰⁴ James, Simon og Christopher Nobels. The Economics of Taxation. S. 7

²⁰⁵ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 448

3.2.1.1 Beskatningsgrundlag

Hvorledes beskatningen skal udformes er en politisk beslutning. Nytteprincippet blev tidligere benyttet, hvorved individet beskattes i forhold til den nytte, som vedkommende havde af godet²⁰⁶. Senere blev skatteevneprincippet i højere grad benyttet, hvormed skatten er afhængig af indtægts størrelse²⁰⁷. I nyere tid har den optimale beskatningsteori været i fokus, hvilket omhandler en mere dybdegående stillingtagen til de samfundsøkonomiske omkostninger forbundet med skatten i forhold til beskatningens formål, samt hvorledes fradrag kan benyttes til at korrigere de negative påvirkninger²⁰⁸.

Den optimale beskatningsteori benyttes til at beskatte markedet ved, at den byrde som beskatningen hidfører samfundsøkonomien, minimeres²⁰⁹. Ved denne beskatningsform skal staten, som lovgiver, finde den beskatningsrate, hvor dødvægtstabet og transaktionsomkostningerne er mindst mulige, imens statens økonomi bibeholdes til finansiering af de nødvendige og politisk bestemte goder. Individer og selskabers incitamenter til at generere indtægter, og derved betale skatter, skal ydermere bibeholdes²¹⁰. Fradrag kan benyttes til at korrigere incitamentspåvirkningen, såfremt denne er lav ved de optimale beskatningsrater. Såfremt beskatningsraten bliver for høj, kan incitamentet til at generere indtægt falde, hvorfor en lavere beskatningsrate eller et fradrag der nedbringer skatten kan højne incitamentet til at generere indtægten, og derved skabe mere indtægt til staten på lang sigt²¹¹. Lovgiver skal derfor indrette skattesystemet efter, hvorledes aktørernes opportunistiske adfærd er, for at generere indtægt til samfundet uden at der skabes højere samfundsøkonomiske omkostninger end, at byrden kan opvejes af de fordele beskatningen medfører.

Ved udarbejdelse af love om skatter og fradrag skabes administrationsomkostninger, der kan være et eksempel på de samfundsøkonomiske omkostninger, hvor også dødvægtstabet skal inddrages. Det kan af ovenstående analyse sammenfattes, at lavere skatter skal pålægges flere steder, men ud fra den optimale beskatningsteori, er det væsentligt også at analysere, hvorledes beskatningen påvirker markedet. Skatters påvirkning på markedet kan ud fra ovenstående konstateres, at være negativ, da der skabes et dødvægtstab. Skatter er dog nødvendige ifølge Pigou, samt ovenstående mikroøkonomi-

²⁰⁶ James, Simon og Christopher NobeS. The Economics of Taxation. S. 83

²⁰⁷ James, Simon og Christopher NobeS. The Economics of Taxation. S. 82

²⁰⁸ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 454

²⁰⁹ James, Simon og Christopher NobeS. The Economics of Taxation. S. 70

²¹⁰ James, Simon og Christopher NobeS. The Economics of Taxation. S. 71

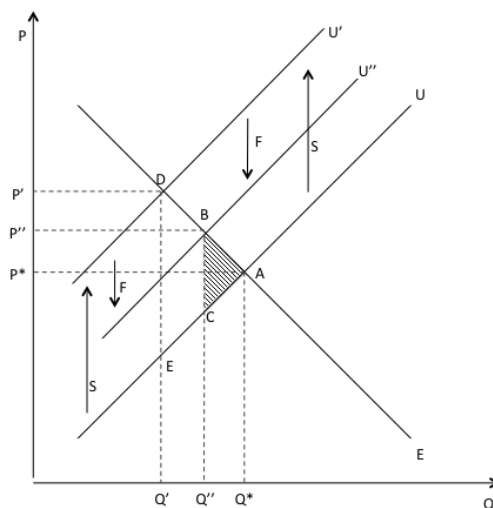
²¹¹ James, Simon og Christopher NobeS. The Economics of Taxation. S. 71

ske markedsanalyse for at regulere eksternaliteter, kollektive goder og politiske bestemte ordninger. Hvorledes fradrag skal og pålægges markedet optimal er hernæst væsentligt at analysere, for en klarlæggelse af dette. Markedspåvirkningen af pålagt fradrag undersøges derfor nedenfor.

3.2.2 Pålagt fradrag

Når producentens faktorer påvirkes, så rykkes udbudskurven²¹². Såfremt købers faktorer påvirkes, så rykkes efterspørgselskurven²¹³. Derfor er fradragets påvirkning betinget af, hvilken aktør der er berettiget til fradraget. Ved fradrag kompenseres den beskattede for enten den skabte positive eksternalitet ifølge Pigou eller skatter de har betalt, men har ret til at få fradrag for. Staten kan benytte fradrag til redistribuering af indtægter, eller compensation for skattebetalinger, der ikke skulle have været foretaget.

Såfremt selskabet har fradrag for medarbejders lønudgift, forskubbes udbudskurven tilsvarende til højre, hvorved prisen mindskes, mængden stiger, og dødvægtstabet mindskes, se figur 4. Såfremt staten har pålagt for høj en skat, S , på den marginale omkostning, MC , kan den totale omkostning, TC , blive for høj, så markedet påvirkes mere negativt end ønsket, hvorfor den positive effekt af reguleringen kan være for brydefuld at opveje. Den totale omkostning kan med et fradrag, F , nedbringes, da $TC = MC + S - F$, se figur 4, hvorfor dette også bidrager til at forbedre den totale samfundsøkonomi.



Figur 4: Markedspåvirkning af fradrag

Da det danske skattesystem er komplekst, kan der bestå en væsentlig mængde omkostninger i pålægning af beskatning på de negative eksternaliteter, samt at sikre at alle eksternaliteter er

²¹² Baye, Michael. 2010. Managerial Economics and business strategy. S. 38

²¹³ Baye, Michael. 2010. Managerial Economics and business strategy. S. 38

beskattet korrekt. Det kan hermed være vanskeligt at fastlægge, hvorfra de forskellige eksternaliteter opstår – både positive og negative. Denne form for fast og klar beskatning kan dermed blive for omfangsrig i det nuværende danske samfund. Derudover kan en besværlighed bestå i at klarlægge den præcise MD for eksternaliteten, hvorved beskatningsudregningen kan være vanskelig. Pigou's teori er klar og entydig, men tager ikke højde for kompleksiteten af samfundet eller forskellen på forskellige goder og brancher i forhold til eksempelvis eksternaliteten, og hvorledes skattebyrden bør pålægges.

Ved at flytte forudsætninger og antagelser fra neoklassisk teori til neoinstitutionel teori inddrages institutioner i markedet, og herunder staten, for at løse grundlæggende koordinations- og rettighedsproblematikker i en decentral økonomi²¹⁴. Mellem institutioner og aktører samt mellem aktørerne iblandt opstår der opportunistisk adfærd, hvor egenoptimeringen under informationsbristerne genererer transaktionsomkostninger²¹⁵. I et neoinstitutionelt samfund regulerer staten rettighederne, og herved beskatning og fradrag, og skal regulere dette for at mindske dødvægtstab og de samfundsøkonomiske totale omkostninger. Hvis beskatningen er foretaget som en høj, smal skat vil dødvægtsabet være for stort, og derved være yderst vanskelig at opveje til fulde, se figur 3²¹⁶. Derfor er det væsentligt at staten regulerer således, at transaktionsomkostninger mindskes ved pålægning af skatter og udnytter fradrag, så at den økonomiske efficiens opnås. For at fastlægge hvorledes transaktionsomkostningerne skal mindskes, når der skal pålægges skatter og fradrag, foretages en dybdegående analyse af transaktionsomkostninger.

3.3 Transaktionsomkostninger

Transaktionsomkostninger fremkommer grundet de menneskelige og samfundsmæssige faktorer, der opstår ved de organisatoriske fiaskoers rammer²¹⁷. Disse omkostninger opstår grundet aktørernes opportuniste²¹⁸. Aktørernes opportuniste består i, at de på bekostning af andre, vil forsøge at egenoptimere alle situationer på baggrund af de informationsbrister, der består i samfundet²¹⁹. Dette skal korrigeres igennem kontraktuelle eller retslige forhold²²⁰. Selskabers opportunistiske adfærd kan bidrage til en informationsbrist for staten i forhold til kontrolforholdet af korrekt overholdelse af skattelovgivning, hvor staten ikke nødvendigvis kender alle selskabets forpligtede skattepligtige

²¹⁴ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S. 180

²¹⁵ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²¹⁶ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 448

²¹⁷ Williamson, Oliver E. Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications. S. 252

²¹⁸ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 101

²¹⁹ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 234

²²⁰ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 9 – 10

indkomst eller berettigede fradrag. Modsætningsvist består der hos staten en opportunistisk adfærd for at optimere egen nytte, hvilket blandt andet sker ved, at selskaber og borgere indberetter korrekt, så samfundet profitmaksimerer.

Transaktionsomkostninger består af alle omkostninger forbundet med frivillig ombytning af rettigheder på det realistiske marked med skatter og fradrag²²¹. I forhold til transaktionsomkostninger ved beskatning og fradrag består frivilligheden i at bo i landet, hvor man ved at bosætte sig samtidig indgår i landets statslige og kommunale politikker, og dermed accepterer de byrder og rettigheder, der følger hermed, såsom eksempelvis beskatning. Transaktionsomkostningerne er betinget af aktørernes opportunistiske adfærd, hvor deres omkostningsfulde forhandlinger, og hensynsløshed i forhold til økonomiske principper, driver omkostningerne op²²². De kritiske dimensioner af transaktionsomkostninger er overordnet: Usikkerhed, frekvens og graden af holdbarhed²²³. Graden af holdbarhed indbefatter, hvor holdbar og sikker investeringen er. Frekvensen består i hvor ofte, samt hvor mange gange transaktionen er foretaget. Usikkerheden omringer alle transaktionerne, og driver omkostningerne op²²⁴. Usikkerheden er den kritiske, da det er den der skabes under kompleksitet²²⁵. Graden af holdbarhed og frekvensen af transaktionerne består begge i skattestrukturen, da frekvensen er høj, og holdbarheden er nogenlunde. Det er dog ikke to parter der forhandler, men det er lovpligtigt, hvorfor den høje frekvens ikke har den samme betydning, som blandt forhandlende. Holdbarheden består, da selskaber indberetter, dog kan selskaber indberette forkert – enten grundet misforståelser eller svig, hvorfor holdbarheden ikke er optimal.

Transaktionsomkostninger kan kategoriseres i søge-, forhandlings-, og kontrolomkostninger²²⁶. Søgeomkostninger består i førforhandlingsomkostningerne, som udgør undersøgelser af, hvilke rettigheder der består, om de er afgrænset, og hvem der ejer dem²²⁷. Søgeomkostningerne kan blive for byrdefulde, såfremt parternes kommunikation er for kostelig, manglende information i forhold til retstilstand eller afhjælpning, hvilket kan medføre, at omkostningerne er højere end samarbejdsoverskuddet²²⁸. Søgeomkostningerne ved beskatning består eksempelvis i statens undersøgelses- og

²²¹ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 142

²²² Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 108

²²³ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 105

²²⁴ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 106

²²⁵ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 234

²²⁶ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 129

²²⁷ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 129

²²⁸ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 142

lovgivningsomkostninger i forbindelse med udformning af skattelovgivningen og den underliggende lovgivning, og forskudsindberetninger fra selskaber. På nuværende tidspunkt må disse være af nogen mængde, da speciallovgivningen ændres kontinuerligt.

Forhandlingsomkostninger består af forholdsundersøgelser i forhold til alle aspekter af aftalen ved eksempelvis udformning af kontrakt og forhandlingsmøder²²⁹. Forhandlingsomkostninger kan blive for byrdefulde, ved manglende information der medfører, at parterne undervurderer afhjælpningsomkostningerne, at den krævede kompensation for at påtage sig rettigheden er for stor²³⁰. Forhandlingsomkostninger består ved beskatning i overholdelse af lovgivningen, såsom indbetaling af skat, og den informationsbrist der består mellem stat og selskab, der gør, at selskabers opportunistiske adfærd på nuværende tidspunkt er ikke i overensstemmelse med staten, ved at selskaber misforstår eller skatteunddrager under kompleksiteten af lovgivningen.

Kontrolomkostninger består af undersøgelser og sikring af, at aftalen overholdes, og ellers sanktionering ved aftalebrud²³¹. Kontrolomkostningerne kan blive for høje, såfremt det er for ressourcekrævende at kontrollere, og såfremt at afhjælpningen betyder skade på andet²³². Kontrolomkostninger består eksempelvis af statens sikring af, at borgere og selskaber har indbetalt det korrekte, således at jo mere der forsøges at skatteunddrage eller lovgivningen misforstås, jo højere omkostninger skal der benyttes til kontrol.

De kritiske dimensioner af transaktionsomkostningerne: Usikkerhed, frekvens og holdbarhed, kan specificeres til underliggende idiosynkratiske faktorer, der påvirker både omkostningernes størrelse og omfang²³³. De idiosynkratiske faktorer består af, hvor standardiseret varen er i forhold til afhængigheden for køberen²³⁴. Klarhed og enkelthed som har betydning for omkostningerne, da der består færre omkostninger ved klar og enkel transaktion, imens komplicerede investeringer kræver komplekse rettigheder, og skaber derved højere omkostninger²³⁵. Kendskab og antal af parter har betydning for afhængigheden for sælgeren²³⁶. Når der er større afhængighed, opstår der større usikkerhed, hvilken skaber større omkostninger. Herudover har parternes sind betydning for holdbarheden, samt

²²⁹ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 130

²³⁰ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 142

²³¹ Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 130

²³² Eide, Erling og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 142

²³³ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 108

²³⁴ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 239

²³⁵ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 106

²³⁶ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

forhandlingsgraden. Umiddelbarheden af udbytter har betydning i forhold til hvor holdbar transaktionen er²³⁷, men også i forhold til frekvensen, da frekvens skaber sikkerhed ved at holdbarheden består, samt der ingen problemer eller usikkerheder opstår ligesom førhen. Ved usikkerheder stiger omkostningerne, da det kræver mere forhandling, giver uklarhed og komplikationer, og der skal efterfølgende kontrolleres betydeligt mere, samt kompleksiteten af sanktioner vokser²³⁸.

Det kan derfor sammenfattes, at de idiosynkratiske faktorer, der påvirker transaktionsomkostningerne, og som har indvirkning på omfanget og størrelsen af omkostningerne, kan derfor specificeres til standardiseringen af vare, klarheden og enkeltheden af rettigheder, kendskab og antal af parter, parternes sind, forhandlingsgraden, umiddelbarheden af udbytter, usikkerheder, graden af kontrol og kompleksiteten af sanktioner²³⁹.

Standardisering af vare omhandler, at jo mere standardiseret en vare er, des mindre transaktionsomkostninger, da der ikke skal undersøges, forhandles eller kontrolleres væsentligt²⁴⁰, da varens frekvens er høj, og derfor er langt mindre byrdefuld at overtage for rettighedsovertager²⁴¹. I forhold til beskatning og fradrag har standardiseringen betydning for staten ved beskatning og fradrag i forhold til varens elasticitet, da beskatningens påvirkning på markedet er forskellig afhængig af varens elasticitet. Det er væsentligt, at staten undersøger dette, når der skal pålægges skat og tildeles fradrag, men selve beskatningen som vare eller tjenesteydelse kan ikke klassificeres som standardiseret eller speciel, da det ikke er et produkt, men et statsligt redskab til at finansiere.

Klarheden og enkeltheden af rettigheder betyder, at jo mere divergens og uklarhed der består, jo flere omkostninger skal der benyttes på både søge-, forhandlings- og kontrolomkostninger²⁴². Transaktionsomkostningerne stiger i takt at kompleksiteten af skattelovgivningen stiger, både i forhold til udformning af lovgivning, angivelse fra selskaber, løbende skattebetalinger, og kontrol om korrekt skattebetalinger. Jo mere komplekst rettighederne er, jo sværere er de at forstå, hvormed der skabes højere usikkerhed, hvorfor der skal bruges betydelige omkostninger til alle dele af transaktionen. Klarheden og enkeltheden af rettighederne bidrager ydermere til en strømlinet information blandt parterne, hvor der ved usikkerhed og kompleksitet kan skabes informationsbrister, hvorved der kan

²³⁷ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 241

²³⁸ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 106 – 107

²³⁹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 130

²⁴⁰ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 239

²⁴¹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 130

²⁴² Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 130 – 131

ske misforståelser eller forsøg på udnyttelse af retsreglen.

Kendskabet og antallet af parter er af betydning for transaktionsomkostninger²⁴³, da det er betydelige vanskeligere at handle og kontrollere en ukendt part eller en stor mængde parter²⁴⁴, da der skal benyttes flere ressourceomkostninger til fastlæggelse af part eller enighed blandt mange parter²⁴⁵. Derudover påvirkes kendskabet og antallet af parter ved, om der findes alternativer, eller om den ene part er afhængig af den anden²⁴⁶. Dette kan diskuteres i forhold til beskatning og fradrag, da parterne er kendte, men mange. Generelt er det staten som en aktør og selskab som anden aktør, hvor der er mange selskaber, men de er alle underlagt den samme skattelovgivning baseret på hvilken type de er, hvilken indkomst de oparbejder, og hvilke fradrag de er berettigede til. Kendskabet og antallet af parter er derfor af mindre betydning for transaktionsomkostningerne omkring beskatning og fradrag, end når to lige parter forhandler. Alternativer²⁴⁷, og derved afhængighed af hinanden, er af nogen betydning, da der er stor afhængighed i at selskab skal betale, og at stat skal yde lovede finansieringer, men afhængigheden består ikke som imellem forhandlende parter, hvorfor det ikke har betydelig vægt. Det er dog væsentligt for staten at kende til alle skattepligtige selskaber til Danmark.

Parternes sind påvirker transaktionsomkostningerne ved de følelser, der er i forhandlingen²⁴⁸. Hvis den er fjendtlig vil parterne ikke give den anden selv de mindre fortjenester, og det kan derfor være yderst vanskeligt at finde fælles fodfæste i forhandlingen²⁴⁹. I forhold til beskatning og fradrag har parternes sind den betydning, at selskaber skal angive den korrekte skattepligtige indkomst og det berettigede fradrag. Har selskaber fjendtligt sind kan de forsøge at snyde, hvilket i dette tilfælde er en overtrædelse af skattelovgivningen, og derfor vil skabe højere transaktionsomkostninger ved, at staten skal bruge betydelige kontrolomkostninger, men ikke bremse forhandlingerne, som forhandlende parter kunne, såfremt der var fjendtligt sind.

Forhandlingsgraden indebærer hvor store og væsentligt forhandlinger parterne skal igennem, for at aftalen forbliver en realitet²⁵⁰. Hvis parterne eksempelvis estimerer hinandens krav forkert²⁵¹, stiger

²⁴³ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²⁴⁴ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²⁴⁵ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 131

²⁴⁶ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²⁴⁷ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²⁴⁸ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²⁴⁹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 131

²⁵⁰ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 241

²⁵¹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 131

transaktionsomkostningerne væsentligt, og potentielt bliver ingen aftale indgået. Såfremt parterne har en relation, består der bedre kommunikation, hvilket mindsker omkostningerne. Dette er også gældende i forhold til, om parterne er på bølgelænge og forstår hinanden²⁵². Aftalen indgås af staten, der herefter pålægger selskabet "aftalen", altså acceptere selskabet aftalen ved at drive selskab i Danmark, hvorfor forhandlingsgraden ikke er af væsentlig betydelighed.

Umiddelbarheden af udbytter omhandler hvorvidt der skal bestå en skærpet kontrol af funktionalitet ved levering eller køb²⁵³, og hvor langvarig modtagelsen kan være²⁵⁴. Dette er af betydning i forbindelse med beskatning og fradrag, da staten skal kontrollere de leverede skatteindbetalinger og – papirer fra selskaberne, hvorfor transaktionsomkostninger i forbindelse med kontrol, og herunder administrationsgebyrer kan stige, såfremt selskabets indberetninger ikke er enkle og umiddelbare, og det kan trække i langdrag. Derudover bringer kommunikationen transaktionsomkostningerne op, da selskaber misforstår eller udnytter retsreglen omkring fradrag, og staten og selskaber er derved ikke i fuldstændig forståelse af hinanden.

Usikkerhed påvirker transaktionsomkostninger igennem de ovenstående punkter. Såfremt disse bliver for specificerede og nødvendige, driver de transaktionsomkostningerne op²⁵⁵. Når usikkerhederne vokser og bliver hyppigere i frekvens vokser transaktionsomkostningerne i takt hermed²⁵⁶. Den voksende usikkerhed kan mindskes på to måder, hvormed transaktionsomkostningerne også vil mindskes. Den ene måde er ved at simplificere²⁵⁷, altså ved at mindske komplikationerne, for at mindske uforståenhed og misforståelser. Den anden måde er, at bibeholde det komplicerede område, men facilitere mere strømlinet og skabe klarhed på området, så usikkerheden mindskes igennem effektivt tilpasning²⁵⁸. Dette kan i forhold til beskatning og fradrag ske ved enten at simplificere den komplekse lovgivning, for at undgå misforståelser og forsøg på udnyttelse af loven, eller specificere loven og facilitere informationer herom, for at øge viden og skabe klarhed omkring skatter og fradrag.

Informationsmangel parterne iblandt er med til at øge transaktionsomkostningerne, da dette skaber

²⁵² Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²⁵³ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 131

²⁵⁴ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 241

²⁵⁵ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 117

²⁵⁶ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 118

²⁵⁷ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 118

²⁵⁸ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 118

øget usikkerhed²⁵⁹. Komplexiteten af skattelovgivningen kan medføre informationsbrist i markedet, ved enten misforståelse eller forsøg på udnyttelse igennem den opportunistiske adfærd²⁶⁰. Til trods for at al information er åben for selskabet, kan det være så komplekst at reglerne er vanskelige at gennemskue, at det alligevel ikke gavner betydeligt, men øger usikkerheden. Selskabet vil igennem dets opportunistiske adfærd, altid forsøge at egenoptimere uanset omkostningen for staten²⁶¹. Staten skal som lovgiver i dette øjemed forsøge at ændre selskabets egenoptimering, således at selskabet ved at optimere egen nytte også optimere statens nytte. Det er således statens rolle, at koordinere og rettighedsfordele, således at selskaber og borgere ved at optimere egen nytte også optimerer statens nytte²⁶². Staten skal, som varetager af samfundet, optimere samfunds nytte, og lovgive så aktører i samfundet optimerer samfundets samlede nytte. Selskaber har mere information om dem selv end staten har. Informationsbristen ved selskabers opportunistiske adfærd kan eksempelvis opstå ved, at staten ikke nødvendigvis kan observere alle handlinger, som selskabet skal beskattes af eller må fradrage, således at selskaber indberetter for lav skattepligt indkomst eller fradrager for meget, uden at staten har informationerne herom.

Graden af kontrol og kompleksiteten af sanktionerne skaber begge øget kontrolomkostninger, såfremt disse ikke er minimale og klare. Ved beskatning og fradrag skal staten kontrollere selskabers indbetalinger og indberetninger. Jo mere selskaber laver fejl heri – enten for at unddrage eller blot på grund af misforståelser grundet ugenomsigtighed af den komplekse skattelovgivning – jo mere kontrol skal der administreres. Selskaber kan unddrage ved enten at opgive for lav indkomst eller for højt fradrag²⁶³. Komplexiteten af sanktionerne har en betydning for, hvor store omkostninger der skal benyttes til kontrol, da betydelige sanktioner har en skræmmende effekt på visse selskaber, hvorefter disse ikke forsøger at snyde, eller hyrer den bedste revisor, for at sikre sig imod misforståelser af den komplekse lovgivning. Herved skal fordelingen af omkostninger fastlægges i forhold til den optimale fordeling af forebyggelsesomkostninger i forhold til skadesomkostninger²⁶⁴.

Det kan af ovenstående forstås, at der på nuværende tidspunkt består et ikke efficient marked grundet betydelige transaktionsomkostninger på grund af selskabers opportunistiske adfærd. De betydelige

²⁵⁹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 131

²⁶⁰ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

²⁶¹ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S. 213

²⁶² Polinsky, Mitchell A. An Introduction to Law and Economics. S. 128

²⁶³ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 540

²⁶⁴ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 537

transaktionsomkostninger opstår grundet usikkerheden, der består på grund af kompleksiteten. Dette svækker holdbarheden af transaktionerne, der til trods for en hyppig frekvens, da det indbefatter at alle selskaber i landets konstante omsætning, svækkes, og driver transaktionsomkostningerne op. Pigou udformede i den tidlige beskatningsteori en simpel og klar negativ beskatning og positiv subsidie, hvorved aktørers handlinger skulle korrigeres statsligt. Ved denne teori mindskes eksternaliteter og samfundsomkostninger, da disse pålægges skadevoldere af negative påvirkninger på markedet. Med den nuværende komplekse lovgivning med betydelige usikkerheder og transaktionsomkostninger rykkes der væk fra Pigou's teori om simpel og klar beskatning imod inefficiens. Pigou's teori kan ikke direkte benyttes grundet kompleksiteten af samfundet, og den betydelige omkostning i at beregne alle eksternaliteter, men grundtanken heri om en simpel og klar beskatning af negative og positive påvirkninger kan bidrage til en simplificering af den danske skatteret.

Ved det komplekse skattesystem i Danmark om beskatning og fradrag, er der muligvis brugt for mange forebyggelsesomkostninger, da lovgivningen er kompleks og omfattende, imens dette ikke har bidraget fordelagtigt, da selskaberne igennem opportunistisk adfærd forsøger af indberette for lav skattepligtig indkomst eller fradrag for meget. Dog kan der modsætningsvist bestå et behov for yderligere benyttelse af forebyggelsesomkostninger, for at skabe mere klarhed og enkelthed over den komplekse skattelovgivning. Påvirkningen af den komplekse skattelovgivning i forhold til en mindre kompleks skattelovgivning undersøges derfor nedenfor.

3.4 Påvirkning ved ændring af kompleksiteten

Ud fra ovenstående analyser kan det sammenfattes, at den nuværende komplekse skattelovgivning skaber usikkerheder hos selskaberne, hvilket fører til højere transaktionsomkostninger for samfundet. Ved usikkerhed kan selskaber indbetale eller indgive forkerte summer eller opgørelser, da de enten misforstår lovgivningen eller forsøger skattesvig i form af unddragelse, således at de betaler for lidt i skat eller får for meget i fradrag. Hvorledes staten skal agere herefter kan analyseres spilteoretisk, ved at den nuværende situation kortlægges og undersøges, hvorved forskellige interaktionssituationer analyseres²⁶⁵. Parterne i spillene er staten, som skatteforvaltning og lovgiver, over for selskaber. Spillene opstilles i strategisk form, da det er et simultant spil²⁶⁶, hvor agenterne har fuld information,

²⁶⁵ Knudsen, Christian. Økonomisk metodologi - Bind 2. S. 91

²⁶⁶ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 22

da de kender hinandens payoffs, men ikke perfekt information, da de ikke kender hinandens valg²⁶⁷. Staten har to strategier, hvorimod selskaber har 3 strategier²⁶⁸.

Kontraktrettens spil²⁶⁹ vedrørende kontraktbrud benyttes spilteoretisk, idet det ønskes undersøgt, hvorledes situationen bliver påvirket, såfremt skattelovgivningen bliver mindre kompliceret²⁷⁰. Kontraktrettens spil undersøger påvirkningen af forskellige retsreglers virkninger, og hvorledes disse kan sanktioneres eller ændres til effektivt ressourcebrug²⁷¹. Hermed skal retsreglerne påvirke aktørernes opportunistiske adfærd, så de herigennem skaber en pareto-effektiv og en Kaldor-Hicks efficient tilstand²⁷². Selskaber indgår en indirekte aftale med staten om at betale skat, og have ret til fradrag, ved ageren i landet. Payoffs flytter sig fra (-4,4) til (1,-1), da incitamentet til opfyldelse rykkes ved ændring af retsregel, og ændring af sanktionering. I afhandlingen består denne sanktionering teoretisk af enten straf ved overskridelse af lovgivningen og/eller ændring af retsregel, således at incitamentet til at overskride retsreglen fjernes eller mindskes. Kontraktrettens payoffs (0,0) ved Høj Kontrol kan benyttes, da dette viser de højere transaktionsomkostninger, end ved lav kontrol, der vil fjerne overskuddet ved opdagelse af selskabers uretmæssige brug af retsregler.

Den nuværende samfundssituation er illustreret i tabel 1²⁷³, hvor det illustreres, hvorledes selskaber og staten agerer efter den nuværende komplekse skattelovgivning. Staten har strategierne Lav kontrol eller Høj kontrol, imens selskaber har strategierne Ikke-kompleks skattelovgivning: Ingen snyd eller Svig eller misforståelse, eller Komplex skattelovgivning: Svig eller misforståelse.

		Selskaber		
		Ikke-kompleks skattelovgivning		Kompleks skattelovgivning
		Ingen snyd	Svig eller misforståelse	Svig eller misforståelse
Staten (Skatteforvaltningen)	Lav kontrol	1 , 2	1 , -5	-4 , 4
	Høj Kontrol	0 , 0	0 , 0	0 , 0

Tabel 1: Den nuværende markedssituation²⁷⁴

I tabel 1 kan findes Nash-ligevægten²⁷⁵ (0,0) (Høj kontrol, Komplex skattelovgivning: Svig eller

²⁶⁷ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 8

²⁶⁸ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 22

²⁶⁹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 331

²⁷⁰ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 329

²⁷¹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 285

²⁷² Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 330

²⁷³ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 331

²⁷⁴ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 331

misforståelse), da skattelovgivningen er kompleks, og derved skaber råderum til svigagtig ageren eller misforståelser, hvorfor staten må benytte omkostninger på høj kontrol. Det er en IEDS Nash-ligevægt, og ingen af parterne har incitament til at rykke²⁷⁶. Selskabernes strategi er svagt dominerende, da den er bedre eller mindst lige så god som de andre²⁷⁷. Selskabers strategi under kompleks, S_K dominerer selskabernes andre strategier under Ikke-kompleks, S_{IK} da denne strategi er bedre uanset om Staten vælger S_{LK} eller S_{HK} . S_K for Selskaber og S_{HK} for Staten er best response, da de vil give de bedste udfald, giver hvad den anden spillers strategi er i den givne situation²⁷⁸. Staten er derfor ved ovenstående situation bevidst om, at selskaber altid vil vælge svig eller misforståelse under den komplekse skattelovgivning, hvorfor staten altid må vælge at bruge omkostninger på høj kontrol. Selskaber vil ved deres opportunistiske adfærd forsøge, at egenoptimere, så de vil altid vælge, hvad der vil være bedst for dem. De vil dermed forsøge at få det bedst mulige udkom, uanset at det ikke er i overensstemmelse med lovgivningen. Den optimale situation for parterne ville bestå i (1,2), der ville være en pareto forbedring fra (0,0), der ville være Pareto-effektiv inter partes, og ville på samme tid have den højeste samfundsmæssige gevinst, hvorfor det også er Kaldor-Hicks-Hicks effektivt. Spillet ender dog ikke i den optimale situation, da Staten ender i den høje kontrol, med høje transaktionsomkostninger, og selskaberne overskrider den komplekse lovgivning ved svig eller misforståelser. Det er dermed væsentligt at vurdere, hvorledes parterne kan påvirkes, og markedet vil modificeres ved en mindre kompleks lovgivning, og derved undersøges, om en Pareto-forbedring kan ske.

3.4.1 Fra kompleks til ikke-kompleks lovgivning

Den komplekse skattelovgivning i Danmark skaber usikkerhed, hvilket fører til højere transaktionsomkostninger. Da selskaber på nuværende tidspunkt enten misforstår lovgivningen eller forsøger at unddrage ved skattesvig, kan det konstateres, at skattelovgivningen på nuværende tidspunkt ikke er efficient, skal det undersøges, hvorledes lovgivningen kan ændres, således at selskaber ikke misforstår eller forsøger at skatteunddrage, men at selskabers opportunistiske adfærd ændres. Ændringen i retsreglen kan bestå af en specificering eller en deregulering, hvorved kompleksiteten vil mindskes²⁷⁹. Dette gøres for at mindske usikkerheder, og gøre lovgivningen mere gennemsigtig for selskaberne – og staten, der herved ikke behøver at bruge betydelige omkostninger til høj kontrol. Det er derfor væsentligt, at øge transaktionsomkostningerne, og herunder søge-/forebyggelsesomkostningerne på

²⁷⁵ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 63

²⁷⁶ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 57

²⁷⁷ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 41

²⁷⁸ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 125

²⁷⁹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 448

kort sigt, for at mindske de totale omkostninger på lang sigt.

I tabel 2²⁸⁰ illustreres påvirkningen på situationen, såfremt skattelovgivningen blev mindre kompleks igennem en ændring, der eksempelvis kunne bestå af en specificering eller deregulering, således at usikkerheden omkring lovgivningen mindskes.

		Selskaber		
		Ikke-kompleks skattelovgivning		Kompleks skattelovgivning
		Ingen snyd	Svig eller misforståelse	Svig eller misforståelse
Staten (Skatteforvaltningen)	Lav kontrol	1 , 2	1 , -5	1 , -1
	Høj Kontrol	0 , 0	0 , 0	0 , 0

Tabel 2: Den ændrede samfundssituation²⁸¹

I spillet i tabel 2 fremkommer en ny Nash-ligevægt i Ikke-kompleks skattelovgivning: Ingen snyd og lav kontrol (1,2), parterne har dermed ikke incitament til at rykke²⁸². Det er en IEDS Nash-ligevægt²⁸³, da Lav kontrol er en stærk dominerende strategi for staten, og en svagt dominerende for selskber. Der er sket en Pareto-forbedring, da selskabers output er steget fra 0 til 2, og statens output er steget fra 0 til 1. Derudover er der et efficient punkt, altså er punktet Pareto effektivt. Punktet er samtidig det punkt, der giver det højest mulige samlede output, hvorfor punktet også er Kaldor-Hicks-Hicks efficeint.

Ved at modificere skattelovgivningen, så denne bliver mindre kompleks, vil det mindske selskabers opportunistiske adfærd i form af svig eller misforståelse. Staten kan ved en modificering gennem ændringer eller deregulering af skattelovgivningen undgå misforståelser af denne, da kompleksiteten mindskes, og lovgivningen bliver lettere forståelig herved. Derudover kan reglerne dereguleres, således at der er mindre muligheder for svig, og staten har langt større mulighed for at opdage de selskaber der skatteunddrager. Da transaktionsomkostningerne stiger væsentligt ved kompleksitet, er der ved mindre kompleksitet, færre omkostninger og mere gennemsigtighed, hvorfor det må antages, at færre forsøger at unddrage eller misforstår, og det er lettere for staten at opdage, hvis det skulle ske. Selskabers opportunistiske adfærd i forhold til unddragelse kan mindskes igennem ændringen af retsreglen, hvorved staten kan gå fra høj kontrol til lav kontrol. Da reglerne er mindre komplicerede ved staten, at selskaberne ikke misforstår dem i samme omfang, og ikke kan unddrage i samme

²⁸⁰ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 332

²⁸¹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 332

²⁸² Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 63

²⁸³ Dutta, Prajit K. Strategies and games. S. 57

omfang, da der er mere klarhed og gennemsigtighed, hvorfor kontrollen skal mindskes, hvorfor transaktionsomkostningerne vil blive mindre. Der er dog behov for visse forebyggelses- og kontrolomkostninger i form af modificering af lovgivningen for mindre kompleksitet og strengere sanktionering.

3.5 Delkonklusion

Det kan hermed konkluderes, at det komplekse området for selskabers fradrag af lønudgifter er økonomisk inefficient, grundet den usikkerhed kompleksiteten, uforudsigeligheden og den opportunistiske adfærd skaber, hvormed transaktionsomkostningerne drives opad. Det kan ydermere konkluderes, at fradraget indebærer en positiv samfundspåvirkning, såfremt det pålægges allerede beskattede områder, da beskatningen har en negativ samfundspåvirkning grundet det forskubbede ligevægtspunkt og det derved opståede dødvægtstab.

Ifølge Pigou skal eksternaliteter håndteres statsligt igennem skatter og subsidier, men samtidig medfører disse betydelige omkostninger for samfundet, fordi der på nuværende tidspunkt er betydelig usikkerhed og kompleksitet på markedet. Da staten skal finansiere forskellige nødvendige og politiskbestemte goder og investeringer, samt at aktørers negative påvirkninger af hinanden skal håndteres, skabes der betydelige mængder transaktionsomkostninger. Staten kan ikke regulere eksternaliteter igennem klare Pigouvianske skatter, grundet området for den danske skatterets kompleksitet. Omkostningerne ved at regulere alle eksternaliteter bliver dermed for byrdefuld og omfattende. Den tidlige beskatningsteori kan dog benyttes som grundtanke for en optimering af statslige skatter og subsidier, da en klar og simpel udformning vil mindske usikkerheden og kompleksiteten og derved transaktionsomkostningerne.

Det kan ydermere konkluderes, at pålægning af skatter påvirker markedet negativt, således at der skabes et nyt ligevægtspunkt med en lavere mængde til en højere pris, hvilket skaber et dødvægtstab. Såfremt skatter er nødvendige, skal de, for at mindske dødvægtstabet, pålægges i mindre omfang på flere goder eller områder. Dernæst kan det konkluderes, at transaktionsomkostningerne i forhold til selskabers fradrag for lønudgifter påvirkes af den høje usikkerhed, og den dermed inefficent holdbarhed af den ellers høje frekvens. Mere specifik er transaktionsomkostningerne ikke minimeret på grund af manglende klarhed og enkelthed af rettigheder. Omkostningerne påvirkes i nogen grad af kendskab af parter, da staten skal kende parterne. Parternes sind er af nogen betydning, da staten som den ene part pålægger pligter uanset sind, men parterne er afhængige af hinanden i forhold til skattebetaling, og berettigede fradrag og finansieringer. Forhandlingsgraden har betydning, da

selskaber umiddelbart har svært ved at forstå kommunikationen – igennem lovgivning – fra staten, hvormed misforståelser driver omkostningerne opad. Usikkerheder, graden af kontrol og kompleksiteten af sanktionerne skaber høje transaktionsomkostninger, da den høje kompleksitet, og de høje kontrolomkostninger der består på nuværende tidspunkt, medvirker hertil.

Det kan afslutningsvist konkluderes, at staten kan påvirke selskaberne ved ændring af retsreglen, hvorved kompleksiteten kan mindskes, og tilsvarende kan transaktionsomkostningerne mindskes ved færre usikkerheder og højnet holdbarhed.

Kapitel 4: Integreret analyse

I dette integrerede kapitel analyseres og diskuteres analyserne og resultaterne fra de ovenstående juridiske og økonomiske kapitler. Herunder undersøges det, i hvilken grad den retspraksisskabte forståelse af rækkevidden for den nuværende regulering af selskabers fradrag for lønudgifter efter SL § 6, stk. 1, litra a, er økonomisk efficient, og om den nuværende regulering derved skal bibeholdes, specificeres eller dereguleres.

Af det juridiske kapitel kan det overordnet udledes, at rækkevidden for selskabers fradrag for lønudgifter efter rækkevidden af SL § 6, stk. 1, litra a er uklar, og det danner en forståelse af, at selskaber ikke er bevidste om, hvilke lønudgifter de må fradrage. Dette kan udledes af domsanalysen, da selskaber forsøger, at fradrage alle lønudgifter. Det kan forstås, at der består divergens og retsusikkerhed i forhold til rækkevidden af selskabers fradrag for lønudgifter efter SL § 6, stk. 1, litra a under den komplekse danske skattelovgivning. Dette skyldes den dynamiske fortolkning hos domstolene og forvaltningsmyndigheden, som skaber uforudsigelige afsigelser. Selskaber enten misforstår eller forsøger at skatteunddrage under denne dynamiske fortolkning, da retspraksis viser, at selskaber generelt forsøger at fradrage alle lønudgifter uanset berettigelse.

Af det økonomiske kapitel kan det overordnet udledes, at kompleksiteten af området for den komplekse danske skattelovgivning på nuværende tidspunkt er ineffICIENT, da der består stor usikkerhed, hvilket skaber høje omkostninger for samfundet. Det kan ud fra den økonomiske analyse konstateres, at usikkerhed hos selskaber skaber øgede transaktionsomkostninger, som ydermere opstår grundet den opportunistiske adfærd under informationsbristerne i samfundet²⁸⁴. Det juridiske og det økonomiske kapitels analyser sammenholdes derfor for at vurdere, hvorledes rækkevidden af den skønspregede retsregel i SL § 6, stk. 1, litra a er økonomisk efficient, eller om den kan optimeres, og derved om den skal bibeholdes, specificeres eller dereguleres.

4.1 Efficiensanalyse af SL § 6, stk. 1, litra a

Den juridiske analyse illustrerer indledningsvist historien, indtrædelse og formålet med SL. Analysen illustrerer, hvorledes skattelovgivningen i Danmark blev ændret, for at flytte skattebyrden fra landbruget til byerne, og fra jorden til formuen, da jordens værdi ikke længere nødvendigvis var udtryk

²⁸⁴ Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

for ejerens skatteevne. Formålet med SL. var, at indkomsten skulle beskattes efter skatteevneprincippet²⁸⁵, altså indtægts og formuens størrelse, og fradraget skulle pålægges de indkomster, som indkomstbeskatningen ville ramme, men som det ikke var hensigten at beskattes. Herved skulle alle skattepligtige borgere kunne opretholde et eksistensminimum. Derudover blev fradraget udformet således, at indkomsttyper, der med rimelighed ikke skulle rammes af beskatning, kunne undgå dette igennem fradrag. Det kan konstateres, at der grundet visse politiske beslutninger og sociologiske hændelser er sket ændringer i fradragsretten i den underliggende speciallovgivning til SL., men at fradragsrettens ordlyd i SL. § 6, stk. 1, litra a består uden væsentlige ændringer.

Der kan fra det juridiske kapitel forstås, at der består divergens ved selskabets fradrag for lønudgifter i forhold til rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, såsom hvorvidt selskabet skal opdele lønudgifter, om der er fradrag ved selskabets enkeltstående udgifter, fremtidige indkomst og ved fremrykket etableringstidspunkt, samt hvorvidt oprettelsen af et underliggende selskab er en del af driften. Der opstår altså retsusikkerhed ved lønudgifter, der er accessoriske til den direkte drift inden for selskabets forretningsområde. Grundet denne usikkerhed kan det af analysen i det juridiske kapitel konstateres, at selskaber forsøger at fradrage alle lønudgifter uanset tilknytning. Selskaber forsøger at fradrage alt, fordi der består en retsusikkerhed om, hvad der må fradrages. Der opstår derved en usikkerhedsrækkevidde for selskaber, hvor de må tage stilling til, hvor og hvordan de vil fradrage herinde for. Altså skal selskaber beslutte, hvorledes de forstår den gældende lovgivning, og derved vil fradrage, da domstolen dømmer uforudsigeligt, og der derfor opstår usikkerhed omkring, hvilke fradragsmuligheder selskaberne har i den konkrete situation. Selskaber har dermed forsøgt at fradrage alle lønudgifter, hvilket kan være grundet misforståelser og usikkerhed i forhold til fradragsretten, eller for at skatteunddrage og derved få højere fradrag, end de er berettiget til.

Den økonomiske analyse undersøger Pigou's beskatningsteori, og hvorledes en eksternalitet efficient kan håndteres igennem beskatning. Ifølge Pigou's teori skal staten beskatte ved en klar og simpel beskatningsform igennem regulering af eksternaliteter, altså skal staten beskatte individer og selskaber med negativ påvirkning på andre, imens de skal belønne – bevillige fradrag – til individer eller selskaber med positiv påvirkning på andre i samfundet²⁸⁶. Efter den danske skattelovgivning beskattes skattepligtig indkomst ved SL. § 4, og herefter belønnes fradrag ved SL. § 6, hvilket

²⁸⁵ James, Simon og Christopher Nobes. The Economics of Taxation. S. 82

²⁸⁶ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 116 & 168

indledningsvist blev pålagt det danske marked som en forholdsvis simpel beskatning, men på grund af den efterfølgende store udbygning af skattelovgivningen i den underliggende speciallovgivning er der skabt en kompleks indtægts- og formuebeskatning.

Ved at pålægge beskatning på et marked skabes der et dødvægtstab, og dette skal opvejes ved de fordele skatten medfører. Ved at pålægge en lavere skat på flere områder skabes der mindre dødvægtstab, end når der pålægges en højere skat på få områder. Fradrag kan herudover mindske det skatteskabte dødvægtstab, da beskatningen bringes nedad igen, samt kompensere for variabler, der er blevet beskattet utilsigtet. Derved skal lovgiver beslutte, hvorledes beskatningen skal pålægges, og hvor denne ikke er fuldt opvejet, kunne fradrag være fordelagtig at pålægge her.

Det er politisk bestemt, at der på nuværende tidspunkt består en indtægts- og formuebeskatning ved SL, hvor fradrag bliver bevilliget for beskattede indtægter, der skal undtages fra beskatning. Ifølge SL § 6, stk. 1, litra skal selskabers udgifter til erhvervelse, sikring og vedligehold af løbende driftsudgifter fradrages, og herunder selskabers løn til at erhverve, sikre og vedligeholde skattepligtig indkomst. For at forstå hvorledes beskatningsformen kan simplificeres og tydeliggøres for hele samfundet, men samtidig have mindst mulig påvirkning på markedet, analyseres derfor det oprindelige formål med indførelsen af SL med henblik på at analysere, hvorledes retsreglerne kan optimeres.

4.1.1 Efficiens under formål

Oprindeligt blev SL § 6, stk. 1, litra a indført for at kompensere for de indtægter, der utilsigtet eller uundgåeligt blev ramt af en beskatning, men ikke skulle underlægges beskatningen, så alle borgere kunne opretholde et eksistensminimum. Altså indførte staten denne retsregel for at kunne udforme en forholdsvis enkel beskatning, da beskatning af indkomst ramte en bred række af indtægter ved SL § 4. Hertil bestod fradragsretten i de indtægter, der ikke skulle beskattes såsom religiøse tiende eller pension. Det oprindelige formål med SL var, at skabe en skattelovgivning, hvor den skattepligtige indkomst blev beskattet ved SL § 4, og de utilsigtede eller uundgåelige beskattede områder, der ikke skulle beskattes, kunne fradrages. SL blev udformet med et yderst skønsomt islæt, hvormed domstolen skulle skabe en lovgivende fortolkning af retsreglen. Siden indførslen af SL i 1903 har skattelovgivningen været, og er stadig, under konstant udbygning igennem den underliggende speciallovgivning. Ved at ændre i en retsregel igennem underbyggende lovgivning skabes der derved konstant større kompleksitet og mindre overblik over rækkevidden af fradragsretten.

Den danske skattelovgivning har på nuværende tidspunkt 52 underliggende speciallove²⁸⁷, som er under konstant påvirkning og ændring, hvilket viser den kompleksitet, der er skabt på området. Dette er en betydelig mængde af love, som hvert enkelt selskab skal have overblik over, og løbende holde sig opdateret på i forhold til ændringer i de speciallove, som kan have betydning for selskabet. Dette kan derfor ydermere underbygge den usikkerhed, der er skabt blandt selskaberne, hvormed de forsøger at fradrage alt, da de ikke ved, hvilke omkostninger de bør fradrage eller undlade at fradrage.

Det kan konstateres, at den nuværende skattelovgivning ikke er i trit med den simple SL. der indtrådte i 1903, med henblik på en regulering af beskatning og fradrag af indtægter og udgifter, hvormed retspraksis skulle udfylde og fortolke det skønsmæssige islæt. Det forstås ud fra formålet, at skatteretten skulle bestå forholdsvis simpel, hvor beskatningsbyrden blot skulle flyttes fra landbruget til byerne, og fra jordbeskatning til indkomst- og formuebeskatning, da jorden ikke længere nødvendigvis var et udtryk for ejerens velstand. Det må derfor konstateres, at den udstrakte udbygning af skattelovgivningen ikke var tilsigtet ved SL's indførelse, hvor en ændring af SL. § 6, der ville medføre en betydelig ændring af fradragsretten i den underliggende speciallovgivning, muligvis ville blive i trit med det oprindelige formål, såfremt simplificerede skattelovgivningen. Den øgede kompleksitet, som følge af den konstante udbygning af SL. og dennes påvirkning på skattelovgivningens efficiens undersøge hernæst, for at undersøge, hvorledes skattelovgivningen økonomisk kan optimeres.

4.1.2 Kompleksiteten af lovgivningen

Kompleksiteten af den danske skattelovgivning, med forankring i SL., skabes under den siden indførelsen uafbrudte til- og udbygning af de underliggende skatteretlige speciallovgivninger. SL. § 6, stk. 1, litra a er ikke ændret betydeligt siden dens indførelse i den danske lovgivning i 1903. Fradragsretten for lønudgifter i SL. § 6, stk. 1, litra a er derfor ikke korrigeret i takt med markedsudviklingen, men igennem udviklingen i den underliggende speciallovgivnings specificeringer, udvidelser og indskrænkninger. Rækkevidde for fradragsretten er udvidet, indskrænket eller specificeret igennem den underliggende speciallovgivning for at håndtere visse politiske dagsordner og korrigere visse samfunds-, og markedssituationer. Eksempelvis er fradragsretten på nuværende tidspunkt udvidet til at gælde visse fradrag til lønmodtagere, mens udvidelsen af etablerings- og udvidelsesomkostninger, samt revisor og advokatbistand i LL. §§8I og J er fjernet. Er rækkevidden for den danske fradragsret for

²⁸⁷ Skatteministeriet. Oversigt over Gældende skattelove.

lønudgifter i SL. § 6, stk. 1, litra a så herved tidssvarende, eller er denne forældet, da denne ikke har været betydeligt ændret siden dens indførsel for 115 år, altså siden den 15. maj 1903?

Denne udbygning af skattelovgivningen, fremfor en ændring af de bagvedliggende regler, skaber en kompleksitet, som muligvis kan føre til misforståelser. Dette kan bidrage til en forhøjet usikkerhed omkring retsreglerne. Den dynamiske domstolsfortolkning af reglerne vidner om en uforudsigelighed i forhold til afsigelser, og uens fortolkning og udfyldning af retsreglen, hvilket ville kunne undgås, såfremt retsreglen var mere klar og entydig. Retspraksis viser ydermere, at selskaber forsøger at fradrage alle lønudgifter, og dette fradrag bliver de ikke frataget i al retspraksis, hvilket ydermere bidrager til retsusikkerheden. Selskaber forsøger, at fradrage alle lønudgifter, hvilket eksempelvis illustreres ved argumentet om Skattelovrådets betænkning af 14. november 1990 nr. 1221/1991, som forelagde forslag om, at alle lønudgifter skulle fradrages. Denne betænkning blev ikke vedtaget, men selskaber forsøger til stadighed i 2016 at støtte ret på denne jf. eksempelvis SKM2016.551.Ø og SKM2016.569.Ø. Derudover forsøger selskaber, at støtte ret på anden forældet lovgivning²⁸⁸, og retspraksis som ikke bevilliger fradrag, hvilket signalerer, at forståelsen for retsreglerne på området er minimal. Dette signalerer en usikkerhed på området for fradrag af lønudgifter og rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, der enten opstår på baggrund af en manglende forståelse af skattelovgivningen eller et forsøg på at udnytte skattelovgivningen uberettiget, da de skønsmæssige aspekter og den store kompleksitet bidrager til et råderum, hvor dette kan forsøges.

Derved må det forstås, at der er behov for en ændring af lovgivningen, for en strømlining af rækkevidden af fradragsretten blandt både selskaber, domstol og administrativ forvaltning. Derved må det konstateres, at på grund af behovet for ændring, at SL. § 6, stk. 1, litra a ikke er tidssvarende i den forstand, at der er skabt for væsentlig retsusikkerhed omkring området, hvilket muligvis kunne være undgået ved en ændring af SL. § 6, når behovet opstod i markedet. Såfremt SL. § 6 havde været ændret når markedet viste behov herfor fremfor ændringer i den underliggende speciallovgivning, havde kompleksiteten formegentlig været mindre, hvormed der muligvis havde været mere klarhed på området.

Det kan fra den økonomiske analyse forstås, at denne usikkerhed og store kompleksitet skaber højere transaktionsomkostninger. Transaktionsomkostningerne drives betydeligt op af usikkerheden, den

²⁸⁸ Såsom den juridiske vejledning af Ligningsloven fra 2005, der sagde alle lønudgifter kunne fradrages, men ikke er gældende, og de ophævede Ligningslov §§ 8I og 8J.

opportunistiske adfærd og den høje kompleksitet. Det kan af ovenstående analyse forstås, at der ikke består enkelthed og klarhed om rækkevidden af selskabers fradrag af lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a, hvor selskaber er i tvivl om, i hvilken grad de kan fradrage lønudgifter, hvorfor de forsøger at fradrage alle. Da der består divergens hos domstolene signalerer dette yderligere, at der ikke er klarhed på området, da end ikke retspraksis kan skabe en strømlinet udfyldning af det skønsmæssige råderum, der består i rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, hvilket på nuværende tidspunkt driver transaktionsomkostningerne op.

Selskabers sind skaber højere transaktionsomkostninger igennem overtrædelse af SL. § 6, stk. 1, litra a, da det fra den juridiske analyse kan forstås, at selskaber forsøger at fradrage alle lønomkostninger, imens det fra den økonomiske analyse kan forstås, at staten herved skal bruge flere omkostninger på høj kontrol. Da selskaber forsøger at fradrage alle lønudgifter, uanset om de er fradragsberettigede eller ej – ud fra enten misforståelse eller skatteunddragelse – skal det overvejes, hvorledes retsreglerne kan gøres mere klare og forståelige. Da selskaberne forsøger at fradrage alle lønomkostninger, tyder det på, at retsreglerne ikke er skærpet nok til at have en forebyggende virkning. Ved at tydeliggøre og skærpe retsreglerne, og er der mulighed for, at den forebyggende virkning vil øges, da retsreglen vil være forståelig og klar, samt at selskaber dermed forstår, hvilken fradragsret de er berettigede til. Dette kan påvirke selskabers beslutning af, hvorledes de skal fradrage inden for rækkevidden af retsusikkerheden, hvor selskabers incitament til at fradrage kan påvirkes, til at fradrager korrekt.

		Selskaber		
		Ikke-kompleks skattelovgivning		Kompleks skattelovgivning
		Ingen snyd	Svig eller misforståelse	Svig eller misforståelse
Staten (Skatteforvaltningen)	Lav kontrol	 1, 2	 1, -5	-4, 4
	Høj Kontrol	0, 0	 0, 0	0, 0

Tabel 3: Den nuværende samfundssituation²⁸⁹

En ændring af retsreglen til en mere klar og forståelig udformning kunne herved påvirke selskabers strategi i retningen af Ikke-kompleks skattelovgivning: Ingen snyd, se de røde pile i tabel 3. Såfremt staten, som lovgiver, kunne sikre en mere klar og skærpet retsregel, således at utilsigtet misforståelser eller skattesvig ville mindskes, ville staten også benytte færre omkostninger på kontrol, hvorfor denne

²⁸⁹ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 331

kunne tænkes at flyttes fra høj kontrol mod lav kontrol, se den blå pil i tabel 3. Det kan ud fra den økonomiske analyse forstås, at såfremt lovgivningen simplificeres, og derved gøres mere klar, ændres payoffs således, at markedet rykkes fra Komplex skattelovgivning: Svig eller misforståelse, til Ikke-kompleks skattelovgivning: Ingen snyd. Såfremt SL. § 6 eller den underliggende lovgivning skal ændres for at skabe simplificering og klarhed, skal det undersøges, hvorledes lovgivningen skal udformes samt omkostningerne ved en lovændring.

Hvorledes lovgivningen skal udformes, omhandler hvilken regel eller regler, der skal gælde i forhold til, at der nu består divergens og usikkerhed på området. Derudover skal den præcise grænse for fradrag lægges, og ordlyden af retsreglen eller reglerne formuleres. Ud fra den juridiske og økonomiske analyse kan det forstås, at området er for usikkert og komplekst, hvorfor der kan opnås fordele for lovgiver ved at lægge en simpel linje, og en dertilhørende klar og præcis ordlyd. Ved en simpel linje med en klar og præcis ordlyd menes eksempelvis, at alle lønudgifter kan fradrages, således at der ikke længere er tvivl om, hvorledes lønudgifter til eksempelvis fremtidig drift, fremrykket etableringstidspunkt, enkeltstående udgifter og underliggende selskaber skal fradrages, og om lønudgifter skal opdeles i henholdsvis fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede lønudgifter. Såfremt SL. § 6 ændres, vil dette påvirke fradragsretten i de underliggende specialskattelove, hvilket vil skabe betydelige omkostninger i forbindelse med lovændringerne på kort sigt.

		Selskaber		
		Ikke-kompleks skattelovgivning		Kompleks skattelovgivning
		Ingen snyd	Svig eller misforståelse	Svig eller misforståelse
Staten (Skatteforvaltningen)	Lav kontrol	1, 2	1, 5	1, -1
	Høj Kontrol	0, 0	0, 0	0, 0

Tabel 4: Den ændrede samfundssituation²⁹⁰.

Omkostningerne på kort sigt vil derfor stige, da det koster både økonomisk og ressourcemæssigt at revidere fradragsretten i ikke blot SL. men også i hele den underliggende speciallovgivning. Såfremt der implementeres en simpel og klar fradragsret, vil selskabers strategi flyttes fra Komplex skattelovgivning: Svig eller misforståelse til Ikke-kompleks skattelovgivning: Ingen snyd, se tabel 4. De overordnede samfundsomkostningerne vil blive mindre på lang sigt, da transaktionsomkostningerne vil mindskes. Transaktionsomkostningerne vil på lang sigt mindskes ved, at søgeomkostninger

²⁹⁰ Eide, Erlig og Endre Stavang. Rettsøkonomi. S. 332

indledningsvist vil stige, grundet at omkostningerne til lovændringerne vil stige betydeligt, da ikke blot retsreglen i SL. § 6 skal ændres, men fradragsretten i hele den underliggende danske skattelov skal korrigeres efter ændringen. Såfremt fradragsretten bliver ændret i dele af den underliggende speciallovgivning, og SL. § 6 bibeholdes, skulle påvirkningen af fradragsretten stadig korrigeres i resten af den underliggende speciallovgivning, hvorfor denne omkostning vil være betydelig, uanset hvordan fradragsretten ændres. Søgeomkostningerne vil på lang sigt derefter mindskes, da der formentligt ikke vil være behov for at indskrænke, udvide eller specificere fradragsretten i den underliggende speciallovgivning i samme omfang, grundet en klar og simple linje for fradragsret. Ændringerne i skatteretten er dog stadig stærkt påvirket af den politiske dagsorden, så der vil formentlig altså være en vis grad af ændringer.

Forhandlingsomkostningerne består i selskabers overholdelse af lovgivningen, fremfor at misforstå eller unddrage, således at de indberetter og fradrager imod lovgivningen. Omkostningerne hertil vil derfor mindskes, idet selskaber i væsentligt mindre grad vil misforstå eller skatteunddrage fradragsretten i SL. § 6, stk. 1, litra a, da denne vil være klar og enkel, og rækkevidden for retsusikkerheden derfor vil fjernes, hvorved informationsbristen også vil mindskes, således at selskabernes opportunistiske adfærd bliver, at angive korrekt fradrag.

Kontrolomkostningerne er på nuværende tidspunkt vidtgående, da selskaber enten misforstår skattelovgivningen utilsigtet, eller bevidst forsøger at skatteunddrage. Staten benytter derfor betydelige omkostninger til at kontrollere overholdelse, eller benytte omkostninger på selskaber, der ikke har overholdt lovgivningen eksempelvis gennem SKAT, administrative instanser og domstolen. Såfremt lovgivningen simplificeres, og gøres mere klar og tydelig, vil misforståelser mindskes betydeligt, og selskabers opportunistiske adfærd vil ændres til at angive det korrekte fradrag, se de røde pile i tabel 4. Herved vil kontrolomkostningsbyrden mindskes betydeligt, da staten vil gå fra strategien høj kontrol til lav kontrol, se den blå pil i tabel 4. Staten bliver stadigvæk nødt til at kontrollere imod skattesvig, men omfanget af usikkerhed og misforståelser på området for fradrag af lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a vil være betydeligt mindsket, hvorfor der vil være færre misforståelser og forsøg på svig, og dermed vil der være mindre behov for kontrol.

De tre overordnede faktorer, der påvirker transaktionsomkostninger, usikkerhed, frekvens og graden

af holdbarhed²⁹¹, vil ved en ændring af SL. § 6, stk.1, litra a til det mindre komplekse mindske usikkerheden, hvormed transaktionsomkostningerne overordnet vil mindskes. Frekvensen vil ikke ændres betydeligt, da det må formodes, at det store antal indberetninger af fradrag forbliver, dog ændres rigtigheden af dette alt efter hvorledes lovgivningen udformes. Graden af holdbarhed vil stige, da selskaber vil gå imod Ingen snyd under den ikke-komplekse lovgivning, se de røde pile i tabel 4. Dette betyder, at selskabernes anmodede fradrag vil blive korrekte og dermed berettigede, hvorfor indberetningerne vil stige i holdbarhed. Da graden af holdbarheden øges, skal staten ikke benytte samme mængde omkostninger på kontrol, hvorfor omkostningerne hertil også vil mindskes, se den blå pil på tabel 4.

De idiosynkratiske underliggende faktorer der påvirkes af en simplificering af skattelovgivningen, og derved vil påvirke omkostningerne, består i, at klarheden og enkeltheden af lovgivningen øges. Hvis der benyttes yderligere søgeomkostninger på kort sigt til at simplificere lovgivningen, så vil transaktionsomkostninger på lang sigt kunne mindskes. Parternes sind vil ændres, idet selskabers opportunistiske adfærd vil ændres ved, at udgangspunktet at optimere egen nytte ved strategien Komplex skattelovgivning: Svig eller misforståelse, se tabel 4, vil ændres til Ikke-kompleks lovgivning: Ingen snyd. Selskaber vil derved ikke forsøge at unddrage eller utilsigtet misforstå lovgivningen, da denne er klar og tydelig.

Derudover drives transaktionsomkostningerne op af den markedsbrist, der består af informationsbristen mellem stat og selskab. Denne informationsbrist, udnytter selskaber ved deres opportunistiske adfærd på det nuværende marked, hvilket gør, at selskaber vil forsøge at optimere egen nytte, fremfor at optimere statens nytte, og derved samfundets samlede nytte²⁹². Statens ændring af retsreglen i tabel 4 illustrerer, hvorledes det er muligt for staten at ændrer selskabers opportunistiske adfærd således, at selskaber ved at optimere egen nytte, også optimerer samfundets nytte. Herudover vil usikkerheden mindskes, hvorved graden af kontrol og kompleksiteten af sanktioner også vil mindskes, da retsreglen er klar og tydelig. Herved ændres statens strategi til at gå imod lav kontrol, således at graden af kontrol mindskes, hvorved kompleksiteten af sanktioner kan mindskes, da der ikke vil opstå så mange usikkerheder i samfundet. Herved mindskes de samlede samfundsøkonomiske transaktionsomkostninger.

²⁹¹ Williamson, Oliver E. Economic Organization. S. 105

²⁹² Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. S. 240

Ved den nuværende markedssituation vil selskaber vælge strategien misforståelse eller snyd under den komplekse skattelovgivning grundet usikkerhedsrækkevidden skabt af den divergente fortolkning af den skønspregede SL. § 6, stk. 1, litra a. Ud fra spillet i tabel 4 kan det forstås, at såfremt staten ændrer lovgivningen til en mindre kompleks lovgivning, vil selskabernes opportunistiske adfærds ændres. Denne adfærdsændring vil ændre selskabers nytte, således at selskabet vil optimere samfundets nytte igennem optimering af egen nytte, da selskabet vil vælge strategien Ikke-kompleks lovgivning: Ingen snyd eller misforståelser. Det undersøges derfor hvorledes lovgivningen skal ændres, så denne bliver mindre kompliceret, usikkerheden mindskes, hvorved den økonomisk optimeres.

På nuværende tidspunkt kan det konstateres af det juridiske kapitel, at selskaber forsøger at fradrage alle lønudgifter grundet enten misforståelser for hvad der må fradrages eller skattesvig. Derudover kan det af det juridiske kapitel konstateres, at der består divergens iblandt retspraksis, og at rækkevidden for SL § 6, stk. 1, litra a derfor ikke er forudberegnelig på nuværende tidspunkt. Ud fra den økonomiske analyse kan det konstateres, at kompleksitet og usikkerhed driver omkostningerne betydeligt op. Det forstås derfor, baseret på de to analyser, at for at mindske kompleksiteten af SL. § 6, stk. 1, litra a må denne enten specificeres, så den fremstår klar og tydelig for selskaber, eller der må dereguleres i forhold til skattelovgivningen, således at den betydelige kompleksitet mindskes, så usikkerhed omkring rækkevidden af fradragsretten mindskes.

Ifølge Pigou's beskatningsteori bør staten blot beskatte negative eksternaliteter og berettigede subsidier for positive eksternaliteter²⁹³. Dette er ikke realistisk, fordi det er yderst byrdefuldt, at beregne den præcise marginale fordel eller omkostning ved hver eksternalitet, dernæst fordi der er behov for at indkræve yderligere skatter til de politiske dagsordner. Grundtanken fra Pigou med en simpel og klar beskatningsmodel kan benyttes, når en simplificering af det nutidige danske skattesystem skal gennemføres. Både Pigou og formålet med SL. var, at der simpelt og klart skulle være beskatning af indtægter og formue, hvorefter de beløb der utilsigtet blev beskattet, eller berettiget skulle fritages herfor, skulle fradrages. Dette kunne gøres ved, en beskatning af indtægter og formuer, som er klart og forudbestemt som ved Pigou's beskatningsteori, samt ligesom det var påtænkt ud fra formålet med SL., at fradrage de indtægter, der blev beskattet utilsigtet.

For at mindske kompleksiteten af skattelovgivningen, og derved gøre denne mere simpel og klar,

²⁹³ Pigou, A. C. The Economics of Welfare. S. 116 & 168

kræves en deregulering. For at den danske skatteret kan dereguleres, skal dette ske gennem en mindskelse af den underliggende speciallovgivning. Dette kan udelukkende ske ved, at den trindhøjere SL. omformuleres. Dereguleringen kræver dermed en omformulering af retsreglen i SL., hvilket påvirker de underliggende speciallovgivninger. Dette hænder såfremt, at den nye ordlyd af SL. er klar og tydelig, altså specificerer fradragsretten, således at der ikke opstår samme behov igen for underliggende udvidende, indskrænkende eller specificerende speciallovgivning. Ved en specificering af SL. hvorved de underliggende speciallovgivninger dereguleres, vil dette simultant simplificere det danske skatteretsområde, da retsreglerne i SL. ville være mere klare og præcise, således at indskrænkninger, udvidelser og specificering ikke er nødvendige i samme omfang.

Det kan af ovenstående forstås, at kompleksiteten skabes grundet den dynamiske og uforudsigelige domstolsfortolkning af fradragsretten inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a samt den betydelige underliggende speciallovgivning, hvilket driver omkostningerne op. Det må derfor forstås, at den skatteretlige regulering af selskabers fradrag for lønudgifter inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a på nuværende tidspunkt ikke er efficient grundet kompleksitet, divergens og usikkerhed. Ud fra ovenstående kan det forstås, at en deregulering og/eller specificering af lovgivningen kan optimere området. Det analyseres og diskuteres derfor om lovgiver skal bibeholde, specificere, eller deregulere lovgivningen i forhold til selskabers fradrag af lønudgifter.

4.2 Bibehold, specificer eller dereguler skattelovgivningen

Det er igennem afhandlingen afklaret, at selskaber hovedsageligt forsøger at fradrage alle lønudgifter, imens dette ikke i alle tilfælde er berettiget i forhold til lovgivningen. Loven er igennem retspraksis fortolket med divergens, hvorfor der ikke består forudsigelighed. Domstolsafgørelserne er derfor ikke strømlinede, hvilket skaber retsusikkerhed på området for selskabers fradrag af lønudgifter. Der består derfor, grundet usikkerheden og kompleksiteten af den danske skatteret, en inefficiens på markedet for dansk skatteret, og herunder selskabers fradrag af lønudgifter inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a.

Staten optimerer udnyttelsen af skat og fradrag ved at benytte den optimale beskatningsteori, hvorved de samfundsøkonomiske omkostninger forbundet med beskatningen tages i betragtning i forhold til beskatningens formål. Dermed skal markedspåvirkning, og herunder dødvægtstab, samt transaktionsomkostninger overvejes i forhold til den gevinst skatten kan bringe. Hertil har staten muligheden for at pålægge fradragsret de steder, hvor skatten giver en for høj påvirkning eksempelvis

igennem et højt dødvægtstab. Derudover kan staten benytte fradraget til at regulere selskabers incitament til at generere indtægt, da dette incitament mindskes på de områder, hvor beskatningen er for betydelig.

Når selskabet er berettiget til fradrag for alle lønudgifter, får staten en indtjening, imens selskabet lider et tab gennem en højere beskatning – alt andet lige. Derimod modtager staten færre indtægter/tilbagebetaler mere, når selskabet får fradrag for alle lønudgifter, hvorved staten har et tab – alt andet lige. Hvorledes fordelingen mellem skattebetalinger og fradragsret skal fordeles, er en politisk beslutning, men lovgiver og samfundet som helhed bør tage markredspåvirkningerne ved dødvægtstab og transaktionsomkostninger af de tiltænkte skatter og fradrag i betragtning for at fastlægge en efficient tildeling af fradrag til selskaber i forhold til statens indtægter.

For at nedbringe dødvægtstabene skal staten, som lovgiver, pålægge en lav skattebyrde på flere områder, således at dødvægtstabet søges minimeret. For at nedbringe dødvægtstabet yderligere skal fradrag pålægges på de områder, hvor der er pålagt de større skatter, for at nedbringe skatten, og hermed dødvægtstabet, og derved påvirke markedet minimalt. Skatten skal dog altid kunne opveje dødvægtstabet på grund af den positive effekt. Kan den ikke det, bør den ikke pålægges, med mindre fradrag kan benyttes som en positiv samfundspåvirkning herpå.

For at nedbringe transaktionsomkostninger må staten sikre klarhed i loven, således at alle interessenter besidder samme forståelse af loven. Med interessenter menes selskaber, domstole, administrativ forvaltning og staten. Derudover skal der skabes en forudsigelighed i den kommende administrative- og retspraksis, hvilket sker igennem en strømlinet udfyldning og fortolkning af loven. Den nuværende retspraksisskabte udfyldning og fortolkning af rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a skaber en divergens, der giver usikkerhed, som driver omkostningerne væsentligt op. Derudover er der fra lovgiver skabt en kompleksitet af lovgivningen, siden dens indførelse i 1903, da den er udbygget med underliggende speciallove, retsregler og undtagelser hertil. Dette har udover retsusikkerheden omkring loven også skabt en kompleksitet af loven, så ikke blot selskaber misforstår og/eller forsøger at udnytte loven til deres vinding, men også administrativ- og retspraksis er divergens og uforudsigelig. Dette kan afhjælpes af en deregulering af de underliggende love ved en specificering af rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a, for at mindske kompleksiteten af fradragsretten for lønudgifter i den danske skatteret, og få selskaber til at ændre strategi fra kompleks skattelovgivning: Svig eller misforståelse til ikke-kompleks skattelovgivning: Ingen snyd, se tabel 4, hvorved staten også får ændret selskabers

opportunistiske adfærd til deres fordel.

Det kan af den juridiske analyse forstås, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fradrage alle lønudgifter i alle tilfælde. En mulighed for at strømline alle interessenters forståelse af fradrag af lønudgifter er, at bevillige selskaber fradrag for alle lønudgifter. Herved ville fradrage spredes til alle lønudgifter, hvorved disses dødvægtstab ville nedbringes, hvilket ville have en positivt virkning på de samlede samfundsøkonomiske omkostninger. Dette ville ydermere bringe mere klarhed og simplificere området for selskabers fradrag for lønudgifter i medfør af SL. § 6, stk. 1, litra a. En ulempe hertil er dog, at staten får færre indtægter end, hvis blot dele af lønudgifterne er fradragsberettigede. Staten bruger dog mange omkostninger på høj kontrol og lovændringer på nuværende tidspunkt. Dette betyder, at der på lang sigt ville være færre indtægter på grund af de øgede fradrag, men at der til gengæld ville være besparelser af transaktionsomkostninger, samt at dødvægtstabet ville være mindre, grundet det højere fradrag.

At fradrage alle lønudgifter på området og derved mindske usikkerheden og kompleksiteten kunne enten foretages ved en deregulering, således at den komplekse skattelovgivning blev simplificeret, og det blev klarlagt præcis, hvilke omkostninger var fradragsberettigede i større grupperinger end på nuværende tidspunkt, eller ved en specificering, hvor det blev beskrevet præcist i den nuværende lovgivning – altså SL. samt den underliggende speciallovgivning – hvilke lønudgifter, der er fradrag for. Fra den nyeste retspraksis kan det konstateres, at der ikke bør være fradrag for alle lønudgifter, da disse bør opdeles, men at der bliver tildelt fradrag i dommen grundet tidligere retspraksis jf. SKM2016.551.Ø og SKM2016.569.Ø, hvor det ud fra ovenstående analyse kan påvises at tidligere retspraksis er divergens. Det forstås, at området for fradrag af lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a samt den underliggende speciallovgivning skal bibeholdes, specificeres eller dereguleres, ved at klarlægge hvilke fradrag for lønudgifter, der skal være berettiget, således at forudsigeligheden og strømlinetheden sikres. Dette kan ske ved at alle lønudgifter er fradragsberettigede, eller opdeles i klare og præcise fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede kategorier.

Der skabes mere klarhed ved præcist at påskrive, hvilke lønfradrag der skal være berettigede. Dette kan gøres enten gennem specificering ved udbygning af den nuværende underliggende speciallovgivning, en modifikation af denne, eller en modifikation af den trindhøjere lov i SL. § 6. Denne retsregel kan ændres så, at der skabes mindre skønsmuligheder til udfyldning og fortolkning af domstolene, samt med henblik på en mere klar og præcis formulering.

En simplificering af lovgivningen ved deregulering kan derved ske ved at ændre ordlyden i SL. § 6, stk. 1, litra a til det mindre skønspregede, hvorved området for fradrag af lønudgifter i den danske skatteret kan simplificeres med en klar og tydelig ordlyd i den trindhøjere SL. § 6, stk. 1, litra. Dette kan mindske forsøget på svig eller misforståelse af lovgivningen, da denne ville være at finde et sted, og ville være tydeligere end på nuværende tidspunkt. Derved ville selskabers strategi rykke til ingen snyd under den ikke-komplekse lovgivningen i tabel 4. Derudover vil en klarlæggelse af fradragsretten igennem ordlyden i SL. § 6, stk. 1, litra a, gøre dele af den underliggende speciallovgivning overflødig. Speciallovgivningen vil hermed gennemgå en deregulering, hvilket vil bidrage til at mindske kompleksiteten på området.

Kompleksiteten driver omkostningerne op, hvormed det ville være fordelagtigt at deregulere det danske skatteretsområde for at drive kompleksiteten ned, og derved omkostningerne, hvormed forståelsen af retsreglerne øges. Dermed vil søgeomkostninger stige på kort sigt for at deregulere i forhold til de underliggende skattelove i relation til selskabers fradrag af lønudgifter, og omskrive SL. § 6 til en mindre skønspregt regel. Dette vil dog bidrage til at skabe mere klarhed og simplicitet. På langt sigt ville disse omkostninger bidrage til en mindske af de samlede transaktionsomkostninger, da forhandlings- og kontrolomkostninger ville falde, grundet at selskaber ville have klarhed over, hvorledes de skulle indberette og fradrage under forhandlingsomkostningerne, og staten herefter ville bruge færre omkostninger på kontrol. De mindre kontrolomkostninger og vindingen ved at ændre lovgivningen til mindre kompleksitet illustreres ydermere af tabel 4, hvormed det samfundsøkonomiske overskud vil stige, da omkostningerne på langt sigt vil falde. Baseret på ovenstående analyser vil der blive foreslået lovgiver, hvorvidt en bibeholdelse, deregulering og/eller specificering er optimal for samfundet.

4.3 De lege ferenda

Det anbefales lovgiver, at revidere området for den danske skatteret, og mere specifikt området for fradrag af selskabers lønudgifter, idet der på nuværende tidspunkt består et inefficiet marked, hvor administrativ- og retspraksis er divergens og uforudsigelig. Det anbefales lovgiver at benytte den optimale beskatningsteori, og derved iagttage de betydelige omkostninger på området i form af transaktionsomkostninger og dødvægtstab. Derfor foreslås det lovgiver, at det danske skatteretsområde for selskabers fradrag af lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a bør ændres for at økonomisk optimere dette. Grundtanken i revideringen af loven bør være forankret i det oprindelige formål med

SL., og det foreslås, at grundtanken fra Pigou's beskatningsteori inspirerer således, at den simple klare beskatning af indkomst og fradrag benyttes. Det tilrådes derfor lovgiver, at simplificere det danske skatteretsområde, således at den betydelige lovgivning der skabes under den skønsmæssige SL. dereguleres, og SL. ændres til en mindre skønspregt retsregel. Herunder foreslås det, at ændre SL. § 6, idet dette vil have en deregulerende påvirkning på de 52 skatteretlige underliggende speciallove, hvorved området for fradrag af selskabers lønudgifter vil mindskes og derved simplificeres.

Det foreslås lovgiver, at benytte yderligere omkostninger på kort sigt til at revidere SL. § 6 samt de underliggende speciallovgivninger, for at skabe klarhed over området, og derved simplificere dette, således at usikkerheden og divergensen mindskes. Derudover bør lovgivningen revideres, så de berettigede fradrag ikke misforstås i forhold til selskabers indberetninger, og således at administrativ- og retspraksis imellem og blandt strømlines. Da det ikke blot berører SL. § 6, men også de underliggende speciallovgivninger, vil dette være en betydelig opgave på nuværende tidspunkt, men vil simplificere og klarificere området for selskabers fradrag af lønudgifter på lang sigt. Dette vil på lang sigt mindske de samfundsmæssige omkostninger, og dermed optimere den økonomiske efficiens. Det foreslås, at der på grund af de besparelser der skabes for staten gennem færre omkostninger, tildeles selskaber en del af det samfundsmæssige overskud, hvorfor det foreslås, at gøre alle lønudgifter fradragsberettigede. På nuværende tidspunkt forsøger alle selskaber at fradrage alle lønudgifter, og det er i seneste retspraksis konkluderet, at der må være fradrag for alle lønudgifter, indtil offentlig tilkendegivelse er foretaget jf. SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR præmis 42. Hvad der indgår i lønudgifter skal dog specificeres for klarhed og simplificering, men det må forudsættes, at lønudgifter består i selskabets betalinger for ydelser udført til eller for selskabet, som selskabet har bestemt.

Den udformning SL. § 6, stk. 1, litra a derfor anbefales at have, er dermed en præciseret ordlyd, hvorved det skønsmæssige islæt af reglen mindskes, og domstolens råderum til udfyldning og fortolkning derved mindskes, således at praksis strømlines og usikkerheden over reglerne blandt selskabernes minimeres. Derved præciseres fradragsretten i SL. § 6, stk. 1, litra a, hvorved udvidelserne, indskrænkelse og specificeringerne i den underliggende speciallovgivning dereguleres, og området derfor simplificeres.

4.4 Delkonklusion

Det kan konkluderes, at reguleringen af selskabers fradrag for lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a bør revideres ved, at rækkevidden for fradragsretten i SL. § 6, stk. 1, litra a specificeres således, at den

betydelige underliggende speciallovgivning dereguleres, og området derved simplificeres. Denne revidering af reguleringen vil påvirke transaktionsomkostningerne med en stigning på kort sigt, da omkostningerne til at udforme og ændre lovgivningen vil stige under revideringen af SL. og den dertilhørende deregulering af fradragsretten i den underliggende speciallovgivnings retsregler. Dog vil omkostningerne falde på lang sigt, da usikkerheden og divergensen af administrativ- og retspraksis mindskes på grund af lovgivningens mindskede kompleksitet. Det må forventes, at behovet for lovændringer mindskes, såfremt grundstenen til skatteretten specificeres således, at fradragsretten gøres klar og præcis. Området for den danske skatteret er under betydelig politisk påvirkning, hvorfor nogle fremtidige ændringer må være forventelige, men da grundstenen i skatteretten er præciseret, bør ændringerne være simplere. Ved en mere specificeret regulering vil selskaber på selskabers usikkerhed omkring forståelsen af lovgivningen falde. Staten formår derved med revideringen at ændre selskabers opportunistiske adfærd, således at de ikke forsøger at udnytte den informationsbrist, der består i samfundet ved enten at misforstå lovgivningen eller forsøge at foretage skattesvig, således at disse elementer igennem en simplificering af skattelovgivningen mindskes. Når den er klar og tydelig vil selskaber i langt højere grad vil indberette korrekt fradrag. Statens kontrolomkostninger vil derfor falde, da staten går fra at skulle kontrollere på høj niveau til lavt niveau, hvorfor de samlede samfundsøkonomiske omkostninger vil falde.

Det kan ydermere konkluderes, at den usikkerhed der på nuværende tidspunkt består på området, tvinger omkostningerne væsentligt opad, hvorfor usikkerheden bør mindskes. Usikkerheden kan mindskes ved at klargøre reglerne for både domstolen og selskaber, således at domstolen – og de administrative forvaltningsmyndigheder – dømmer forudsigeligt og strømlinet. Dette vil skabe en klarhed over lovgivningen, hvorved retsusikkerheden mindskes. Såfremt lovgiver mindsker kompleksiteten af lovgivningen ved at specificere SL. § 6, og derved deregulere den underliggende speciallovgivning, flyttes selskabers strategi til ikke at snyde, hvorved statens strategi flyttes til lav kontrol, og det samfundsøkonomiske overskud optimeres.

Det kan ydermere konkluderes, at lovgiver bør fordele besparelsen af de samfundsmæssige omkostninger parterne iblandt, hvorved det foreslås lovgiver, at retsreglen bør formuleres således, at selskaber for fradrag for alle lønudgifter efter rækkevidden af SL. § 6.

Kapitel 5: Konklusion

Det kan hermed konkluderes, at den retspraksisskabte forståelse af rækkevidden for den nuværende regulering af selskabers fradrag for lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a ikke er økonomisk efficient. Den retspraksisskabte forståelse er præget af divergens og uforudsigelig grundet domstolens og den administrative forvaltnings dynamiske fortolkning af det skønsmæssige råderum i retsreglen. Selskaber forsøger på nuværende tidspunkt at fradrage alle lønudgifter, da de enten utilsigtet misforstår fradragsretten eller forsøger at unddrage skattelovgivningen igennem skattesvig. Der består divergens på områder inden for rækkevidden af SL. § 6, stk. 1, litra a i forhold til, om lønudgifter skal opdeles, om lønudgifter til enkeltstående aktiviteter og fremrykket etableringstidspunkt kan fradrages, om fremtidig indtjening kan tages i betragtning i forhold til erhvervelse, sikring og vedligehold af selskabets indkomst, og om lønomkostninger i forbindelse med en udvidelse igennem datterselskab er fradragsberettiget.

Det kan ydermere konkluderes, at den retspraksisskabte forståelse er inefficient på grund af kompleksiteten af lovgivningen, som skaber retsusikkerhed og informationsbrister i samfundet, der giver selskaber mulighed for at optimere egen nytte gennem deres opportunistiske adfærd, hvilket driver transaktionsomkostningerne op. Fradraget medfører en positiv markedspåvirkning, i forhold til de pålagte skatter, som skaber dødvægtstab, og dermed mindsker det samfundsøkonomiske overskud. Det foreslås, at benytte grundtanken fra Pigou's beskatningsteori, hvorved beskatningen der pålægges samfundet skal udformes klar og simpel. Da beskatning er nødvendig for samfundet til finansiering af nødvendige og politiskbestemte goder kan beskatningen ikke undgås, hvorfor den optimale beskatningsteori skal benyttes, således at transaktionsomkostningerne og dødvægtstabet minimeres. Det kan konkluderes, at de nuværende betydelige transaktionsomkostninger kan mindskes, såfremt retsreglen ændres således at kompleksitet mindskes, og derved minimerer usikkerheden.

Det kan dernæst konkluderes, at den nuværende regulering af selskabers fradrag for lønudgifter efter SL. § 6, stk. 1, litra a bør revideres ved, at SL. § 6, stk. 1, litra a specificeres, således den administrative praksis og domstolens udfyldning og fortolkning af retsreglen strømlines, da det skønsmæssige råderum minskes ved specificeringen. Specificeringen af SL. § 6, stk. 1, litra a bør udformes således, at den underliggende speciallovgivning dereguleres, for at kompleksiteten af skatteretsområdet mindskes. Ved at mindske kompleksiteten ændres selskabers strategi til ikke at snyde eller misforstå

under den komplekse lovgivning, hvorved statens strategi ændres til lav kontrol. Transaktionsomkostningerne mindskes på lang sigt, da selskaber i langt større grad indberetter korrekt, hvorved holdbarheden af transaktionerne stiger. Derudover mindskes transaktionsomkostningerne ved at den mindskede kompleksitet mindsker usikkerheden, som er den væsentligste drivkraft bag de øgede transaktionsomkostninger på området. Derved er selskabers opportunistiske adfærd ændret således, at de ikke snyder under den ikke-komplekse lovgivning, og staten skal derved anvende færre omkostninger på kontrol.

Ved at mindske det skønsmæssige råderum i SL. § 6 ved at specificere retsreglen, tydeliggøres rækkevidden af fradragsretten i denne, og den underliggende speciallovgivning kan dermed dereguleres. Dette vil mindske kompleksiteten på området, hvorved omkostningerne mindskes, og det samfundsmæssige overskud derfor optimeres. Det kan afslutningsvist konkluderes, at det samfundsmæssige overskud bør fordeles mellem parterne, hvorved staten bør udforme en lovgivning, der giver selskaber fradragsret for alle lønudgifter.

Begrebsafklaring:

- **Driftsomkostninger:** SL. § 6, stk. 1, litra a beregner driftsomkostninger som omkostninger der er med til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, hvorfor denne afhandlingen benytter samme betydning for begrebet.
- **Lønudgift:** Ved lønudgift menes enhver form for udbetaling fra et selskab til en person eller et andet selskab, der har udført en ydelse for selskabet, uanset om dette er enkeltstående eller vedvarende og uanset formen af vederlag for ydelsen.
- **Udvidelsesomkostninger og anlægsomkostninger:** Disse benyttes analogt igennem afhandlingen, da udvidelsesomkostningerne er det benyttede ord i nyere retspraksis, imens anlægsomkostninger er benyttet i ældre praksis og lovgivning.
- **H1 A/S eller A:** Dette er betegnelserne som den danske skatteretlige administration benytter til anonymiserede administrativ praksis, hvorfor navnet kan ses ved en række afgørelser.
- **Bundling:** Benyttes igennem specialet som et udtryk for at sammenkoble visse ting såsom goder eller udgifter.
- **Underliggende speciallovgivning:** Den underliggende speciallovgivning refererer til SL's 52 underliggende skattelove.
- **Dommenes præmisser:** Henvises til ved underoverskriften på dommen, og herefter det pågældende præmis.
- **Selskab:** Et kapitalselskab efter Selskabsloven § 1, stk. 1, nr. 1.

Forkortelser:

- GL: Grundloven
- SL: Statsskatteloven
 - SL. bliver brugt løbende igennem afhandlingen. Bliver ikke andet nævnt menes der den nu-gældende statsskattelov nr. 149 af 10. april 1922 med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 428 af 06/06/2005.
- SFL: Skatteforvaltningsloven
- LL: Ligningsloven
- PSL: Personskatteloven
- ABL: Aktieavancebeskatningsloven
- AL: Afskrivningsloven
- KGL: Kursgevinstloven
- FBL: Fondsbeskatningsloven
- SEL: Selskabsskatteloen
- VSL: Virksomhedsskatteloven
- EABL: Ejendomsavancebeskatningsloven
- Aftl: Aftaleloven

Litteratur- og kildefortegnelse

Bøger

- Andersen, Per, Lene Nielsen og Tanja Nissen. 1999. Velfærdsøkonomi. Odense: Odense Universitetsforlag.
- Baye, Michael. 2010. Managerial Economics and business strategy. New York: McGraw-Hill. 7. udgave.
- Blume, Peter. 2014. Retssystemet og Juridisk Metode. København: Jurisk- og Økonomiforbundets Forlag. 2. udgave.
- Cornes, Richard and Todd Sandler. 1996. The Theory of Externalities, Public Goods and Club Goods. Cambridge: Cambridge University Press. 2. udgave.
- Dutta, Prajit K. 1999. Strategies and games. Cambridge: The MIT Press.
- Eckhoff, Torstein. 1985. Rettskildelære. Oslo: Forlaget Tanum
- Eide, Erlig og Endre Stavang. 2014. Rettsøkonomi. Oslo: CAPPELEN Akademisk forlag. 6. udgave.
- Ferniss, Jane. 2006. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb. København: Thomson A/S.
- Frank, Robert H. 2009. Microeconomics and behavior. New York: McGraw-Hill. 8. udgave.
- Hammerslev, Ole og Henrik Palmer Olsen. 2011. Retsfilosofi - centrale tekster og temaer. Findland: Hans Reitzels forlag. 1. udgave.
- Hemmingsen, Kjeld. 2003. Driftsomkostninger i teori og praksis. København: Magnus Informatik A/S.
- James, Simon og Christopher Nobes. 1998. The Economics of Taxation. London: Prentice Hall Europe.
- Just, Richard. E, Darrell L. Hueth og Andrew Schmitz. 2004. The Welfare Economics of Public Policy. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Kaplow, Louis. 2008. The Theory of Taxation and Public Economics. New Jersey: Princeton University Press.
- Knudsen, Christian. 1997. Økonomisk metodologi – Bind 1. Videnskabsteori & Forklaringstyper. København: Jurist- og Økonomiforbundets forlag. 2. Udgave.
- Knudsen, Christian. 1997. Økonomisk metodologi – Bind 2. Virksomhedsteori & Industriøkonomi. København: Jurist- og Økonomiforbundets forlag. 2. Udgave
- Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig og Liselotte Madsen. 2013. Lærebog

om Indkomstskat. København: Jurist- og Økonomiforbundets forlag. 15. udgave.

- Pigou, A. C. 1920. The Economics of Welfare. London: Macmillan and Co.
- Polinsky, Mitchell A. 2011. An Introduction to Law and Economics. New York: Wolters Kluwer Law & Business. 4. udgave.
- Ross, Alf. 2013. Ret og Retfærdighed. København: Hans Reitzels Forlag. 2. Udgave, 1. oplag
- Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen. 2014. Retskilder & retsteorier. København: Jurist- og Økonomiforbundets forlag. 4. reviderede udgave.
- Viscusi, W. Kip, Joseph E. Harrington Jr. og John M. Vernon. 2005. Economics of Regulation and Antitrust. Cambridge: The MIT Press. 4. udgave.
- Williamson, Oliver E. 1996. The Mechanisms of Governance. Oxford: Oxford University Press.
- Williamson, Oliver E. 1986. Economic Organization. Bodmin: Wheatsheaf books.
- Williamson, Oliver E. 1975. Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications. New York: The Free Press.

Artikler:

- Bjørn, Claus. Danmark - historie (1814-1900). København: Gyldendal – Den Store Danske. Hentet den 19. marts 2017 fra [http://denstoredanske.dk/Danmarks_geografi_og_historie/Danmarks_historie/Danmark_-_historie/Danmark_-_historie_\(1814-1900\)](http://denstoredanske.dk/Danmarks_geografi_og_historie/Danmarks_historie/Danmark_-_historie/Danmark_-_historie_(1814-1900))
- Busk-Jensen, Lise. Industrialisering og urbanisering i Dansk litteraturs historie. 2009. København: Gyldendal – Den Store Danske. Hentet den 21. februar 2017 fra <http://denstoredanske.dk/index.php?sideId=476836>
- Christensen, Hans Mølgaard. SR-SKAT 3/2003, Statsskattelovens 100 års Jubilæum. 2003. København: Skatteministeriet.
- Skatteministeriet. Oversigt over Gældende skattelove. 2017. Hentet den 21. april 2017 fra <http://www.skm.dk/love/gaeldende-love/gaeldende-skattelove>
- Williamson, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. 1979. Chicago: The University of Chicago Press
- Williamson, Oliver E. Transaction Cost Economics: An Introduction. 2007. Berkeley: University of California

Regulering

Love:

- Danmarks Riges Grundlov (Grundloven); Lov nr. 169 af 05. juni 1953
- Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten (Statsskatteloven); Lov nr. 149 af 10. april 1922, som ændret senest ved lovbekendtgørelse nr. 428 af 6. juni 2005
 - Tidligere lov om indkomstskat til staten ved RT 1921–22: 2503, 2763; A 3111; B 66 af 1903, og senere af 1912
- Lov om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven); Lov nr. 517 af 19. december 1942, som ændret senest ved lovbekendtgørelse nr. 1081 af 7. september 2015
- Lov om indkomstskat for personer m.v. (Personskatteloven); Lov nr. 151 af 19. marts 1986, som ændret senest ved lovbekendtgørelse nr. 382 af 8. april 2013
- Lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier .v. (Aktieavancebeskatningsloven); Lov nr. 1413 af 21. december 2005, som ændret senest ved Lovbekendtgørelse nr. 1082 af 8. september 2015
- Lov om Kildeskat (Kildeskatteloven); Lov nr. 100 af 31. marts 1967, som ændret senest ved lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010
- Lov om Skatteforvaltning (Skatteforvaltningsloven); Lov nr. 427 af 6. juni 2005, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011
- Lov om Skattekontrol (Skattekontrolløven); Lov nr. 392 af 12. juni 1946, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 819 af 27. juni 2011
- Lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (Fusionsskatteloven); Lov nr. 647 af 19. december 1975, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 1120 af 14. november 2012
- Lov om beskatning af fonde og visse foreninger (Fondsbeskatningsloven); Lov nr. 145 af 19. marts 1986, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 934 af 14. august 2014
- Lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (Kursgevinstloven); Lov nr. 439 af 10. juni 1997, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 1113 af 18. september 2013
- Lov om skattemæssige afskrivninger (Afskrivningsloven); Lov nr. 433 af 26. juni 1998, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 948 af 17. august 2015
- Lov om aftaler og andre retshandler på formuerettens område (Aftaleloven), Lov nr. 781 af 26. august 1996, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 1376 af 28/12/2011

- Lov om aktie- og anpartsselskaber (Selskabsloven), Lov nr. 1089 af 14. september 2015, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 262 af 17. marts 2016
- Lov om Indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteloven); Lov nr. 255 af 11. juni 1960, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 680 20. maj 2015
- Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (Virksomhedsskatteloven); Lov nr. 114 af 19. marts 1986, med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 1114 af 18. september 2013
- Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven), lov nr. 247 af 09/06/1982 , med senere ændringer ved lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30/09/2013
- Forslaget til ophævelseslov L202 af 22. april 2009
- Ophævelseslov nr. 525 af 12. juni 2009

Betænkning:

- Betænkning nr. 1221/1991, Driftsomkostninger, Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf, Angivet af Skattelovrådet 14. november 1990

Cirkulære:

- Rammekammerets cirkulærer af 19. maj 1810

Retspraksis:

Højesteretsdom:

- SKM2012.238.H, IBM Danmark ApS mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 30. marts 2012
- SKM.2012.13.H, H1 Capital I A/S mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 29. november 2011
- U2011.3415.H, Novo Nordisk og Novozymes A/S mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 12. September 2011
- UfR 2010.3103.H, PARKEN Sport & Entertainment A/S mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 3. september 2010
- UfR 2009.1805.H, LM Glasfiber A/S mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 8. april 2009
- SKM2009.271.H, LM Glasfiber A/S mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 8. april 2009
- U2008.213.H, Unomedical A/S mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 24. oktober 2007
- U2008.967.H, A mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 25. november 2008
- SKM2007.773.H, Bekaert Handling Group A/S mod Skatteministeriet, Højesterets dom af 24. oktober 2007
- SKM2005.198.H, X Hus A/S mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 12. april 2005

- SKM2002.279.H, Karl Anker Kofod Svendsen mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 15. april 2002
- UfR 1997.879.H, Niels Bahner mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 17. april 1997
- TfS 1989.491.H, Dødsboet efter fiskeeksportør Ekmann Hørsel og dødsboet efter direktør Herluf Steen mod Skatteministeriet, Højesteretsdom af 9. august 1989
- U 1987.80.H, Hanne Jensbo mod Hans Kjellund mod Skatteministeriet, Højesterets dom af 8. december 1986
- U1986.615.H, Anlægsgartner P. Vorslund-Kiær mod Ministeriet for Skatter og Afgifter, Højesteretsdom af 13. marts 1986
- UfR 1985.585.H, Dansk Supermarked A/S mod Ministeriet for Skatter og Afgifter, Højesteretsdom af 10. maj 1985
- U 1980.712/2H, Det Danske Trælastkompagni A/S mod Ministeriet for Skatter og Afgifter, Højesterets dom af 11. juni 1980
- U 1971.456.H, Egon Larsen mod Rigsadvokaten, Højesteretsdom af 12. maj 1971
- U1942.335.H, Skandinavisk Grammofon A/S mod Finansministeriet, Højesteretsdom af 10. februar 1942

Landsretsdom:

Østre Landsret

- SKM2016.569.Ø, Lån og Spar-bank A/S mod Skatteministeriet, Østre Landsretsdom af 1. juni 2016
- SKM2016.551.Ø, Arbejdernes Landsbank A/S mod Skatteministeriet, Østre Landsretsdom af 1. juni 2016
- SKM2013.557.Ø, Skatteministeriet mod H1 A/S, Østre Landsretsdom af 11. marts 2013
- SKM2009.555.Ø, S Industries A/S mod Skatteministeriet, Østre Landsretsdom af 31. august 2009
- TfS 2008.1130.Ø, TDC mod Skatteministeriet, Østre Landsretsdom af 21. august 2008
- TfS 1992.302.Ø, A mod Skatteministeriet, Østre Landsretsdom af 13. maj 1992
- U 1986.615, Anlægsgartner P. Vorslund-Kiær mod Poul Petersen, Østre Landsretsdom af 13. marts 1986

Vestre Landsret:

- U.1993.457.V, Maskinfabrik A/S mod Skatteministeriet, Vestre Landsrets dom af 14. september 1993

Administrativ praksis:

Landsskatteretten:

- SKM2014.731LSR H1 A/S mod skatteministeriet, Landsskatterettens kendelse af 1. juli 2014.
- SKM2010.156.LSR, H1 A/S mod Skatteministeriet , Landsskatterettens kendelse af 28. september 2009
- Tfs 2007.781.LSR, A mod Skatteministeriet, Landsskatterettens kendelse af 13. april 2007
- SKM2007.384.LSR, TDC A/S mod Skatteministeriet, Landsskatterettens kendelse af 13. april 2007
- SKM2003.519LSR, A ApS mod Skatteministeriet, Landsskatterettens kendelse af 9. oktober 2003