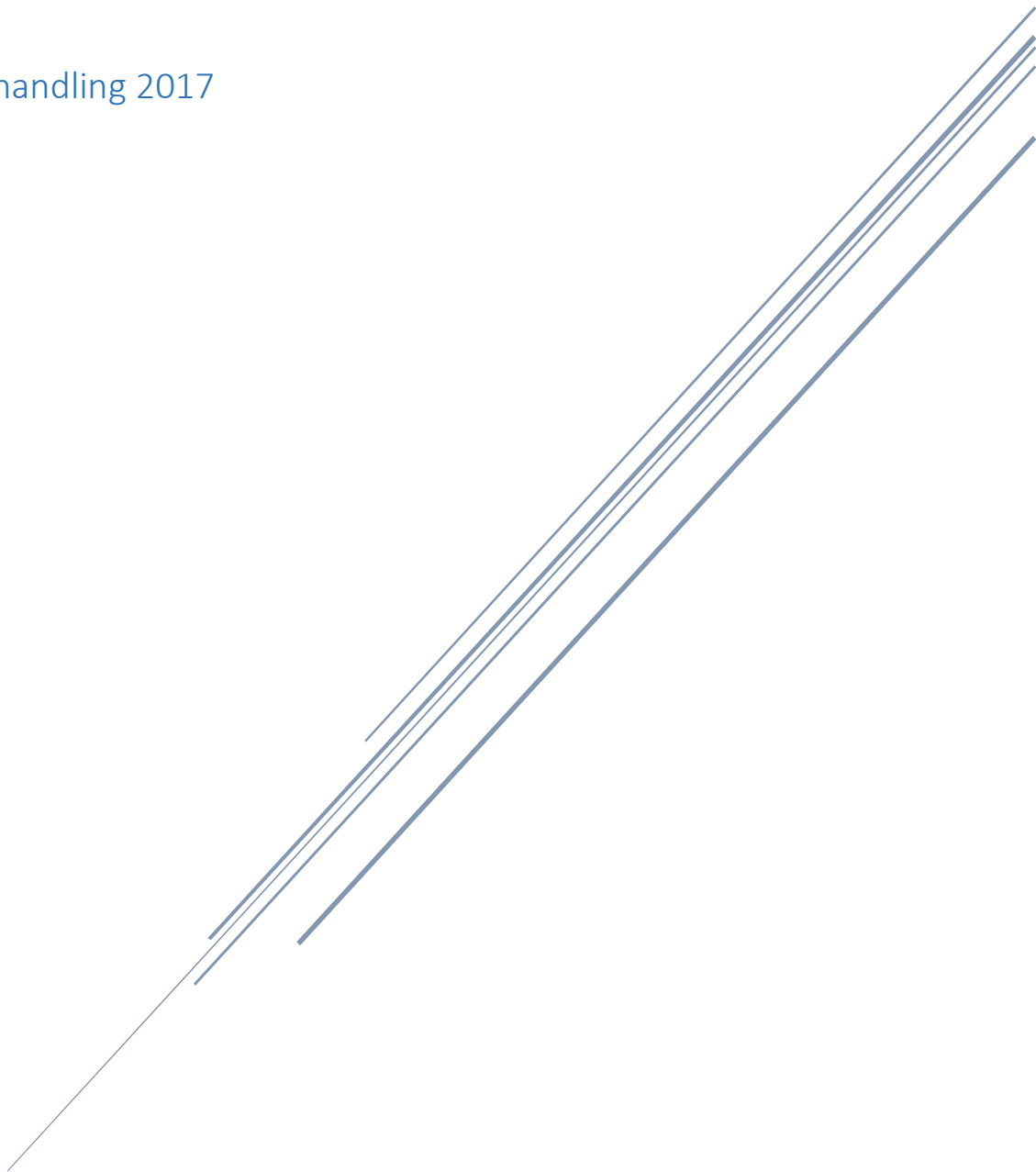


Fradrag for udgifter til interne lønninger efter
driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6, stk. 1,
litra a.

Kandidatafhandling 2017



Line Stabell
CPR nr.

Vejleder: Peter Koerver Schmidt

Antal anslag/sider: 161.514/71

Copenhagen Business School
Cand.merc.aud.-studiet

Afleveringsdato: 15. maj 2017

INDHOLDSFORTEGNELSE

| | |
|---|-----------|
| ABSTRACT | 3 |
| <hr/> | |
| KAPITEL 1: PRÆSENTATION AF PROBLEMFELTET, TEORI OG METODE | 4 |
| 1.1 INDLEDNING | 4 |
| 1.2 PROBLEMSTILLING | 5 |
| 1.3 PROBLEMFOMULERING | 6 |
| 1.4 AFGRÆNSNING | 6 |
| 1.5 METODE OG RETSKILDER | 7 |
| 1.5.1 DEN JURIDISKE METODE - RETSDOGMATIKKEN | 7 |
| 1.5.2 REGULERING | 8 |
| 1.5.3 RETSPRAKSIS | 9 |
| 1.5.4 DEN JURIDISKE VEJLEDNING | 10 |
| 1.5.5 RETSPOLITIK | 10 |
| | |
| KAPITEL 2: DRIFTSOMKOSTNINGER SOM BEGREB | 12 |
| 2.1 INDLEDNING | 12 |
| 2.2 STATSSKATTELOVENS HISTORIE | 12 |
| 2.3 INDKOMSTOPGØRELSEN | 13 |
| 2.4 FRADRAG FOR DRIFTSOMKOSTNINGER, SL § 6, STK. 1, LITRA A | 14 |
| 2.4.1 DRIFTSMÆSSIG BEGRUNDELSE | 14 |
| 2.4.2 UDGIFTER ANVENDT TIL AT ERHVERVE SKATTEPLIGTIGE INDKOMSTER | 15 |
| 2.4.3 ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED | 16 |
| 2.4.4 IGANGVÆRENDE VIRKSOMHED | 17 |
| 2.4.5 STATSSKATTELOVEN § 6, STK. 2 | 17 |
| 2.5 FORMKRAV | 18 |
| 2.6 DELKONKLUSION | 19 |
| | |
| KAPITEL 3: GRÆNSEDRAGNINGEN MELLEM ERHVERVELSE, SIKRING OG VEDLIGEHOLDELSE AF INDKOMSTEN OG UDVIDELSE AF VIRKSOMHEDENS INDKOMSTKILDE | 20 |
| 3.1 INDLEDNING | 20 |
| 3.2 UDGIFTER TIL UDVIDELSE AF IGANGVÆRENDE VIRKSOMHED ELLER SIKRING OG VEDLIGEHOLDELSE AF INDKOMSTGRUNDLAGET | 20 |
| 3.3 UDVIKLINGEN I PRAKSIS SIDEN 1980ERNE | 23 |
| 3.4 FRADRAG INDEN FOR SÆRLIGE KATEGORIER AF OMKOSTNINGER | 28 |
| 3.4.1 LOKALEUDVIDELSE | 28 |
| 3.4.2 FORGÆVES AFHOLDTE UDGIFTER | 29 |
| 3.4.3 UDGIFTER TIL SPALTNING OG INDSKRÆNKNING | 30 |
| 3.5 SÆRBESTEMMELSER VEDRØRENDE FRADRAG FOR KONKRETE UDGIFTSTYPER | 30 |
| 3.6 DELKONKLUSION | 31 |
| | |
| KAPITEL 4: FRADRAG FOR INTERNE LØNOMKOSTNINGER I DEN SKATTEPLIGTIGE INDKOMST | 32 |
| 4.1 INDLEDNING | 32 |

| | |
|---|------------------|
| 4.2 STATSSKATTELOVEN § 6, STK. 1, LITRA A – LOVEN | 32 |
| 4.3 UDVIKLINGEN I PRAKSIS FOR FRADRAG FOR INTERNE LØNOMKOSTNINGER | 34 |
| 4.4 FRADRAG FOR BONUS TIL MEDARBEJDERE | 35 |
| 4.5 FRADRAG FOR ALMINDELIGE INTERNE LØNOMKOSTNINGER I VIRKSOMHEDEN | 40 |
| 4.6 FRADRAG EFTER LL §§ 8 I OG 8 J | 46 |
| 4.6.1 LL § 8 I – FRADRAG FOR UDGIFTER TIL MARKEDSUNDERSØGELSER | 47 |
| 4.6.2 LL § 8 J – FRADRAG FOR UDGIFTER TIL ADVOKAT OG REVISOR VED ETABLERING/UDVIDELSE AF VIRKSOMHED | 48 |
| 4.7 KRAV OM NØDVENDIG OMKOSTNING FOR SELSKABET | 48 |
| 4.8 DELKONKLUSION | 49 |
| | |
| <u>KAPITEL 5: LØSNINGSFORSLAG</u> | <u>51</u> |
| 5.1 INDLEDNING | 51 |
| 5.2 BAGGRUNDEN FOR ET ØNSKE OM ÆNDRET LOVGIVNING | 51 |
| 5.3 HISTORISKE FORSØG PÅ ÆNDRINGER AF SL § 6 | 53 |
| 5.4 LØSNINGSFORSLAG 1: UDTØMMENDE BESTEMMELSE OVER FRADRAGSBERETTIGEDE UDGIFTER | 55 |
| 5.5 LØSNINGSFORSLAG 2: POSITIV AFGRÆNSNING MED NEGATIV OPREGNING | 56 |
| 5.6 LØSNINGSFORSLAG 3: GENEREL FRADRAGSRET FOR ETABLERINGS-/UDVIDELESOMKOSTNINGER | 56 |
| 5.7 AFVEJNING AF FORESLÅEDE LØSNINGER | 57 |
| 5.8 PRESSEMEDDELELSES OM ÆNDRING AF LOVGIVNINGEN | 59 |
| 5.9 DELKONKLUSION | 60 |
| | |
| <u>KAPITEL 6: KONKLUSION</u> | <u>61</u> |
| | |
| <u>KAPITEL 7: PERSPEKTIVERING</u> | <u>65</u> |
| | |
| <u>ANVENDTE FORKORTELSER</u> | <u>67</u> |
| | |
| <u>LITTERATUR- OG KILDEHENVISNINGER</u> | <u>68</u> |

Abstract

The calculation of income tax is, for Danish tax purposes, based on the net income. Net income is the difference between the income that is taxable under sec. 4 and 5 of the Danish general Income Tax Act (the “Income Tax Act”, or in Danish “Statsskatteloven”) and the deductible expenses under sec. 6 of the Income Tax Act or other provisions in the Danish tax legislation.

This thesis specifically considers the deduction of internal labor costs for income tax purposes under paragraph 6, clause 1, subsection a and paragraph 6, clause 2 of the Income Tax Act. Despite the Income Tax Act being more than 100 years old, the deduction of operating expenses has attracted significant attention from companies and advisors, as well as from the tax authorities, in recent years. The definition of deductible operating costs has been the subject of much case law, and has been continually revised by amending and supplementary legislation. The evolution of the definition of operating costs and the accompanying analysis has given rise to numerous problems regarding the delineation and interpretation.

The object of this thesis is to analyse and challenge the Danish Tax Authorities’ published precedent for the tax deductibility of the companies’ internal labor costs. The basis of this thesis comes from the decisions made by Danish High Courts (in Danish “Østre Landsret”) on 1 June 2016 published under SKM2016.551.ØLR and SKM2016.569.ØLR, where the Danish High Courts concluded that companies’ internal labor costs in connection with acquisitions was non-deductible.

The aim of this thesis is not to outline a new notion of what deductible operation costs ought to be, but instead evaluate the existing notion as found in section 6 of the Income Tax Act and determine whether there is a need for alteration of the rules regulating the right to deduct operating costs.

This thesis considers the tax treatment of internal labor costs based on the complex distinction between deductible operating costs and the non-deductible expenses as they relate to new business establishment and the expansion of existing business activity. By applying the legal judicial method (in Danish: den retsdogmatiske metode), this thesis concludes that the internal labor costs held by the companies in relation to expansion of an existing business activities is non-deductible as stated by the Danish High Courts.

Based on the above, the thesis finally concludes that the notion of deductible operating costs demands a revision in order to simplify the treatment of deduction of not only internal labor costs, but also general operating expenses. It is therefore proposed in chapter 7 to adopt a general right to deduct all types of expenses in relation to new business establishment and extension of an existing business activity.

Kapitel 1: Præsentation af problemfeltet, teori og metode

1.1 Indledning

Danmark er et af de lande i verden, der har det højeste skattetryk¹, som er en indikator på makroniveauet for skatternes og afgifternes samlede størrelse i samfundet.²

Der opereres i Danmark med et nettobeskatningssystem – dvs. at det kun er nettoindkomsten, altså bruttoindkomsten med fradrag for driftsomkostninger, der udgør den skattepligtige indkomst, hvilket fremgår af SL §§ 4 – 6³.

SL § 6 angiver rammerne for, hvad der kan fradrages som driftsudgifter – nemlig de udgifter, der har en kvalificeret sammenhæng med indkomsterhvervelsen, og – negativt afgrænset – ikke repræsenterer privatforbrug eller er medgået til at etablere, udvide eller ændre rammerne for indtægtserhvervelsen. På samme måde som mange andre bestemmelser i skatteretten er SL § 6 suppleret med en række specialbestemmelser i Ligningsloven, der enten indskrænker eller udvider fradragsområdet.

Siden Statsskattelovens vedtagelse i 1903 har lovgiver med fradragsbestemmelsen i SL § 6 altså ønsket, at virksomhederne kunne fradrage visse af deres udgifter. Da bestemmelsen ikke indeholder nogen klar afgrænsning af de omkostninger ved indkomsterhvervelsen, der er fradragsberettigede, har det derfor været et begreb, der er blevet nærmere udviklet i et utal af domme og kendelser sidenhen.⁴

Af samme grund har driftsomkostningsbegrebet i stor grad været analyseret og diskuteret i litteraturen, afhandlinger, artikler mv.

På grænsedragingsområdet mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede udgifter til etablering og udvidelse af virksomheden, er netop lønomkostningsområdet valgt, fordi fokus i tidligere skrivelser som nærmere behandlet nedenfor, ikke har været på virksomhedernes lønomkostninger, selvom disse kan udgøre en stor del af en virksomheds samlede omkostninger, da netop lønomkostninger er en uundgåelig omkostning for virksomhederne. Baggrunden for at vælge det nævnte udgiftsområde på grænsedragingsområdet er derfor, at der tidligere i praksis har været en retsopfattelse af, at lønomkostninger altid var fradragsberettigede, uanset om arbejdet relaterede sig til vedligeholdelse af indkomstgrundlaget eller udvidelse heraf og lønomkostningerne derfor ikke skulle opgøres særskilt.

Som følge af de senere års retspraksis, er spørgsmålet om, hvorvidt og i hvor stort et omfang virksomhederne kan fradrage deres uundgåelige lønomkostninger i forbindelse med virksomhedsopkøb, markedsundersøgelser mv. opstået.

¹ <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

² Michelsen, Aage m.fl.; Lærebog om indkomstskat; 2015; side 49

³ Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten

⁴ Som nævnt af Steen Askholt i SR.2003.0125-JUB, blev der alene i 2001 og 2002 offentliggjort mere end 30 domme og kendelser om driftsomkostningsspørgsmål – heraf 4 Højesteretsdomme.

1.2 Problemstilling

Afhandlingen er motiveret af at undersøge karakteren af de skattemæssige problemstillinger, der relaterer sig til omfanget af muligheden for at tage fradrag for lønomkostninger i lyset af den senere tids retspraksis. Grundet driftsomkostningsbegrebets lange eksistens er begrebet tidligere belyst i en række afhandlinger, artikler, litteraturen mv. Dog har retspraksis på området og samfundets opfattelse tidligere været præget af en retsopfattelse af, at lønomkostninger relateret til virksomhedens egne medarbejdere altid var fradragsberettigede driftsomkostninger uanset hvilket arbejde, medarbejderne havde udført⁵, hvilket der i retspraksis de senere år er blevet sat spørgsmålstegn ved.

Såfremt virksomhederne fremover skal registrere den daglige arbejdstid som værende enten direkte driftsrelateret og dermed indkomstskabende og fradragsberettiget eller som værende ikke-driftsrelateret som ved f.eks. arbejde i forbindelse med virksomhedskøb og –salg, kan dette skabe en ikke ubetydelig ekstra administration hos virksomhederne.

Til trods for, at Statsskatteloven er mere end 100 år gammel, står den ofte til vurdering af, hvornår en indkomst er skattepligtig og modsat, hvornår en udgift er fradragsberettiget. Skattelovens alder er derfor ingen hindring for, at den fortsat er højaktuel og i konstant udvikling gennem domstolenes fortolkning.

Problemstillingen på netop lønomkostningsområdet, set i lyset af de senere års retspraksis, er ikke i større afhandlinger, artikler el.lign. behandlet dybdegående og der synes derfor et behov for en samlet fremstilling, der analyserer retstilstanden og diskuterer mulige løsninger.

Afhandlingens formål er derfor ikke at udvikle et nyt driftsomkostningsbegreb, men derimod at vurdere det gældende omkostningsbegreb med særlig fokus på grænsedragningen mellem fradragsberettigede lønomkostninger og de ikke-fradragsberettigede udgifter til etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget. Denne vurdering foretages med henblik på at vurdere, om der er behov og mulighed for at anlægge en anden vurdering ved netop denne grænsedragning i fremtiden, eller om der derimod er behov for ændringer/tilføjelser til de retsregler, der regulerer netop denne fradragsret.

⁵ Der henvises bl.a. til lærebogen Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 1; 2013; side 219, hvor lønudgifter omtales som typiske driftsomkostninger, hvor der ikke er tvivl om fradragsretten grundet deres udtømmende indkomstvirkning i løbet af indkomståret samt Sønderholm, Søren; 2016; Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?, hvor han kommer med følgende kommentar: *”Det har hidtil været uantastet praksis, at udgifter efter deres art har ”driftsudgiftspræg” som f.eks. lønudgifter, er en fradragsberettiget (evt. afskrivningsberettiget) udgift, uanset hvad medarbejderen har beskæftiget sig med”*.

1.3 Problemformulering

Hvad er gældende ret for driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a i relation til lønomkostninger, og hvilke skatteretlige problemstillinger er der forbundet med de nuværende regler for grænsedragningen mellem lønomkostninger som henholdsvis fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede udgifter til udvidelse af indkomstgrundlaget? I hvilket omfang er der behov for en ændret lovgivning på retsområdet og hvilke løsningsforslag kan i så fald anbefales?

1.4 Afgrænsning

Da det skatteretlige driftsomkostningsbegreb er et meget omfattende retsområde, er det ikke afhandlingens hensigt at behandle alle spørgsmål og udgiftsområder inden for retsområdet. Dette ville heller ikke være muligt inden for rammerne af denne afhandling.

Det er derfor valgt alene at behandle problemstillingen om hvorvidt/i hvilke tilfælde, der er skattemæssigt fradrag for lønomkostninger til egne ansatte og dermed alene fradragsretten efter SL § 6, stk. 1, litra a.

På hvilket tidspunkt, en udgift kan fradrages (periodiseringen) og hvem der kan foretage fradraget, vil derfor ikke blive behandlet i afhandlingen.

Der tages i afhandlingen alene udgangspunkt i, at skattesubjektet er ubegrænset skattepligtig til Danmark, da kandidatafhandlingen har til formål at belyse den opstillede problemformulering med udgangspunkt i dansk skatteret.

Afhandlingen afgrænses yderligere fra fradragsret for fysiske personer, da det ønskede udgangspunkt er juridiske personers ret til fradrag for lønomkostninger. Selvom fradragsretten for lønomkostninger som udgangspunkt er ens for selvstændigt erhvervsdrivende og juridiske personer, er afgrænsningen foretaget, da de to centrale domme for afhandlingen, refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR omhandler to selskaber og den understøttende praksis ligeledes omhandler selskabers fradragsret. Ligeledes er det netop blandt de større selskaber, debatten er opstået, efter Østre Landsrets domme blev afsagt, da det netop er i disse typer af selskaber, der i høj grad sker udvidelse af driften, hvorfor lønomkostningerne hér ofte udgør store og væsentlige beløb for selskaberne.

Med begrebet lønomkostninger forstås i afhandlingen en virksomheds udgifter til egne ansatte – herunder også bonusordninger i forbindelse med udvidelse af virksomheden mv.

Virksomhedernes potentielle pligt til at opgøre de fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede lønomkostninger hver for sig, i stedet for at behandle dem sammen, kan have mærkbare økonomiske

konsekvenser for virksomhederne. Grundet afhandlingens omfang vil afhandlingen dog ikke analysere og vurdere de økonomiske konsekvenser af disse meromkostninger for virksomhederne yderligere.

Afhandlingen vil i kapitel 3 afgrænse driftsomkostninger overfor udgifter til etablering og udvidelse af virksomheden, men ikke inddrage afgrænsningen overfor udgifter afholdt til private formål.

I afhandlingen er der alene taget hensyn til lovgivning, retspraksis mv., der har været tilgængeligt før den 15. maj 2017.

1.5 Metode og retskilder

I dette kapitel præsenteres de metodiske valg og overvejelser, der er gjort i forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen.

1.5.1 Den juridiske metode - retsdogmatikken

Der er i afhandlingen anvendt den retsdogmatiske metode til at vurdere driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a i relation til lønomkostninger. Den retsdogmatiske metodes formål er at fastlægge gældende ret (de lege lata) gennem en fortolkning og systematisering af gældende anerkendte retskilder.⁶ Efter den traditionelle retsrealistiske opfattelse er rækkefølgen, retskilderne analyseres efter, ikke et udtryk for et egentlig hierarki, men afspejler derimod objektiviteten i retskilderne.⁷ Den ovenfor nævnte rækkefølge er som følger: regulering, retspraksis, retssædvaner og forholdets natur.⁸

Inden for retskildetyperen regulering er dog et hierarki, hvor nogle typer af lovgivning har forrang for andre. Grundloven har således højere rang end de almindelige love, som har højere rang end bekendtgørelser og andre administrative forskrifter, der igen har højere rang end privat indgåede aftaler.⁹ Jf. lex superior-princippet er regler normalt ugyldige, hvis de strider mod en regel med højere rang, f.eks. hvis en bekendtgørelse strider mod den lov i henhold til hvilken, den er udstedt. Således er Den juridiske vejledning, som omtalt nærmere nedenfor i afsnit 1.5.3, lavere rangeret end driftsomkostningsbegrebet i loven og generelt placeret lavt i hierarkiet. Lex specialis princippet medfører yderligere, at en generel lov viger for

⁶ Jensen, SV. Gram; Almindelig retslære – En introduktion; 1989, side 31.

⁷ Nielsen, Ruth m.fl.; Retkilder og Retsteorier; 2014; side 81-82.

⁸ En gennemgang af reguleringen og retspraksissens betydning for fortolkningen af gældende ret for driftsomkostningerne i SL § 6, stk. 1, litra a og stk. 2 findes nedenfor i afhandlingens afsnit 1.5.2 og 1.5.3. På netop skatteområdet har retssædvaner og forholdets natur en begrænset betydning – en nærmere gennemgang heraf findes bl.a. i Michelsen, Aage m.fl.; Lærebog om indkomstskat; 2015; side 135-136.

⁹ Nielsen, Ruth m.fl.; Retkilder og Retsteorier; 2014; side 82.

speciallovene, således at driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a viger for specialbestemmelserne i f.eks. Ligningslovens bestemmelser om fradrag for visse omkostninger.

I afhandlingen anvendes den retsdogmatiske metode til at udlede de juridiske rammer for, hvorvidt lønomkostninger skal behandles som fradragsberettigede driftsomkostninger eller som udgifter til etablering og udvidelse. Dette foretages dels ved en fortolkning af lovområdet og dels gennem en dybdegående analyse af retspraksis og administrativ praksis på grænsedragingsområderne mellem fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede udgifter til lønomkostninger ved etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget med henblik på de principper og kriterier, der er lagt til grund i afgørelserne.

På baggrund af gældende ret, behandlet som ovenfor, samt en kritisk vurdering heraf vil afhandlingen give en vurdering af, om der er behov for ændret lovgivning og eventuelle ændringsforslag (de lege ferenda), hvis relevant.¹⁰

1.5.2 Regulering

På retsområdet inden for driftsomkostninger er der kun få lovbestemmelser, der er relevante ved vurderingen af, hvornår lønomkostninger er fradragsberettigede, hvoraf afhandlingen tager udgangspunkt i SL § 6, stk. 1, litra a, der lyder som følger:

”Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage: a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger”¹¹.

Yderligere vil SL § 6, stk. 2 blive inddraget ved fortolkningen og vurderingen af grænsedragningen mellem erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af indkomsten og udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag.

Da bestemmelsen er en rammebestemmelse, og derfor er formuleret meget bredt, har det været overladt til de retsanvendende myndigheder at fastlægge hvilke omkostninger, der er fradragsberettigede og hvilke der ikke er.¹² SL § 6 og dermed driftsomkostningsbegrebet har eksisteret i over 100 år¹³, hvorfor begrebet

¹⁰ Der henvises til afhandlingens afsnit 1.5.5, hvor retspolitikken vil blive nærmere uddybet.

¹¹ Jf. Lov nr. 149 af 10/04/1922 om indkomstskat til staten.

¹² Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 18.

¹³ Statsskatteloven blev vedtaget ved lov nr. 104 af 15. maj 1903. Loven er senere ændret uden dog § 6, stk. 1, litra a er blevet ændret væsentligt.

har udviklet sig dels gennem omfattende retspraksis, som nævnt nedenfor, og dels er den generelle fradragsret/-begrænsning løbende blevet reguleret gennem supplerende lovgivning.¹⁴

Da Statsskatteloven er udviklet på et historisk grundlag og forarbejderne samt de dertil knyttede cirkulærer, anvisninger mv. bidrager med et meget begrænset fortolkningsbidrag¹⁵ i forbindelse med nutidens problemstillinger, skal man være forsigtig med ikke at overfortolke ordlyden. Forarbejderne mv. til Statsskatteloven vil derfor kun blive inddraget i et meget begrænset omfang.

1.5.3 Retspraksis

Da SL § 6 som nævnt ovenfor er formuleret meget bredt og har eksisteret i over 100 år, udgør retspraksis en betydelig del af regelstoffet på området. Netop derfor findes også en meget righoldig praksis på retsområdet, hvorfor denne i et stort omfang vil blive inddraget i afhandlingen til at give en øget forståelse af driftsomkostningsbegrebet i relation til lønomkostninger.

Der vil i afhandlingen blive inddraget domme fra Østre Landsret, som efterfølgende er anket til Højesteret, men endnu ikke er færdigbehandlet hér, til at give en forståelse af retsområdet. Da dommene først vil blive færdigbehandlet af Højesteret efter afhandlingen er færdiggjort, vil afhandlingen derfor inddrage den tilgængelige retskilde, nemlig Landsrettens domme.

Det er fundet relevant også at inddrage administrativ praksis i form af kendelser fra Landsskatteretten, ved fastlæggelsen af gældende ret, da netop den administrative praksis spiller en betydelig rolle i skatteretten. Særligt inden for driftsomkostningsbegrebet er der flere retsspørgsmål, hvor der ikke foreligger domspraksis, men derimod administrativ praksis.

Den anvendte administrative praksis er som udgangspunkt kendelser fra Landsskatteretten, der ikke er bindende for domstolene. Dog tillægges kendelserne en vis betydning af domstolene, afhængigt af præjudikatsværdien¹⁶ af de enkelte domme.¹⁷

¹⁴ I afhandlingen vil en analyse og fortolkning af de dagældende bestemmelser i LL § 8 I og 8 J blive inddraget i kapitel 4, i analysen af fradragsretten for interne lønomkostninger, for at forstå betydningen af indførelsen og efterfølgende ophævelsen af sådanne specialbestemmelser.

¹⁵ For en nærmere gennemgang af det historiske grundlag henvises til Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006.

¹⁶ Præjudikatsværdien af dommene afhænger af en række faktorer - herunder dommens alder, domstolens placering i hierarkiet, om dommen er afsagt enstemmigt eller med dissens. For nærmere gennemgang heraf henvises til Gorm Møller, Ulrik; Skatterådgivning – metode og teknik"; 1996, side 51-69.

¹⁷ Er nærmere behandlet i bl.a. Nielsen, Ruth m.fl.; Retskilder og Retsteorier; 2014; side 198-199, Michelsen, Aage m.fl.; Lærebog om indkomstskat; 2015; side 119-127 og U1980.170 H, hvor Højesteret var meget omhyggelig med at betone, hvilken værdi Højesteret tillægger en fast administrativ praksis.

Afhandlingen anvender således de refererede afgørelser i de analyserende afsnit for derigennem at analysere og vurdere Statsskattelovens symmetrier og asymmetrier med baggrund i praksis.

1.5.4 Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning (tidligere Ligningsvejledningen) giver udtryk for Skatteministeriets opfattelse af gældende ret og har derfor cirkulærestatus. Cirkulærer er en intern tjenestebefaling, som en overordnet myndighed udsteder til en underordnet, hvorfor det kun er forpligtende for den underordnede myndighed, der skal adlyde tjenestebefalinger fra den overordnede myndighed.¹⁸ Det er omdiskuteret i teorien, hvorvidt borgerne/virksomhederne kan støtte ret på cirkulærer, herunder Den juridiske vejledning. Specielt inden for skatteretten er der dog en udbredt, om end noget usikker forståelse for, at borgerne/virksomhederne må kunne støtte ret på disse, jf. U1965.399H¹⁹. I både litteraturen og inden for retspraksis er der dog fortsat uenighed herom.²⁰

Den juridiske vejledning anvendes i afhandlingen derfor i et begrænset omfang til at fortolke og analysere driftsomkostningsbegrebet, hvor hverken lovgivningen eller retspraksis findes tilstrækkeligt fyldestgørende til at give en klar forståelse af begrebet. Vejledningen benyttes udelukkende til at udlede Skatteministeriets opfattelse af gældende praksis med forbehold for, at den ikke kan skabe selvstændig hjemmel.²¹

1.5.5 Retspolitik

I afhandlingens retspolitiske analyse vil der søges at pege på, hvordan gældende ret *bør* være (de lege ferenda) frem for, hvordan gældende ret *er* eller i hvert fald forventes at falde ud (de lege lata)²².

Af denne årsag vil den retspolitiske analyse være adskilt fra afhandlingens øvrige juridiske analyser, da det er fundet nødvendigt at adskille de analyserende kapitler fra det anbefalende kapitel.

¹⁸ Nielsen, Ruth m.fl.; Retskilder og Retsteorier; 2014; side 101-103.

¹⁹ Her stadfæstede Højesteret Østre Landsrets dom og udtalte, at Landsskatteretten ikke havde været beføjet til, at fravige de i vejledningen for dette skatteår indeholdte regler, til skade for skatteyderen, da denne ligeledes måtte anses for vejledende for skatteyderen, da vejledningen var i overensstemmelse med Landsskatterettens hidtidige praksis.

²⁰ Se bl.a. TfS1994.295.V, hvor Landsretten fandt at Ligningsvejledningen (Den juridiske vejlednings daværende navn) måtte antages at være udtryk for ligningsmyndighedernes praksis, der efter sin ordlyd ikke uanset særlige omstændigheder kunne fraviges samt modsat TfS1994.427.V, hvor Landsretten udtalte, at Ligningsvejledningen ikke kan skabe selvstændig hjemmel for borgerne, da den i så fald ville skabe en hjemmel, der savnede ethvert lovgrundlag.

²¹ Michelsen, Aage m.fl.; Lærebog om indkomstskat; 2015; side 118-119.

²² Nielsen, Ruth m.fl.; Retskilder og Retsteorier; 2014; side 498.

I den retspolitiske analyse vil der i afhandlingen således gives forslag til lovgiver om, hvorvidt driftsomkostningsbegrebet i SL § 6 bør ændres og i så fald, hvordan bestemmelsen så skulle udformes.

Afhandlingens retspolitiske analyse vil tage afsæt i dels de af Skattelovrådets mv. tidligere fremsatte forslag til ændringer samt de af afhandlingens egne fremsatte forslag.

1.6 Projektets struktur

Projektet består af 7 kapitler. Kapitel 2 vil redegøre for den historiske baggrund for driftsomkostningsbegrebet samt for de grundlæggende og overordnede spørgsmål om skattemæssig fradragsret – herunder hvilke grundlæggende fradragskriterier, der kan udledes af SL § 6, stk. 1, litra a og stk. 2. Dette foretages særligt med henblik på at undersøge hvilke overvejelser og kriterier, der ligger bag fradragsretten.

I afhandlingens kapitel 3 og 4 vil de mere specielle afgrænsningsspørgsmål behandles. I kapitel 3 foretages en dyberegående analyse og vurdering af praksis vedrørende hvornår, der er tale om henholdsvis at erhverve, sikre eller vedligeholde virksomhedens indkomst og etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget. Herefter foretages en dyberegående analyse og vurdering af praksis vedrørende i hvilke tilfælde, lønomkostninger anses for værende fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke fradragsberettigede udgifter i kapitel 4.

I kapitel 5 vurderes det, på baggrund af en sammenfatning af afhandlingens problemstillinger og tidligere konklusioner, hvilke retspolitiske overvejelser disse giver anledning til.

Afslutningsvis indeholder kapitel 6 afhandlingens endelige konklusion, mens kapitel 7 lægger op til en perspektivering af afhandlingens problemfelt.

Kapitel 2: Driftsomkostninger som begreb

2.1 Indledning

I følgende afsnit defineres det historiske og nutidige driftsomkostningsbegreb i SL § 6 samt rammerne herfor. En afklaring heraf findes essentiel for at kunne undersøge grænsedragningen for interne lønomkostninger mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og udgifter til udvidelse og etablering af indkomsten. Afsnittet fastlægger således grundlaget for de videre analyser i afhandlingen.

2.2 Statsskattelovens historie

Det var tilbage i 1903, at Statsskattelovens driftsomkostningsbegreb blev vedtaget med den ordlyd, som vi kender den i dag, dog med aner helt tilbage til tidligere love.²³

Det driftsomkostningsbegreb, vi kender i dag, er udviklet hen over en lang årrække helt tilbage fra 1789-loven. Mange af de formuleringer, der indgår i begrebet i dag, stammer således fra 1800-tallet, hvor især lovforslaget fra 1850 har været grundlaget for mange af indkomstskattelovene. Lovforslaget blev aldrig vedtaget og endte således aldrig som lov, men har alligevel tjent som stor inspiration ved udarbejdelse af de efterfølgende indkomstskattelove.²⁴

Der er sidenhen foretaget enkelte ændringer til den oprindelige Statsskattelov, men ikke nogen af betydning for afhandlingen, da § 4, § 5 og § 6 i det væsentlige er næsten identiske med de oprindelige i Statsskatteloven af 1903 (lov nr. 104 af 15. maj 1903), da der senere kun er foretaget mindre ændringer heraf.²⁵

Til trods for det omfattende lovarbejde, der har været på fradragsområdet siden Statsskattelovens vedtagelse i form af supplerende lovbestemmelser og i tilfælde hele supplerende love, ændrer dette ikke på det faktum, at Statsskattelovens bestemmelser fortsat er fundamentale inden for dansk skatteret, når det drejer sig om netop afgrænsningen af de udgifter, der er fradragsberettigede.

²³ Hemmingsen, Kjeld; Driftsomkostninger i teori og praksis; 2003, side 22-24.

²⁴ For en nærmere beskrivelse af driftsomkostningsbegrebets opståen og udvikling frem til indførelsen af SL § 6, stk. 1, litra a henvises til gennemgangen af Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 34-51.

²⁵ Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 32-33.

Driftsomkostningsbestemmelsen i SL § 6 er derfor stadig den grundlæggende bestemmelse ved afgørelsen af, hvorvidt der er fradrag for en udgift og er hermed altid gældende, når intet andet er særligt juridisk bestemt, jf. *lex specialis principet*²⁶.

2.3 Indkomstopgørelsen

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst tager udgangspunkt i SL §§ 4-6. Da Statsskattelovens indkomstbegreb bygger på et nettoindkomstprincip, er det bruttoindkomsten fratrukket de udgifter, der er afholdt for at erhverve indkomsten, der skal beskattes.²⁷

Statsskattelovens § 4 indeholder en positiv, men ikke udtømmende, opremsning af de indtægter, der er omfattet af beskatning. Ligeledes skal der skeles til, at den danske skattelovgivning indeholder en lang række andre regler om beskatning af indtægter og en evt. skattefrihed herfor.

Skattefriheden findes bl.a. i SL § 5, som indeholder undtagelser til, hvad der skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Dog finder undtagelserne om skattefrihed i denne bestemmelse ikke anvendelse, hvis der er tale om fortjeneste ved næring eller spekulation²⁸, hvorfor man i disse tilfælde falder tilbage på SL § 4 og dermed skattepligt.

En udgift kan kun trækkes fra bruttoindkomst såfremt, der er hjemmel i lovgivningen til at fratække netop denne type udgift. Den oprindelige og grundlæggende hjemmel til et sådant fradrag for udgifter findes i SL § 6²⁹, hvorefter driftsomkostninger, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten kan fradrages den skattepligtige indkomst. SL § 6 er siden sin oprindelse blevet præciseret, udvidet og indskrænket dels ved en række andre regler – herunder særligt i Ligningsloven og Afskrivningsloven og dels ved en omfattende retspraksis.

²⁶ *Lex specialis principet* indebærer, at en speciel regel går forud for en generel regel, hvorfor specialbestemmelserne i bl.a. Ligningsloven, som hjemler fradrag for en række specificerede udgifter, går forud for den generelle fradragsret hjemlet i SL § 6. Finder ingen af specialbestemmelserne anvendelse, vil man dog falde tilbage på *lex generalis*, altså Statsskattelovens bestemmelser. For nærmere gennemgang af *lex-principperne* henvises til Nielsen, Ruth m.fl.; Retskilder og Retsteorier.

²⁷ Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 1; 2013; side 217.

²⁸ Dette fremgår af SL § 5, litra a ved formuleringen: "*... for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne*".

²⁹ Den juridiske vejledning, afsnit C.C.2.2.1.1.

I SL § 6, stk. 2 findes dog en begrænsning i fradragsretten efter stk. 1. Her angives det, at en række omkostninger ikke kan trækkes fra den skattepligtige indkomst – herunder udgifter til etablering og forbedring af indkomstgrundlaget (også omtalt som udgifter vedrørende formuen eller indkomstkilden).

2.4 Fradrag for driftsomkostninger, SL § 6, stk. 1, litra a

Virksomhedernes mulighed for at fradrage lønomkostninger til egne ansatte er hjemlet i SL § 6, stk. 1, litra a. Indholdet af driftsomkostningsbegrebet er løbende blevet fastlagt og udviklet ved en række domme og afgørelser, der fortolker den ellers brede bestemmelse. For at udgifter – herunder lønomkostninger - anses som fradragsberettigede driftsomkostninger, kan af LL § 6, stk. 1, litra a og stk. 2 udledes en række fradragskriterier.³⁰ Der vil blive redegjort for fradragskriterierne i de følgende afsnit.

2.4.1 Driftsmæssig begrundelse

For at en udgift er omfattet af driftsomkostningsbegrebet, skal der være en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten. Der skal altså være en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Dette fremgår af formuleringen "... til at ..." i SL § 6, stk. 1, litra a, som angiver, at der er tale om et motivbestemt omkostningsbegreb.³¹

Dog skal bestemmelsen ikke forstås som, at der er krav om en streng kausal forbindelse mellem udgiftens afholdelse og indkomstens erhvervelse. Der er altså ikke et krav om, at der i perioden, udgiften afholdes, er en indtægt af den karakter, som udgiften refererer sig til. Der gælder således ikke et krav om, at en udgift skal have medført en indtægt, for at udgiften kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning.³² Dette ville heller ikke være muligt i praksis, da der i langt de fleste tilfælde ikke er muligt at konstatere en sådan direkte kausal forbindelse mellem udgiften og indtægten – som eksempler kan nævnes IPO, lønninger, kontorartikler mv. Hvis et salg mislykkes for virksomheden, vil udgifterne hertil ligeledes ikke kunne knyttes til en sådan indtægt, men stadig ud fra en traditionel opfattelse blive anset for en fradragsberettiget driftsomkostning.³³

Ligeledes er der ikke noget krav om, at udgiften skal forøge en indtægt, da udgiften blot skal være afholdt for at sikre og vedligeholde den hidtidige indtægt og dermed ikke give anledning til nye indtægter.

³⁰ Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 2; 2015; side 60.

³¹ Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 84-88.

³² Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 84.

³³ Der henvises til afhandlingens afsnit 3.4.2 for nærmere behandling af forgæves afholdte udgifter.

Udgiften skal ikke være nødvendig for indkomsterhvervelsen, for at fradragsret kan anerkendes efter SL § 6, stk. 1, litra a. Dette blev slået fast i SKM2005.198.HR (TfS2005.361.H), hvor Højesteret udtalte, at hverken det forhold, at vurderingshonoraret vedrørte et anlægsaktiv, *eller det forhold, at udgiften ikke var en nødvendig omkostning, kunne begrunde en fravigelse for udgangspunktet om fradragsret* [egen kursivering]. Højesteret tiltrådte herefter, at den afholdte udgift til vurdering af ejendom var en driftsomkostning.³⁴

Det er derfor ikke som udgangspunkt den konkrete udgiftstype, der er afgørende for, om der er fradragsret for udgiften, men den sammenhæng, udgiften har med indkomsterhvervelsen. Der skal dog holdes for øje, at til trods for, at virksomhederne som udgangspunkt er dem, der vurderer hvilke udgifter, der skal afholdes til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, er det stadig skatteyderen, der har bevisbyrden for, at udgiften har den fornødne nærmere sammenhæng med indkomsten.³⁵

Til sidst skal det bemærkes, at kravet om sammenhæng mellem udgiften og indkomsterhvervelsen bevirker, at der alene er fradragsret for de udgifter, der vedrører skattesubjektets indkomsterhvervelse.³⁶ Et moderselskab kan derfor ikke fratække lønomkostninger, som dets datterselskab har afholdt, da den, der kan fradrage udgiften, også skal være den, der er skattepligtig af indtægten.

2.4.2 Udgifter anvendt til at erhverve skattepligtige indkomster

Ved ordet "indkomsten" skal forstås den skattepligtige indkomst, og der er derfor ikke fradragsret for udgifter, der relaterer sig til den skattefrie indkomst. Indkomsten, som udgiften sigter imod at opnå, skal altså være skattepligtig efter SL § 4, hvorfor udgifter afholdt i medfør af SL § 5 således ikke er omfattet af fradragsretten, og driftsomkostningsbegrebet på denne måde følger den overordnede systematik i SL §§ 4 og 5. Ligeledes er de udgifter, virksomheden har afholdt i forbindelse med indtægter, der er skattepligtige ved særlige avancebeskatningslove, heller ikke omfattet af fradragsretten i SL § 6, men kan eventuelt fradrages efter særlovens bestemmelser eller ud fra nettoindkomstprincippet udledt af SL §§ 4-6.

I SKM2012.13.HR slog Højesteret fast, at der efter ordlyden af SL § 6, stk. 1, litra a, må forstås, at driftsomkostninger kun kan fradrages, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, hvorfor selskabet i nærværende sag godt kunne fradrage dets udgifter til management fee som driftsomkostninger.

³⁴ For yderligere behandling af udgiftens nødvendighed henvises til afhandlingens afsnit 4.7 nedenfor.

³⁵ Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 2; 2015; side 61.

³⁶ Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 101.

Statsskattelovens §§ 4 og 6 er således opbygget med en logisk sammenhæng mellem bestemmelserne, der medfører, at det kun er de udgifter, der sigter mod erhvervelse af indkomst, der er skattepligtig efter SL § 4, der kan bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter SL § 6, stk. 1, litra a.

2.4.3 Erhvervsmæssig virksomhed

Inden for skatteretten findes der ikke en entydig definition af begrebet erhvervsmæssig virksomhed. Til trods herfor går begrebet dog igen i flere af skattelovene³⁷ og det nærmere indhold af begrebet i de forskellige sammenhænge må således fastlægges ud fra en fortolkning af de konkrete lovbestemmelser.³⁸

Af Den juridiske vejledning fremgår, at driftsomkostningsbegrebet indebærer, at udgiften er afholdt i en erhvervsmæssig virksomhed. Erhvervsmæssig virksomhed er ifølge vejledningen karakteriseret ved, at der udøves virksomhed for egen regning, risiko og med det formål at opnå et økonomisk nettooverskud. For at kunne fradrage driftsomkostninger må der derfor ikke være tale om virksomheder, som er hobbyvirksomhed. Virksomheden skal udøves regelmæssigt og må ikke være af underordnet karakter for at blive karakteriseret som erhvervsdrivende.

Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed sker derved ved en samlet konkret vurdering af en række kriterier.³⁹ Er virksomheden rentabel (dvs. at virksomheden over en lidt længere periode giver overskud på den primære drift, har mulighed for at forrente fremmedkapital og den investerede egenkapital samt har en rimelig driftsherreløn), vil afgrænsningen overfor ikke-erhvervsmæssig virksomhed normalt ikke give anledning til tvivl, jf. Den juridiske vejledning.

Ud fra en sammenfatning af Statsskattelovens § 6 kan det midlertidigt udledes, at denne hjemler fradrag for driftsudgifter i følgende hovedtræk⁴⁰:

- Driftsomkostninger
- Ordinære afskrivninger
- Vedligeholdelse af indtægtsgivende aktivitet
- Forsikringsudgifter af indtægtsgivende aktivitet
- Driftstab

³⁷ Som eksempel kan SEL § 1, stk. 1, nr. 6 om foreningers osv. skattepligt af erhvervsmæssig virksomhed og AL § 1 om skattemæssig afskrivning på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt.

³⁸ Hansen, Carsten Collin; *Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb*; 1986, s. 28-29.

³⁹ For gennemgang af nærmere kriterier for hvornår virksomheden anses som erhvervsmæssig henvises til Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.1.1 og C.C.1.3.

⁴⁰ Pedersen, Jan m.fl.; *Skatteretten 1*; 2013; side 218-219.

Fælles for de nævnte udgifter er således, at disse har indkomstvirkning, som er en naturlig forudsætning for skabelsen af indtægterne. SL § 6 stiller derfor ikke i sig selv krav om, at udgifterne relaterer sig til selvstændig erhvervsvirksomhed. I SL § 6, stk. 2 angives, at der ikke er fradrag for private udgifter.

Der hjemles således også fradrag for driftsudgifter for lønmodtagere, og der kan dermed ikke stilles krav om, at der alene er fradrag for driftsudgifter, som afholdes som led i erhvervsmæssig virksomhed, som det fremgår af Den juridiske vejledning. Det er altså tilstrækkeligt, at udgifterne afholdes i forbindelse med en given skattepligtig indkomst, som diskuteret ovenfor i afsnit 2.3.2.

I afhandlingen vil dog alene blive behandlet fradrag for driftsomkostninger i erhvervsmæssige virksomheder, da netop lønudgifter til egne ansatte alene fremtræder hér.

2.4.4 Igangværende virksomhed

Med mindre der er særlig hjemmel til det, kan udgifter, der ikke er afholdt i en igangværende virksomhed, ikke trækkes fra på grund af den manglende sammenhæng med indkomsterhvervelsen. Udgifter afholdt før etablering eller efter virksomhedens ophør, kan derfor ikke trækkes fra som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Det er derfor afgørende, hvornår virksomheden i tidsmæssig forstand anses som værende etableret.

Som eksempel på udgifter, der kan fradrages, kan nævnes LL § 8 b⁴¹, som hjemler fradrag og afskrivning af udgifter til forsøg, forskning og efterforskning efter råstoffer, der er afholdt, før erhvervet er påbegyndt.

2.4.5 Statsskatteloven § 6, stk. 2

Driftsomkostningsbegrebet dannes ved et samspil mellem SL § 6, stk. 1, litra a og SL § 6, stk. 2, hvorfor stk. 2 skal drages ind ved vurderingen af, hvorvidt lønudgifterne til egne ansatte kan anses som fradragsberettigede driftsomkostninger. SL § 6, stk. 2 indeholder en række vigtige begrænsninger i muligheden for at trække udgifter fra som driftsomkostninger, da den negative beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet fremgår af denne bestemmelse. Heraf fremgår nemlig en række udgifter, der ikke kan fradrages den skattepligtige indkomst.

I bestemmelsen hedder det, at indkomsten *"... er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til*

⁴¹ Lovbekendtgørelse 2016-09-01 nr. 1162 om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven).

formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde”.

Herefter er det principielle udgangspunkt for driftsomkostningsbegrebet, at det er de udgifter, der er medgået til indkomstårets indtægtserhvervelser, og som ikke er formue- og anlægsudgifter eller private udgifter.⁴² Da afhandlingen afgrænses fra grænsedragningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og private udgifter, vil afhandlingen ikke behandle problemstillingen yderligere.

For den i afhandlingen undersøgte problemstilling er det dog især afgrænsningen over for den i stk. 2 omtalte formueforøgelse, der er relevant. Denne grænsedragningen vil blive analyseret og diskuteret nærmere nedenfor i afhandlingens kapitel 3.

2.5 Formkrav

Det er skatteyderen, der er pålagt den almindelige bevisbyrde for eksistensen af den fradragsberettigede driftsomkostning, hvorfor skatteyderen må godtgøre eller sandsynliggøre, at denne har afholdt eller er pålagt en udgift, og at selve udgiften er fradragsberettiget.

Den danske lovgivning stiller dog ikke nogen generelle formkrav, hvorfor udgangspunktet er, at fradrag, herunder fradrag for driftsomkostninger efter SL § 6 ikke kræver fakturaer, kvitteringer el.lign.

Ved indførelsen af LL § 8 Y⁴³ er der dog etableret hjemmel til særlige formkrav for erhvervsdrivendes fradrag for køb af varer og tjenesteydelser. Denne særbestemmelse om formkrav finder dog ikke anvendelse på fradrag for virksomhedernes lønomkostninger, hvorfor bestemmelsen ikke vil blive gennemgået nærmere i afhandlingen⁴⁴ og udgangspunktet om, at der ikke er nogen formkrav, finder anvendelse.

Skatteyderen er således ikke forpligtet til efter loven at gemme dokumentation for at kunne fradrage sine lønomkostninger, men skal dog holde sig for øje, at denne i sidste ende står med bevisbyrden for eksistensen af den fradragsberettigede driftsomkostning, hvilket bliver nemmere at løfte med en sådan dokumentation.

⁴² Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 1; 2013; side 226.

⁴³ Indført ved lov L2012.590.

⁴⁴ Der henvises dog til Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 1; 2013; side 276-277 for nærmere beskrivelse heraf.

2.6 Delkonklusion

Det kan således konkluderes, at Statsskattelovens indkomstprincipper til trods for deres vedtagelse helt tilbage i 1903 og med rødder helt tilbage til 1789, næsten er forblevet uændret op til vores tid og fortsat udgør grundstenene for fradragsretten for driftsomkostninger.

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst tager udgangspunkt i SL §§ 4-6 – hvor § 4 indeholder en positiv afgrænsning af hvilke indtægter, der er skattepligtige og § 5 modsat negativt hjemler skattefrihed for en række indtægter.

SL § 6 hjemler fradrag for en række omkostninger – herunder driftsomkostninger, som netop ønsket undersøgt i afhandlingen i relation til virksomhedens udgifter til løn til egne ansatte. Bestemmelsen indeholder dog ikke nogen nærmere afgrænsning af de omkostninger ved indkomsterhvervelsen, der er fradragsberettigede.

Der kan af bestemmelsen derimod udledes en række nærmere bestemte krav til udgifter for, at de kan trækkes fra den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger.

Der skal således være en driftsmæssig begrundelse for afholdelsen af udgifterne, udgifterne skal være anvendt til erhvervelse af den skattepligtige indkomst, virksomheden skal være igangværende og til sidst må udgifterne ikke være medgået til formueforøgelse efter SL § 6, stk. 2.

Kapitel 3: Grænsedragningen mellem erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af indkomsten og udvidelse af virksomhedens indkomstkilde

3.1 Indledning

Ved vurderingen af, hvornår lønomkostninger kan fradrages som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a spiller som nævnt ovenfor i kapitel 2.3.5 afgrænsningen af fradragsberettigede driftsomkostninger over for udgifter, der ikke vedrører den løbende drift, men derimod indkomstgrundlaget en væsentlig rolle.

I følgende afsnit foretages en analyse og fortolkning af den i høj grad praksisdannede afgrænsning af driftsomkostninger overfor formueforvaltningsomkostninger og etableringsudgifter.

3.2 Udgifter til udvidelse af igangværende virksomhed eller sikring og vedligeholdelse af indkomstgrundlaget

Det traditionelle udgangspunkt for SL § 6, stk. 1, litra a er, at driftsomkostninger defineres som "Udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten" [egen fremhævning], hvorfor der skal sondres mellem fradragsberettigede udgifter, der vedrører **indkomsten**, og ikke fradragsberettigede udgifter, der vedrører **indkomstkilden**. Dette understøttes tillige af SL § 6, stk. 2, hvoraf det fremgår, at udgifter "... til Formueforøgelse, til Forbedring af Ejendom, til Udvidelse af Næring eller Drift..." ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Lovbestemmelsen i SL § 6 har siden sin indførelse i 1903 således dannet grundlag for en ganske restriktiv forståelse af driftsomkostningsbegrebet.⁴⁵

SL § 6 stk. 1 og 2 indeholder ligesom indtægtsbegrebet i §§ 4-5 dermed en positiv og en negativ afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet, hvoraf den positive afgrænsning fremgår af stk. 1, mens den negative fremgår af stk. 2.

Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag i form af udvidelse af en igangværende virksomhed ud over dens hidtidige rammer, har derfor karakter af etableringsudgifter, hvorfor sådanne udgifter behandles som etableringsudgifter og dermed ikke kan trækkes fra som driftsomkostninger efter Statsskattelovens bestemmelser.

⁴⁵ Werlauff, Erik; Selskabsskatteret 2015/16; 2015; side 263-64.

Ved udgifter i forhold til driftsomkostningsbegrebet forstås således omkostninger, der repræsenterer et forbrug, en nedslidning eller anden værdiforringelse af indkomstgrundlaget eller på anden måde repræsenterer et "offer" i driftens interesse. Udgifterne i forbindelse med indkomsterhvervelse skal således være "medgået til formålet" for at have omkostningskarakter.⁴⁶ Lønomkostninger vil uden tvivl repræsentere en sådan værdiforringelse af indkomstgrundlaget, hvorimod hvad der forstås ved den fornødne tilknytning til driften ofte er diskuteret i både litteraturen og retspraksis.

Der er over tid indført en række specialbestemmelser i Ligningsloven, således at en række etablerings- og udvidelsesomkostninger er blevet gjort fradragsberettiget til trods for, at de ikke opfylder betingelserne for at være fradragsberettigede som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a.⁴⁷ I afhandlingen vil især Ligningslovens dagældende §§ 8 I og 8 J blive inddraget i analysen, da disse anses som værende væsentlige for forståelsen af fradragsretten for lønomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a.⁴⁸

Med mindre der i særlige lovbestemmelser hjemles fradrag for en bestemt omkostningstype, følger det af driftsomkostningsbegrebet, at der skal være tale om vedligeholdelse af indkomstkilden, men ikke om at etablere, udvide eller forbedre indkomstkilden, idet der ikke er fradragsret for etableringsomkostninger. Det er således ubestridt, at der ikke er fradrag for anskaffelses- og etableringsudgifter eller udgifter, der sigter på at forbedre allerede erhvervede formuegoder, det vil sige, bringe dem i en bedre stand end den, hvori de befandt sig ved erhvervelsen.⁴⁹

Dette understøttes af en lang række afgørelser/domme, der i tidens løb har præciseret den meget generelle bestemmelse i SL § 6.⁵⁰

Tfs2012.354.H omhandlede et selskabs fradrag for forgæves afholdte udgifter til undersøgelser vedrørende etablering af et nyt driftscenter. Selskabet, hvis forretningsområde omfattede drift af serverbaserede systemer og etablering og drift af netværk og sikkerhedskoncepter, havde planer om at bygge et nyt driftscenter, da de ikke længere vurderede, at der var plads nok til at servicere den vækst, der var opstået som følge af en stigning i ordrerne fra kunderne. Pladsen på de nuværende lokationer tillod ikke de

⁴⁶ Hemmingsen, Kjeld; Driftsomkostninger i teori og praksis; 2003; side 33.

⁴⁷ Specialbestemmelserne vil kun meget begrænset blive inddraget, hvis de findes relevant for afhandlingens problemformulering.

⁴⁸ Se nærmere om baggrunden for indførelsen og ophævelsen af bestemmelserne i afhandlingens kapitel 4, afsnit 4.6.

⁴⁹ Steen Askholt i SR.2003.0125-JUB

⁵⁰ Som illustreret i Steen Askholt i SR.2003.0125-JUB er en af årsagerne til, at retspraksis har spillet så stor en rolle i afgrænsningen af driftsudgifter contra udgifter til udvidelse af virksomheden, at cirkulærer og vejledninger, der er udgivet omkring Statsskatteloven, ikke giver et stort bidrag til fortolkningen heraf.

nødvendige udvidelse, hvorfor selskabet afholdte en række omkostninger til ingeniør- og arkitektbistand i forbindelse med, at selskabet ville opføre et tredje driftscenter. Planerne blev imidlertid opgivet i forbindelse med, at et nyt selskab overtog ejerandelene i selskabet og man skaffede kapacitet på anden måde. Højesteret kom frem til, at selskabets udgifter til ingeniør- og arkitektbistand til etablering af et nyt driftscenter ikke kunne fradrages i den skattepligtige indkomst, idet udgifterne ikke havde en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, og der derimod var tale om etableringsomkostninger.

Der blev således nægtet skattemæssigt fradrag til trods for, at den fysiske udvidelse af driftscenteret blev foretaget på baggrund af en allerede opstået vækst i selskabets bestående drift og selskabet ikke udvidede driftskapaciteten for i fremtiden at udvide driften og dermed indkomstgrundlaget.

Ud fra et erhvervmæssigt synspunkt må driftsomkostningsbegrebet, der er fasttømret gennem årtiers praksis og litteratur, anses for at være meget snævert og kortsigtet⁵¹. Der skal således dokumenteres en meget snæver sammenhæng mellem udgift og indtægt for, at der hjemles fradrag efter SL § 6, hvilket er statueret flere gange i retspraksis på området⁵².

I Tfs2000.243H (tre dommerstemmer mod to⁵³) fik et pengeinstitut fradrag for sine tab på garanti til et leasingselskab. Højesteret lagde i afgørelsen vægt på, at de udgifter, der fulgte af den forpligtelse, pengeinstituttet påtog sig, havde en sådan tilknytning til pengeinstituttets indkomsterhvervelse, at udgifterne var fradragsberettigede i medfør af Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Herved adskiller det skattemæssige driftsomkostningsbegreb sig derfor væsentligt fra den tankegang, der bør præge en erhvervsvirksomhed, der ikke nødvendigvis kan tænke i så tidsmæssige snævre baner.⁵⁴

En af fællesnævnerne i de i afsnittets ovenfor og nedenfor gennemgåede afgørelser synes at være, at de administrative myndigheder i deres afgørelser blot henviser til Statsskattelovens ordlyd for at underbygge sagernes udfald som en slags "vejledning" for de skattepligtige virksomheder. Dette giver som udgangspunkt god mening, da det netop er formuleringen "...erhverve, sikre og vedligeholde...", der i afgørelserne har

⁵¹ Werlauff, Erik; Selskabsskatteret 2015/16; 2015; side 264.

⁵² Dette kan tolkes ud af f.eks. Tfs 2001.29.V, hvor selskabet blev nægtet fradrag efter SL § 6 for udgifter til advokater i forbindelse med en sag mod kommunen vedrørende et pålagt miljøforbud. Begrundelsen herfor var, at virksomhedens drift var blevet standset i perioden, miljø sagen var anlagt og udgifterne derfor ikke havde den fornødne sammenhæng til selskabets skattepligtige indkomst.

⁵³ Selvom dommen afsiges med dissens, vil den desuagtet kunne få betydning som præjudikat, men det kan næppe bestrides, at præjudikatsvirkningen i sådanne tilfælde efter omstændighederne – om end ikke altid – kan afsvækkes noget, jf. Jensen, SV. Gram; Almindelig retslære – En introduktion; 1989, side 88-89.

⁵⁴ Werlauff, Erik; Selskabsskatteret 2015/16; 2015; side 264-65.

været det omtvistede punkt, men udfaldet bidrager således ikke efterfølgende til en mere præcis og forudsigelig fortolkning af driftsomkostningsbegrebet.

Uden en konkret vurdering af sagens fakta fører denne form for opstilling af "hjælperegler" blot til mere forvirring end gavn for de selskaber, der forsøger at følge med udviklingen inden for retspraksis og dermed fortolke loven korrekt. Grænsedragningsområdet mellem sikring og vedligeholdelse af indkomstgrundlaget og udvidelse af virksomheden kan ikke udelukkende drages ud fra Statsskatteloven § 6s ordlyd, da bestemmelsen som konstateret ovenfor er meget bredt formuleret. Uden en konkret vurdering af de skatteretlige sagers fakta er det således umuligt at foretage en operationel afgrænsning mellem driftsomkostninger og omkostninger til udvidelse af virksomheden.

Som allerede konstateret i de ovenfor gennemgåede domme og de nedenfor refererede domme, bidrager Højesteretsdommene dog i langt højere udstrækning til fortolkningen af begrebet.

3.3 Udviklingen i praksis siden 1980'erne

Af Den Juridiske vejledning fremgår, at hvis en udgift ikke har til formål at udvide eller forbedre det hidtidige indkomstgrundlag, men derimod kun at sikre de hidtidige indtjeningsmuligheder, er der mulighed for fradrag.

Dette blev ligeledes slået fast i UfR1942.335HRD (Skandinavisk Grammofon), hvor et selskab fik fradrag for de sagsomkostninger, det havde afholdt på grund af en strid om selskabets ret til at forhandle et produkt. Fradraget blev indrømmet, fordi udgifterne havde til formål at sikre både tidligere opnået fortjeneste og muligheden for fortjeneste ved fortsat salg af produktet.

I 1980'erne afsagde Højesteret en række domme⁵⁵, som ændrede den hidtidige praksis⁵⁶ og hermed udvidede fradragsretten. Udgifter, der overvejende var afholdt for at bevare, sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget, blev herefter anset for fradragsberettigede driftsomkostninger.⁵⁷ Udgifter, der har en

⁵⁵ Der henvises til UfR1980.712H (Trælastkompagniet), hvor et selskab fik anerkendt fradragsret for udgifterne til noteringsafgift på fondsbørsen med begrundelsen, at selskabets notering var af en sådan betydning for selskabets status og almindelige omdømme og dermed for dets indtjeningsmuligheder, af udgifterne måtte anses for fradragsberettigede. Se tillige Tfs1984.2H, Tfs1985.6H og Tfs1987.315H.

⁵⁶ Tidligere blev driftsomkostningsbestemmelse fortolket således, at alene den omstændighed, at udgiften vedrørte indkomstgrundlaget, var tilstrækkeligt til, at der kunne nægtes fradrag for udgifterne, jf. UfR1959.69H, hvor Højesteret udtalte: "... må anses at vedrøre appellansens formue og kun indirekte at have betydning for hans indkomst, tiltrædes det, at udgifterne ikke falder ind under de i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, omhandlede driftsomkostninger og derfor ikke er fradragsberettigede".

⁵⁷ Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 96-97.

vis betydning for selskabets status og almindelige omdømme anses dermed som fradragsberettigede efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Modsat gik det dog i TfS1985.359H⁵⁸ (Dansk Supermarked A/S), hvor et supermarkedsselskab, ikke kunne fradrage udgifter til ejendomsmæglere og arkitekter i forbindelse med undersøgelse af mulighederne for oprettelse af nye butikker. Netop denne dom har spillet en vigtig rolle i udviklingen af Statsskatteloven, da der blev nægtet fradrag for udgifterne i en ellers optøende periode for fradragsretten, hvorfor den også står centralt i Jan Steen Hansen m.fl.'s analyse af udviklingen af Statsskatteloven⁵⁹, hvor afgørelserne TfS1985.359H og TfS1987.315H sammenlignes. I artiklen kommer Jan Steen Hansen m.fl. med følgende bemærkninger:

” TfS 1985, 359 H (Dansk Supermarked A/S) må kategoriseres som et midlertidigt tilbageskridt i den dynamiske fortolkning af driftsomkostningsbegrebet.”

...

” Efter Dansk Supermarked-dommen fik Højesteret dog allerede i 1987 ny luft i lungerne og afsagde dom i TfS 1987, 315 (Fragtmandshallen), og fik dermed fjernet noget af usikkerheden om rækkevidden af TfS 1985, 359.”

I TfS1987.315H havde et selskab, der drev fragtmandskørsel, indbetalt et indskud, som ikke blev tilbagebetalt ved udmeldelse i forbindelse med, at det optoges som medlem af Københavns Fragtmandshaller, så selskabet udover at have en holdeplads i Valby ligeledes ville få en holdeplads i Glostrup. Som støtte for sin påstand om ret til at fradrage udgifterne efter driftsomkostningsbestemmelsen gjorde selskabet gældende, at indmeldelsen i flere centraler – herunder Københavns Fragtmandshaller bl.a. var for at holde konkurrenterne ude og da mange af kunderne var flyttet fra indre by til Københavns omegn. Højesteret lagde her vægt på, at formålet med at søge optagelse og den foretagne betaling af indskud var at sikre virksomhedens hidtidige konkurrencedygtighed og indkomst, hvorfor udgifterne blev anset som værende fradragsberettigede.

⁵⁸ Sagen omhandlede et selskab, der drev detailvirksomhed med egne butikker, som havde afholdt udgifter til ejendomsmægler, arkitekt mv. i forbindelse med etablering af nye varehuse i både ind- og udlandet. Selskabet gjorde gældende at man ved analyserne forsøgte at fastholde sin driftsmæssige position på markeder og de betragtede derfor foretagende analyser af markederne som værende fradragsberettigede efter SL § 6, uagtet etableringen ikke blev gennemført på de nye markeder. Højesteret fandt derimod i overensstemmelse med Landsrettens kendelse, at selskabets afholdte udgifter ikke kan betragtes som værende fradragsberettigede omkostninger, som dermed ikke kunne fratrækkes den skattepligtige indkomst.

⁵⁹ Steen Hansen, Jan m.fl.; Dynamisk fortolkning af statsskatteloven; 2003.

Det synes således vanskeligt at forene de to domme, hvis fakta der synes at kunne skabe en vis lighed imellem - nemlig omhandlende udgifter til opførelse/anskaffelse af nye butikker/holdepladser, men til trods herfor har modsatrettede udfald. I Skattelovrådets Betænkning om driftsomkostninger⁶⁰ omtales den vanskelige forenelighed mellem dommene da også således: *"Det kan umiddelbart forekomme vanskeligt at forene resultatet i dommen om Dansk Supermarked med den ovenfor omtalte TfS 1987,315 H (Carl Jacobsen). Hvordan kan det være en driftsomkostning at skaffe sig en ny holdeplads til brug for sin vognmandsforretning, når det er en etableringsudgift at undersøge mulighederne for at stifte nye butikker, som svarer til dem, som man driver i forvejen?"*.

Efter udvidelsen af driftsomkostningsbegrebet i 1980'erne igennem ændringen af praksis og indførelsen af nye specialbestemmelser er spørgsmålet, om denne udvikling har medført, at sondringen mellem udgifter, der på den ene side er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget og på den anden side de udgifter, der er afholdt for at etablere og/eller udvide indkomstgrundlaget er mere forudsigtelig den dag i dag end det var tidligere⁶¹.

Hvor grænsen mellem udvidelse og vedligeholdelse af indkomstgrundlaget går, synes på baggrund af ovenfor nævnte retspraksis svær at afgrænse fuldstændig, grundet den konstaterede uforenelighed mellem de afsagte domme.

Dommene viser i hvert fald en situation, hvor det er vanskeligt at vurdere hvilke forhold, der vejer tungest ved vurderingen af, om selskabernes dispositioner skal karakteriseres som udvidelse af virksomheden og der dermed ikke er fradragsret for udgifterne eller erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af virksomhedens indkomst og der dermed er fradragsret for de afholdte udgifter.

Der synes ud fra sagernes præmisser dog at kunne udledes en vis dynamik, som Højesteret benytter ved afgørelsen af sagerne. I TfS1987.315H (Carl Jacobsen) synes at være en klar symmetri mellem driftsomkostningerne og driftsindtægterne, hvorimod TfS1985.359H (Dansk Supermarked A/S) modsat er skattemæssigt asymmetrisk, da de afholdte udgifter ikke kan knyttes op på en egentlig driftsindtægt. Dansk Supermarked A/S-dommen blev således behandlet som en reel etablerings- og markedsundersøgelse, der

⁶⁰ Betænkning nr. 121/1991, side 78.

⁶¹ Se Jane Ferniss' kommentering heraf i "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb", SREV2007.3.38, hvor hun netop udtaler: *"Analysen af praksis har endvidere vist, at indførelsen af specialbestemmelserne i ligningslovens § 8B, 8I og 8J i praksis på visse områder har bevirket, at grænsedragningen mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede udgifter til etablering og udvidelse af en virksomhed, er blevet yderligere kompliceret"*.

karakteriseres som ikke fradragsberettigede driftsomkostninger, hvorimod Carl Jacobsen-dommen blev behandlet ud fra det faktum, at omkostningen, der blev betalt ved etablering af indkomstgrundlaget, faktisk relaterede sig til en fremtidig omsætning og hermed blot kan karakteriseres som en forudbetaling.

Den vanskelige forenelighed synes ligeledes at kunne findes til den tidligere nævnt Højesteretsdom TfS2012.354H, hvor udgifterne til udvidelsen af driftscenteret, som blev foretaget for at kunne følge med væksten i kundeordrerne, heller ikke blev anset som fradragsberettigede udgifter som i Dansk Supermarked A/S-dommen.

De nyeste domme vedrørende grænsedragningen mellem etablerings-/udvidelsesomkostninger og udgifter i forbindelse med erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af indkomsten afsagt af Østre Landsret, sags.nr. B-3434-13 og B-1971-14 (sagerne behandlet sammen), er anlagt af Skatteministeriet mod A/S Arbejdernes Landsbank og Lån & Spar Bank A/S.

De to sager handler om hvorvidt bankerne, i medfør af Statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, har fradragsret for lønudgifter til egne ansatte, som blev afholdt i forbindelse med bankernes opkøb af anden bankvirksomhed. Sagerne er nu anket til Højesteret, hvorfor afgrænsningen af driftsomkostninger overfor etableringsudgifter i form af udgifter i forbindelse med udvidelse af virksomheden igen kan blive prøvet.⁶² Landsretten kom frem til, at lønudgifterne til bankernes egne ansatte i forbindelse med overtagelse af en række bankfilialer ikke kan fradrages til trods for, at bankerne i forvejen ejede en del filialer i områderne, hvor de nye filialer blev købt, da Landsretten mente, at formålet og virkningen af overtagelsen var en egentlig udvidelse af bankens virksomhed ud over dens hidtidige rammer.

Falder udgifterne uden for virksomhedsmønsteret således, at virksomhedens aktuelle/hidtidige rammer sprænges, synes der ligeledes i den skatteretlige teori at være en forståelse af, at udgifterne i så fald ikke kan fradrages. Dette ses bl.a. i Kjeld Hemmingsens "Driftsomkostninger i teori og praksis"⁶³, hvoraf det fremgår: *"Falder udgiften uden for virksomhedsmønsteret, således at virksomhedens aktuelle rammer sprænges, er udgiften derimod ikke fradragsberettiget"*.

Eller sagt med andre ord, så er der kun fradrag for de udgifter, der falder inden for de hidtidige rammer af en igangværende virksomhed. Der ses derfor at være en samlet og overensstemmende forståelse af, at

⁶² Dommene er nærmere behandlet nedenfor i afhandlingens kapitel 4 omhandlede fradrag for selskabernes almindelige lønomkostninger.

⁶³ Hemmingsen, Kjeld; Driftsomkostninger i teori og praksis; 2003; side 28ff.

fradragsretten efter SL § 6 ikke finder anvendelse, når den falder uden for virksomhedens hidtidige rammer, men en fortsat manglende afgrænsning af, hvornår de hidtidige rammer sprænges.

Den ellers af retspraksis udledte udvidelse af fradragsretten for driftsomkostninger efter 1980erne synes således at være på vej retur i nyere tids praksis, hvor man derimod ser en tendens til at indskrænke den ellers udvidede fradragsret. Dette har Søren Sønderholm ligeledes kommenteret på, da han i en artikel⁶⁴ udtaler: *”Udsagnet i Den juridiske vejledning om, at der i de seneste års domspraksis synes at have vist sig en tendens til en udvikling af driftsomkostningsbegrebet i retning af en udvidelse af fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter burde dog nok tages op til revision. Udsagnet har stået uændret siden 1989, og en gennemgang af udvalgte afgørelser fra de seneste år synes snarere at pege i retning af en stramning af driftsomkostningsbegrebet i praksis”.*

Der er ses således en tendens til og en enighed i litteraturen om, at driftsomkostningsbegrebet er et svævende begreb, som det ikke er lykkedes at afgrænse.

I artiklen Statsskattelovens § 6 – en skatteretlig El Niño⁶⁵, udgivet i temanummeret af TfS i anledning af Statsskattelovens 100-års jubilæum, sammenligner Henrik Dam og Rasmus Kristian Feldthusen således også driftsomkostningsbegrebet med naturfænomenet El Niño, med følgende bemærkninger:

”Driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 er omgærdet med en mystik, nærmest som en unaturlig kraft, en art skatteretlig El Niño, som videnskaben hverken kan beskrive eller definere præcist”

...

”Således er der i perioden 1942-2003 offentliggjort over 1000 afgørelser og domme vedrørende statsskattelovens § 6. Dette relativt store antal afgørelser og domme anses imidlertid ikke for at være tilstrækkeligt egnede til at kunne danne grundlag for en præcis beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet, idet der af og til sniger sig en eller flere ”afvigende” afgørelser ind i billedet. Det har måske ligefrem vanskeliggjort teoriens forsøg på at fastlægge begrebet – en slags skatteretlig ”La Niña-effekt””.

⁶⁴ Sønderholm, Søren; 2016; Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?; SR2016.88.

⁶⁵ Dan, Henrik og Feldthusen, Rasmus Kristian; Statsskattelovens § 6 – en skatteretlig El Niño”; TfS2003.402.

3.4 Fradrag inden for særlige kategorier af omkostninger

I de følgende afsnit analyseres praksis vedrørende en række særlige kategorier inden for fradragsretten; nemlig lokaleudvidelse (3.4.1), forgæves afholdte udgifter (3.4.2) og udgifter til spaltning og indskrænkning (3.4.3).

De særlige kategorier er i afhandlingen udvalgt, da der synes at kunne drages paralleller fra afgrænsningen af henholdsvis udvidelsesomkostninger og driftsomkostninger inden for lokaleudvidelse til afgrænsningen i de to centrale domme i afhandlingen, refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR, hvor Østre Landsret har taget stilling til, hvorvidt bankernes opkøb og filialer var udgifter til udvidelse eller vedligeholdelse af driften. Når selskaberne afholder udgifter i forbindelse med f.eks. opkøb af nye filialer, er der altid en risiko for, at opkøbet ikke bliver til noget og omkostningerne derfor er afholdt forgæves, hvorfor det findes relevant at undersøge, om dette faktum har betydning for fradragsretten. Til sidst findes det i afhandlingen relevant at undersøge fradragsretten for driftsomkostninger i forbindelse med spaltning og indskrænkning af virksomheden, da især større koncerner i en vis grad foretager sådanne omstruktureringer og der helt naturligt internt i virksomheden vil medgå interne medarbejdertimer og dermed lønomkostninger i forbindelse med disse.

I hvert afsnit foretages således en sammenfatning af gældende ret for hvert af det behandlede områder, imens der konkluderes herpå i kapitlets sidste afsnit 3.8.

3.4.1 Lokaleudvidelse

Det kan være tilsvarende vanskeligt at vurdere, hvorvidt udgifter afholdt i forbindelse med flytning af en virksomhed til større lokaler er afholdt for at sikre den hidtidige drift eller for at udvide indkomstgrundlaget, da en sådan udvidelse kan være foretaget af flere forskellige årsager.

Lokaleudvidelsen kan således være foretaget for at få plads til indkøb af større varepartier af allerede førte varepartier, for at kunne præsentere virksomhedens hidtidige varer pænere eller for at kunne udvide virksomheden med nye erhvervsområder.

De to førstnævnte tilfælde kan næppe anses som værende udvidelse af indkomstgrundlaget, men derimod en naturlig ekspansion af virksomheden. Flyttes der derimod til nye lokaler for at udvide med nye erhvervsområder, kan det derimod diskuteres, om der er sket en udvidelse af indkomstgrundlaget, eller om udvidelsen sker for at sikre det hidtidige indkomstgrundlag.

I TfS1990.193LSR blev en købmand nægtet fradrag i forbindelse med, at han flyttede sin købmandsforretning 200 m ned ad gaden grundet pladsmangel, da flytningen blev anset som havende til formål at udvide og forbedre det hidtidige indkomstgrundlag.

Vestre Landsret slog ligeledes fast i TfS1989.95V, at de udgifter en landbrugsvirksomhed, som drev planteavl, havde afholdt til udvidelse med minkfarm, måtte anses som etableringsudgifter og derfor ikke kunne fradrages efter driftsomkostningsbestemmelsen.

Der ses således en tendens til i retspraksis, at udgifter afholdt i forbindelse med udvidelse/flytning af lokaler og/eller erhvervsområde, ikke anerkendes som udgifter til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten til trods for, at udgifterne ligeledes kan anses som værende afholdt for at sikre det hidtidige indkomstgrundlag.

3.4.2 Forgæves afholdte udgifter

Afholdes udgiften forgæves, således at udgifterne ikke længere kan siges at have medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, opstår spørgsmålet, om udgifterne fortsat vil være fradragsberettiget efter driftsomkostningsbestemmelsen i SL § 6.

Det har ligget fast, at fradragsretten ikke mistes, fordi udgifterne har været forgæves afholdt lige siden Højesteret afsagde dommen, offentliggjort i UfR1942.335H⁶⁶, hvor selskabet fik fradrag for sagsomkostningerne til trods for, at selskabet havde tabt den underliggende retssag, som var genstand for afholdelsen af udgifterne. I Lærebog om Indkomstskat⁶⁷ hedder det herom: *"At en udgift har været forgæves i den forstand, at den ikke har medført det resultat, som den tilsigtede, betyder som udgangspunkt ikke noget for fradragsretten, ..."*.

Ligeledes udtrykkes det i Den Juridiske Vejledning 2017-1, afsnit C.C.2.2.1.4, under omtale af dommen UfR1942.335H således: *"Det var uden afgørende betydning for fradraget, at selskabet tabte den underliggende retssag, og at udgifterne var afholdt forgæves"*.

Der synes således ikke at være nogen tvivl om, at det faktum, at udgifterne er afholdt forgæves, ikke har betydning for, om udgifterne anses som værende fradragsberettigede efter Statsskattelovens driftsomkostningsbegreb.

⁶⁶ Dommen er yderligere behandlet ovenfor i afhandlingens afsnit 3.3.

⁶⁷ Michelsen, Aage m.fl.; Lærebog om indkomstskat; 2015; side 274.

3.4.3 Udgifter til spaltning og indskrænkning

Afholdte udgifter til spaltning og indskrænkning af selskaber kan generelt ikke fradrages efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Dette blev bl.a. slået fast i UfR2011.3415H⁶⁸, hvor Højesteret slog fast, at udgifterne i forbindelse med en grenspaltning af et selskab ikke vedrørte driften, men derimod vedrørte en ændring af selskabsstrukturen, børsnotering, mv. hvorfor udgifterne ikke var fradragsberettigede efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Ligeledes slog Højesteret fast, at det indskydende selskab modsat det nye selskab, ej heller kunne fradrage omkostningerne efter den dagældende LL § 8 J, da der var tale om en indskrænkning af selskabet og ikke etablering.⁶⁹

Afgørelserne må derfor tolkes således, at indskrænkning og delvis afvikling skal fortolkes ens, hvorfor SL § 6, stk. 1, litra a ikke hjemler fradrag herfor.

3.5 Særbestemmelser vedrørende fradrag for konkrete udgiftstyper

Området for hvilke erhvervmæssige udgifter, der indrømmes skattemæssigt fradrag for, er gennem årene blevet udvidet og tilpasset den almindelige samfundsudvikling. Denne tilpasning er imidlertid ikke sket ved ændringer af Statsskattelovens § 6, men derimod ved en indførelse af en række særbestemmelser vedrørende konkrete udgiftstyper med det formål at ajourføre det skatteretlige omkostningsbegreb.⁷⁰

Ved behandlingen af forholdet mellem udgifter anvendt til henholdsvis at udvide igangværende virksomhed og erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af virksomheden inden for området om fradrag for lønudgifter, findes det i afhandlingen relevant at inddrage en analyse og fortolkning af de tidligere bestemmelser §§ 8 I og 8 J i Ligningsloven. Bestemmelserne herom er behandlet nedenfor i afsnit 4.6.

⁶⁸ Dommen omhandlede et selskab, der i 2000 fik tilladelse til at foretage en skattefri grenspaltning og i denne forbindelse havde taget fradrag for udgifterne til revisor og advokat efter SL § 6, stk. 1, litra a.

⁶⁹ Se også Tfs2006.30ØRL og Tfs2010.151SR, der begge omhandler selskaber, der indskrænker sin eksisterende virksomhed ud fra rationalisering- eller sikkerhedsbetragtninger og hvor selskaberne blev nægtet fradrag for udgifterne i forbindelse hermed, med den begrundelse, at sådanne udgifter vedrører sikring af virksomhedens indkomstgrundlag og ikke den løbende indkomsterhvervelse.

⁷⁰ Christiansen, Tommy V.; Fradragsret for lønomkostninger vedrørende egne ansatte for arbejdsopgaver i forbindelse med due diligence ved overtagelse af filialer – Østre Landsrets dom af 1. juni, jf. SKM2016.551.ØLR.

Dette skyldes, at bestemmelserne netop hjemlede fradrag for visse etablerings- og udvidelsesomkostninger og lovgiver i forbindelse med indførelsen og efterfølgende ophævelsen kom med en række generelle udtalelser om baggrunden herfor.

Det kan midlertidig konkluderes, at lovgiver ved indførelsen og efterfølgende ophævelse af nogle af bestemmelserne ikke har ønsket en generel fradragsret for samtlige driftsudgifter i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomheden.

3.6 Delkonklusion

På baggrund af analysen i afsnittet kan det konkluderes, at der næppe kan opstilles en entydig generelt teoretisk afgrænsning af driftsomkostninger over for udgifter til etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget, som derfor kan være særdeles vanskelig at vurdere i praksis. Der er fortsat ikke den forudsigelighed ved afgørelsen heraf, som ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt kan være ønskeligt i et samfund, der stadig bliver mere kompliceret.

Driftsomkostningsbegrebet er således alene et principielt og systematisk udgangspunkt, der angiver de overordnede linjer for afgrænsningen heraf.

Der må derfor tages udgangspunkt i de kriterier, der kan udledes af SL § 6, stk. 1, litra a samt de kriterier, der kan udledes og fastlægges af den retspraksis, der er dannet på baggrund af bestemmelsen.

Praksis har udviklet sig således, at udgifterne kan være afholdt for enten at udvide det eksisterende indkomstgrundlag og dermed være en ikke-fradragsberettiget etableringsudgift eller en fradragsberettiget omkostning afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde det hidtidige indkomstgrundlag. Herunder kan det yderligere være vanskeligt at vurdere, hvorvidt en udgift er fradragsberettiget, hvis udgiften indeholder begge af ovenstående elementer, da der i så fald må vurderes, hvad udgiftens overvejende formål har været for selskabet samt den skattemæssige symmetri/-asymmetri mellem udgiften og indkomsterhvervelsen.

At udgifterne er afholdt forgæves, spiller dog ikke nogen rolle ved vurderingen af fradragsretten, da udgifterne vil være fradragsberettigede, hvis de resterende betingelser for fradragsret er opfyldt.

Kapitel 4: Fradrag for interne lønomkostninger i den skattepligtige indkomst

4.1 Indledning

I følgende afsnit undersøges betingelserne for den skattemæssige fradragsret for interne lønomkostninger i medfør af Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og dermed, om der gælder en generel fradragsret for denne type af udgifter. Afsnittet er opbygget således, at SL § 6, stk. 1, litra a først gennemgås ud fra lovens ordlyd og derefter ud fra den relevante praksis, der har været med til at udvikle fortolkningsgrundlaget af nutidens SL § 6, stk. 1, litra a.

Afsnittet vil indeholde et bredt udsnit af afgørelser, der har til formål at bidrage til forståelsen af den praksisdannede afgrænsning af hvorvidt og i hvilken udstrækning, interne lønomkostninger kan fratrækkes i den skattepligtige indkomst. Herudover vil der i afsnittet drages paralleller til de dagældende bestemmelser i LL § 8 I og 8 J, da disse findes at bidrage til forståelsen af lovgivers intentioner bag bestemmelserne.

4.2 Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a – loven

Der er skattemæssigt sikret ligebehandling i forhold til, hvordan den skattepligtige vælger at indrette sin erhvervsvirksomhed. Med Statsskattelovens § 6 sikres nemlig, at beskatningen af den skattepligtige indkomst foretages i nær tilknytning til den skattepligtiges skatteevne således, at hvis den skattepligtige har en lav indkomst og tilsvarende få eller ingen udgifter, har den skattepligtige lov til at modregne udgifterne på samme vilkår, som hvis den skattepligtige havde store indkomster og tilsvarende store driftsomkostninger.

Der er som udgangspunkt kun fradragsret for en udgift, såfremt der er hjemmel hertil. Dette er modsat skattepligten i § 4, da denne bestemmelse netop hjemler, at alt er skattepligtigt, med mindre særlig hjemmel foreskriver skattefrihed.

Den skattepligtige skal i praksis, uden rimelig tvivl kunne fremvise dokumentation for den erhvervmæssige udgifts afholdelse og dokumentere udgiftens karakter, hvorfor bevisbyrden for retten til fradrag for udgifterne ligger hos fradragstager.⁷¹

Statsskattelovens § 6 er opdelt i henholdsvis stk. 1 og 2, hvor stk. 1 yderligere er opdelt i litra a) til e). Det i afhandlingen behandlede driftsomkostningsbegreb fremgår af litra a) og lyder således:

⁷¹ Se nærmere gennemgang af dokumentationskravet ovenfor i afsnit 2.5.

”Ved beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

- a. *driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;”⁷²*

Stykket *”erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten”* må siges at dække meget bredt og stykket bidrager således med en positiv afgrænsning af udgiftsbegrebet, hvorimod stk. 2 supplerer paragraffen med en negativ afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet som analyseret og fortolket ovenfor i kapitel 3.

Der skal udvises stor forsigtighed med ikke at overfortolke ordlyden af Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a og stk. 2, da bestemmelserne er udviklet på et historisk grundlag med et meget sparsomt fortolkningsgrundlag i forarbejderne. Ligeledes er der hverken sket en indsnævring eller udvidelse af driftsomkostningsbegrebet i forbindelse med de få ændringer, der har været af ordlyden i bestemmelsen, hvorfor ændringerne ikke findes at kunne tillægges en betydning, idet de ikke repræsenterer et holdningsskift, men blot et ønske om præcisering og hensigtsmæssig formulering af hvilke omkostninger, der skal kunne fradrages.⁷³

Forarbejderne til SL § 6 både ved vedtagelsen i 1903 samt ændringerne heraf i 1912 og 1922⁷⁴ bidrager ikke væsentligt til fortolkningen af bestemmelsen, da lovgiver i betænkningerne til lovforslagene ikke har defineret driftsomkostningsbegrebet yderligere⁷⁵ eller udtrykt et holdningsskift ved ændringslovene.

Den grundlæggende forklaring bag det meget begrænsede fortolkningsbidrag i forarbejderne til lovene og dermed baggrunden for udformningen af driftsomkostningsbegrebet må til dels findes i samfundsforholdene i denne tid samt skatteprocenten, som var 2,5% af indkomst over 100.000 kr. samt en skat af formuen på 0,6 promille i 1903⁷⁶ og dermed væsentlig lavere end skatteprocenten den dag i dag.

Det er altså ikke muligt at foretage en præcis begrebsfastlæggelse af driftsomkostningsbegrebet og dermed definere hvilke specifikke udgifter, der er fradragsberettigede og hvilke, der ikke er fradragsberettigede alene ud fra lovens og forarbejderne ordlyd. Driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a bærer således præg af, at der ikke kan opstilles en konkret definition af hvilke lønomkostninger, der kan fratrækkes og hvilke der

⁷² Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten.

⁷³ Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 52.

⁷⁴ Statsskatteloven blev ændret ved lov nr. 144 af 8. juni 1912 og lov nr. 149 af 10. april 1922, dog uden væsentlige ændringer til § 6.

⁷⁵ Som eksempel kan nævnes, at formuleringen *”erhverve, sikre og vedligeholde”* blev indsat i 1903 uden nogen form for bemærkninger hertil, jf. Ferniss, Jane; Driftsomkostningsbegrebets oprindelse og udvikling frem til 1903.

⁷⁶ SR-SKAT 3/2003; Statsskattelovens 100 års jubilæum, side 7.

ikke kan fratrækkes den skattepligtige indkomst. I Skattelovrådets betænkning om driftsomkostninger⁷⁷ konkluderer Skattelovrådet ligeledes, at driftsomkostningsbegrebet ud fra lovens ordlyd ikke kan afgrænses således, at der kan udledes en dækkende beskrivelse. Yderligere finder de, at der er en reel risiko for, at der opstår uønskede følgeslutninger fra et reelt indholdsløst begreb til afgørelse af et konkret tilfælde.

Bestemmelsen i SL § 6, stk. 1, litra a er således i høj grad bredt formuleret og en rammelov for, hvorledes lovgiver rent skattepolitisk ønsker driftsomkostningsbegrebet reguleret og angiver alene et systematisk og principielt udgangspunkt for fortolkningen af driftsomkostningsbegrebet. At der ikke er gennemført en ajourføring af bestemmelsen og begrebet er formodentlig ikke tilfældigt, men derimod et nærmere udtryk for at begrebet udgør en retlig standard.⁷⁸

Ved fortolkningen af driftsomkostningsbegrebet og analysen af hvorvidt og i hvilke tilfælde, der er fradrag for virksomhedens interne lønomkostninger, er det derfor nødvendigt at inddrage den omfattende retspraksis, der netop er udviklet på området. Denne analyse vil blive foretaget nedenfor i afsnit 4.3, 4.4 og 4.5.

4.3 Udviklingen i praksis for fradrag for interne lønomkostninger

I 2016 afsagde Østre Landsret to domme⁷⁹ (behandlet sammen), hvor to banker ikke fik anerkendt fradragsret for lønomkostninger til egne ansatte i forbindelse med overtagelsen af en række bankfilialer af det gamle Roskilde bank.⁸⁰ Dommene er nu anket til Højesteret og har siden sin offentliggørelse tiltrukket sig massiv opmærksomhed fra bl.a. de danske selskaber og erhvervsorganisationer.

Inden dommene blev afsagt, havde man i praksis kun i et meget begrænset omfang tidligere set, at der blev sat spørgsmålstegn ved fradragsretten efter SL § 6, stk. 1, litra a for virksomhedernes interne lønomkostninger. Netop derfor fik bankerne i ovenfor nævnte domme anerkendt fradragsretten uanset, at der ikke var hjemmel herfor i SL § 6, stk. 1, litra a, med begrundelsen, at der var tale om så væsentlig en

⁷⁷ Betænkning nr. 121/1991, side 56-57 – *”Efter skattelovrådets opfattelse er det ikke i teorien lykkedes at foretage en generel og dækkende beskrivelse af driftsomkostningsbegrebet”*.

⁷⁸ Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 1; 2013; side 228-229.

⁷⁹ Sags.nr. B-3434-13 og B-1971-14 anlagt af Skatteministeriet mod A/S Arbejdernes Landsbank og Lån & Spar Bank A/S refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR.

⁸⁰ Dommene er nærmere behandlet nedenfor i afhandlingens afsnit 4.5.

ændring af bankens skatteretlige stilling, som skattemyndighedernes afgørelse var udtryk for, at der ikke burde kunne nægtes fradrag uden forudgående offentlig tilgængelig klar tilkendegivelse herom.⁸¹

Fradragsretten for driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a er som tidligere nævnt blevet præciseret og vurderet utallige gange i retspraksis. Netop virksomheders bonus udbetalt til egne medarbejdere i forbindelse med deres arbejde med udvidelse af virksomheden, er der i nyere praksis flere tilfælde blevet nægtet fradrag for med begrundelsen, at bonusserne havde så nær en tilknytning til udvidelse af virksomheden og ikke selve vedligeholdelsen af driften, at de ikke kunne fradrages som driftsomkostninger efter Statsskattelovens bestemmelser.⁸²

I afgørelserne er der derimod ikke tidligere sat spørgsmålstegn ved, om virksomhederne ligeledes heller ikke kunne fradrage udgifterne til medarbejdernes ordinære lønninger for den tid, medarbejderne har brugt på selve udvidelsen af virksomheden og ikke vedligeholdelse af driften, men der er derimod udelukkende fokuseret på den ekstrabetaling, medarbejderne har modtaget i form af bonusudbetalinger, hvis købet/udvidelsen er lykkedes.

I den skatteretlige litteratur har netop virksomhedernes udgifter til egne almindelige lønninger også været et af kerneeksemplerne på udgifter, der ikke ville blive mødt med større argumentationskrav fra skattemyndighederne.⁸³

4.4 Fradrag for bonus til medarbejdere

I praksis ses det ikke sjældent, at virksomhederne benytter aftaler om bonusser vedrørende nøglemedarbejderne, hvis virksomhederne ønsker at opnå/gennemføre specifikke resultater og/eller begivenheder.⁸⁴ Dette afspejles ligeledes i omfanget af retspraksis på området – da der i tidens løb er afsagt

⁸¹ Af hensyn til omfanget af behandlingen behandles de forvaltningsretlige aspekter ikke yderligere, herunder om en sådan forhåndsvarsling er nødvendig.

⁸² Se nærmere gennemgang af fradrag for bonus i afhandlingens afsnit 4.4.

⁸³ Se bl.a. Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 86-87, hvor hun skriver: *"Hvorimod udgifter der i almindelighed betragtes som sædvanlige løbende erhvervsmæssige udgifter, som f.eks. husleje, lønudgifter m.v., normalt ikke bliver mødt med et større argumentationskrav"* og Sønderholm, Søren; 2016; Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?, hvor han kommer med følgende kommentar: *"Det har hidtil været uantastet praksis, at udgifter efter deres art har "driftsudgiftspræg" som f.eks. lønudgifter, er en fradragsberettiget (evt. afskrivningsberettiget) udgift, uanset hvad medarbejderen har beskæftiget sig med"*.

⁸⁴ Se tillige Christiansen, Bodil og Christiansen, Tommy V. i kommentaren "Driftsomkostninger – virksomhedsoverdragelse – stay on-bonus – SKM2012.250.LSR", hvor virksomhedernes benyttelse af sådanne bonusser gennemgås.

et væsentligt omfang af domme angående netop virksomhederne fradragsret for bonusser i forbindelse med salg af virksomheden som analyseret nedenfor.

Skattemæssigt ses en tendens til, at virksomhedernes udbetalte bonusser behandles forskelligt alt efter, hvilke omstændigheder/begivenheder, de såkaldte bonusser knytter sig til.

Knytter bonusserne sig til et påtænkt salg henholdsvis børsnotering og afhænger størrelsen på bonussen af en forventet salgssum eller børsintroduktion, har de administrative myndighederne samt domstolene i et bredt omfang haft mulighed for at udtale sig om, hvorvidt virksomhederne har fradragsret for omkostningerne hertil.

Siden 2004⁸⁵ er praksis blevet strammet væsentligt, således at der ikke længere kan forventes skattemæssigt fradrag for en sådan udgift.

I 2007 nægtede Landsskatteretten⁸⁶ et selskab fradrag for udgifter til tantieme og bonusser til medarbejderne i forbindelse med salg af en af dattervirksomhederne. Begrundelsen herfor var, at salget ikke knyttede sig til erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af den skattepligtige indkomst [egen fremhævning], da salget af datterselskabet var skattefrit efter den dagældende aktieavanceskattelov § 4, stk. 6, hvorefter avancen ved salg var skattefri efter mindst tre års ejertid.⁸⁷ I afhandlingen vil forholdet mellem SL §§ 4 og 6 dog ikke blive behandlet nærmere. Landsskatteretten henviste således ikke til, at udgiften til tantieme og bonus ikke kunne fradrages grundet tilknytningen til selve salget af dattervirksomheden, men derimod at salget var skattefrit. Denne tilknytning er dog senere hen i praksis blevet brugt som begrundelse for nægtelse af fradrag for de af selskabernes udbetalte bonusser.

En af det mest omtalte domme både i litteraturen, artikler og efterfølgende afgørelser inden for området er SKM2009.271.HR (LM Glasfiber). Her nægtede Højesteret et selskab fradrag for bonus udbetalt til dets to direktører for belønning i forbindelse med de forestående salgsbestræbelser. Højesteret lagde i afgørelsen vægt på, at størrelsen af bonussen alene var afhængig af købesummens størrelse og at den kun kom til udbetaling, hvis der blev indgået aftale om et salg af selskaberne, og de to direktører forblev ansat indtil

⁸⁵ Her afgav det daværende Ligningsråd et bindende svar, hvor de fandt frem til, at der var fradragsret for den stay on-bonus som et selskab udbetalte til direktøren, der ville blive (og rent faktisk blev) udløst i tilfælde af salg eller børsnotering af selskabet. Ligningsrådets bindende svar er omtalt af Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen i artiklen "Driftsomkostninger – virksomhedsoverdragelse – stay on-bonus – SKM2012.250.LSR".

⁸⁶ Dommen er refereret i SKM2008.142.LSR.

⁸⁷ Se tillige Jan Steen Hansens kommentar til den afsagde dom i artiklen "Driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a – en kommentar til landsskatteretskendelsen TfS 2008, 503" i TfS2008.525.

salgsdatoen. Det blev yderligere tillagt betydning for vurderingen af spørgsmålet om fradragsret, at bonussen tillige indeholdte vederlag for det ekstraarbejde, medarbejderne havde udført i forbindelse med salgsarbejdet, hvilket formentlig primært var udarbejdelse af sælger due diligence.

Højesteret udtalte således, at bonusaftalen havde til formål at vederlægge de to direktører for at udføre arbejde i forbindelse med salgsbestræbelserne og at sikre, at de forblev ansat, indtil endeligt salg var aftalt – begge dele med henblik på at opnå den højest mulige salgspris for selskaberne.

Højesterets præmisser er efterfølgende blevet skærpet i Landsskatterettens afgørelse SKM2012.250.LSR. I afgørelsen bemærker Landsskatteretten, at bonussen har haft til formål at fastholde væsentlige og centrale medarbejdere i processen omkring den fremtidige ejerstruktur og dermed ikke har fradrag for udgifterne, uanset om bonussen blev beregnet ud fra en stigning i værdien af selskabets aktiekapital eller om bonussen var et fast bruttobeløb⁸⁸ [egen fremhævnings]. Landsskatteretten synes hermed at lægge vægt på det faktum, at udgiften afholdes i aktionærernes interesse mere end det formelle omhandlende, hvorledes beregningsgrundlaget bag bonussen er fastsat.

I nærværende Landsskatteretssag var udbetaling af bonussen også knyttet op på børsnotering af virksomheden. Landsskatteretten lægger i afgørelsen til grund, at dette alene tjener aktionærernes interesse og at udbetalingen ved børsnotering ikke ses at ændre på, at udgiften ikke har den fornødne tilknytning til selskabets drift, hvorfor dette ikke medfører fradragsret efter SL § 6, stk. 1, litra a. Der kan dog sættes spørgsmålstegn ved, at det helt udelukkes, at en børsnotering i sig selv kunne være i selskabets interesse, jf. UfR1980.712H⁸⁹. I SKM2013.557ØLR, hvor bonussen ligeledes var knyttet til gennemførelsen af en børsnotering, begrundede Østre Landsret bemærkningen med, at udgifterne modsat i Højesterets dom⁹⁰ var udløst af en enkeltstående begivenhed i form af overtagelsestilbuddet, og at udgifterne ikke havde karakter af en årlig tilbagevendende afgift eller lignende som betingelse for at forblive børsnoteret.

I 2013 bemærkede Østre Landsret⁹¹ yderligere, at det ikke ved vurderingen af, hvorvidt der er fradragsret for en virksomheds udgifter til bonus, kan tillægges afgørende betydning, at bonussen ville blive udbetalt uanset, at selskabet ikke blev solgt eller, at bonusudbetalingerne ikke havde indflydelse på størrelsen af budet på

⁸⁸ Se tillige LSR2013.12 hvor Landsskatteretten udtalte, at beregningsmetoden bag bonusbeløbene ikke havde betydning for afgørelsen udfald.

⁸⁹ Her fandt Højesteret, at der netop var fradrag for et selskabs udgifter til børsnotering, da denne kan være af en sådan betydning for selskabets status og almindelige omdømme og dermed dets indtjeningsmuligheder, at de kan fratækkes indkomsten efter SL § 6, stk. 1, litra a.

⁹⁰ UfR1980.712H

⁹¹ SKM2013.557ØLR drejede sig om, hvorvidt et selskab kunne fradrage sine udgifter til visse medarbejdere samt omkostninger til et antal rådgivere i afholdt forbindelse med et udefra kommende tilbud om overtagelse af aktierne i selskabet.

aktierne. Dette gjaldt, selvom en del af det udførte arbejde også ville kunne anvendes ved selskabets fremtidige drift uanset salg.

Særligt hvad angår vederlag i form af bonus for det ekstraarbejde, som udløses i tilknytning til en salgsproces/børsnotering, synes Landsskatterettens såvel som Højesterets opfattelse således at være, at der er tale om et arbejde, der isoleret set udelukkende er udløst som følge af et planlagt salg/børsnotering, hvorfor udgifterne hertil ikke kan fradrages den skattepligtige indkomst.

Knytter den udbetalte bonus til medarbejderne sig derimod ikke til et foranstående salg, og bonussen følgelig ikke knytter sig til en fremtidig salgssum for virksomheden, ses der ikke at foreligge afgørelser, hvor skattemyndighederne har nægtet virksomheden fradrag for udgiften til disse udbetalte bonusser. Der må således være en forståelse af, at der i et stort omfang vil være fradragsret for sådanne bonusser uanset omstændighederne.

At der er indgået aftale om udbetaling af bonus i forbindelse med salg af aktiverne i selskabet udelukker dog ikke fuldstændig fradragsret efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Dette blev slået fast, da Landsskatteretten i 2009 afsagde en kendelse gengivet i SKM2010.156.LSR, hvor et selskabs udbetaling af bonus til medarbejdere i form af fantomaktier ved salg af selskabet, blev anset for værende fradragsberettigede driftsomkostninger for selskabet efter SL § 6, stk. 1, litra a. Bonusordningen var en aftale om et tillæg til medarbejdernes ansættelseskontrakter i form af fantomaktier, således at medarbejderne som indehavere af fantomaktierne ville få udbetalt penge, når de rigtige aktionærer fik. Medarbejderne ville således få udbetalt penge, når der blev udloddet udbytte eller fantomaktierne blev solgt/afhændet.

Landsskatteretten havde følgende bemærkninger:

”Henset til at bonusaftalerne ikke indgås i forbindelse med bestræbelser på salg af selskabet, at bestemmelsen om bonusudbetaling ved salg må anses for at skulle udligne den vilkårlighed, der ligger i, at den løbende bonusudbetaling skal være knyttet til udbytteudlodning og at en tilsvarende bonusudbetaling skal ske ved medarbejderes fratræden, anses bonusaftalerne – også i forbindelse med udbetaling ved salg – at skulle belønne medarbejdernes løbende arbejdsindsats i virksomheden og således være knyttet til selskabets løbende drift. Herefter anses udgiften i det konkrete tilfælde for en fradragsberettiget driftsomkostning for selskabet”.

Landsskatteretten lagde således vægt på, at bonusaftalerne ikke var blevet indgået på et tidspunkt, hvor virksomheden havde bestræbelser om at sælge selskabet samt, at bonusudbetaling skulle ske uanset medarbejderens fratræden.

Knytter bonussen sig til størrelsen af salgssummen, findes betragtningen i retspraksis nu at være, at bonussen i så fald ikke anses for at være en udgift, der har til formål at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten for virksomheden, men bliver derimod anset for værende en udgift, der udelukkende har til formål at skaffe virksomhedsejerne den størst mulige fortjeneste ved salget/børsnoteringen. På samme vis synes omkostningerne til medarbejdernes deltagelse i selve salgsprocessen heller ikke at vedrøre det solgte selskabs drift, men alene at tjene aktionærernes interesse, hvorfor der heller ikke indrømmes fradrag for sådanne bonusudgifter til ekstraarbejde.

Hvorvidt der er fradragsret for bonus til medarbejdere i virksomheden synes således bl.a. betinget af, at udgiften er afholdt i forbindelse med at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, hvis grænsedragning over for udgifter til etablering/udvidelse er gennemgået ovenfor i kapitel 3.

Den skattemæssige behandling af virksomheders udgifter til bonusser knyttet til salg eller børsnotering har dog været svingende siden 2004. I en række afgørelser er der således taget stilling til, om selskabers udgift af bonus til dets medarbejdere kan anses for at vedrøre driften af virksomheden og dermed være en fradragsberettiget driftsudgift efter SL § 6, stk. 1, litra a, eller om bonussen er ydet for at pleje virksomhedens formue, f.eks. forberede et salg af virksomheden, og derfor skal karakteriseres som en ikke fradragsberettiget formueudgift.

Det er således almindeligt accepteret, at lønomkostninger, herunder i form af bonusbeløb, er fradragsberettigede driftsomkostninger, såfremt det udførte arbejde af medarbejderne kan karakteriseres som værende erhvervsmæssigt og ikke knytter sig til et forestående salg eller udvidelse af virksomhedens indkomstgrundlag.

Det har inden for aflønning i form af bonusudbetalinger i forbindelse med salg af virksomheden siden 2007 på baggrund af retspraksis været klart, at udgifterne hertil ikke kan fradrages den skattepligtige indkomst, hvis bonussens formål er at beholde og belønne medarbejderne for det ekstraarbejde, de har ydet i forbindelse med salget, da udgiften har for fjern en forbindelse til driften og indkomsterhvervelsen. Siden Højesteret slog fast, at selskaberne ikke kan fradrage sådanne bonusser, når de er knyttet op på salgsbestræbelser, er præmisserne blevet skærpet således, at der ses bort fra beregningsmetoden bag bonusudbetalingen mv.

Da det er en betingelse for arbejdsgiverens fradrag for løn og andre personlige vederlag, at der sker en vederlæggelse for den ansattes personlige ydelse i forbindelse med arbejdsgiverens løbende erhvervsmæssige omsætning, er navnlig de såkaldte "stay on-bonusser" dvs. bonusordninger, der udløser éngangsudbetaling til direktøren eller andre medarbejdere for deres loyale fortsættelse af ansættelsesforholdet i forbindelse med salg af virksomheden, fusion mv. anses sådanne udgifter ikke for værende fradragsberettigede.⁹²

4.5 Fradrag for almindelige interne lønomkostninger i virksomheden

Anderledes har det midlertidigt forholdt sig i forhold til virksomhedernes udgifter til medarbejdernes "almindelige" lønomkostninger.

Hvorvidt selskabets udgift kan klassificeres som værende en fradragsberettiget driftsomkostning beror på en konkret vurdering af den enkelte udgift, i dette tilfælde selskabets interne lønomkostninger, hvor der i henhold til Højesterets praksis⁹³ særligt lægges vægt på det konkrete formål med afholdelsen af udgiften.

Det er som udgangspunkt derfor ikke den konkrete udgiftsart, der er afgørende for, om der er fradragsret for en udgift, men derimod formålet med afholdelsen af udgiften samt sammenhængen med indkomsterhvervelsen efter driftsomkostningsbegrebet efter SL § 6, stk. 1, litra a.⁹⁴

Der er dog visse udgiftstyper, der ud fra en nærmere fortolkning af SL § 6, stk. 1 litra a kan udelukkes fra fradragsretten, enten fordi de ikke repræsenterer en udgift i den indkomstskabende aktivitet eller fordi formålet ikke har været at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Omvendt kan det dog ikke udledes af en fortolkning af SL § 6, stik. 1, litra a, at netop lønomkostningerne er af en sådan art, at fradragsretten altid vil gælde herfor, uanset betingelserne i bestemmelsen er opfyldt.

Der syntes af praksis dog at kunne udledes en vis opfattelse af, at selskabernes almindelige interne lønomkostninger altid var omfattet af driftsomkostningsbegrebet, da det hidtil i praksis havde været uantastet, at udgifter, der efter deres art har "driftsomkostningspræg" som f.eks. lønudgifter, var en fradragsberettiget udgift, uanset hvad medarbejderen har beskæftiget sig med.⁹⁵

⁹² Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 1; 2013; side 243-244.

⁹³ Se bl.a. SKM2009.271HR, hvor Højesteret i sin afgørelse lagde vægt på, at den af selskabet indgåede aftale om udbetaling af direktørbonus havde til formål at vederlægge de to direktører for at udføre arbejde i forbindelse med salgsbestræbelser.

⁹⁴ Pedersen, Jan m.fl.; Skatteretten 1; 2013; side 228-229.

⁹⁵ Sønderholm, Søren; Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?; side 5.

Dette blev bl.a. slået fast af SKAT selv i afgørelsen offentliggjort i Tfs2008.1130.ØLR, hvor det af den offentliggjorte afgørelse fremgår, at SKAT havde godkendt fradrag for TDC A/Ss udgifter til interne lønninger for de medarbejdere, der beskæftigede sig med de omhandlede realiserede projekter vedrørende opkøb af nye aktiviteter⁹⁶. Dog blev TDC nægtet fradrag for de afholdte rejse- og opholdsomkostninger til egne medarbejdere for de projekter, der ikke blev realiseret. Østre Landsret udtalte sig midlertidig kun om TDCs omkostninger til rejse og ophold⁹⁷ og ikke om de almindelige afholdte udgifter til lønninger til medarbejderne i forbindelse med udvidelsen.

Dette fremgik yderligere af Landsskatterettens afgørelse af 20.09.2013 journalnr. 12-0209341, hvor Landsskatteretten bemærkede følgende: *"Henset til ovenstående, og idet bonusaftalerne berettiger de omtalte medarbejdere til bonusser udover deres normale gager, finder Landsskatteretten ikke, at selskabet på det foreliggende har godtgjort, at udgifterne har en sådan tilknytning til selskabets løbende drift, at bonusbeløbene er fradragsberettiget efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a".*

Selskabet blev således nægtet fradrag for deres udgifter til bonusser udover de normale lønninger, da de ikke havde den fornødne tilknytning til selskabets løbende drift. Landsskatteretten tog derimod ikke stilling til, hvorvidt den del af de ansattes almindelige lønninger, der var medgået til salgsprocessen, var fradragsberettigede, men argumenterede derimod for, at udgifterne til bonusserne ikke var fradragsberettiget, fordi de ikke var en del af de normale gager. Det må således omvendt kunne udledes, at det var Landsskatterettens opfattelse, at selskabets udgifter til almindelige lønninger i forbindelse med salgsprocessen var fradragsberettigede uanset deres tilknytning hertil.

Denne opfattelse har tillige kunne genfindes i den skatteretlige teori, da det her har været almindeligt antaget, at lønudgifter er en typisk driftsomkostning, hvorfor der for netop denne type udgifter gælder en form for typegodkendelse, hvorefter der altid er fradrag for lønudgifter uanset hvilke aktiviteter, lønudgifterne er medgået til.

⁹⁶ TDC havde i sagen afholdt udgifter til lønninger til egne ansatte samt rådgivning i forbindelse med såvel gennemførte som ikke gennemførte aktiekøb.

⁹⁷ Landsretten fandt ligeledes, at rejse- og opholdsudgifter afholdt til sagsøgerens egne medarbejdere – både i forbindelse med aktieopkøbene og forsøgene derpå – havde karakter af anlægsudgifter og derfor ikke kunne fradrages, jf. Tfs2008.1130.ØLR.

Denne forståelse fremhæves bl.a. af Kjeld Hemmingsen⁹⁸, hvor virksomhedens personaleudgifter fremhæves som et af eksemplerne på typegodkende udgifter, der efter deres art anses som værende så selvfølgeligt forbundet med indkomsterhvervelsen, at den driftsmæssige sammenhæng uden videre antages.⁹⁹

Dog slog Ole Bjørn i en af sine artikler i 2010 fast, at en sådan generel fradragsret ikke fandt anvendelse med følgende citat: *"Fradragsretten for medarbejdernes løn var ikke anfægtet under sagen, men jeg understregede, at den logiske konsekvens af det af Østre Landsret fastslåede resultat måtte være, at der ej heller var fradrag for den underliggende lønudgift i den udstrækning, den var medgået til bestræbelser på at udvide moderselskabets aktivitetsområde gennem opkøb af nye dattervirksomheder"*.¹⁰⁰

Der synes midlertidigt inden for Landsskatteretten og Landsrettens' seneste praksis at have været et skift i holdningen til fradrag for interne lønomkostninger, der ikke går udover selskabets almindelige udgifter hertil.

Af senere tids praksis fremgår der et begrænset antal, men afgørende, afgørelser, hvor det er slået fast, at lønudgiften i de enkelte tilfælde ikke havde den fornødne tilknytning til driften, og selskaberne følgelig ikke kunne tage fradrag for udgifterne til de almindelige interne lønninger efter driftsomkostningsbestemmelsen.

Landsskatteretten har i deres afgørelse, gengivet i SKM2014.731.LSR, slået fast, at et selskabs interne lønudgifter ikke kunne fradrages den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Selskabet havde afholdt lønudgifterne i forbindelse med en voldgiftssag om køb af aktier og varemærke.

I begrundelsen for sin afgørelse lagde Landsskatteretten på baggrund af de oplyste informationer til grund, at selskabet ved købet af aktierne og varemærket udvidede sin erhvervsvirksomhed, hvorfor Landsskatteretten vurderede, at voldgiftssagen drejede sig om sikring af selskabets formueinteresser. Landsskatteretten fandt således, at det var ubestridt, at den del af lønnen til de ansatte, der var afholdt i forbindelse med varetagelsen af selskabets interesser, ikke var medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst i indkomståret og derfor ikke kunne fradrages.

Landsskatteretten tilkendegav, at denne var enig med selskabets anbringende om, at erhvervmæssigt betingede lønudgifter i almindelig vil kunne fratrækkes, idet der heri ligger en forudsætning om, at udgifterne

⁹⁸ Hemmingsen, Kjeld; Driftsomkostninger i teori og praksis; 2003, side 209f.

⁹⁹ Der henvises endvidere til Søren Sønderholm i SR.2016.88, som blandt andet udtrykker *"Det har hidtil været uantastet praksis, at udgifter der efter deres art har "driftsudgiftspræg" som f.eks. lønudgifter, er en fradragsberettiget (evt. afskrivningsberettiget) udgift, uanset hvad medarbejderen har beskæftiget sig med"* samt Anders Bjørn og Peter Beer Østergaard i RR.SM.2013.109 citeret *"Lønomkostningerne må således antages at være kerneeksemplet på en omkostningstype, der relaterer sig til den løbende drift"*.

¹⁰⁰ Bjørn, Ole; "Udvalgte domme, kendelser og afgørelser"; SR.2010.12.

er medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde den løbende indkomst. Dog blev det yderligere bemærket, at denne formodning kunne afkræftes i det enkelte tilfælde uanset, at selskabets ansatte ikke fik ekstra betaling for det udførte arbejde og arbejdet dermed var dækket af medarbejdernes ordinære løn.

Landsretten har efterfølgende slået denne fortolkning af gældende ret på området fast i de af Østre Landsret for nyligt afsagte afgørelser, refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR, der dog efterfølgende begge er anket til Højesteret.

I SKM2016.551.ØLR havde Arbejdernes Landsbank overtaget fem bankfilialer fra Finansiell Stabilitet i 2008, hvor overtagelsen omfattede anlægsaktiver, kunder, goodwill, medarbejdere og lejemål. De omtvistede interne lønomkostninger i sagen omfattede direktørens forhandlinger med Finansiell Stabilitet samt de vurderinger, som nogle af bankens kreditfolk foretog i forbindelse med undersøgelse af kvaliteten af de kundeengagementer, som aftalen omfattede både i forbindelse med købet og efter købet med henblik på at vurdere hvilke engagementer, banken ønsker at overtage.

I SKM2016.569.ØLR havde Lån & Spar bank ligesom Arbejdernes Landsbank ligeledes givet fem bud på overtagelse af bankaktiviteter fra Finansiell Stabilitet i 2009 og 2010. Modsat Arbejdernes Landsbank overtog Lån og Spar Bank dog kun i ét af tilfældene bankaktivitet. Ligeledes var de omtvistede lønudgifter gået til gennemgang af kundeengagementer samt forhandling med Finansiell Stabilitet.

Der var i begge sager tale om udgifter til ordinære lønninger og ikke særskilt vederlag for det udførte arbejde. De to sager var derfor i væsentlighed ens, hvoraf den væsentligste forskel på de to sager var, at Lån & Spar Banks bud i modsætning til Arbejdernes Landsbanks ikke blev indfriet.

I juli 2012 traf SKAT afgørelse i begge sager og nægtede begge selskaber fradrag for de omtvistede lønudgifter.¹⁰¹

Begge sager blev indbragt for Landsskatteretten¹⁰², der med sine afgørelser i henholdsvis maj og november 2013 ændrede SKATs afgørelse og tilkendte begge selskaber fradrag for de omtvistede lønudgifter. Landsskatteretten mente modsat SKAT, at der var tale om almindelige lønudgifter, som var afholdt på normal vis til de ansatte og at udgifterne lå inden for selskabernes ordinære drift. Desuden lagde Landsskatteretten

¹⁰¹ I begge sager anfører SKAT i sin afgørelse, at det er formålet med udgiftsafholdelsen, der er afgørende for fradragsretten og at der ikke har betydning for fradragsretten, at der er tale om ordinær løn.

¹⁰² Landsskatterettens kendelser er refereret i LSR af 29.11.2013 journalnr. 13-4485342 og TFS 2013.501LSR.

i deres afgørelse vægt på, at lønudgifterne ikke forelå i form af ekstrabetaling for arbejdet, som ligger ud over den almindelige løn.

Begge sager blev efterfølgende indbragt for Østre Landsret, hvor sagerne blev behandlet sammen. Landsretten gav i begge sager Skatteministeriet medhold i, at SL § 6, stk. 1, litra a ikke hjemler en generel fradragsret for lønudgifter, hvorfor de nægtede de to omhandlede banker fradrag for deres lønudgifter afholdt til egne medarbejdere i forbindelse med overtagelse og påtænkt overtagelse af bankfilialer, selvom der var tale om erhvervsmæssige udgifter.¹⁰³

Landsretten understreger således i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse af 2014, at der skal foretages en opdeling af lønudgifter med de udgifter, der har forbindelse med driften på den ene side og de udgifter, der er afholdt med henblik på at etablere et nyt indkomstgrundlag bl.a. ved udvidelse af igangværende virksomhed på den anden side.

Selskaberne blev dog til trods for, at Landsretten kom frem til, at der ikke var ret til fradrag for lønudgifterne, anerkendt fradrag for udgifterne med henvisning til, at der var tale om så væsentlig en ændring af praksis, at et sådan fradrag ikke kunne nægtes uden en offentlig klar tilkendegivelse om ændringen inden.¹⁰⁴

Det fremgår således udtrykkeligt af Østre Landsrets kendelse, at der ikke tidligere i retspraksis har været en udtrykkelig klar og forståelig praksis om, at interne lønomkostninger ikke var fradragsberettigede driftsomkostninger.

Landsrettens domme har siden deres afgørelse tiltrukket sig stor opmærksomhed både blandt de danske virksomheder, men også i den skatteretlige teori. Én ting synes der at være enighed om; at afgørelserne vil få negative konsekvenser for de danske virksomheder i form af øget ressourceforbrug på opdeling af de interne lønomkostninger samt reducere virksomhedernes incitamenter til at udvide deres virksomheder.

Hvad der dog ikke er enighed om er, hvorvidt Østre Landsrets afgørelser er korrekte.

For rigtigheden af Landsrettens domme anfører Mette Selmer følgende¹⁰⁵:

¹⁰³ Da sagerne er behandlet sammen med Østre Landsret og der er stor ensartethed i begrundelsen i de to sager, behandles sagerne under ét i det følgende.

¹⁰⁴ Af hensyn til omfanget af behandlingen behandles de forvaltningsretlige aspekter af problemstillingen ikke yderligere – herunder om dommene er et egentlig udtryk for praksisændring og dermed om forhåndsvarsling er nødvendig. Der henvises dog til Inge Langhave Jeppesen i SR.2016.270 for nærmere gennemgang heraf.

¹⁰⁵ Der henvises endvidere til Ole Bjørns artikel i SR.2010.12, hvor han fastslår som følger: *”Fastslår man, at såvel egne udgifter som rådgiverudgifter ikke er fradragsberettigede, i den udstrækning de er afholdt med henblik på at etablere, ændre eller udvide det indkomstgrundlag, den skattepligtige har, ligger man inden for den afgrænsning, som driftsomkostningslæren traditionelt har bygget på”*.

”Med overtagelserne og overtagelsesforsøgene udvider bankerne derfor deres virksomhed ud over de hidtidige rammer, og de afholdte lønudgifter har derfor ikke den fornødne forbindelse til bankernes løbende drift. Fradragsbetingelserne i statskattelovens § 6, stk. 1, litra a er dermed ikke opfyldt”

...

”Det kan næppe være hensigten, at der skal være forskel på fradragsretten alt efter om udgiften er afholdt til eksterne rådgivere eller til egne ansatte. I lyset heraf anses Landsrettens domme af 1. juni 2016 også for at være korrekte”.¹⁰⁶

Modsatte konklusion kommer bl.a. Søren Sønderholm frem til, da han i en af sine artikler¹⁰⁷ berettiger en række erhvervsorganisationers reaktion i et brev til SKAT af 15. december 2015¹⁰⁸. Her argumenterer erhvervsorganisationerne for, at SKATs afgørelser er forkert med henvisning til, at den nye praksis strider mod tilblivelsen af LL § 8 J med bl.a. følgende citat:

”Det forekommer plausibelt, at lovgiver i 1991 havde den opfattelse, at interne lønudgifter til virksomhedsudvidelse under alle omstændigheder var fradragsberettigede, og at lovgiver derfor ikke så nogen grund til at inkludere fradragsretten for de interne lønudgifter i ligningslovens § 8J. Med andre ord anser vi det for usandsynligt, at lovgiver skulle have valgt en retstilstand, hvorefter eksterne rådgiveromkostninger var fradragsberettigede, hvorimod de tilsvarende interne lønomkostninger ikke var fradragsberettigede”.

At indførelsen af LL § 8 J medførte en asymmetrisk retstilstand med fradrag for udgifter til eksterne rådgivere, men ikke for lønomkostninger til egne ansatte synes uhensigtsmæssig. En sådan uhensigtsmæssighed synes dog ikke at kunne begrunde, at lovgiver med indførelsen af LL § 8 J skulle have anerkendt en generel fradragsret for interne lønomkostninger.

Ved en generel fradragsret for interne lønudgifterne ville opstå en asymmetri i fradragsretten for driftsomkostninger. Efter afskaffelsen af LL § 8 I er der ikke længere hjemmel til fradrag for udgifterne til eksterne rådgivere i forbindelse med etablerings og udvidelse af indkomstgrundlaget. Havde man således en generel fradragsret for interne lønomkostninger, ville virksomhederne blot kunne oprette interne M&A-afdelinger, hvor egne ansatte varetog diverse aktiviteter i forbindelse med sådanne opkøb, hvorfor de igen ville kunne opnå fradragsret for udgifter, der ikke ved brug af eksterne rådgivere var fradragsberettigede. For nærmere gennemgang af LL § 8 I og 8 J og disses fortolkningsbidrag henvises til afhandlings afsnit 4.6.

¹⁰⁶ Selmer, Mette; Er der altid skattemæssigt fradrag for lønudgifter til egne medarbejdere?; TFS2017,152, side 4.

¹⁰⁷ Sønderholm, Søren; Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?, side 5.

¹⁰⁸ Brevet er omtalt og citeret i Søren Sønderholms artikel i SR.2016.88, side 5.

Østre Landsrets afgørelser er begge anket til Højesteret og vil blive behandlet i sommeren 2017. Det bliver derfor relevant for den fremtidig behandling af selskabernes fradragsret for interne lønomkostninger i forbindelse med etablering/udvidelse af indkomstgrundlaget, om Højesteret enten be- eller afkræfter Landsrettens kendelse.

Der har således indtil nu været en generel forståelse i erhvervslivet og litteraturen om, at en generel fradragsret for interne lønomkostninger er gældende, men en anden holdning hos skattemyndighederne, som har anket afgørelserne afsagt af Østre Landsret til Højesteret.¹⁰⁹ Denne holdning synes nu at være ved at vende.

Indtil Højesteret har afsagt, dom bør virksomhederne dog indrette sig i henhold til Landsrettens domme, da disse er udtryk for den gældende retsstilling på området på nuværende tidspunkt. Virksomhederne og den generelle opfattelse i samfundet må således anerkende, at der kan være situationer, hvor udgifterne til interne lønomkostninger har så fjern en forbindelse til driften, at de pågældende lønudgifter ikke kan anses som værende fradragsberettigede efter driftsomkostningsbestemmelsen.

Som alle andre udgifter skal der således foretages en konkret vurdering af den enkelte lønudgift – således at hvis lønudgiften har en for fjern forbindelse til driften, kan udgiften ikke fradrages.¹¹⁰

Området for erhvervmæssige udgifter, der indrømmes skattemæssigt fradrag, er gennem årene blevet udvidet og tilpasset gennem indførelsen af en lang række specialbestemmelser vedrørende konkrete udgiftstyper med det formål at tilpasse den almindelige samfundsudvikling. Det findes herunder i afhandlingen relevant at inddrage en analyse af de daværende §§ 8 I og 8 J i Ligningsloven om fradrag for markedsundersøgelser og udgifter til advokat og revisor ved etablering/udvidelse af virksomheden. De dagældende bestemmelser er behandlet nedenfor.

4.6 Fradrag efter LL §§ 8 I og 8 J

I relation til analysen og fortolkningen af, hvorvidt lønomkostninger er af en sådan karakter, at der generelt er fradrag for udgifterne hertil, er det i afhandlingen fundet relevant at inddrage de dagældende bestemmelser i LL § 8 I og 8 J.

¹⁰⁹ Selmer, Mette; Er der altid skattemæssigt fradrag for lønudgifter til egne medarbejdere?; TFS2017,152.

¹¹⁰ Dette tager Kjeld Hemmingsen da også forbehold i »Driftsomkostninger i teori og praksis«, side 209.

Bestemmelserne blev begge ophævet/ændret fra og med indkomståret 2010¹¹¹, og af bemærkningerne til lovforslaget¹¹² kan udledes, at argumenterne for, at ophævelsen/ændringen bl.a. var, at de var i strid med det ellers grundlæggende skatteretlige princip om, at der ikke er fradrag for etableringsomkostninger samt, at bestemmelserne skabte en asymmetri i beskatningen, da udgifter i mange tilfælde afholdtes i forbindelse med erhvervelse af skattefrie indtægter. En del praksis vedrørende bestemmelserne vedrører ligeledes SL § 6, stk. 1, litra a og bidrager i øvrigt til at fortolke Statsskattelovens driftsomkostningsbegreb, hvorfor de stadig i et vist omfang har betydning den dag i dag.

Bestemmelserne, som blev indført ved lov nr. 887 af 21. december 1991¹¹³, havde til formål at udvide fradragsretten i relation til SL § 6 og dermed fremme etableringslysten i det danske erhvervsliv. Det skattepolitiske incitament bag vedtagelsen af bestemmelserne fra lovgivers side var at fremme danske virksomheders lyst til at udvide deres bestående virksomhed og/eller oprette/overtage allerede eksisterende virksomheder og derigennem at bidrage positivt til en øget vækst i den danske samfundsøkonomi.¹¹⁴ Udvidelsen af fradragsretten betød således, at udgifter, der oprindeligt ikke var fradragsberettigede efter SL § 6, nu blev fradragsberettigede udgifter efter særlig lovhjemmel, hvorfor de daværende bestemmelser udgjorde et vigtigt supplement til SL § 6.¹¹⁵

4.6.1 LL § 8 I – fradrag for udgifter til markedsundersøgelser

Virksomhederne havde tidligere adgang til skattemæssigt fradrag for udgifter, der var afholdt i forbindelse med undersøgelse af mulighederne for at opnå salg af varer/tjenesteydelser på nye markeder, uagtet om det var markeder beliggende i Danmark eller udlandet jf. den dagældende Ligningslov § 8 I.

Efter ophævelsen af LL § 8 I er den skattemæssige fradragsret igen omfattet og dermed reguleret af driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a. Omkostninger til undersøgelser af nye markeder kan derfor fra 2010 ikke længere fratrækkes den skattepligtige indkomst, da en sådan udgift ikke har en klar sammenhæng med indkomstårets skattepligtige indtægter, men udgifter derimod vedrører selskabets

¹¹¹ Den dagældende Ligningslov §§ 8 I og 8 J, blev henholdsvis ophævet og omskrevet, jf. lov nr. 525 af 12. juni 2009.

¹¹² L 202 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love, fremsat af skatteministeren d. 22. april 2009, bemærkning 3.4.

¹¹³ L 47 Lov nr. 887 af 21/12/1991 Lov om ændring af forskellige skattelove.

¹¹⁴ L 47 Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove (Vækstfremmeinitiativer), indledende bemærkninger.

¹¹⁵ Som illustration herfor henvises til TfS1996.556LSK, hvor en tandlæge fik medhold i, at denne have fradragsret for revisor- og advokatudgifter, der var afholdt i forbindelse med udarbejdelse af en ny interessentkravskontrakt. Landsskatteretten fandt, at udgifter ikke kunne trækkes fra efter SL § 6, stk. 1, litra a, da der ikke var tale om en løbende driftsudgift, men derimod kunne fradrages efter den daværende regel i LL § 8 J.

indkomstkilde efter SL § 6, jf. TfS1985.359H, som beskrevet ovenfor i afsnit 3.3 om udgifter afholdt til ændring af indkomstgrundlaget .

4.6.2 LL § 8 J – fradrag for udgifter til advokat og revisor ved etablering/udvidelse af virksomhed

Den dagældende Ligningslov § 8 J udvidede ligeledes fradragsretten ved at give adgang til skattemæssigt at fradrage udgifter til advokat og revisor afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af virksomheden. Bestemmelsen er nu ophævet og der er indsat en ny bestemmelse, hvor ordlyden hedder, at der ikke er fradragsret for udgifter til rådgivning vedrørende investering i aktier mv. med henblik på helt eller delvis at erhverve et eller flere selskaber mv. med henblik på at deltage i ledelsen og driften af disse.

Efter omskrivningen/ophævelsen af bestemmelsen reguleres fradragsretten således i fremtiden i overvejende grad igen af SL § 6.¹¹⁶

Bestemmelserne finder således ikke direkte anvendelse på de udgifter, virksomhederne afholder til løn til egne ansatte, ved at hjemle fradrag herfor i forbindelse med etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget, men bidrager til forståelsen af overvejelserne bag lovgivningen på området.

Ved vedtagelsen og efterfølgende ophævelsen/omskrivningen af LL §§ 8 I og 8 J har lovgiver således udtrykt, at der ikke generelt ønskes, at virksomhederne kan fradrage samtlige udgifter i forbindelse med etablering og udvidelse af bestående virksomhed, men at der derimod for en årrække skulle være mulighed for at fradrage visse afgrænsede udgifter i forbindelse hermed.

At lovgiver ikke har vedtaget en lignende bestemmelse om fradrag for lønomkostninger i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomheden, må derfor være et udtryk for, at lovgiver ikke har ønsket en sådan særlig fradragsret på netop lønomkostningsområdet.

4.7 Krav om nødvendig omkostning for selskabet

For at udgiften til lønomkostninger kan anses for værende en fradragsberettiget driftsomkostning efter SL § 6, stk. 1, litra er, er der ikke noget krav om, at udgiften skal have været nødvendig for selskabet.

¹¹⁶ Der henvises til "Fradrag for rådgiverudgifter – ny udvikling i det skatteretlige driftsomkostningsbegreb" af Jane Ferniss, SPO.2009.328.

Dette blev tydeligt slået fast i Højesterets afgørelsen, gengivet i Tfs2005.361 H¹¹⁷, hvor Højesteret klart afviste, at der skulle være et sådan krav om, at udgifterne skal være nødvendige for selskabet, for at de kan anses som værende fradragsberettigede, ved følgende udtalelse: *”Hverken det forhold, at vurderingshonoraret vedrørte et anlægsaktiv, eller det forhold, at anvendelse af det nævnte regnskabsprincip ikke var nødvendig, kunne begrunde en fravigelse af udgangspunktet om fradragsret”*.

Det er således som altovervejende hovedregel den skattepligtige, der selv afgør hvilke udgifter, der skal afholdes som led i driften af virksomheden uanset, om disse anses som nødvendige for driften eller ej.

Om udgiften er nødvendig for driften i selskabet, har altså ikke nogen betydning for, om virksomheden kan fradrage udgifterne til interne lønomkostninger.

4.8 Delkonklusion

Det er således ikke muligt at foretage en fuldkommen afgræsning af hvilke lønudgifter, der er fradragsberettigede efter SL § 6, stk. 1, litra a, således at der kan opstilles en formel, der sikrer et endegyldigt svar, der kan sættes to streger under.

Behandlingen af selskabets interne lønomkostninger synes dog at afhænge af, hvorvidt lønomkostningerne er en del af selskabets almindelige lønomkostninger eller, om de er ekstra betaling udover de almindelige lønudgifter i virksomheden.

Udbetales den interne løn som bonusser til virksomhedens medarbejdere udover deres almindelige løngrundlag, synes der at være en praksis om, at lønomkostningerne ikke er fradragsberettigede, såfremt disse afholdes i tilknytning til udvidelse af selskabets indkomstgrundlag.

Behandlingen af fradrag for selskabernes almindelige lønomkostninger i forbindelse med udvidelse synes imidlertid også at bevæge sig i samme retning som de ekstraordinære bonusudgifter – hvoraf fradragsretten herfor sidst er behandlet af Østre Landsret og nu anket til Højesteret. Dommene afsagt af Østre Landsret har således brudt med den almindelige antagelse om, at der altid er fradrag for de almindelige interne lønudgifter som driftsomkostninger, og med dommene er der derfor igen sat fokus på afgræsningen af

¹¹⁷ I sagen begærede et selskab fradrag for dets udgift til en ekstern sagkyndigs vurdering af selskabets udlejningsejendom under henvisning til, at vurderingen blev foretaget til brug for selskabets årsregnskab med henblik på at værdiansætte handelsværdien på ejendommen. Landsskatteretten havde i deres afgørelse, gengivet i Tfs2003.156, lagt vægt på, at ejendommen ikke havde en indflydelse på selskabets skattepligtige indkomst og fandt derfor ikke, at udgiften kunne karakteriseres som en driftsomkostning.

fradragsberettigede driftsomkostninger overfor ikke-fradragsberettigede etablerings- og udvidelsesomkostninger. Indtil Højesteret afsiger dom, vil retstilstanden på området dog være usikkert.

Indførelsen og den efterfølgende ophævelse af LL §§ 8 I og 8 J bidrager med en forståelse af, at lovgiver rent skattepolitisk har haft et ønske om fradrag for visse afgrænsede etablerings- og udvidelsesomkostninger og ikke et generelt fradrag for samtlige udgifter i forbindelse hermed. Der har således rent skattepolitisk ved valget om ikke også at indføre en sådan fradragsbestemmelse indirekte givet udtryk for, at man ikke ønskede generel fradragsret herfor.

Det kan sammenfattende således udledes, at erhvervsbetingede interne lønudgifter som udgangspunkt kan fradrages som driftsomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a, idet sådanne udgifter oftest afholdes med det formål at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst.

Den senere tids praksis har dog tydeligt slået fast, at der i loven ikke er hjemmel til altid at kunne fradrage de interne lønudgifter uanset formålet hermed og der derfor altid skal foretages en konkret vurdering af fradragsretten, da der er situationer, som f.eks. ved udvidelse af virksomheden udover dens naturlige rammer, hvor lønudgifter ikke er fradragsberettigede.

Kapitel 5: Løsningsforslag

5.1 Indledning

På baggrund af det foregående synes der at være et behov for nye regler, der imødekommer den nuværende samfundsudvikling således, at nutidens udgiftstyper ikke underminerer eller skævrider reglernes formål.

Afhandlingen har indtil nu vist, hvordan selskaber jf. de nuværende regler ikke har ret til at fradrage udgifter til interne lønomkostninger, såfremt disse ikke har en tilstrækkelig tilknytning til driften, hvilket medfører uoverskuelige administrative og økonomiske ressourceforbrug hos virksomhederne.

Konsekvensen er, at de danske virksomheder økonomisk vil blive ramt af ikke mindst de øgede byrder ved opdelingen af deres interne lønomkostninger, men også miste det økonomiske incitament til at udvide deres virksomheder, hvis de økonomisk bliver "straffet" i form af en mistet fradragsret.

Afhandlingens kapitel 5 vil undersøge mulighederne for at adressere de ovenfor nævnte udfordringer ved at ændre reglerne for fradrag for driftsomkostninger i den skattepligtige indkomst i SL § 6 og herunder opliste en række ændringsforslag.

5.2 Baggrunden for et ønske om ændret lovgivning

Som konstateret ovenfor i analyserne i kapitel 3 og 4 er der efter den nuværende driftsomkostningsbestemmelse krav om, at lønomkostningerne skal have en tilknytning til driften og hermed erhvervelse, sikring og vedligeholdelse er indkomsten og omvendt ikke må være knyttet til udvidelse eller etablering af indkomstgrundlaget.

Lønomkostninger er således ikke længere anset som en udgift, der ud fra dens karakter "automatisk" anses som værende en fradragsberettiget driftsomkostning efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Skal virksomhederne fremover til at fordele deres udgifter til afholdte lønomkostninger i de, der har med den daglige drift at gøre og de, der har med udvidelse og etablering at gøre, kan dette få store og uoverskuelige konsekvenser for mange virksomheder.

Ikke alle virksomheder opererer med de såkaldte timeregistreringssystemer, hvorfor en sådan opdeling af de ansattes timer ikke bare er lige til.

I de for nyligt afsagte domme af Østre Landsret¹¹⁸, hvor det blev slået fast, at denne generelle fradragsret for lønomkostninger ikke gjaldt, var man således nødt til at foretage et forholdsmæssig skøn over hvor stor en del af de i banken ansattes tid, der var blevet brugt på netop projektet om overtagelse af bankfilialerne.

Der vil således opstå et behov for, at alle virksomheder fører en sådan timeregistrering på de enkelte arbejdsopgaver eller på anden måde holder udgifterne adskilte, hvis ansættelsen ikke skal foretages på baggrund af et skøn.

Det kan derfor vise sig, at der vil være store omkostninger for virksomhederne forbundet med at skulle opgøre medarbejderne timer på en sådan måde.

Efter denne praksis er slået fast for lønomkostninger, og slår Højesteret ligeledes behandlingen heraf fast, når de senere på året afgør de ankede domme, vil der kunne sættes spørgsmålstejn ved, om fradragsretten for en række andre omkostninger i virksomhederne bør være underlagt samme vurdering, inden der kan tages fradrag i den skattepligtige indkomst herfor.

I mange tilfælde udover lønomkostningerne er det nemlig ikke i praktisk muligt at konstatere en direkte klausul forbindelse mellem udgiften og indtægten. Jane Ferniss kommer med følgende eksempel:

*”Udgifter til eksempelvis lønninger, rengøringsartikler, kontorartikler m.v. i en virksomhed kan være vanskelige at forbinde direkte med en bestemt indtægt, men udgifterne er almindeligvis en nødvendig forudsætning for virksomhedens samlede løbende indkomsterhvervelse”.*¹¹⁹

Som gennemgået nedenfor i kapitel 7 – afhandlingens perspektivering - vil det ikke kun være virksomhedernes lønomkostninger, der vil blive berørt af en sådan praksisændring, men derimod en lang række omkostninger, som ikke tidligere har været behandlet adskilt, men som én stor sum fradragsberettigede driftsomkostninger.

Som Svend Erik Holm i sin kommentar til udvalgte afgørelser¹²⁰ skriver: *”Med en bestemmelse, der har sit udspring i et lovforslag fra 1850 suppleret med inspiration fra en præjsisk skattelov fra 1891, og som selv er fra 1903, er det åbenbart, at den politiske beslutning om fradrag for driftsomkostninger, som er udmøntet i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, i enhver henseende ligger langt fra den virkelighed, som bestemmelsen skal benyttes på i dag”.*

¹¹⁸ Refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR.

¹¹⁹ Ferniss, Jane; Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb; 2006, side 84.

¹²⁰ Holm, Sven Erik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Driftsomkostninger – bonus; RR.SM.2010.0135, s. 1.

Et driftsomkostningsbegreb, der kan spores helt tilbage til 1800-tallet og som kun giver virksomhederne fradrag for udgifter, der fastholder det, som allerede er, understøtter ikke den nødvendige udvidelse som ofte ses i den internationale økonomi med et globalt marked, som kræver konstant fornyelse og tilpasning.

Grænsedragingsproblemerne mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst og ikke-fradragsberettigede udgifter – herunder på området for interne lønomkostninger – kan næppe undgås, men der kan formentlig ske en reduktion i antallet af sager ved domstolene ved hjælp af en række tiltag.

5.3 Historiske forsøg på ændringer af SL § 6

At Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og stk. 2 fortsat har den samme udformning i dag, som de havde ved indførelsen for over 100 år siden, er ikke ensbetydende med, at der ikke sidenhen (herunder især i 1900-tallet) har været en række overvejelser fremme om ændring af bestemmelserne for at gøre SL § 6 mere klar og gennemskuelig.

Henset til alderen på bestemmelsen og omfanget af afgørelser på området, kan det dog undre, at der ikke har været flere forsøg herpå.¹²¹

Første forslag til ændring af SL § 6, stk. 1, litra a og stk. 2 blev foranlediget af finansministeren i 1937, hvor der blev nedsat en skattekommission, hvis opgave var at foretage en revision af lovgivningen om indkomstskatter. Resultatet af skattekommissionens arbejde blev 2 betænkninger i henholdsvis 1948 og 1950, hvis forslag var at inddele de skattepligtige indkomster op i forskellige hovedindkomstgrupper, hvor der til hver indkomstgruppe var en selvstændig bestemmelse, som angav hvilke udgifter, der kunne fradrages netop denne type indkomst. I bestemmelsen vedrørende fradrag i indkomst ved udøvelse af selvstændig erhverv skulle detaljeret opregnes en lang række udgifter, som kunne fradrages eller afskrives – herunder skulle udgifter til etablering kunne afskrives med 20% årligt. Opregningen af fradrag var dog ikke udtømmende, da der skulle være en generel fradragsbestemmelse for udgifter, der i årets løb var anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.¹²²

I Martsforslaget af 1953 blev endnu et forslag om en ny lov om skat til staten af indkomst og formue mv. fremsat. Denne gang blev der foreslået, at der blot skulle være en enkelt fradragsregel, der i princippet

¹²¹ Sønnerholm, Søren; 2016; Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?, s. 4.

¹²² Forslaget er omtalt og citeret af Jane Ferniss i "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb", s. 56-58.

omfattede alle indkomstarter. Statsskattelovens generelle definition skulle således fastholdes, men med supplerende af en række udgifter, som også skulle omfattes af bestemmelsen. Herunder videreførte man skattekommissionens forslag om mulighed for afskrivning af etableringsomkostning med 20% årligt.¹²³

Den 11. maj 1954 blev lovforslaget af 1953 genfremsat med kun få ændringer vedrørende fradrag og der blev derfor igen foreslået indført 20% årligt fradrag for etableringsomkostninger.¹²⁴

I 1983 anmodede Skatteministeriet Skattelovrådet om at overveje det gældende skattemæssige driftsomkostningsbegreb og herunder komme med eventuelle idéer til ændring af reglerne. Dette resulterede i en betænkning afgivet af Skattelovrådet (betænkning nr. 1221 1991) afgivet d. 14. november 1990.

Baggrunden for Skattelovrådets forslag var, at de eksisterende regler fandtes at være ude af trit med de bestræbelser, som i øvrigt blev gjort for at fremme eksporten og etableringen af nye arbejdspladser. Afgrænsningen mellem de fradragsberettigede driftsudgifter og ikke-fradragsberettigede udvidelses-/etableringsudgifter fandtes vanskelige at forstå. Praksis havde ikke afklaret usikkerheden på fortolkningsområdet, men snarere skabt større uklarhed.¹²⁵ Rådet tilsigtede derfor de foreslåede ændringer at fremme retssikkerheden ved at forenkle driftsomkostningsbegrebet. Alle erhvervmæssige udgifter blev således foreslået at skulle kunne fradrages, med mindre særlige lovregler udelukkede fradragsretten (altså modsatte lovgivningsteknik end den nuværende anvendte). Dette skulle ske ved at formuleringen i SL § 6, stk. 2 "*...til udvidelse af næring eller drift...*" skulle udgå.¹²⁶

De nævnte forsøg på at ændre udformningen af SL § 6 har dog ikke haft politisk tilslutning, og driftsomkostningsbegrebet er i stedet af politiske årsager blevet tilpasset samfundets udvikling igennem indskrænkende, udvidende eller præciserende specialbestemmelser i andre skattelove – herunder især Ligningsloven - eller udvidet med hele speciallove.

¹²³ For nærmere behandling af de tidligere forslag til ændring af driftsomkostningsbegrebet henvises til Jane Ferniss "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb", side 56-63.

¹²⁴ Forslaget er omtalt og citeret af Jane Ferniss i "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb", s. 59.

¹²⁵ Betænkning nr. 121/1991, side 5-7.

¹²⁶ Betænkning nr. 121/1991, side 4-5, 148-149 og 206-208.

Som Søren Sønderholm i artiklen "Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det nu Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det?"¹²⁷ slår fast, er der således endnu mere behov for at se på Skattelovrådets forslag i dag, end der var for 25 år siden.

Nedenfor vil afhandlingen komme med tre forskellige forslag til en mere gennemskuelig og klar bestemmelse i SL § 6. Forslagene vil i høj grad tage afsæt i de tidligere overvejelser og forslag, der har været fremlagt politisk og i den skatteretlige litteratur.

5.4 Løsningsforslag 1: Udtømmende bestemmelse over fradragsberettigede udgifter

Der kunne for det første søges at ændre retstilstanden på området fuldstændig ved, at driftsomkostningsbegrebet blev defineret i form af en udtømmende opregning af alle fradragsberettigede udgifter. Er opregningen tilstrækkelig præcis, vil alle typer udgifter kunne sammenlignes med de i loven opregnede fradragsberettigede udgifter for at vurdere, om udgiften kan fradrages.

Fordelen ved en sådan udtømmende opregning vil være en højere grad af forudsigelighed for virksomhederne, end der er under de nuværende regler. Modsat vil den dynamik og fleksibilitet, der er i dag, derimod mistes ved ikke længere at have en generel beskrivelse, der lægger op til fortolkning.

En sådan lov vil derfor stille store krav til lovgiver – både i forbindelse med arbejdet med den første lovgivning, hvor samtlige ønskede udgifter skal listes op, men ligeledes i forbindelse med den løbende opdatering af loven, da samfundet fortsat er i rivende udvikling og der formodentlig vil opstå nye former for udgifter.

Nå der ikke frem til en korrekt udtømmende opregning af de ønskede fradragsberettigede driftsomkostninger, hvilket i praksis formentlig vil være en næsten umulig opgave, er der risiko for modsætningslutninger, og at loven dermed vil medføre utilsigtede resultater. Af netop denne årsag vil en sådan form for lovgivning i det daglige næsten være umuligt at arbejde med grundet sit omfang.

¹²⁷ Sønderholm, Søren; 2016; Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde, og hvordan gik det? Hvoraf følgende kommentar "Denne nye praksis skaber endnu mere retsikkerhed og vanskelige grænsedragingsproblemer. Realiteten er derfor, at der er endnu mere behov for at se på Skattelovrådets forslag i dag, end der var for 25 år siden".

5.5 Løsningsforslag 2: Positiv afgrænsning med negativ opregning

En anden mulighed vil være at forene en positiv afgrænsning af driftsomkostninger med en negativ afgrænsning over for de udgifter, der ikke ønskes fradrag for.¹²⁸

Der ville således fortsat være en generel beskrivelse af begrebet driftsomkostninger, som det kendes i dag, dog kombineret med en negativ afgrænsning af de arter af udgifter, som i den hidtidige praksis ikke anses for værende fradragsberettigede driftsomkostninger.

Udgifter ville derfor fortsat som udgangspunkt alene være fradragsberettigede, såfremt de kunne betegnes som driftsomkostninger i traditionel forstand.

Således ville lovgiver på en nem måde have mulighed for at tilkendegive hvilke omkostninger, der ikke ønskes fradrag for efter driftsomkostningsbestemmelsen.

Som anført af Henrik Dam m.fl. i artiklen "Statsskattelovens § 6 – en skatteretlig El Niño" er det ikke anbefalet at gøre et forsøg på juridisk fornyelse af begrebet, da en sådan ændring utvivlsomt ville give anledning til forsøg på at sammenligne den hidtidige retstilstand med en formodet tilsigtet fremtidig retstilstand, og en sådan ordlydsændring vil anses som værende en ændring af retstilstanden og dermed ikke skal undervurderes.

Et resultat af en sådan negativ opregning kunne således være, at der blev foretaget en modsat slutning, således at alle omkostninger, der ikke bliver nævnt i afgrænsningen i højere grad vil blive karakteriseret som fradragsberettigede, uanset at udgiften ikke opfylder betingelserne herfor i den positive driftsomkostningsdefinition.

5.6 Løsningsforslag 3: Generel fradragsret for etablerings-/udvidelsesomkostninger

For det tredje kunne der indføres en generel fradragsret for samtlige driftsomkostninger – uanset om disse knytter sig til etablerings- og udvidelsesomkostninger.

Dette kunne bl.a. gennemføres ved som foreslået af Skattelovrådet i 1991¹²⁹ og ovenfor nævnt, helt at fjerne formuleringen i SL § 6, stk. 2 "*...til udvidelse af næring eller drift...*" således, at hele grænsedragingsproblematikken mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke

¹²⁸ Dette løsningsforslag minder om det af Skattelovkommissionens forslag fra 1948 omtalt ovenfor i afhandlingens afsnit 5.3.

¹²⁹ Betænkning nr. 121/1991

fradragsberettigede udgifter til udvidelse af indkomstgrundlaget, som gennemgået ovenfor i kapitel 3, ikke længere var relevant. Dermed ville alle erhvervsmæssige udgifter være enten fradragsberettigede eller afskrivningsberettigede.

Det positive ved netop dette løsningsforslag ville være, at Skattelovrådet allerede har udarbejdet størstedelen af grundlaget for ændringen samt analyseret konsekvenserne heraf. Bestemmelsen vil ligeledes beholde sin fleksibilitet og dynamik ved, at de eksakte udgiftstyper ikke er defineret, men at driftsomkostningsbegrebet fortsat defineres åbent og bredt og dermed ikke i samme grad vil forældes i samme grad som en eksakt afgræsning.

På bekostning heraf vil begrebet altså fortsat indebære en vis usikkerhed med hensyn til, hvorvidt en bestemt udgift kan fradrages eller ej.

Resultatet af en sådan lovændring ville betyde, at virksomhederne ikke længere behøver opdele deres lønudgifter i henholdsvis fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede udgifter, da der ikke kan sås tvivl om, at interne lønomkostninger er driftsrelaterede.

Ligeledes ville lovændringen ikke kun få betydning på lønomkostningsområdet, men for et område af en lang række omkostninger, som er tilknyttet både virksomhedernes drift, men ligeledes er medgået til at etablere/udvide virksomhederne. Denne ændring ville således forenkle lovgivningen på området, idet en række af de nuværende særlige fradrags- og afskrivningsbestemmelser, som vedrører formueudgifter, ville blive overflødige.

Dette ville således sikre en konsekvent gennemførelse af nettoindkomstprincippet og fjerne de vanskeligheder, der i praksis har været konstateret i forbindelse med håndteringen af den nuværende lovgivning.

5.7 Afvejning af foreslåede løsninger

I det følgende vil der blive foretaget en afvejning af de tre ovenfor gennemgåede løsningsforslag.

Alle tre løsningsforslag ville uden tvivl ændre markant på den retstilstand, vi har for driftsomkostningsbegrebet den dag i dag – blot på hver deres måde.

En ændring af så gammel en lovbestemmelse med så stort et omfang af retspraksis bag sig, må ikke undervurderes. Blot de tilsyneladende mindste ordlydsændringer kan få vidtrækkende konsekvenser og blive

set som ændringer til den nuværende praksis, hvorfor sådanne ændringer skal overvejes nøje, inden der ændres i lovbestemmelsen.

Løsningsforslag 1 og 3 ville isoleret set for interne lønomkostninger ikke efterlade nogen tvivl om, at disse omkostninger næsten altid ville være fradragsberettigede uanset afholdelsens ophav. Løsningsforslag 2 ville til en vis grad bidrage positivt til en nærmere afgrænsning af driftsomkostningsbegrebet. Det vurderes i afhandlingen dog, at konsekvenserne af en sådan ændring er uoverskuelige og anses som at ville få en direkte betydning for netop de interne lønomkostninger, da den positive afgrænsning forsat ville være den samme og en vurdering af afgrænsningsproblematikken mellem fradragsberettigede udgifter til erhvervelse, sikring og vedligeholdelse og ikke-fradragsberettigede omkostninger til etablering- og udvidelse af indkomstgrundlaget forsat ville være nødvendig.

Afhandlingens løsningsforslag 1 og 3 anses på denne isolerede baggrund således for værende mest velegnede, da der i fremtiden således vil være tvivl om, at de interne lønomkostninger som typeomkostning altid vil være og den til tider problematiske afvejning af hvorvidt der er tale om etablerings- og udvidelsesomkostninger eller udgifter til erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af indkomsten bliver derfor ikke relevant.

Som nævnt ovenfor i afhandlingens afsnit 5.4 ville løsningsforslag 1 sætte store krav både til den første opregning af de fradragsberettigede udgifter, men også til en efterfølgende opdatering af denne opregning, da der konstant opstår nye typer af omkostninger og sammensætninger heraf.

Derudover kan den nye praksis på området for fradrag for interne lønomkostninger som nærmere omtalt nedenfor i afhandlingens perspektivering i kapitel 7, få betydning for andre omkostningstyper end blot interne lønomkostninger.

Alt dette taler for, at løsningsforslag 3 med en generel fradragsret for alle etablerings- og udvidelsesomkostninger i afhandlingen anses som værende den mest optimale løsning på problemstillingerne, identificeret i afhandlingens kapitel 3 og 4. Ved løsningsforslag 3 ville fleksibiliteten og dynamikken ved driftsomkostningsbegrebet forsat bevares ved, at der ikke opregnes specifikke fradragsberettigede udgiftstyper. Flexibilitet og dynamik vil i høj grad altid opnås på bekostning af uforudsigelighed, hvorfor der må foretages en afvejning af den ønskede følgevirkning.

En stor del af uforudsigeligheden ville dog ophøre ved at fjerne formuleringen *"...til udvidelse af næring eller drift..."*, da afgrænsningsproblematikken som analyseret ovenfor i afhandlingens kapitel 3 ikke længere ville

være relevant på området for interne lønomkostninger, som uden tvivl ville opfylde kravene som driftsomkostninger.

Afhandlingen finder det således, på baggrund af den ovenfor foretagne afvejning af de tre løsningsforslag, optimalt med en indførelse af en generel fradragsret for etablerings- og udvidelsesomkostninger.

5.8 Pressemeddelelser om ændring af lovgivningen

Den 11. april 2017 udgav regeringen, med skatteministeren i spidsen, en pressemeddelelse¹³⁰ omhandlende de to sager afsagt af Østre Landsret¹³¹ som nu er anket til Højesteret. Her giver regeringen udtryk for, at de mener, at reglerne er klare på området, men at de samtidig har lyttet til kritikken fra erhvervslivet og derfor til efteråret vil fremlægge ny lovgivning med en særregel for virksomhedernes udgifter til lønomkostninger.

Regeringen vil således sikre virksomhedernes fradrag for sædvanlige lønudgifter i skatteregnskabet, så virksomhederne undgår unødvendigt bøvl, med at udpensle lønkronerne ud for hver enkelt medarbejder for at udregne hvilke udgifter, der kan fradrages.

Regeringen afventer dog Højesterets dom, inden de konkret skrider til ny lovgivning på områder, men udtaler, at uanset dommens udfald mener de, at der skal findes en løsning, der sikrer, at virksomhederne kan fratække deres lønudgifter uden ”bøvl og besvær”.

Regeringen udspil til ændret lovgivning for fradrag for selskabets interne lønomkostninger vil derfor i fremtiden få en indflydelse på afhandlingens resultater, men ikke på nuværende tidspunkt ændre sådanne. Når regeringen udtaler, at de mener, at reglerne er klare, synes dette dog at støtte op om den i afsnit 4.6 analyse og fortolkning af, at der fra lovgivers side tidligere ikke har været et ønske om en generel fradragsret for virksomhedernes lønomkostninger.

Afhængigt af Højesterets afgørelse forventet afsagt til sommer samt regeringen udspil til ændret lovgivning på området til efteråret, vil afgrænsningsproblemstillingen højst sandsynligt allerede i år komme til at se væsentligt anderledes ud, hvis ikke løst.

¹³⁰ http://www.skm.dk/aktuelt/presse/pressemeddelelser/2017/april/regeringen-sikrer-virksomheders-fradrag-for-loenudgifter?utm_campaign=unspecified&utm_content=unspecified&utm_medium=email&utm_source=apsis-anp-3, besøgt 19/4 2017.

¹³¹ Sagerne er refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR samt gennemgået yderligere ovenfor i kapitel 4.

5.9 Delkonklusion

Det er således i afhandlingen fundet relevant at komme med forslag til, hvordan den i kapitel 3 og 4 konstaterede problemstilling kan løses.

Der er i afhandlingen opstillet tre mulige løsningsforslag; udtømmende bestemmelse over de fradragsberettigede driftsomkostninger, en positiv afgrænsning med negativ opremsning af de ej ønskede fradragsberettigede driftsomkostninger og til sidst en generel fradragsret for etablerings- og udvidelsesomkostninger.

Om regeringen i den tilpasning af loven, de i pressemeddelelsen har givet udtryk for, de vil foretage for at sikre fradrag for virksomhedernes lønomkostninger, tager udgangspunkt i en af de tre ovenfor anførte løsningsforslag eller et helt fjerde er fortsat uvist, men der er i afhandlingen ikke tvivl om, at løsningsforslag nummer tre ville anses for det mest optimale, da der herigennem sikres et fortsat dynamisk driftsomkostningsbegreb og et ekspansionsincitament hos de danske selskaber.

Kapitel 6: Konklusion

Formålet med nærværende afhandling har været at undersøge, hvad gældende ret for driftsomkostningsbegrebet i relation til interne lønomkostninger er – herunder hvilke skatteretlige problemstillinger, der er forbundet med de nuværende regler for grænsedragningen mellem lønomkostninger som henholdsvis fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede udgifter til udvidelse af indkomstgrundlaget. På baggrund heraf ønskedes det at undersøge hvorvidt der er behov for en ændring af lovområdet og i så fald komme med løsningsforslag hertil.

Afhandlingen har vist, at gældende ret for driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a i relation til lønomkostninger med tiden har udviklet sig markant siden Statsskattelovens og dermed bestemmelsens indførelse i 1903. Statsskattelovens ordlyd samt forarbejderne hertil bidrager kun meget begrænset til fortolkningen af gældende ret for fradragsretten for netop interne lønomkostninger, hvorfor retspraksis spiller en væsentlig rolle i fortolkningen heraf.

Det har i den skatteretlige teori tidligere været almindeligt antaget, at interne lønomkostninger var typiske driftsomkostninger, således at der gjaldt en typegodkendelse og dermed altid var fradrag for sådanne udgifter.

Denne forståelse har dog ikke præget retspraksis i de seneste år. I 2007 blev der for første gang nægtet fradrag for udgifter til bonusser i forbindelse med udvidelse af selskabet. I 2009 slog Højesteret med dommen, refereret i SKM2009.271.HR (LM Glasfiber), endeligt fast, at der ikke gælder en generel fradragsret for selskabernes udgifter til interne bonusser i forbindelse med udvidelse, hvilket efterfølgende har fulgt til en lang række af afgørelser på området, hvor fradrag er blevet nægtet.

Vedrørende selskabernes almindelige lønomkostninger har der i sagerne om fradrag for bonusser eller andre sager dog ikke været sat spørgsmålstegn ved fradragsretten tidligere. Tværtimod blev der i Landsskatterettens afgørelse af 20.09.2013, journalnr. 12-0209341, henvist til, at der ikke var fradragsret for bonusserne da der var tale om *”bonusser udover deres normale gager”*.

I SKM2014.731.LSR nægtede Landsskatteretten dog for første gang et selskab fradrag for deres almindelige interne lønomkostninger, da udgifterne ikke havde den fornødne tilknytning til driften efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Denne forståelse er igen for nyligt blevet slået fast med Landsrettens domme, refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR, hvor Østre Landsret slog fast, at udgifterne til interne lønninger ikke kan fradrages, hvis de er afholdt i forbindelse med udvidelse af selskabet uanset, at lønningerne ikke forelå i form af ekstrabetaling for arbejdet ud over den almindelige løn.

Begge afgørelser er anket til Højesteret og vil blive afgjort i sommeren 2017. Det forventes i afhandlingen, at Højesteret kommer frem til samme resultat som SKAT og Landsretten og dermed slår endeligt fast, at der ikke gælder en generel fradragsret for interne lønomkostninger, men at disse er underlagt samme fradragskriterier som andre udgifter.

Det kan således endeligt konkluderes, at der i afhandlingen ikke vurderes at gælde en generel fradragsret for interne lønomkostninger efter driftsomkostningsbegrebet i SL § 6, stk. 1, litra a, hvilket bl.a. understøttes af indførelsen og efterfølgende ophævelsen af specialbestemmelserne i LL § 8 I og 8 J, der for en periode hjemlede fradrag for udgifter til rådgivere og markedsundersøgelser i forbindelse med udvidelse af eksisterende virksomhed. Af forarbejderne både ved indførelsen og ophævelsen udtrykker lovgiver tydeligt, at formålet hermed var for en periode at udvide fradragsretten for bestemte områder – hvilket ikke omfattede interne lønomkostninger – og med ophævelsen at skabe symmetri i fradragsretten.

På baggrund af dette kan det udledes, at de interne lønomkostninger er genstand for vurdering af de i afhandlingens kapitel 2 gennemgåede generelle fradragskriterier – herunder have en driftsmæssig begrundelse, have tilknytning til den skattepligtige indkomst mv.

Netop udgifter til interne lønomkostninger er dog af en sådan karakter, at der umiddelbart vil være fradrag herfor, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, hvorfor en sådan vurdering som udgangspunkt ikke er vanskelig at foretage.

De interne lønomkostninger er dog herunder også underlagt kravet om at skulle have en tilknytning til driften for at være fradragsberettigede og må dermed ikke have tilknytning til etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget efter SL § 6, stk. 1, litra a sammenholdt med SL § 6, stk. 2, hvorfor der her kan opstå en række afgrænsningsproblemer i forbindelse med vurderingen af de interne lønomkostninger.

Det følger af afhandlingens analyse i kapitel 3, at grænsedragningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede udgifter til udvidelse af indkomstgrundlaget har udviklet sig gennem årene.

Retspraksis igennem tiden synes dog ikke at have udviklet sig i samme retning, hvorfor at domme, der umiddelbart syntes at skulle have samme udfald, peger i hver deres retning for grænsedragningen.

Afgørelserne TfS1987.315H (Carl Jacobsen) og TfS1985.359H (Dansk Supermarked A/S) synes således at være uforenelige, da der i Carl Jacobsen-dommen anerkendes fradragsret, hvor Dansk Supermarked modsat nægtes fradrag for udgifter, der ellers synes at have samme formål og konsekvens for de to selskaber.

Det synes således som en næsten umulig opgave at vurdere, hvad der i vurderingen af fradragsretten for udgifterne skal lægges afgørende vægt på.

Det må dog ud fra retspraksis konkluderes, at selskabets formål med afholdelsen af udgiften spiller en væsentlig rolle i vurderingen af, hvorvidt udgiften er fradragsberettiget efter SL § 6.

Det kan derfor på baggrund af afhandlingens kapitel 3 konkluderes, at grænseområdet mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede udgifter til etablering og udvidelse af indkomstgrundlaget ikke er blevet lettere at afgøre i praksis.

Der er således fortsat ikke den forudsigelighed ved afgørelsen af, om en udgift er fradragsberettiget eller ej, som der kunne ønskes i et stadig mere kompliceret samfund.

Sondringen mellem udgifter til etablering eller udvidelse og driftsomkostninger er for skattemyndighederne et evigt definitionsspørgsmål baseret på udviklingen af skatteområdet. Østre Landsrets afgørelse har allerede, og vil utvivlsomt føre til en lang række sager, hvor skattemyndighederne og/eller virksomhederne og deres rådgivere fremlægger deres fortolkning af afgørelsen. Højesterets afgørelse i sommeren 2017 vil ligeledes spille en stor rolle heri.

Den usikre retstilstand, der i afhandlingen er konstateret og de synlige udfordringer, der er ved fortolkningen af driftsomkostningsbegrebet, bør tilkendegives fra skattemyndighedernes side. Skattemyndighederne bør således kritisk tilkendegive deres syn på driftsomkostningsbegrebet og de forudsætninger, der bør ligge til grund for at opnå fuld fradragsret, for derigennem at styrke den administrative praksis og retssikkerheden på området.

Den vedvarende praksis på området synes på mange måder at skærpe fortolkningsbidraget indenfor driftsomkostningsbegrebet uanset, at der i Den juridiske vejledning angives det modsatte. Skattepolitisk må det antages, at der hele tiden søges en højere grad af gennemsigtighed inden for de skattemæssige konstellationer.

Analysen og vurderingen af driftsomkostningsfradraget for interne lønomkostninger efter SL § 6, stk. 1, litra a i kapitel 3 og 4 har ført til, at der i afhandlingen anbefales, at der sker en modernisering af Statsskattelovens bestemmelse.

Der er igennem tiden fremlagt en række forskellige forslag til ændring af bestemmelsen, hvoraf især Skattelovrådets betænkning fra 1991 har tiltrukket sig stor opmærksomhed fra samfundet. Lovgiver har dog valgt ikke at følge rådene og forslagene til ændringer, hvorfor begrebet mere end 100 år senere fortsat i al væsentlighed fortsat har samme ordlyd.

I afhandlingens kapitel 5 blev følgende forslag således stillet op: indførelse af en udtømmende bestemmelse over fradragsberettiget udgifter, en positiv afgrænsning af driftsomkostninger, som vi kender det den dag i dag, suppleret af en negativ opremsning af de ikke-fradragsberettigede omkostninger samt til sidst en indførelse af en generel fradragsret for etablerings- og udvidelsesomkostninger. Efter en afvejning af de tre mulige løsningsforslag anbefales det, at der indføres en generel fradragsret for etablerings- og udvidelsesomkostninger, således at der altid vil være fradrag for selskabernes interne lønomkostninger.

Regeringens pressemeddelelse om udspil til en ny lovgivning med en særregel for virksomhedernes udgifter til lønomkostninger afventes derfor i spænding, da det uden tvivl er et område, hvor der er brug for en modernisering og fornyelse.

Kapitel 7: Perspektivering

Der er ingen tvivl om, at Østre Landsrets afgørelser, refereret i SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR, blot er de første i en lang række af afgørelser, som har til formål at kortlægge den skattemæssige behandling af omfanget af fradrag for interne lønomkostninger. På nuværende tidspunkt har SKAT truffet 18 lignende afgørelser vedrørende andre banker – hvorfor 9 afgørelser er indbragt for Landsskatteretten og en enkelt sag ligeledes verserer ved domstolene, men som er sat i bero indtil udfaldet af de to ovenfor omtalte sager, hvor Landsretten allerede har afsagt dom.¹³² Den fremtidige retstilstand bør klarlægges gennem domstolene – for derigennem at udfordre det på nuværende tidspunkt meget omtvistede og uigennemskuelige driftsomkostningsbegreb.

Det skal i den sammenhæng også erindres, at SKATs nyfortolkning og fokus på nye fradragsområder i givet fald ikke kun rammer fradragsretten for lønudgifter, men også alle andre traditionelle driftsomkostninger, der tidligere er blevet anset og behandlet som fradragsberettigede driftsomkostninger alene ud fra deres omkostningstype. Der vil således skulle ske en fordeling af alle de omkostninger, en virksomhed afholder, således at omkostninger med tilknytning til etablering eller udvidelse af virksomheden holdes adskilt fra de fradragsberettigede omkostninger, der ikke har en sådan tilknytning.

Som eksempler kan nævnes udgifter til husleje, el, varme og telefon samt de variable omkostninger såsom en relativ andel af IT-medarbejdernes løn, hvis denne har udført arbejde til de medarbejder, der har været beskæftiget direkte med f.eks. virksomhedsopkøb. Ligeledes må den del af bestyrelsesarbejder, der relaterer sig til udvidelse af virksomheden, være omfattet af en sådan fordeling af timerne brugt herpå.

Tommy V. Christiansen beskriver konsekvenserne af Østre Landsrets domme som følger:

*”En stringent opdeling af virksomhedens omkostninger vil i realiteten kræve, at omkostninger af enhver karakter underkastes en nærmere vurdering af, hvor stor en andel af omkostningerne, der skal henføres til udvidelse af næring henholdsvis til den ordinære drift af den eksisterende virksomhed. Altså et såkaldt fuldfordelingsregnskab med deraf betydelige omkostninger for den købende virksomhed”.*¹³³

¹³² SKM2016.551.ØLR, s. 9 og SKM2016.569.ØLR, s. 12.

¹³³ Christiansen, Tommy V.; Fradragsret for lønomkostninger vedrørende egne ansatte for arbejdsopgaver i forbindelse med due diligence ved overtagelse af filialer – Østre Landsrets dom af 1. juni, jf. SKM2016.551.ØLR, side 3.

I et brev til Skatteministeriet af 24. august 2016¹³⁴ beskriver 20 af Danmarks største virksomheder ligeledes hvor stor en betydning, det vil få for de danske virksomheder, hvis lovgivningen på området ikke ændre. De skriver bl.a.:

”Dette gælder administrativt, hvor en løbende sondring mellem udgifter med og uden fradragsret vil påføre os væsentlig yderligere administration (herunder forventeligt til tidsregistrering m.v.), økonomisk, hvor en reduktion af fradragsretten selvsagt vil påføre os en økonomisk byrde...”

...

”...med betydelige omkostninger til forretningsudvikling og innovation m.v. vil få et væsentligt incitament til at flytte aktiviteterne til udlandet. Virksomhederne vil være mere tilbageholdende med at afholde omkostninger til forretningsudvikling og innovation m.v., når de risikerer efterfølgende at blive nægtet fradrag”.

Afgrænsningsproblemet angående fradragsretten for selskabernes interne lønomkostninger til egne medarbejdere er blot ét ud af mange i skatteretten, hvorfor en behandling af driftsomkostningsbegrebet ikke isoleret set omfatter driftsomkostningsbestemmelsen i SL § 6, stk. 1, litra a, men ligeledes berører afgrænsningsproblematikken imellem fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede formueudgifter i samspil med stk. 2, som redegjort ovenfor i afhandlingens kapitel 3.

Beskæringen af virksomhedernes fradragsret vil således ikke kun ramme udvidelser i form af opkøb, men også alle andre aktiviteter, som ligger uden for den enkelte virksomheds egentlige drift, hvorfor afgrænsningsproblematikken som analyseret ovenfor i kapitel 3 vil spille en stor rolle fremadrettet.

¹³⁴ SAU, alm. del, bilag 264, 2015-2016

Anvendte forkortelser

| | |
|----------|---------------------|
| SL | Statsskatteloven |
| SEL | Selskabsskatteloven |
| AL | Afskrivningsloven |
| LL | Ligningsloven |
| Jf. | Jævnfør |
| Stk. | Stykke |
| Dvs. | Det vil sige |
| Bl.a. | Blandt andet |
| M.fl. | Med flere |
| Nr. | Nummer |
| F.eks. | For eksempel |
| D. | Den |
| S. | Side |
| Mv. | Med videre |
| Sags.nr. | Sagsnummer |

Litteratur- og kildehenvisninger

Bøger:

- Ferniss, Jane (2006, 1. udgave): "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb", København: Forlaget Thomson A/S
- Gorm Møller, Ulrik (1996, 1. udgave): "Skatterådgivning – teknik og metode", København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- Hansen, Carsten Collin (1986, 1. oplag): "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb", København: FSRs Forlag
- Hemmingsen, Kjeld (2003, 1. udgave): "Driftsomkostninger i teori og praksis", København: Magnus Informatik A/S
- Jensen, SV. Gram (1989, 1. udgave): "Almindelig retslære – en introduktion", København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- Michelsen, Aage m.fl. (2015, 16. udgave): "Lærebog om indkomstskat", København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D. (2014, 4. reviderede udgave, 1. oplag): "Retskilder og Retsteorier", København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- Pedersen, Jan m.fl. (2013, 6. udgave): "Skatteretten 1", København: Karnov Group A/S
- Pedersen, Jan m.fl. (2015, 7. udgave): "Skatteretten 2", København: Karnov Group A/S
- SR-SKAT (2003, 1. udgave): "Statsskattelovens 100 års jubilæum", København: Forlaget Thomson A/S
- Werlauff, Erik (2015, 17. udgave, 1. oplag): "Selskabsskatteret 2015/16"; København: Karnov Group A/S

Anvendte love

- Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten
- Lovbekendtgørelse 2016-09-06 nr. 1164 Selskabsskatteloven
- Lovbekendtgørelse 2016-09-01 nr. 1162 om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven)
- Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1147 om skattemæssige afskrivninger
- Lov nr. 525 af 12. juni 2009 Ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.)
- L 47 Lov nr. 887 af 21/12/1991 Lov om ændring af forskellige skattelove

Forarbejder/betænkninger mv.:

- Bemærkninger til L 47 Lov nr. 887 af 21/12/1991 Lov om ændring af forskellige skattelove
- Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love, fremsat af skatteministeren d. 22. april 2009 (L 202)
- Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændringer heraf, Skattelovrådet d. 14. november 1990, betænkning 121/1991

Retspraksis:

- | | | |
|------------------|-------------------|--|
| • UfR1942.335HRD | • Tfs2000.243H | • SKM2012.250.LSR |
| • UfR1959.69H | • Tfs2001.29V | • Tfs2012.354H |
| • U1965.399H | • Tfs2003.156LSR | • LSR af 20.09.2013 journalnr. 12-0209341 |
| • U1980.170H | • SKM2005.198.HR | • LSR af 29.11.2013 journalnr. 13-4485342 |
| • UfR1980.712H | • Tfs2005.361H | • LSR2013.12 |
| • Tfs1984.2H | • Tfs2006.30ØRL | • Tfs2013.501LSR |
| • Tfs1985.6H | • SKM2008.142.LSR | • SKM2013.557ØLR |
| • Tfs1985.359H | • Tfs2008.1130ØLR | • SKM2014.731.LSR |
| • Tfs1987.315H | • SKM2009.271.HR | • SKM2016.551.ØLR |
| • Tfs1989.95V | • Tfs2010.151SR | • SKM2016.569.ØLR |
| • Tfs1990.193LSR | • SKM2010.156.LSR | |
| • Tfs1994.295V | • UfR2011.3415H | |
| • Tfs1994.427V | • SKM2012.13.HR | |

Artikler mv.:

- Askholt, Steen (2003): "Driftsomkostningsfradrag": SR.2003.0125
- Bjørn, Anders og Østergaard, Peter Beer (2013): " Fradrag for lønomkostninger - driftsomkostninger - due diligence": RR.SM.2013.109
- Bjørn, Ole (2010): " Udvalgte domme, kendelser og afgørelser": SR.2010.12
- Christiansen, Bodil og Christiansen, Tommy V. (2012): "Driftsomkostninger – virksomhedsoverdragelse – stay on-bonus – SKM2012.250.LSR"
- Christiansen, Tommy V. (2016): "Fradragsret for lønomkostninger vedrørende egne ansatte for arbejdsopgaver i forbindelse med due diligence ved overtagelse af filialer – Østre Landsrets dom af 1. juni, jf. SKM2016.551.ØLR": UK2016, 50

- Dam, Henrik og Feldthusen, Rasmus Kristian (2003); "Statsskattelovens § 6 – en skatteretlig El Niño": Tfs2003.402
- Ferniss, Jane (2009): "Fradrag for rådgiverudgifter – ny udvikling i det skatteretlige driftsomkostningsbegreb": SPO.2009.328
- Ferniss, Jane (2007): "Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb": SREV2007.3.38
- Hansen, Jan Steen (2008): "Driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a – en kommentar til landsskatteretskendelsen Tfs 2008, 503": Tfs2008.525
- Hansen, Steen og Spang-Hanssen, Jan (2003): "Dynamisk fortolkning af statsskatteloven": Tfs2003.399, artikel i temanummer af Tfs i anledning af Statsskattelovens 100 års jubilæum.
- Holm, Sven Erik (2010): "Kommentar til udvalgte afgørelser – Driftsomkostninger – bonus": RR.SM.2010.0135
- Jeppesen, Inge Langhave (2016): " Udvalgte domme, kendelser og afgørelser": SR.2016.270
- Selmer, Mette (2017): "Er der altid skattemæssigt fradrag for lønudgifter til egne medarbejdere?": Tfs2017.152
- Sønderholm, Søren (2016): "Driftsomkostningsbegrebet – hvad var det Skattelovrådet sagde og hvordan gik det?": SR.2016.0088

Hjemmesider:

- <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
- Den juridiske vejledning, version 2.7 af 31.01.2017: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=124>
- www.skm.dk
- www.ft.dk

Andet

- Brev til skatteministeren (2016): SAU, alm. del, bilag 264, 2015-2016