

BEHOV FOR POLITISK INDGŘEB MOD SKATS INDSKRÆNKNING AF VIRKSOMHEDERS FRADRAGSRET

2. JUNI 2016

AF CHEFJURIST HENRIETTE KINNUNEN DIREKTE TELEFON +45 28 89 21 33

[Østre Landsret har den 1. juni 2016](#) afsagt dom i to principielle sager vedrørende fradragsret for lønudgifter til egne ansatte.

I de to sager havde SKAT nægtet en række banker fradrag for lønudgifter, som blev afholdt i forbindelse med bankernes opkøb af andre bankfilialer. Begrundelsen var, at driftsomkostningsbegrebet ikke omfatter lønudgifter, afholdt med henblik på at udvide virksomheden. Kun lønudgifter afholdt med henblik på at vedligeholde den eksisterende drift, kunne – efter SKATs opfattelse – fratrækkes, hvilket Landsretten gav dem medhold i.

Landsretten fandt derudover, at SKATs retsopfattelse var udtryk for en så væsentlig praksisændring, at den ikke kunne ske uden forudgående offentlig klar tilkendegivelse herom, hvilket SKAT ikke havde gjort. Bankerne blev derfor i de konkrete sager frifundet, men fremadrettet må man forvente, at dansk erhvervslivs hidtidige adgang til fradrag af lønudgifter, vil begrænses markant og have vidtrækkende konsekvenser.

Med sagerne er der således tale om et paradigmeskifte vedrørende virksomheders fradragsret for interne lønomkostninger. Fx kan man forvente, at iværksættervirksomheder blive nægtet fradrag for lønudgifter, der er afholdt med henblik på at ekspandere eller videreudbygge den spæde virksomhed. Også eksisterende virksomheder vil få nægtet fradrag for lønudgifter knyttet til udvikling af nye forretningsområder.

Konsekvensen af SKATs nye praksis er et bureaukrati for dansk erhvervsliv uden sidestykke. Virksomhederne risikerer fremadrettet at skulle opdele lønudgifter i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del, ligesom en række andre traditionelle driftsomkostninger, som eksempelvis husleje og telefonudgifter, må forventes at skulle opdeles.

SKATs nye praksis fører til et markant øget bureaukrati og en betydelig retsikkerhed for dansk erhvervsliv med risiko for en række kommende retstvister på området. Dertil kommer, at fradragsbegrænsning for aktiviteter, der skal udvide den eksisterende drift, hæmmer innovation og derfor er samfundsøkonomisk skadelig.

På det grundlag anbefales det, at man fra politisk side sætter en stopper for SKATs nuværende praksisudvikling ved at tilpasse det skatteretlige driftsomkostningsbegreb til den virkelighed, dansk erhvervsliv opererer i. Reglerne bør gå ud på - som foreslået af det såkaldte Skattelovrådet tilbage i 1991 - at alle erhvervsmæssige udgifter, herunder alle interne lønudgifter, er fradragsberettiget. Det vil ikke kun øge retsikkerheden for dansk erhvervsliv, det vil også forbedre deres rammevilkår for at skabe vækst og velstand.

1. DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET: EJ FRADRAG FOR ETABLERINGS- OG ANLÆGSUDGIFTER

Dansk skatteret bygger på det såkaldte nettoindkomstprincip, som er defineret i statsskattelovens §§ 4-6 fra 1903. Heraf følger, at den skattepligtige indkomst opgøres under ét som forskellen mellem summen af samtlige skattepligtige indtægter (§ 4) og summen af samtlige fradragsberettigede udgifter (§ 6).¹

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er der således fradragsret for driftsomkostninger, der er defineret som:

”de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger;”²

Bestemmelsen i statsskattelovens § 6 er blevet fortolket på den måde, at kun udgifter, der har forbindelse med den løbende indtjening, kan fradrages. Udgifter, der har til formål at tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag, enten i form af start af ny virksomhed eller udvidelse af en igangværende virksomhed ud over deres hidtidige rammer, anses for anlægs- og etableringsudgifter og kan ikke fradrages.

Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, indebærer, at der *kun* er fradrag for udgifter, der er afholdt indenfor virksomhedens hidtidige rammer. Dvs. udgifter, som er ”anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten”.

Derimod er der *ikke* fradragsret for udgifter, der er afholdt med henblik på at *etablere* eller *ændre* indkomstgrundlaget.³

¹ Nettoindkomstprincippet kan spores tilbage til ”Indkomst- og formueskatteforordningen” fra 1789, jf. Ferniss, J. (2006). Nettoindkomstprincippet. I *Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb* (s. 34-35). Forlaget Thomson A/S.

² Lov 1922-04-10 nr. 149 Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a *samt* Den Juridiske Vejledning, 2016-1 – C.C.2.2.1.2.

³ Se også Den Juridiske Vejledning, 2016-1, afsnit C.C.2.2.1.2 og C.C.2.2.1.4, hvoraf bl.a. fremgår:

”Det er fortsat altafgørende for fradragsretten, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Det vil sige, at formålet er at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer.

2. SKATTELOVRÅDET: BEHOV FOR KLARERE REGLER, DER KAN ELIMINERE RETSUSIKKERHEDEN

Sondringen mellem på den ene side udgifter, der er anvendt til at *erhverve, sikre eller vedligeholde* indkomsten, og på den anden side de såkaldte "anlægs- og etableringsudgifter", har ofte været genstand for retstvister og fortolkning ved domstolene. Alene i SKATs Juridiske Vejledning 2016-1 oplystes 39 domme, kendelser og bindende svar, som SKAT anser for principielle.⁴ Hertil kommer et utal af domme, som ikke er medtaget i SKATs Juridiske Vejledning.

I 1991 foreslog det tidligere Skattelovråd at udvide driftsomkostningsbegrebet til at omfatte fradragsret for *alle* erhvervsmæssige udgifter. Dvs. også anlægs-/etableringsudgifter samt udvidelse af en eksisterende erhvervsvirksomhed, medmindre særlige lovregler udelukker fradragsretten, jf. betænkning nr. 1221/1991. Begrundelsen var bl.a. at fremme retssikkerheden og begrænse de mange retstvister:

"... at afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsudgifter og ikke-fradragsberettigede anlæg- og etableringsudgifter er vanskelig at forstå og administrere. Dette betyder usikkerhed både i virksomhederne og hos skattemyndighederne og mange tvister mellem borgere og myndigheder. På grænseområdet er det ofte umuligt at forudsige, om en udgift i sidste instans vil blive betegnet som en fradragsberettiget driftsomkostning eller en ikke-fradragsberettiget anlægs- eller etableringsudgift. Rådets forslag tilsigter at undgå disse sager og dermed at fremme retssikkerheden og virke procesbesparende."⁵

Desuden har Produktionspanelet i maj 2015⁶ anbefalet et ekstrafradrag for små og mellemstore virksomheders investeringer i forskning og udvikling samt bedre adgang til at fremføre underskud. Dette vil ifølge Produktionspanelet øge de mindre virksomheders incitament til at inddrage ny viden i produktionen og investere i automatisering i produktionsapparatet. Hvis det ekstra fradrag har den ønskede effekt, foreslog Produktionspanelet, at lovgiver overvejer at give større virksomheder et lignende fradrag. Med andre ord: Fra et produktivitets- og samfundsøkonomisk perspektiv er det øget fradrag - ikke fradragsbegrænsning - virksomhederne har brug for.

For at tilgodese såvel virksomhedernes behov for forudsigelighed i SKATs praksis samt det samfundsøkonomiske behov for vækst, anbefales det, at man genskaber gennemskueligheden og dermed retssikkerheden ved at nytænke og omformulere det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, så det passer ind i den moderne virkelighed, dansk erhvervsliv opererer i. Det kan ske ved at udvide begrebet således som foreslået af Skattelovrådet i 1991, hvilket vil være til gavn for såvel virksomhederne som SKAT, og vil minimere risikoen for den potentielle lavine af ufrugtbare retstvister, som de to nye Landsretsdomme må forventes at udløse.

⁴ Den Juridiske Vejledning 2016-1 C.C.2.2.1.4., Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre

⁵ Skattelovrådet. (14. November 1990). Driftsomkostninger - Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf. *Betænkning nr. 1221/1991*, s. 6.

⁶ Produktionspanelet. (13. maj 2015). *Gode job - anbefalinger til regeringen for at styrke Danmark som produktionsland*. Hentet fra Erhvervs- og vækstministeriet: <https://www.evm.dk/nyheder/2015/15-05-13-produktionspanel-anbefalinger>

3. AFGRÆNSNING MELLEM FRADRAGSBERETTIGEDE OG IKKE-FRADRAGSBERETTIGEDE LØNUDGIFTER

Det klassiske driftsomkostningsbegreb indebærer som udgangspunkt, at en virksomheds lønudgifter er fradragsberettigede. Sådant har opfattelsen i hvert fald hidtil været, jf. eksempelvis Hemmingsens "*Driftsomkostninger i teori og praksis*", hvor det anføres, at:

"Det er almindeligt antaget, at personaleudgifter af enhver art er fradragsberettigede, og at udgifterne ikke kan kritiseres, selvom de eksempelvis er større end sædvanligt eller honorerer en arbejdskraft, der er uanvendelig eller helt unødvendig).⁷

Også i "Skatteretten 1" angives lønudgifter som en "typisk driftsomkostning":

"Lønudgifter, erhvervsmæssige lejeudgifter, andre løbende produktions- og afsætningsomkostninger mv. er således typiske driftsomkostninger."⁸

Samme praksis har desuden fremgået af SKATs Ligningsvejledning, der fra 1970'erne⁹ og frem til og med 2012 har indeholdt følgende udsagn:

"Alle erhvervsmæssigt betingede lønudgifter kan fradrages."¹⁰

Endelig skal fremhæves Ole Bjørn i Skattepolitisk Oversigt 2001, hvor han fremhæver, at en virksomhed altid har fradragsret for lønomkostninger uanset arten og karakteren af det arbejde, som den pågældende medarbejder udfører for virksomheden, da der er tale om en art typegodkendt driftsomkostning:

"I praksis synes det således antaget, at det almindelige driftsomkostningsbegreb for f.eks. lønudgifter slår igennem, således at der ikke kræves aktivering af de lønomkostninger, der er anvendt i forbindelse med formuedispositioner eller andre dispositioner, der alene eller i overvejende grad vedrører indkomstkilden."¹¹

Den generelle retsopfattelse har således hidtil været, at interne lønudgifter nærmest pr. definition var fradragsberettiget. Derfor er det også med rette, at Østre Landsret i de to nye banksager når frem til, at SKATs nægtelse af fradragsret for bankernes interne lønudgifter er udtryk for en praksisændring, som SKAT ikke har meddelt offentligheden om, jf. mere herom nedenfor.

⁷ Hemmingsen, K. (2003). Personaleudgifter. I *Driftsomkostninger i teori og praksis* (s. 209). Magnus Informatik A/S.

⁸ Pedersen, J., Siggaard, K., Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Jeppesen, I. L., Kerzel, M., et al. (2009). Driftsudgifterne - SL § 6, litra a, b og c. I *Skatteretten 1*, s. 208-209 (5 udg.).

⁹ Omtalt i UK.2014.44 af Tommy V. Christiansen.

¹⁰ Ligningsvejledningen 2012-2, afsnit E.B.3.1, Lønudgifter og andre personaleudgifter.

¹¹ SPO.2001.206 Ole Bjørn: Fradragsret for omkostninger, der vedrører virksomhedernes skattemæssige pligter. Se afsnittet "*Hvornår starter en skattesag?*"

4. SKAT HAR HISTORISK VÆRET TILBAGEHOLDENDE MED AT NÆGTE FRADRAG FOR LØN

I overensstemmelse med det hidtidige udgangspunkt om, at "alle erhvervsmæssigt betingede lønudgifter kan fradrages", har SKAT tidligere været yderst tilbageholdende med at nægte fradrag for interne lønudgifter.

Spørgsmålet om fradragsret for interne lønudgifter ses således - på baggrund af SKATs offentliggjorte praksis - først at være sporadisk berørt med to sager i henholdsvis [SKM2007.384.LSR](#) og [SKM2010.199.ØLR](#).

Disse skal dog ses i sammenhæng med en række andre sager afgjort i perioden 2007-2014¹², hvor SKAT nok har nægtet fradrag for eksterne udgifter med den begrundelse, at de ikke vedrørte den løbende drift. Alligevel godkendte SKAT - i de samme sager og for de selvsamme aktiviteter - fradragsret for de hermed forbundne interne lønudgifter. Faktisk er det først med [SKM2014.731.LSR, som er omtalt nedenfor, og Østre Landsrets dom af 1. juni 2016, at SKAT direkte nægter fradrag for interne lønudgifter.](#)

Med andre ord: SKAT har ikke tidligere anfægtet virksomheders fradrag for intern løn, uagtet at lønudgifterne i visse sager åbenlyst har vedrørt aktiviteter, som SKAT ikke har anset som en naturlig del af selskabets drift, jf. nedenstående gennemgang af praksis på området.

2008: Ej fradrag for rejse- og opholdsudgifter forbundet med fusion og opkøb (M&A) – lønudgifter ikke berørt

I Østre Landsrets dom [SKM.2008.719ØLR](#) havde en telekommunikationsvirksomhed i 1997-1999 afholdt udgifter til rådgivere i forbindelse med dels faktiske køb af aktier, dels ikke-gennemførte køb af aktier. Sagen vedrørte også rejse- og opholdsudgifter til skatteyderens egne medarbejdere i forbindelse med opkøbene og forsøg på opkøb.

Landsretten fandt, at selskabet hverken kunne få fradrag for udgifterne til ekstern rådgivning eller de interne udgifter til medarbejdernes rejse- og opholdsudgifter. Begrundelsen var, at disse var gået til "udvidelse af skatteyderens bestående virksomhed" og ikke blot "vedligeholdelse" af driften. Derimod blev selskabets fradrag for medarbejderes *lønomkostninger* forbundet med de selvsamme aktiviteter, som også rejse- og opholdsudgifterne vedrørte, ikke anfægtet. De interne lønudgifter var der altså fradrag for, selvom de vedrørte aktiviteter knyttet op på "udvidelse" af virksomhedens drift.

2009: Ej fradrag for bonusudgifter forbundet med salg af virksomhed – lønudgifter ikke berørt

I [SKM2009.271.HR](#) nægtede SKAT fradrag for bonus til to direktører forbundet med salg af den virksomhed, hvori de var ansat. Højesteret fandt således, at den udbetalte bonus manglede den fornødne tilknytning til selskabernes drift, som kræves for, at udgiften kan anses som en driftsomkostning omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Sagen vedrørte alene fradragsret for de to direktørers bonusser, hvorimod deres almindelig løn ikke blev berørt.

2009: Ej fradrag for bonusudgifter forbundet med salg af virksomhed – lønudgifter ikke berørt

Også i [SKM2009.555.Ø](#) blev et selskab nægtet fradrag for bonus til direktører og andre medarbejdere, fordi udgifterne til bonus var knyttet op på salg af selskabets datterselskabsaktier. Heller ikke i denne sag

¹² For henvisning til de konkrete eksempler, se sagerne [SKM2008.719.ØLR](#), [SKM2008.957.SR](#), [SKM2009.271.HR](#), [SKM2009.555.ØLR](#), [SKM2012.507.LSR](#), [SKM2013.557.ØLR](#) samt SKM2014.731.LSR.

anfægtede SKAT de ansattes almindelige lønudgifter for den tid, de havde brugt på aktiesalget. Kun den udbetalte bonus blev der nægtet fradrag for – ikke de lønudgifter, der var afholdt til selvsamme ”ikke-driftsmæssige” aktiviteter.

2010: Fradrag for bonusudgifter, som ikke var forbundet med salg af virksomhed

At det er den bagvedliggende aktivitet, der er afgørende for, om en bonus kan fratrækkes eller ej, fremgår tydeligt af [SKM2010.156.LSR](#). Her agtede et selskab således at indgå aftale om bonus i form af fantomaktier med 3-5 af sine nøglemedarbejdere for at knytte disse tættere til virksomheden. Bonusen ville udløses, og medarbejderen ville få udbetalt penge, når de rigtige aktionærer fik udbetalt udbytte. Skatterådet nægtede selskabet fradrag for de aktuelle bonusbeløb, mens Landskatteretten fandt, at der var tale om en fradragsberettiget lønudgift, da bonusaftalerne ikke var begrænset til arbejde forbundet med salg af selskabet:

”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 udbytteudlodningen og at en tilsvarende bonusudbetaling skal ske ved medarbejderens fratreden, 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.”.

I denne konkrete sag blev der - til forskel fra sagerne i [SKM2009.271.HR](#) og [SKM2009.555.ØLR](#) - således indrømmet fradrag for bonus, da den ikke var begrænset til arbejde forbundet med salg af selskabet, men tværtimod havde til formål at knytte medarbejderen tættere til virksomheden og dermed understøtte den løbende drift.

2010: Hverken fradrag for lønudgifter eller konsulentonorar forbundet med finansieringsrådgivning

I en sag – [SKM2010.199.ØLR](#)¹³ - havde et selskab, som ikke kunne opnå lån i danske banker, afholdt udgifter til ekstern finansieringsrådgivning med det formål at sikre og vedligeholde selskabets løbende indkomst. Selskabet anså rådgiverudgifterne som en fradragsberettiget driftsudgift og gjorde gældende, at den løbende konsulentassistance – både på tidspunktet for aftalens indgåelse, men også efterfølgende – var af afgørende betydning for selskabets overlevelse. Selskabet havde overvejet at ansætte konsulenten. Det var selskabets vurdering, at de hermed forbundne lønudgifter utvivlsomt ville være fradragsberettigede.

Østre Landsret gav Skatteministeriet medhold i, at de afholdte rådgiveromkostninger ikke havde den fornødne tilknytning til virksomhedens drift til, at de kunne fratrækkes efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det var – efter Landsrettens vurdering - uden betydning, om selskabet kunne have valgt at ansætte den eksterne konsulent. Heller ikke en lønudgift forbundet med låneformidlingen ville i det konkrete tilfælde have været fradragsberettiget.

2012: Ej fradrag for udgifter til bonusser – lønudgifter ikke berørt

[SKM2012.507.LSR](#) omhandlede et selskab, der i 2005 havde udgifter til særlige bonusser til en række ansatte i anledning af, at selskabet skiftede ejerkræds. Beløbet blev fratrukket som lønudgifter, men Landskatteretten fandt – i lighed med SKAT – at udgifterne til bonus rakte ud over medarbejdernes almindelige løn og derfor ikke kunne anses for at have den fornødne tilknytning til selskabets drift.

I lighed med de tilsvarende sager i [SKM2009.271.HR](#) og [SKM2009.555.ØLR](#) kunne selskabet ikke fratække udgifterne til bonusbeløbene efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Heller ikke i denne sag anfægtede

¹³ Også nævnt i Den Juridiske Vejledning 2016-1 – C.C.2.2.1.4, Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre.

SKAT selskabets fradragsret for lønudgifter afholdt til de medarbejdere, der havde været involveret i arbejdet med salg af selskaberne.

2013: [Ej fradrag for bonusudgifter – lønudgifter ikke berørt](#)

Østre Landsrets dom fra 2013 - [SKM2013.557.ØLR](#) - drejede sig om, hvorvidt et selskab havde fradragsret for udgifter til bonus til visse medarbejdere samt omkostninger til et antal rådgivere. Alt i tilknytning til salg af aktiekapitalen i selskabet.

Landsretten fandt, at udgifterne til bonus vedrørte salg af aktier i selskabet, hvilket ikke kunne anses for at have tjent til at erhverve, sikre eller vedligeholde selskabets indkomst. Bonusen var derfor en driftsfremmed udgift, som ikke kunne fradrages efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Heller ikke i denne sag anfægtede SKAT fradrag for medarbejdernes almindelige lønudgifter for den tid, de havde brugt på projektet.

Selskabets anbringende om, at Skatteministeriet var bundet af en angivelse i Ligningsvejledningen fra 2005 om, at alle erhvervsmæssigt betingede lønudgifter kunne fradrages, blev i øvrigt afvist af Landsretten med følgende begrundelse:

”Indholdet af Ligningsvejledningen fra 2005 kan heller ikke føre til et andet resultat, allerede fordi afsnit E.B.3 om driftsomkostninger, hvorefter alle erhvervsmæssigt betingede lønudgifter kan fradrages, må læses i sammenhæng med afsnit E.A.2 om hovedregler i statskattelovens § 6, stk. 1, og hvorefter “f.eks. lønudgifter ... i almindelighed [vil] kunne fratrækkes”. Det er således ikke godtgjort, at der i praksis som udtrykt ved Ligningsvejledningen skulle være sket en fravigelse af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a”

2014: [Ej fradrag for almindelige lønomkostninger i forbindelse med voldgiftssag](#)

Landsskatterettens kendelse fra 2014 - [SKM2014.731.LSR](#) - drejede sig om, hvorvidt lønudgifter afholdt i forbindelse med en voldgiftssag om selskabets køb af aktier og et varemærke kunne fratrækkes efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Sagen, som vedrørte indkomståret 2005, drejede sig endvidere om, hvorvidt nærmere opregnede rådgiveromkostninger kunne tillægges den skattemæssige anskaffelsessum for varemærket.

Landskatteretten var som udgangspunkt enig med selskabet i, at erhvervsmæssigt betingede lønudgifter i almindelighed kunne fratrækkes, idet der heri ligger en forudsætning om, at udgifterne var medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde den løbende indkomst. I den konkrete sag fandt Landsskatteretten imidlertid, at voldgiftssagen ikke vedrørte selskabets drift, men derimod sikring af selskabets formueinteresser. De involverede medarbejders løn var derfor ikke medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets løbende skattepligtige indkomst, men var derimod anvendt af hensyn til selskabets formue. Landsskatteretten nægtede derfor fradrag efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Med denne sag er der taget de første skridt til en opdeling af lønomkostninger i henholdsvis fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede formueudgifter. Se tilsvarende hos Tommy V. Christiansen, der i sine kommentarer til den nævnte kendelse, jf. UK.2014.0044, anfører:

“Særligt interessant er kendelsen derved, at der afskæres fradragsret for lønudgifter til personale, der havde varetaget selskabets interesser i forbindelse med en voldgiftssag om køb af en virksomhed.”

[...]

”På dette spinkle retsgrundlag og med henvisning til udtalelserne i Den Juridiske Vejledning er der imidlertid med Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2014.731.LSR taget de første skridt til en opdeling af lønomkostninger i henholdsvis fradragsberettigede driftsomkostninger og ikke-fradragsberettigede formueudgifter – og hvem ved måske fremover tillige ikke fradragsberettigede privatudgifter, når

kontorbuddet henter direktørens tøj på renseriet etc. eller bogholderiet styrer direktørens private udgifter.”
14

Sammenfattende kan det altså konstateres, at det først er med [SKM2014.731.LSR](#), at SKAT har offentliggjort en afgørelse, hvor de direkte – og ikke kun på et hypotetisk plan – har nægtet fradrag for interne lønudgifter med den begrundelse, at de var driften uvedkommende.

5. NY DOM FRA ØSTRE LANDSRET¹⁵

Den 1. juni 2016 afsagde Østre Landsret så dom i to sager anlagt af Skatteministeriet mod A/S Arbejdernes Landsbank og Lån & Spar Bank A/S. Sagerne vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt bankerne i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, havde fradragsret for lønudgifter til egne ansatte, som blev afholdt i forbindelse med bankernes opkøb af anden bankvirksomhed i årene 2008-10.

Landsretten var enig med Skatteministeriet i, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, om fradrag for driftsudgifter må forstås sådan, at den almindelige adgang til fradrag af lønudgifter til medarbejdere som driftsudgifter ikke omfatter den del af lønnen, som angår udvidelse af virksomheden.

SKATs afgørelser i 2012 og 2013 om at nægte fradrag for lønudgifterne var imidlertid udtryk for en så væsentlig praksisændring, at den ikke kunne ske uden forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendegivelse herom, men kun fremadrettet. Landsretten lagde vægt på, at retspraksis på området i de år, hvor lønudgifterne blev afholdt, måtte anses for præget af en retsopfattelse, som medførte, at bankerne med rette havde haft en forventning om, at lønudgifterne ikke skulle opgøres særskilt og desuden kunne fradrages.

På det grundlag nåede Østre Landsret frem til, at selvom SKAT havde ret i sin juridiske fortolkning af driftsomkostningsbegrebet, så kunne dette ikke lægges bankerne til last, når SKAT på intet tidspunkt overfor sin omverden havde oplyst, at en praksisændring var sket eller gennemført.

¹⁴ UK.2014.0044: Driftsomkostninger – lønudgifter i forbindelse med voldgiftssag om virksomhedskøb – SKM2014.731.LSR. Fremhævede citat fremgår af side 2.

¹⁵ Se sagerne (B-3434-13) og (B-1971-14) på Østre Landsrets hjemmeside, jf.

<http://www.domstol.dk/oestrelandsret/nyheder/domsresumeer/Pages/Fradragsretforudgiftertiltoetilegneaansatte.aspx>

6. NY FORTOLKNING RAMMER BREDT MEN GÅR UNDER DEN POLITISKE RADAR

Østre Landsrets dom må forventes at ramme dansk erhvervsliv bredt, da den i praksis betyder, at virksomheder fremover kun kan få fradrag for udgifter – herunder lønudgifter – som er afholdt med henblik på at vedligeholde den eksisterende drift, hvorimod der ikke er fradragsret for lønudgifter afholdt for at udvide driften.

En så snæver fortolkning passer dårligt ind i den virkelighed, som danske virksomheder opererer i, hvor driftsudvidelse i mange tilfælde er en forudsætning for fortsat at kunne erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Dertil kommer, at det rent skatteretligt er svært at forestille sig, at SKAT kun vil begrænse fradragsretten for lønudgifter, uden at der sker en tilsvarende begrænsning af en række andre omkostninger, der traditionelt anses for fradragsberettigede driftsomkostninger. For hvis der ikke er fradrag for lønnen, kan der rent principielt heller ikke være fradrag for de udgifter, der er afholdt til telefon, computer osv., som medarbejderen har benyttet i forbindelse med det arbejde, hvor lønudgiften ikke er fradragsberettiget.

Derfor er det bekymrende, at SKATs praksisudvikling hidtil er gået under den politiske radar, hvilket må tilskrives det forhold, at kendskabet til SKATs praksisændring hidtil har været begrænset til en snæver kreds af skattefolk. Lægfolk, virksomheder og politikere var derimod ikke informeret om praksisudviklingen før Østre Landsrets afgørelse den 1. juni 2016. SKAT havde end ikke beskrevet den i Den Juridiske Vejledning.

Retssikkerhedsmæssigt er det betænkeligt og stærkt kritisabelt, at SKAT skærper praksis uden at videreformidle en sådan praksisændring til omverdenen. Allerede da SKAT første gang nægtede de pågældende banker fradrag for deres lønudgifter, burde SKAT som minimum have udsendt et såkaldt styresignal, hvori de havde præciseret deres nye retsopfattelse. Faktisk er den slags information netop formålet med SKATs styresignaler, jf. [SKM2009.105.SKAT](#):

”Styresignalet skal som en særlig type bindende tjenestebefaling sikre en aktiv styring af ensartethed i forvaltningen samt fastlægge praksis på områder, hvor der ikke er fastlagt en praksis, eller hvor der skal ske ændring eller præcisering af praksis. For at understøtte retssikkerheden skal styresignalet endvidere være et redskab til at afklare et konstateret uklart retsgrundlag.”

Tilbage står nu, at SKAT har indført et paradigmeskifte, som er gået under den politiske radar, og som må forventes at medføre et voldsomt bureaukrati for dansk erhvervsliv i bred forstand. Fremadrettet må alle virksomheder, der ikke blot stagnerer men også er i stand til at udvikle og udvide deres drift, således skulle opdele ikke kun de interne lønudgifter i en fradragsberettiget kontra ikke-fradragsberettiget del, men også stort set alle andre interne udgifter til fx it, telefoni, husleje, kantinepleje, rejseomkostninger mv.

Spørgsmålet er, om det er en praktisk virkelighed, som der overhovedet er politisk opbakning til? Er der politisk opbakning til, at dansk erhvervsliv fremadrettet skal have begrænset deres fradragsret for udgifter, der knytter sig til den slags nye initiativer, som i mange brancher er nødvendige, hvis man vil overleve i en global konkurrence?

Med til billedet hører i den kontekst, at SKATs praksisændring faktisk strider direkte mod Produktionskommissionens anbefalinger.¹⁶ Her var det ikke fradragsbegrænsning, der var på tapetet, men derimod ekstrafradrag for små og mellemstore virksomheders investeringer i forskning og udvikling samt bedre adgang til at fremføre underskud. Dette vil ifølge Produktionspanelet have en positiv effekt på virksomhedernes incitament til at inddrage ny viden i produktionen og investere i automatisering i produktionsapparatet.

¹⁶ Produktionspanelet. (13. maj 2015). *Gode job - anbefalinger til regeringen for at styrke Danmark som produktionsland*. Hentet fra Erhvervs- og vækstministeriet: <https://www.evm.dk/nyheder/2015/15-05-13-produktionspanel-anbefalinger>

7. KONKLUSION OG ANBEFALINGER

Konklusioner

Med [Østre Landsrets afgørelse den 1. juni 2016](#) har SKAT fået medhold i sin praksisændring, der begrænser virksomheders fradragsret for interne lønudgifter, og som må medføre, at virksomhedernes fradrag for en række andre driftsomkostninger begrænses tilsvarende.

SKATs nye fortolkning vil derfor ramme dansk erhvervsliv bredt. Lige fra den spæde iværksættervirksomhed, som ikke kan få fradrag for de lønudgifter, der løbende afholdes med henblik på at udvide sit forretningsområde for at udfylde sit potentiale, til store selskaber, der risikerer at få en skattesag på halsen, hvis de tager fradrag for interne lønudgifter til projektudvikling, som kan være direkte nødvendige at afholde for virksomhedens overlevelse i en global og konkurrencepræget verden.

De praktiske konsekvenser af SKATs paradigmeskifte er et bureaukrati uden lige. Fortsætter SKAT sin praksis, vil dansk erhvervsliv således se sig nødsaget til at lade medarbejdere - lige fra CEO og CFO til receptionisten, bogholderen og piccolinen - tidsregistrere hver en time, de arbejder og udgiftspostere enhver flyrejse og frokost på en måde, så virksomheden overfor SKAT kan dokumentere til hvilke aktiviteter, de afholdte lønudgifter er gået, og dermed føre bevis for, om lønnen er fradragsberettiget eller ikke-fradragsberettiget.

Det er i den henseende ikke kun lønudgifterne, der skal opdeles. Det kan i princippet være alle driftsudgifter, herunder telefonudgifter, rejseomkostninger og computerudgifter, der skal opdeles i, hvorvidt de er brugt til en fradragsberettiget aktivitet eller ej. Det overordnede spørgsmål er, om et sådan bureaukrati er et fremtidsscenario, man fra politisk side ønsker?

Hemmelig praksisændring

Retssikkerhedsmæssigt er det problematisk, at SKAT ikke har informeret pro-aktivt om sin praksisudvikling. Politikere, virksomheder, lægfolk og offentligheden generelt er ikke blevet informeret om SKATs paradigmeskifte, som dermed er gået under den politiske radar og udenom virksomhedernes bevidsthed.

Anbefalinger

Det anbefales derfor, at man fra politisk side udvider driftsomkostningsbegrebet som foreslået af Skattelovsrådet helt tilbage i 1991, så alle erhvervsmæssige udgifter fremadrettet kan fratrækkes. Det vil ikke kun styrke retssikkerheden og reducere bureaukratiet. Det vil også forbedre dansk erhvervslivs rammevilkår generelt og dermed styrke deres evne til at skabe vækst og velstand, hvis man fra politisk side indfører et driftsomkostningsbegreb, som er tilpasset den praktiske og globale virkelighed, som danske virksomheder opererer i.