

Skatteministeriet  
Udkast 31.08.2017

J.nr. 2017-3321

**Forslag**  
til  
**Lov om ændring af ligningsloven**  
(Udvidelse af fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v.)

**§ 1**

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1162 af 1. september 2016, som ændret senest ved § 12 i lov nr. 688 af 8. juni 2017, foretages følgende ændring:

1. Efter § 8 M indsættes:

”§ 8 N. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet.”

**§ 2**

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2018.

Stk. 2. Loven har virkning fra og med indkomståret 2012, jf. dog stk. 3.

Stk. 3. Loven har endvidere virkning for indkomstår, for hvilke den skattepligtige har indsendt genoptagelsesansøgning senest den 1. maj 2017, jf. skatteforvaltningslovens § 26, og som ikke er færdigbehandlet af Told- og skatteforvaltningen på tidspunktet for lovens ikrafttræden, eller hvor Told- og skatteforvaltningen har rejst genoptagelsessag, jf. skatteforvaltningslovens § 26, og sagen ikke er færdigbehandlet på tidspunktet for lovens ikrafttræden.

## Bemærkninger til lovforslaget

### Almindelige bemærkninger

#### 1. Indledning

Regeringen ønsker at gøre det lettere at drive virksomhed i Danmark og har fokus på at sikre virksomhederne enkle og administrerbare regler.

Højesteret har den 30. juni 2017 i to principielle domme fastslået, at der ikke er hjemmel i skattelovgivningen til at fradrage lønudgifter, der vedrører etablering af ny virksomhed eller udvidelse af eksisterende virksomhed. Det har imidlertid været en udbredt praksis blandt virksomhederne at fratække lønudgifter i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomhed. Dette kan til dels skyldes de administrative udfordringer, der er forbundet med at skulle opdele lønudgifter i en fradragsberettiget del og en ikke fradragsberettiget del, dels at virksomhederne kan have været af den opfattelse, at de pågældende lønudgifter var fradragsberettigede.

Regeringen har tidligere tilkendegivet, at virksomhedernes fradrag for lønudgifter skal sikres. Lovforslaget fremsættes for at udmønte dette initiativ. Det foreslås således at indføre hjemmel til, at virksomheder kan fratække erhvervsmæssige lønudgifter til virksomhedens ansatte samt erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet.

Lovforslaget har til formål på en enkel og administrerbar måde at sikre virksomhederne fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter m.v., uanset om medarbejderne beskæftiger sig med virksomhedens løbende drift eller eksempelvis udfører arbejde i forbindelse med udvidelse af virksomheden.

Herudover har lovforslaget til formål at understøtte iværksætter og vækst i de eksisterende virksomheder ved - på en enkel og administrerbar måde - at sikre fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v., f.eks. når virksomheder skal etableres, eller når en eksisterende virksomhed skal udvides.

Etablering og udvidelse af virksomhed kan ske på flere måder, f.eks. ved erhvervelse af egentlig aktivitet (aktiver og passiver) eller ved erhvervelse af aktierne i et selskab. For at imødegå, at virksomhederne skal opdele medarbejdernes lønudgifter i en fradragsberettiget del og en ikke fradragsberettiget del, alt efter hvorledes aktiviteten erhverves, foreslås det, at fradragsretten sikres, uanset erhvervelsesformen.

At der foreslås at give fradragsret for erhvervsmæssige lønudgifter, som medgår til erhvervelse af

virksomhed i selskabsform, indebærer, at et erhvervende selskab i nogle tilfælde vil opnå fradragsret for udgifter, der medgår til erhvervelse af skattefri indkomst. Det skyldes, at det erhvervende selskabs fremtidige indtægter fra det erhvervede selskab i form af udbytter og aktieavancer vil være skattefri indkomst efter de almindelige regler om skattefri udbytter og aktieavancer fra datterselskaber. Den foreslåede udvidelse af fradragsretten vil således være en undtagelse fra det almindeligt anerkendte princip om, at der som udgangspunkt kun er fradrag for udgifter, som er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst.

Tilsvarende foreslås det, at erhvervsmæssige lønudgifter m.v. også kan fratrækkes i de tilfælde, hvor overvejelserne om udvidelse af virksomheden ikke konkret effektueres, dvs. at det foreslås også at give fradrag for såkaldte forgæves afholdte lønudgifter m.v.

Hensigten er ikke alene at udvide fradragsretten i forbindelse med etablering og udvidelse af virksomheden, men generelt at udvide fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v., der ikke anses for løbende driftsomkostninger, men anlægsudgifter, herunder f.eks. lønudgifter i forbindelse med køb, salg og omstrukturering af virksomheden.

Eftersom det overordnede formål med lovforslaget er at sikre en enkel og administrerbar løsning for virksomhederne, foreslås det også at sikre fradragsretten for øvrige erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet. Dermed opstår der ikke tvivl om, hvorvidt f.eks. almindelige personaleomkostninger eller huslejeudgifter kun kan fratrækkes delvist i de tilfælde, hvor en eller flere medarbejdere har beskæftiget sig med eksempelvis omstrukturering eller udvidelse af virksomheden. Det er hensigtsmæssigt, at sådanne accessoriske interne udgifter kan fratrækkes, så virksomhederne ikke tvinges til at foretage en administrativt tung opdeling af udgifterne i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del.

## 2. Lovforslagets indhold

### 2.1. Gældende ret

Det følger af statsskatteloven (oprindeligt fra 1903), at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst er fradrag for driftsomkostninger, dvs. de udgifter, der i løbet af året er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten – det såkaldte driftsomkostningsbegreb.

Driftsomkostningsbegrebet indebærer, at omkostninger forbundet med etablering og udvidelse af eksisterende virksomhed som udgangspunkt ikke er omfattet af fradragsretten, idet udgifterne ikke vedrører den løbende drift, men indkomstgrundlaget og dermed anses for ikke-fradragsberettigede anlægsudgifter. Det gælder uanset omkostningstypen, og sondringen omfatter således også lønudgifter til medarbejdere. Det samme gør sig gældende i situationer, hvor en eller flere medarbejdere har beskæftiget sig med overvejelser om indskrænkninger af virksomheden, hvis dette

ikke kan siges at være begrundet i driftsmæssige hensyn. Ved indskrænkning forstås frasalg af en virksomhed eller en virksomhedsgren.

Såkaldte forgæves afholdte omkostninger kan som udgangspunkt heller ikke fratrækkes, hvis der ikke er den nødvendige forbindelse til den eksisterende drift. Det kan f.eks. være omkostninger, der er afholdt i forbindelse med overvejelser om at udvide virksomheden, men hvor udvidelsen ikke finder sted.

I det omfang en udgift både vedrører den løbende drift og f.eks. udvidelse af eksisterende virksomhed, medfører driftsomkostningsbegrebet, at udgiften principielt skal fordeles, således at den del, der vedrører den løbende drift, er fradragsberettiget, mens den del, der vedrører udvidelse af virksomhed, ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Driftsomkostningsbegrebet stammer fra statsskattelovens indførelse i 1903. Historisk er det flere gange overvejet at ændre driftsomkostningsbegrebet, bl.a. for at åbne for fradrag for flere typer etableringsomkostninger, senest ved det daværende Skattelovråds driftsomkostningsbetænkning nr. 1221 fra 1991. Overvejelserne er dog aldrig blevet effektueret.

Selve driftsomkostningsbegrebet er imidlertid ikke statisk. Det har løbende udviklet sig og er således i høj grad praksisskabt.

Højesteret har ved en dom fra 2012 (SKM2012.13.HR) fastslået, at ”ved ”indkomsten” i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, må efter ordlyden forstås den skattepligtige indkomst, således at udgifter kan fradrages i den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst”. Dermed kan udgifter, som er afholdt med henblik på at erhverve skattefri indtægter, som udgangspunkt ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette udgangspunkt gælder f.eks. udgifter, der er afholdt i forbindelse med opkøb af et andet selskab, der efterfølgende kvalificeres som et datterselskab, idet indtægter i form af udbytte og aktieavance ved et salg af datterselskabet er skattefri indkomst for selskabet.

Flere særregler i skattelovgivningen indeholder en særskilt fradragshjemmel, således at der gives fradrag for erhvervsmæssige udgifter, selv om disse ikke kan anses for egentlige driftsomkostninger i skatteretlig henseende. Et eksempel herpå er bestemmelsen i ligningslovens § 8 B om fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger, som også omfatter lønudgifter til ansatte forskere. Højesteret har den 30. juni 2017 afsagt dom i sagerne SKM...H og SKM...H, der drejer sig om, hvorvidt to banker havde fradrag for lønudgifter til medarbejdere i forbindelse med udvidelse af eksisterende virksomhed. Højesteret udtalte, at udgifter til udvidelse af en virksomhed ud over dens

hidtidige rammer ikke kan fradrages som driftsomkostninger, men må anses som etablerings- eller anlægsudgifter, og at der ikke er grundlag for at antage, at lønudgifter altid skal anses som driftsomkostninger. Der skal derfor foretages en – eventuelt skønsmæssig – fordeling, hvis en medarbejder udfører både driftsopgaver og opgaver, der ikke angår virksomhedens drift, herunder hvis medarbejderen har været beskæftiget med udvidelse eller forsøg på udvidelse af virksomheden ud over dens hidtidige rammer.

Højesteret tiltrådte, at begge bankers køb og forsøg på køb af dele af andre banker var udtryk for en – til dels forsøgsvis – udvidelse af deres virksomheder ud over virksomhedernes hidtidige rammer. De pågældende lønudgifter var derfor ikke fradragsberettigede driftsomkostninger.

Højesteret fastslog desuden, at der ikke forelå nogen fast administrativ praksis om fradragsret for lønudgifter til medarbejdere, der har været beskæftiget med virksomhedskøb eller lignende. Skattemyndighederne var derfor ikke afskåret fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse af nedsætte bankernes fradrag for den del af lønudgifterne, som ikke var driftsomkostninger.

Selv om lønudgifter til medarbejdere i langt de fleste tilfælde er fradragsberettigede, viser dommene, at der efter gældende regler skal foretages en konkret vurdering af, om lønudgifterne er afholdt med henblik på at opnå løbende driftsindtægter, eller om de helt eller delvist er afholdt i forbindelse med etablering eller udvidelse af virksomheden. På baggrund af denne vurdering afgøres det konkret, om lønudgifterne er fuldt fradragsberettigede, delvist fradragsberettigede eller ikke fradragsberettigede. Der er således i udgangspunktet ikke forskel på den skatteretlige vurdering af lønudgifter og andre erhvervsmæssige udgifter, som afholdes af virksomheden. Det skal i alle tilfælde som udgangspunkt konkret vurderes, i hvilket omfang udgiften er fradragsberettiget.

Det er i øvrigt en forudsætning for at kunne fradrage driftsomkostninger, at omkostningen er henført til den rette omkostningsbærer, dvs. den skattepligtige juridiske eller fysiske person, som har den retlige forpligtelse til at afholde omkostningen. Det indebærer, at en omkostning og dermed fradragsretten ikke kan placeres vilkårligt i f.eks. et datterselskab i en koncern. Omkostningen skal bæres af det selskab, som er forpligtet til at afholde denne. Såfremt en omkostning for en given ydelse afholdes og dermed fratrækkes af et selskab i en koncern, mens andre selskaber i koncernen har nytte af denne ydelse, skal disse andre selskaber betale kompensation for ydelsen til det omkostningsbærende selskab på armslængdevilkår.

Som eksempel kan henvises til Højesterets dom gengivet i SKM2009.271H, hvor to direktører opnåede en salgsbonus ved et succesfuldt salg af det selskab, de arbejdede i. Selskabet kunne ikke fradrage bonusudgiften, da den ikke fandtes at vedrøre selskabets drift. Udgiften måtte anses for afholdt i aktionærernes interesse.

## 2.2. Lovforslaget

### 2.2.1. Udgifter og situationer som omfattes af den foreslåede udvidelse af fradragsretten

Det foreslås at udvide fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet, således at disse udgifter også kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, selv om medarbejderen ikke eller kun delvist har beskæftiget sig med opgaver relateret til den løbende drift af virksomheden.

Forslaget har til formål at sikre en enkel og administrerbar skattemæssig løsning for virksomhederne, når fradragsretten for lønudgifterne m.v. skal opgøres.

Det foreslås, at erhvervsmæssige lønudgifter til personer i et ansættelsesforhold skal kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, uanset om medarbejderen udelukkende beskæftiger sig med opgaver knyttet til virksomhedens løbende drift, opgaver af vekslende karakter eller opgaver, der overvejende eller udelukkende er relateret til forhold vedrørende virksomhedens indkomstgrundlag, f.eks. et forestående virksomhedsopkøb eller -salg eller omstrukturering. Der foreslås således en særregel, der generelt udvider fradragsretten for virksomhedens erhvervsmæssige lønudgifter, selv om de vedrører indkomstgrundlaget. Det indebærer, at disse udgifter også kan fratrækkes i de tilfælde, hvor udgifterne ikke er knyttet til den løbende drift, men f.eks. er knyttet til indskrænkning, etablering eller udvidelse af virksomheden.

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten omfatter som nævnt erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold. Hermed menes udgifter, der afholdes direkte til fordel for virksomhedens egne ansatte, såsom løn, bonus og lønaccessorier (kursusudgifter, fri telefon m.v.). Den foreslåede udvidelse af fradragsretten medfører ikke en udvidelse af typen af omkostninger, der efter gældende regler er fradragsberettigede som lønudgifter. Der vil således fortsat ikke være fradrag for f.eks. cigaretter eller snus til medarbejdere, idet fradragsretten for sådanne udgifter generelt er ophævet med en særbestemmelse i ligningslovens § 8 T.

Forslaget går således ikke ud på at udvide omfanget af lønudgiftstyper, der er fradrag for. De lønudgiftstyper, som allerede efter gældende regler kan fratrækkes som driftsomkostninger, vil med den foreslåede udvidelse af fradragsretten også kunne fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, selvom der er tale om anlægsudgifter.

Det foreslås også, at erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet kan fratrækkes, uanset hvilke arbejdsopgaver medarbejderen er beskæftiget med. Hermed menes erhvervsmæssige

udgifter, der afholdes i selskabets interesse i naturlig forbindelse til ansættelsesforholdet, f.eks. udgifter til personalekaffe, kontorartikler eller husleje vedr. de lokaler, der anvendes i forbindelse med f.eks. arbejde med omstrukturering af virksomheden. Det omfatter også f.eks. rejseudgifter til forhandlingsmøder eller lignende, der er afholdt med henblik på udvidelse eller indskrænkning af virksomheden. Det samme gør sig gældende for rejseudgifter til markedsundersøgelser af nye potentielle markeder.

Der er tale om en generel udvidelse af fradragsretten, der som anført ikke kun gælder lønudgifter m.v. i forbindelse med udvidelse af virksomheden, men også lønudgifter til omstrukturering og salg af dele af virksomheden. Virksomhedens lønudgifter m.v. til såkaldte "Investor Relations" aktiviteter og lønudgifter afholdt i forbindelse med selskabets børsintroduktion vil som udgangspunkt også være omfattet af den foreslåede udvidelse af fradragsretten.

Baggrunden for den foreslåede udvidelse af fradragsretten er ønsket om en enkel og administrerbar løsning, som skal modvirke, at det er nødvendigt at foretage en vanskelig sondring mellem lønudgifter, der har tilknytning til den løbende drift, og lønudgifter, der vedrører virksomhedens indkomstgrundlag som f.eks. løn til medarbejdere, der beskæftiger sig med indskrænkning eller udvidelse af en igangværende virksomhed. Uden den foreslåede lovændring ville der kunne opstå usikkerhed om, hvorvidt disse udgifter skulle fordeles i en fradragsberettiget del og en ikke fradragsberettiget del alt afhængig af, om medarbejderne har beskæftiget sig med virksomhedens løbende drift eller f.eks. dens omstrukturering. Dette vurderes at ville medføre en utilsigtet administrativ byrde for virksomhederne og ville kunne medføre retssager mellem SKAT og virksomhederne om grænsedragningen.

Den foreslåede ændring sigter ikke på at udvide omfanget af udgiftstyper, som efter gældende ret er fradragsberettigede, men alene at sikre en naturlig sammenhæng mellem den foreslåede fradragsret for selve de afholdte lønudgifter og de øvrige erhvervsmæssige udgifter, som afholdes i naturlig tilknytning til ansættelsesforholdet.

Det er under alle omstændigheder en forudsætning for fradrag, at der er tale om erhvervsmæssige udgifter, som er afholdt i virksomhedens interesse. Hvis virksomheden ikke har interesse i lønudgiftens afholdelse, vil den fortsat ikke være fradragsberettiget. Heri ligger også, at udgiften ikke må være afholdt udelukkende i aktionærens interesse, og at virksomheden skal kunne anses for rette omkostningsbærer. Eksempelvis har virksomheden fortsat ikke fradragsret for lønudgiften til en gartner, hvis eneste opgave er at passe hovedaktionærens private have. Dækker den afholdte lønudgift over såvel privat som erhvervsmæssigt udført arbejde, vil lønudgiften skulle opdeles i en privat og erhvervsmæssig del, hvor den private del fortsat ikke vil være fradragsberettiget.

Da forslaget har til formål at give virksomhederne et så enkelt regelsæt som muligt at administrere efter, foreslås det også, at udvidelsen af fradragsretten skal gælde, selv om overvejelserne om eksempelvis udvidelse af virksomheden ikke udmøntes konkret. Dermed kommer den foreslåede udvidelse af fradragsretten også til at omfatte såkaldte forgæves afholdte lønudgifter, som er afholdt i bestræbelserne på at udvide virksomheden, men hvor udvidelsen aldrig effektueres.

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

I begge situationer sker der udvidelse af en eksisterende virksomhed. Beslutningen, om købet af virksomheden skal struktureres som et køb af aktivitet eller som et køb af aktier, træffes i mange tilfælde ganske sent i processen og på et tidspunkt, hvor medarbejdere gennem en længere periode har beskæftiget sig med opkøbet. Det ville være uhensigtsmæssigt, hvis virksomheden skulle opdele lønudgifterne i en fradragsberettiget og ikke fradragsberettiget del i det tilfælde, hvor det viser sig, at opkøbet gennemføres ved erhvervelse af aktier. Dette ville ikke være overensstemmende med lovforslagets formål.

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

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten indebærer, at der i nogle tilfælde vil kunne opnås fradrag, selv om de pågældende lønudgifter ikke er medgået til erhvervelse af skattepligtig indkomst, hvilket vil være en undtagelse fra det almindeligt anerkendte princip om, at der som udgangspunkt kun er fradragsret for udgifter, der er medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde skattepligtig indkomst, jf. Højesterets dom i SKM2012.13.HR.

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

Når et selskab erhverver en virksomhed ved køb af selve aktiviteten (aktiver og passiver), vil der

efter den foreslåede udvidelse også være fradragsret for lønudgifterne m.v. Fremtidige indtægter fra den tilkøbte virksomhed skal i dette tilfælde medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark, forudsat at den tilkøbte virksomhed er omfattet af dansk skattepligt.

Hvis et dansk selskab udøver virksomhed gennem et fast driftssted i udlandet og via dette driftssted erhverver aktiviteten i en udenlandsk virksomhed, vil indtægterne fra driftsstedet, herunder indtægterne fra den tilkøbte virksomhed i udlandet, imidlertid ikke indgå i dansk beskatning, medmindre selskabet har valgt international sambeskatning.

#### 2.2.2. Udgifter som ikke omfattes af den foreslåede udvidelse af fradragsretten

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten omfatter alene lønudgifter m.v. til virksomhedens egne medarbejdere i ansættelsesforhold, men derimod ikke virksomhedens udgifter til eksterne konsulenter og rådgivere m.v. Fradragsretten for disse udgifter skal vurderes som hidtil, dvs. det er fortsat nødvendigt at vurdere, om eksterne udgifter er afholdt som en løbende driftsomkostning og dermed er fradragsberettigede, eller om udgiften er en anlægsudgift og dermed ikke er fradragsberettiget. Baggrunden er, at virksomhederne ikke antages at have samme administrative vanskeligheder med at udskille eksterne udgifter som med at udskille interne lønudgifter m.v. til egne medarbejdere i en del, der er fradragsberettiget, og en del, der ikke er fradragsberettiget.

Det er endvidere ikke hensigten at ændre på den gældende praksis, som bl.a. er kommet til udtryk i SKM2013.557.ØLR, hvor et selskab ikke havde fradragsret for udgifter til salgsbonus til visse medarbejdere som en driftsomkostning. Aftalen om salgsbonus var indgået i form af en særskilt aftale (et tillæg til ansættelseskontrakten) med de pågældende ansatte. Udgifterne var afholdt som konsekvens af et udefra kommende tilbud om overtagelse af aktierne i selskabet. Landsretten fandt, at dette tilbud måtte anses for rettet mod selskabets aktionærer, og at udgifterne således ikke havde den fornødne tilknytning til selskabets drift. Forslaget har således ikke til formål at udvide den gældende fradragsret for bonus til medarbejdere i salgssituationer, dvs. hverken i den situation, hvor der er overvejelser om salg af selve virksomheden, eller i den situation, hvor salget faktisk gennemføres, idet disse situationer ikke kan antages at være i virksomhedernes interesse, men derimod ejernes. Dermed kan virksomheden ikke anses for rette omkostningsbærer af udgiften til en salgsbonus.

I de tilfælde, hvor en lønudgift m.v. skal lægges til anskaffelsessummen for et aktiv, kan udgiften ikke fradrages efter den foreslåede bestemmelse, idet der ikke skal kunne opnås dobbeltfradrag.

Lønudgifter kan heller ikke vilkårligt placeres i et selskab i en koncernstruktur med henblik på at opnå fradrag blot som følge af den foreslåede udvidelse af fradragsretten, hvis selskabet ikke er den

naturlige omkostningsbærer af disse lønudgifter.

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

For de øvrige koncernselskaber vil den kompenserende betaling ikke være en lønudgift, men en ekstern udgift til et koncernselskab på samme måde, som hvis udgiften var afholdt over for en ekstern konsulent. De øvrige koncernselskaber vil derfor kun have fradrag for den kompenserende betaling, hvis betalingen kan anses for en driftsomkostning. Hvis ydelsen f.eks. vedrører køb af virksomhed, vil udgiften ikke være fradragsberettiget.

Transfer pricing-reguleringen og den korresponderende betaling indebærer således ikke, at betalingen får karakter af en lønudgift for det selskab, der foretager den korresponderende betaling.

Hvis et ejendomsselskab og et advokatselskab er ejet af samme person, vil det ikke efter forslaget indebære, at ejendomsselskabet får fradrag for udgifter, der betales til advokatselskabet for arbejde i forbindelse med udvidelse af ejendomsselskabets virksomhed, idet der er tale om eksterne udgifter.

### 2.3. Virkningstidspunkt

Med henblik på at undgå, at virksomhederne bagudrettet skal foretage skattemæssig korrektion for lønudgifter m.v., der er afholdt i tidligere år, og som ikke har været opdelt i en fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget del, foreslås det, at lovforslaget får virkning fra og med indkomståret 2012. I det omfang der er virksomheder, som har foretaget opdeling af lønudgifter, vil virksomhederne være berettiget til genoptagelse af skatteansættelsen fra og med indkomståret 2012. Det foreslås endvidere, at forslaget også har virkning for tidligere indkomstår, som ikke er færdigbehandlet af SKAT, f.eks. som følge af en genoptagelsesansøgning.

Virkningstidspunktet skal ses i sammenhæng med fristerne for skatteansættelse i skatteforvaltningsloven.

### 3. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

Med lovforslaget udvides fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter samt øvrige erhvervsmæssige udgifter med tilknytning til ansættelsesforholdet, der er afholdt i forbindelse med

omstrukturering af virksomheden. Der foreligger ikke statistiske oplysninger over omfanget af disse omkostninger. I provenuvurderingen lægges det beregningsteknisk til grund, at udgifterne udgør ca. 2,2 mia. kr. På denne baggrund kan det årlige umiddelbare mindreprovenu med betydelig usikkerhed skønnes til ca. 500 mio. kr. ved en selskabsskattesats på 22 pct.

En del af dette mindreprovenu vil blive opvejet af øgede indtægter fra andre skatter og afgifter i form af tilbageløb fra bl.a. øgede indtægter fra beskatningen af aktieudbytter. Dette tilbageløb skønnes at udgøre ca. 15 pct. af det umiddelbare mindreprovenu. Det årlige mindreprovenu efter tilbageløb skønnes således at udgøre ca. 430 mio. kr.

Samtidig vil udvidelsen af virksomhedernes fradragsret styrke deres incitament til at investere. Det vil bl.a. øge arbejdsproduktiviteten og dermed trække i retning af højere lønninger og et større arbejdsudbud. Virkningen af disse effekter på de offentlige finanser vurderes dog samlet set at være af begrænset omfang.

**Tabel 1. Provenumæssige konsekvenser ved udvidelse af fradragsretten for lønudgifter**

Mio. kr. (2017-niveau)	Varig virkning	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Finansårsvirkning 2017
Umiddelbart mindreprovenu	500	500	500	500	500	500	500	500
Mindreprovenu efter tilbageløb	430	430	430	430	430	430	430	
<b>Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd</b>	<b>430</b>	<b>430</b>	<b>430</b>	<b>430</b>	<b>430</b>	<b>430</b>	<b>430</b>	

Kommunerne får en andel af selskabsskatten uden for kulbrinteområdet på 15,41 pct. med afregning tre år efter indkomståret. Den foreslåede udvidelse af fradragsretten for lønudgifter skønnes at medføre et mindreprovenu for kommunerne på ca. 70 mio. kr. for 2017 med afregning i 2020.

Virksomhederne har hidtil i vidt omfang (uden hjemmel) fratrukket lønudgifter ved omstrukturering af deres virksomhed, hvorved denne ageren er afspejlet i det strukturelle selskabsskatteprovenu. En virkning svarende til mindreprovenuet forbundet med den foreslåede udvidelse af virksomhedernes fradragsret er således allerede indregnet i de mellemfristede fremskrivninger. Set i denne sammenhæng medfører de foreslåede regelændringer derfor ikke en belastning af de offentlige finanser.

Lovforslaget vurderes at medføre engangsomkostninger på to årsværk svarende til 1,5 mio. kr. for SKAT til behandling af 50 genoptagelsessager i 2018.

#### 4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter og andre øvrige erhvervsmæssige udgifter med tilknytning til ansættelsesforholdet ved udvidelse, indskrænkning og øvrige omstruktureringer af virksomheden vil medføre en lempelse af skatten og i særdeleshed også de administrative byrder for nye og etablerede virksomheder, der ønsker at udvide deres forretning.

Den omstændighed, at fradragsretten foreslås udvidet for interne lønudgifter og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet, mens eksterne konsulentudgifter til f.eks. køb eller salg af virksomhed fortsat ikke kan fratrækkes, kan give virksomhederne et vist incitament til i højere grad selv at afholde udgifterne via egne ansatte og i mindre grad at hyre eksterne konsulenter til opgaverne.

#### 5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ikke administrative konsekvenser for borgerne.

#### 6. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

#### 7. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten for lønudgifter m.v. i forbindelse med køb og salg af virksomhed vil også omfatte køb og salg af udenlandske virksomheder.

Lovforslaget ændrer dog ikke på, at danske og udenlandske selskaber, der driver erhvervsvirksomhed både i Danmark og i udlandet, skal foretage en korrekt fordeling af indtægter og udgifter i overensstemmelse med armslængde princippet og de almindelige og internationalt anerkendte transfer pricing-principper. Dette kan indebære, at selv om der foreslås fradragsret for lønudgifter m.v., vil der ikke altid kunne opnås fradrag herfor ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst, i det omfang lønudgiften skal allokere til erhvervsvirksomheden i udlandet.

#### 8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 31. august 2017 til den 28. september 2017 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.: Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Borger- og retssikkerhedschefen i SKAT, CEPOS, Cevea, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Danske Advokater, DI, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR – danske

revisorer, Justitia, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Skatteankestyrelsen, SRF Skattefaglig Forening.

#### 9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Forslaget medfører et mindreprovenu på ca. 430 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd.
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Lovforslaget vurderes at medføre engangsomkostninger på to årsværk svarende til 1,5 mio. kr. for SKAT til behandling af 50 genoptagelsessager i 2018.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Lempeligere beskatning for nye og etablerede virksomheder, der ønsker at udvide, indskrænke eller foretage øvrige omstruktureringer af deres virksomhed, idet der ikke skal sondres mellem fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede lønudgifter.	Forslaget kan give virksomhederne et vist skattemæssigt incitament til i højere grad selv at afholde udgifterne via egne ansatte og i mindre grad at købe eksterne konsulenter til opgaverne.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Færre administrative byrder for nye og etablerede virksomheder, der ønsker at udvide, indskrænke eller foretage øvrige omstruktureringer af virksomheden, idet der ikke skal sondres mellem fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede lønudgifter.	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	

Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser (sæt X)	JA	NEJ X

## Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

### Til § 1

Det følger af driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det indebærer, at virksomheder ikke kan fradrage udgifter, der vedrører indkomstkilden, f.eks. udgifter afholdt med henblik på etablering eller udvidelse af eksisterende virksomhed, medmindre der er indført særskilt hjemmel hertil i lovgivningen, jf. også afsnit 2.1. i lovforslaget om gældende ret.

Lovforslaget har ikke til formål at ændre i statsskattelovens driftsomkostningsbegreb. I stedet foreslås det at indføre en særskilt hjemmel i ligningslovens § 8 N, der giver fradragsret for erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet. Efter forslaget vil denne type udgifter være fradragsberettigede, uanset om den pågældende medarbejder beskæftiger sig med opgaver relateret til virksomhedens løbende drift eller andre opgaver, der f.eks. er relateret til omstrukturering af virksomheden, når blot udgifterne er afholdt i virksomhedens interesse.

Den foreslåede udvidelse af fradragsretten for lønudgifter m.v. har til formål på en enkel og administrerbar måde at indføre fradrag for de interne udgifter, som virksomhederne afholder til løn til personer i ansættelsesforhold. Den foreslåede udvidelse af fradragsretten indebærer, at virksomheden ikke skal fordele disse udgifter i en fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget del, selv om medarbejderne udfører opgaver, som ikke omfattes af driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6. Med indførelsen af bestemmelsen skabes der hjemmel til, at virksomhederne kan fradrage interne lønudgifter til medarbejdere, uanset om medarbejderens arbejdsopgaver udelukkende har relation til driften eller f.eks. vedrører udvidelse eller indskrænkninger af virksomhedens indkomstgrundlag.

Ud over forslaget om at indføre fradrag for lønudgifter til personer i ansættelsesforhold foreslås det at indføre fradrag for accessoriske udgifter med tilknytning til ansættelsesforholdet. Det indebærer, at virksomhederne undgår at skulle opgøre disse udgifter særskilt, hvis medarbejderne udfører opgaver, som ikke udelukkende er relateret til den løbende drift. Som eksempler på erhvervsmæssige udgifter knyttet til ansættelsesforholdet kan bl.a. nævnes husleje, kaffe, opvarmning af bygning og rejseomkostninger.

Det er vurderingen, at det ikke vil lette virksomhedernes administrative byrder i tilstrækkelig grad,

hvis virksomhedernes fradragsret afhænger af, om udvidelsen af virksomheden struktureres på den ene eller anden måde. På den baggrund foreslås det, at fradragsretten for ovennævnte udgifter skal gælde, uanset om der er tale om erhvervelse af egentlig aktivitet (aktiver og passiver) eller erhvervelse af aktier i et selskab, der efterfølgende kvalificeres som et datterselskab. Fradragsretten foreslås også at omfatte lønudgifter m.v. til erhvervelse af aktier i selskaber, der er beliggende i en anden stat end Danmark.

Tilsvarende foreslås det, at fradragsretten omfatter lønudgifter samt accessoriske udgifter, der er afholdt, når en eller flere medarbejdere har beskæftiget sig med overvejelser om indskrænkninger af virksomheden. Det vil sige, at erhvervsmæssige lønudgifter og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet også er fradragsberettigede i de situationer, hvor der sker frasalg af en del af virksomheden. Det er ikke afgørende for fradragsretten, om frasalget sker i form af salg af aktivitet eller af aktierne i et datterselskab.

Det foreslås endvidere, at fradragsretten også udvides til at omfatte de tilfælde, hvor udvidelsen eller indskrænkningen af virksomheden ikke effektueres. Dermed skal virksomhederne ikke opgøre forgæves afholdte lønudgifter samt accessoriske udgifter med tilknytning til ansættelsesforholdet særskilt, selv om omstruktureringen af virksomheden ikke gennemføres.

Hvis et dansk selskab udøver virksomhed gennem et fast driftssted i udlandet og via dette driftssted erhverver aktiviteten i en anden udenlandsk virksomhed, vil indtægterne fra driftsstedet, herunder indtægterne fra den erhvervede virksomhed i udlandet, ikke indgå i dansk beskatning, medmindre selskabet har valgt international sambeskatning. I denne forbindelse skal de lønudgifter, som det erhvervende selskab har afholdt til købet, henføres til udlandet og dermed anses for afholdt af det udenlandske faste driftssted. Hermed kan lønudgifterne ikke fratrækkes ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst, medmindre selskabet har valgt international sambeskatning. I denne situation vil der således fortsat skulle foretages en fordeling af lønudgifterne m.v. på samme måde, som der allerede i dag generelt skal foretages en fordeling af alle indtægter og udgifter på den danske henholdsvis den udenlandske indkomst.

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

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

Ligningslovens § 8 B indeholder en særlig hjemmel til at fratække udgifter, der anvendes til forsøgs- og forskningsvirksomhed. Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre på disse regler eller at åbne mulighed for dobbeltfradrag. De lønudgifter, der indgår i de udgifter, som en virksomhed fratækker som forsøgs- og forskningsudgifter, vil således ikke tillige kunne fratækkes efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 8 N.

Det er endvidere ikke hensigten med lovforslaget at ændre på de gældende regler i ligningslovens § 16 A og den gældende praksis for beskatning af maskeret udlodning, når et selskab m.v. afholder lønudgifter m.v. i hovedaktionærens interesse. Hovedaktionæren vil fortsat skulle beskattes af maskeret udlodning i disse tilfælde, og selskabet har ikke fradragsret, da der netop ikke er tale om erhvervsmæssige lønudgifter m.v. afholdt i selskabets interesse.

#### Til § 2

Det foreslås i stk. 1, at loven træder i kraft den 1. juli 2018. Ikrafttrædelsestidspunktet er i overensstemmelse med regeringens målsætning om, at ny lovgivning, der har virkning for erhvervslivet, skal træde i kraft enten den 1. januar eller den 1. juli.

Det foreslås i stk. 2, at loven har virkning fra og med indkomståret 2012. Virksomheder, som i tidligere år - uden den fornødne hjemmel - har foretaget fradrag for lønudgifter m.v., behøver dermed ikke at foretage en administrativt besværlig opdeling af udgifterne og tilbageregulere fradraget for den ikke-fradragsberettigede del. Baggrunden er, at det må antages, at virksomhederne i vidt omfang i tidligere år har fratrukket lønudgifter m.v., selv om udgifterne i et vist omfang er medgået til etablering eller udvidelse af virksomhed eller medgået til andre ikke-fradragsberettigede anlægsformål. At disse interne lønudgifter m.v. er fratrukket kan formentlig tilskrives, at virksomhederne har antaget, at udgifterne var fradragsberettigede. Med lovforslaget foreslås det som nævnt, at de pågældende virksomheder ikke behøver at genoptage skatteansættelsen for at korrigere fradraget for tidligere år.

De formentlig få virksomheder, der ikke har taget fradrag for de pågældende lønudgifter m.v., får med den foreslåede lovændring adgang til fradrag fra og med indkomståret 2012 ved at anmode om genoptagelse af skatteansættelsen inden for de almindelige frister i skatteforvaltningslovens § 26.

Det foreslåede virkningstidspunkt skal således ses i sammenhæng med skatteforvaltningslovens §

26, stk. 1, 2 og 5, hvorefter fristen for varsling eller anmodning om ændring af en ansættelse af indkomstskat er det fjerde år efter indkomstårets udløb, henholdsvis det sjette år i forbindelse med kontrollerede transaktioner.

Det foreslås i stk. 3, at loven også skal have virkning for indkomstår forud for 2012, for hvilke der senest den 1. maj 2017 er indsendt genoptagelsesansøgning, jf. skatteforvaltningslovens § 26. Dette vil indebære, at skattepligtige, der har indleveret en genoptagelsesansøgning, og hvor ansøgningen ikke er færdigbehandlet af SKAT, får behandlet genoptagelsesansøgningen i overensstemmelse med de foreslåede regler. Loven har også virkning for sager, hvor SKAT har rejst genoptagelsessag, men hvor sagen ikke er færdigbehandlet af SKAT.

## Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

### § 1

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1162 af 1. september 2016, som ændret senest ved § 12 i lov nr. 688 af 8. juni 2017, foretages følgende ændring:

§ 8 N. ---

1. Efter § 8 M indsættes:

”§ 8 N. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet.”

### § 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2018.

Stk. 2. Loven har virkning fra og med indkomståret 2012.

Stk. 3. Loven har endvidere virkning for indkomstår, for hvilke den skattepligtige har indsendt genoptagelsesanmodning senest den 1. maj 2017, jf. skatteforvaltningslovens § 26, og som ikke er færdigbehandlet af Told- og skatteforvaltningen på tidspunktet for lovens ikrafttræden, eller hvor Told- og skatteforvaltningen har rejst genoptagelsessag, jf. skatteforvaltningslovens § 26, og sagen ikke

20

er færdigbehandlet på tidspunktet for lovens  
ikrafttræden.