

Frdrag for erhvervsmæssige udgifter i koncerner efter ligningslovens § 8 N – et EU-retligt perspektiv

- ♦ *Med den nye bestemmelse i ligningslovens § 8 N søgte lovgiver at give erhvervslivet nogle let administrerbare regler til sikring af skattemæssigt frdrag for afholdte lønomkostninger. I bestemmelsens stk. 2 er indsat en regel, hvorefter koncernselskaber sidestilles med enkeltstående selskaber, i det omfang koncernen er sambeskattet. Det er forfatterens klare opfattelse, at denne betingelse om, at koncerner skal være sambeskattede for at kunne opnå frdrag for lønomkostninger afholdt inden for koncernen, er en begrænsning af EU-rettens fri bevægelighed, og at denne begrænsning ikke hverken kan retfærdiggøres eller er forsøgt retfærdiggjort af lovgiver. Samlet set finder forfatterne, at retsstilling for koncerner, som følge af bestemmelsen i ligningslovens § 8 N, stk. 2, er i strid med EU-retten og altså hverken er hensigtsmæssig eller lovlig.*

af Jakob Bundgaard, Michael Tell og Lars Bo Aarup¹

1. Introduktion

Erhvervsmæssige lønudgifter og andre erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet er en iboende del af langt de fleste virksomheder, da disse ansatte er med til at drive og udvikle en virksomhed. Det var derfor også af mange skatteydere antaget, at lønudgifter og andre erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet udgjorde fradragsberettigede driftsomkostninger, jf. statsskattelovens (SL) § 6 a. Med de to afgørelser SKM2017.512H og SKM2017.513H (bank-sagerne) slog Højesteret fast, at skatteydere ikke har nogen berettiget forventning om at kunne fradrage alle lønudgifter afholdt erhvervsmæssigt, da der i SL § 6 a alene kan findes hjemmel til at fradrage driftsomkostninger, i det omfang sådanne medgår til erhvervsen, sikringen eller vedligeholdelse af den skattepligtige indkomst. Da de i sagerne omhandlende lønomkostninger var medgået til udvidelse af indtægtsgrundlaget (due diligence i forbindelse med opkøb og potentielle opkøb af bankfilialer), var de at anse for en anlægsudgift, og dermed ikke fradragsberettiget efter SL § 6 a.

Lovgiver ønskede herefter at skabe sikkerhed for, at erhvervslivet også fremadrettet kan fradrage alle erhvervsmæssigt afholdte omkostninger. Den vedtagne bestemmelse i ligningslovens (LL) § 8 N hjemler derfor frdrag for alle erhvervsmæssigt afholdte udgifter i relation til medarbejderes ansættelse, dvs. lønomkostninger og tilknyttede omkostninger såsom husleje, kaffe og rejseomkostninger ifm. forretningsmøder etc. samt bestyrelshonorarer. En egentlig gennemgang af bestemmelsens indhold og baggrund falder uden for formålet med denne artikel, og i stedet henvises til øvrige bidrag.²

Det følger af LL § 8 N, stk. 2, at betaling for sådanne erhvervsmæssige udgifter kan frdrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattet efter selskabsskattelovens (SEL) §§ 31 eller 31 A. For lønomkostninger mv. afholdt inden for en koncern hjemler bestemmelsen således kun frdrag for sådanne omkostninger, i det omfang de er afholdt inden for en sambeskatning, jf. SEL §§ 31 og 31 A. Dette blev indføjet i bestemmelsen efter høringsprocessen, hvor adskillige parter havde påpeget, at det i lovforslaget indeholdte krav om, at der alene kunne foretages frdrag efter LL § 8 N hos den "rette

omkostningsbærer", stillede koncerner dårligere end enkeltstående selskaber, hvorefter Skatteministeriet indskrev det nuværende stk. 2 for at komme denne usikkerhed til livs.³

Bestemmelsens ordlyd er således:

"§ 8 N. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan frdrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelshonorarer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelshvervet.

Stk. 2. Betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af stk. 1 kan frdrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A." (vores fremhævning)

Det ønskes med nærværende artikel at belyse, hvorvidt kravet om, at koncerner med udenlandske datterselskaber skal tilvælge international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, for at have adgang til at frdrage lønomkostninger efter LL § 8 N, er EU-stridigt.

2. Forholdet til EU-retten

Ved vurderingen af, om en national skatteregel såsom LL § 8 N er til hinder for den traktatfæstede fri bevægelighed og ikke kan opretholdes (EU-stridig), følger det af EU-Domstolens praksis, at det først må vurderes, hvilken EU-retlig frihedsrettighed der konkret er relevant, og om den nationale regel udgør en hindring for udøvelsen af den relevante frihedsrettighed. Såfremt reglen udgør en hindring for en frihedsrettighed, må det vurderes, om en sådan hindring i givet fald kan retfærdiggøres, og om en sådan hindring går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette/de retfærdiggørende hensyn (proportional).

For at selskaber kan være omfattet af reglerne om sambeskatning, jf. SEL §§ 31 og 31 A, skal der være tale om bestemmende indflydelse indbyrdes mellem parterne, hvorfor der ligeledes indirekte er et krav om indbyrdes bestemmende indflydelse, for at der kan opnås skattemæssigt frdrag, jf. LL § 8 N, stk. 2, jf. stk. 1. Det følger af EU-Domstolens praksis, at national lovgivning, som kun vedrører kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på selskabet, skal behandles efter reglerne om den fri

¹ Alle CORIT Advisory P/S.

² Se bl.a. Inge Langhave Jepsen i SR.2018.19 samt Kim Wind Andersen i TFS 2017, 679.

³ Se afsnit 3.2 for nærmere om tilblivelsen af LL § 8 N, stk. 2, i forbindelse med høringsprocessen.

etableringsret, jf. Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsområde (TEUF) art. 49.⁴

Det følger af den fri etableringsret, jf. art. 49 TEUF, at Medlemsstaterne ikke må hindre udøvelsen af den fri etableringsret ved f.eks. at gøre det mindre fordelagtigt for en fysisk person eller et selskab hjemmehørende i Danmark at oprette et datterselskab i anden Medlemsstat i forhold til at oprette et datterselskab i Medlemsstaten (Danmark). Der må så at sige ikke ske en forskelsbehandling af skatteyderen på baggrund af, om skatteyderen vælger at oprette et hjemmehørende datterselskab eller et ikke-hjemmehørende selskab inden for EU.⁵ Tiltag, som stiller skatteyderen med et ikke-hjemmehørende datterselskab dårligere, end hvis skatteyderen havde et hjemmehørende datterselskab, kan således alene retfærdiggøres, i det omfang der er tale om saglige eller tvingende almene hensyn, eller at situationerne ikke er objektivt sammenlignelige.

Som nævnt fremgår det af ligningslovens § 8 N, stk. 2, at det er et krav, for at der kan opnås skattemæssigt fradrag for lønudgifter afholdt inden for koncerner, at koncernselskaberne er sambeskattede, jf. SEL §§ 31 og 31 A. For i Danmark hjemmehørende selskaber hjemler SEL § 31 obligatorisk sambeskatning. For disse selskaber vil der således "automatisk" være fradragsret for sådanne lønomkostninger, da danske koncernselskaber skal sambeskattes, og derfor per definition vil opfylde kravet i LL § 8 N, stk. 2.

Derimod vil lønudgifter afholdt inden for koncerner, hvor der er tale om ikke-hjemmehørende selskaber, alene kunne fradrages i det omfang, koncernen har valgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 A. Valg af international sambeskatning medfører, at samtlige danske og udenlandske koncernselskaber samt faste driftssteder omfattes af dansk sambeskatning (globalpuljeprincippet) for en periode på mindst 10 år. Der er således intet problem, såfremt koncernen positivt har valgt international sambeskatning, da koncernen på tilsvarende vis vil opnå fradrag efter LL § 8 N, stk. 2, som var der tale om en rent national (dansk) situation.

Problemet opstår i den situation, hvor koncernen (skatteyderen) ikke har foretaget et sådan tilvalg af international sambeskatning, og skatteyderen (koncernen) har valgt eller overvejer at etablere datterselskaber i andre Medlemsstater eller at etablere datterselskaber i Danmark, da skatteyderen kun i sidstnævnte situation har fradrag efter LL § 8 N, stk. 2. Denne forskelsbehandling af skatteyderen gør det mindre attraktivt for skatteyderen at etablere datterselskaber i andre Medlemsstater end i Danmark, hvilket udgør en hindring for etableringsfriheden i art. 49 TEUF. Denne konklusion ændres ikke, blot fordi at skatteyderen har mulighed for at vælge international sambeskatning (med alt hvad dette indebærer⁶), da EU-Domstolen ved flere lejligheder har præciseret, at en national ordning, der begrænser etableringsfriheden, stadig er lige uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen af den nationale ordning er fakultativ.⁷

På trods af denne praksis hos EU-Domstolen har Skatteministeriet tidligere og for nyligt argumenteret for, at muligheden for at vælge

international sambeskatning kan ophæve en eventuel begrænsning af den fri etableringsret. Et aktuelt eksempel herpå skal findes i en verserende sag ved EU-Domstolen⁸, vedrørende et dansk selskabs mulighed for at fradrage et endeligt tab opstået hos et fast driftssted i Finland ved den danske indkomstopgørelse. Skatteministeriet afviste at lade et sådant tab fradrage med henvisning til, at da der ikke kan ske beskatning af udenlandske faste driftssteder, jf. SEL § 8, stk. 2, vil et tab opstået heri heller ikke kunne inddrages under dansk beskatning. Skatteministeriet anfører som argument herfor, at i det omfang virksomheden havde valgt international sambeskatning, ville såvel indkomst som fradrag opstået i det faste driftssted kunne inddrages under dansk beskatning, hvorfor den begrænsning, der følger af den manglende fradragsret, alene eksisterer, fordi skatteyderen ikke havde valgt international sambeskatning, og at fradragsnægtelsen derfor ville kunne ophæves ved tilvalg af samme.

Medio januar 2018 offentliggjordes generaladvokat Sánchez-Bordonas indstilling til sagens afgørelse, hvoraf det kan udledes, at lovgiver formodentlig vil gøre klogt i ikke at søsætte for mange initiativer baseret på ovenstående rationale. Det følger således af indstillingens præmis 77, at:

*"Den løsning, som den danske lovgiver har valgt for at imødegå Marks & Spencer-undtagelsen, er således efter min opfattelse uforholdsmæssigt byrdefuld for virksomheder, der støttet på artikel 49 TEUF ønsker at gøre brug af deres etableringsfrihed i andre medlemsstater. Den omstændighed, at ordningen er valgfri, fratager den ikke dens for vidtgående restriktive karakter eller dens mulige uforenelighed med EU-retten."*⁹

Da sagen, som nævnt, er verserende, er det pt. ikke muligt at konkludere, hvorvidt Skatteministeriets argumentation har vind i sejlene denne gang, men baseret på generaladvokatens udtalelse vil en ændring af LL § 8 N, stk. 2, formentlig være nødvendig. I lyset af EU-Domstolens tidligere praksis og generaladvokatens udtalelse synes muligheden for at vælge international sambeskatning ikke at udgøre et validt argument imod EU-stridighed.

2.1 Er der saglige hensyn bag begrænsningen?

Da det således synes klart, at der eksisterer en EU-retlig hindring for udøvelsen af den fri etableringsret i art. 49 TEUF, skal det overvejes, om der eksisterer saglige hensyn, som kan retfærdiggøre denne hindring. Det følger af lovforslaget,¹⁰ at formålet (hensynet) med LL § 8 N, stk. 2, 4 er at sikre, at:

"sambeskattede selskaber ikke skal stilles ringere, end hvis koncernens virksomhed blev drevet i et og samme selskab. Uden [stk. 2] ville den sambeskattede koncern alene kunne opnå fradrag for den korresponderende betaling, hvis betalingen kunne anses for en driftsomkostning efter statskattelovens § 6 a."

Lovgiver har derved gjort selve sambeskatningen til det bærende hensyn bag bestemmelsen, mens det ikke anføres, hvorfor at der ikke skal være fradrag i de situationer, hvor der sker betaling til et ikke-hjemmehørende datterselskab. Som nævnt ovenfor medfører dette ingen hindringer for danske koncernselskaber, da de *per se*

⁴ Jf. bl.a. C-6/16 *Eqiom*, præmis 41-46, med øvrige henvisninger.

⁵ Eller inden for EØS-området, jf. art. 31(1) i EØS-aftalen.

⁶ Se således afsnit 5.1.4 i de almindelige bemærkninger til L 121 2004-05, hvor skatteministeren anfører, at "*Provenutabet forventes at være beskedent, da langt de fleste store koncerner vurderes at ville fravælge international sambeskatning fremover*" samt under afsnit 10 i de almindelige bemærkninger, at "*det i praksis må formodes, at i hvert fald større internationale koncerner af både økonomiske og administrative grunde ikke vil anse det for fordelagtigt at inddrage koncernens globale indkomst under dansk beskatning.*"

⁷ Se bl.a. *Gielen C-440/08*, præmis 53.

⁸ Se *Bevola og Jens W. Trock C-650/16*. Den verserende sag er ligeledes omtalt af Inge Langhave i SR.2018.19.

⁹ Der refereres bl.a. til *Gielen C-440/08*, præmis 53.

¹⁰ Se L 104, bemærkningerne til § 1, side 9, højre spalte.

vil være sambeskattede, jf. SEL § 31. Derimod vil der for korresponderende betalinger til udenlandske koncernselskaber alene være fradrag, i det omfang den fakultative internationale sambeskatning, jf. SEL § 31 A, vælges. Lovgiver har ikke fundet anledning til at behandle dette spørgsmål i lovgivningsprocessen, hvilket medfører en formodning for, at der ikke er fundet anledning til at anvise eller specificere de hensyn, som ligger bag den begrænsning, der følger af en sådan ordning.

Det følger af høringskemaet til lovforslaget, at der i adskillige høringsvar blev anført, at det krav, der fulgte af første udkast af lovforslaget, om, at der alene kunne foretages fradrag, jf. LL § 8 N, hos "rette udgiftsbærer", ville medføre en uheldig retsstilling for koncerner.¹¹ Som følge af høringsprocessen blev lovforslaget opdateret med den nuværende formulering af LL § 8 N, stk. 2, uden at dette tilsyneladende har givet anledning til en vurdering af forholdet til EU-retten.¹² Sammenfattende synes lovgiver hverken at have fremført, påvist eller overvejet saglige hensyn bag den begrænsning af den fri etableringsret, der synes at være en konsekvens af LL § 8 N, stk. 2.

Et hensyn kunne være, om end det ikke er fremhævet, at lovgiver ønskede at skabe en symmetrisk beskatning ved at nægte fradrag for udgifter, som ikke resulterede i skabelsen af skattepligtig indkomst i Danmark. Hensynet til en symmetrisk beskatning er imidlertid kun anerkendt i begrænset omfang som værende tilstrækkelig specifikt eller tungtvejende nok til at kunne retfærdiggøre sådanne begrænsninger af den fri etableringsret.¹³

Yderligere kunne det overvejes, om hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen¹⁴ vil kunne retfærdiggøre en restriktion, som fundet i LL § 8 N, stk. 2. Det følger imidlertid af EU-Domstolens praksis, at hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen ikke alene kan retfærdiggøre en hindring af de EU-retlige friheder¹⁵, men derimod er anerkendt som et væsentligt hensyn i samspil med risikoen for skatteunddragelse eller for, at underskud fradrages to gange.^{16,17}

Samlet set synes det uklart hvilke(t) eller hvilke hensyn som kan retfærdiggøre, at LL § 8 N, stk. 2, ikke giver fradrag for betalinger for erhvervsmæssige udgifter hos det betalende selskab, hvor et dansk betalende selskab og et modtagende EU-hjemmehørende selskab ikke har valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.

3.2 Proportionalitet?

Når det er konstateret, at der eksisterer en EU-retlig begrænsning, og det efterfølgende kan konstateres, at der ikke eksisterer klare saglige hensyn, som kan begrunde en sådan begrænsning, så må det anses for uforeneligt med art. 49 TEUF at nægte fradrag i de

situationer, hvor et dansk selskab betaler for erhvervsmæssige udgifter hos et EU-hjemmehørende koncernselskab, hvor betalingen i stedet ville have været fradragsberettiget, såfremt det modtagende koncernselskab havde været hjemmehørende i Danmark.

Skulle det – mod forventning – vise sig, at den manglende fradragsret alligevel kan retfærdiggøres i eksempelvis hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, eksempelvis som følge af tilvalgsmuligheden ved international sambeskatning, så må det overvejes i hvilke tilfælde det i forhold til dette formål er proportionalt at nægte fradrag.

Imens der – af gode grunde - ikke er taget endelig stilling til spørgsmålet i praksis, synes det indledningsvis værd at bemærke her, at der må eksistere en formodning for, at international sambeskatning er en endog særdeles vidtgående ordning, særligt henset til, at lovgiver allerede i forbindelse med lovgivningsprocessen var af den opfattelse, at flertallet af større danske koncerner ville finde ordningen uhensigtsmæssig. Dette skal særligt ses i lyset af, at international sambeskatning - som anført ovenfor under afsnit 3 - indbefatter, at samtlige koncernens udenlandske selskaber og faste driftssteder underlægges dansk beskatning for en periode på mindst 10 år. Dette medfører en vidtgående udstrækning af dansk beskatningskompetence og pålægger tilsvarende omfattede virksomheder en betragtelig byrde, herunder også administrativt og i forhold til hæftelsesforhold; både fra et skatte- og et administrationssynspunkt. Det synes således særdeles vidtgående at betinge en dansk skatteydners fradrag for erhvervsmæssige udgifter af, om modtageren af betalingen omfattes af dansk skattepligt eller ej. Det synes fundamentalt i strid med den fri bevægelighed (Det Indre Marked) og derfor særdeles tvivlsomt, om en sådan retstilstand i LL § 8 N, stk. 2, overhovedet kan retfærdiggøres og eventuelt herefter om det så er proportionalt at kræve, at samtlige koncernselskaber i hele verden skal være inddraget under dansk beskatning, for at et dansk selskab kan opnå fradrag for disse erhvervsmæssigt betingede udgifter i LL § 8 N, stk. 2, som også anført i forslaget til afgørelse fra AG Sanchéz-Bordonas i *Bevola og Jens W. Trock C-650/16*.¹⁸

Uanset om hensynet bag udformningen af LL § 8 N, stk. 2, er at sikre symmetri i beskatning eller blot at ligestille koncerner med selskaber, som har ønsket at udøve deres samlede virksomhed gennem ét selskab, synes konsekvenserne af kravet om, at koncerner skal lade sig dansk sambeskatte efter SEL § 31 A, ikke at være proportionelt med det mål, som søges nået gennem bestemmelsen, dvs. at sikre koncerners ligestilling med enkeltstående selskaber.

¹¹ Se høringsvar fra Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Industri, Danske Rederier, Finans Danmark og FSR – danske revisorer.

¹² Se f.eks. L 104, side 8, afsnit 9, hvoraf der ved vurderingen af lovforslagets samlede konsekvenser er markeret, at der ingen EU-retlige aspekter er indeholdt i lovforslaget.

¹³ EU-Domstolen har tilsyneladende alene tillagt sammenhængen i skattesystemet afgørende vægt i en håndfuld afgørelser; de nærmest identiske sager C-204/90 *Bachmann* og C-300/90 *Kommissionen mod Belgien*, samt de nyere afgørelse C-157/07 *Krankenhem Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, C-253/09 *Kommissionen v. Ungarn* og C-388/14 *Timac Agro*. Derudover har hensynet til sammenhæng i skattesystemet - så vidt forfatterne er orienterede – isoleret set ikke kunnet retfærdiggøre en sådan begrænsning.

¹⁴ Jf. C-446/03 *Marks & Spencer*, præmis 43 ff.

¹⁵ Jf. C-347/04 *Rewe Zentralfinanz eG*, præmis 41 ff.

¹⁶ Jf. C-379/05 *Amurta*, præmis 56 ff.

¹⁷ Det fremgår af præmis 60, *ibid.*, at hverken nødvendigheden af at sikre sammenhæng i det nationale skattesystem eller nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, i den konkrete sag kunne begrunde en restriktion af kapitalens fri bevægelighed.

¹⁸ Generaladvokaten anfører i præmis 77, at "Den [LL § 31 A] som den danske lovgiver har valgt for at imødegå *Marks & Spencer-undtagelsen*, er således efter min opfattelse uforholdsmæssigt byrdefuld for virksomheder, der støttet på artikel 49 TEUF ønsker at gøre brug af deres etableringsfrihed i andre medlemsstater. Den omstændighed, at ordningen er valgfri, fratager den ikke dens for vidtgående restriktive karakter eller dens mulige uforenelighed med EU-retten."

4. Konklusion

Det må således sammenfattende være tvivlsomt, om adgangen til fradrag efter LL § 8, stk. 2, er tilstrækkelig bred til at være forenelig med EU-retten (art. 49 TEUF). Skatteydere, rådgivere og andre fagfolk må imidlertid afvente EU-Domstolens afgørelse i C-650/16, førend spørgsmålet om, hvorvidt muligheden for at vælge international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, kan ophæve en begrænsning af den fri etableringsret, eller om konsekvenserne af SEL § 31 A er så vidtgående, at ordningen reelt medfører en begrænsning af den fri etableringsret. Der er dog intet i EU-Domstolens nuværende praksis, der understøtter, at der kun gives fradrag for betalinger for erhvervsmæssigt betingede udgifter efter LL § 8 N, stk. 2, når det modtagende koncernselskab indgår i en dansk sambeskatning, og ikke gives fradrag, når det modtagende

(ikke dansk sambeskattede) koncernselskab er hjemmehørende i et andet EU-land.

En potentiel ændring af bestemmelsen, der kunne sikre forenelighed med etableringsfriheden, ville være at ændre formuleringen i LL § 8, stk. 2, til:

“Stk. 2. Betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af stk. 1 kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er eller kan være sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A.”

Herved ville kravet ændres fra at påføre danske koncerner med udenlandske selskaber en uforholdsmæssig stor byrde sammenlignet med rent danske koncerner, og i stedet erstattes af en objektiv parameter, der ikke forskelsbehandler på baggrund af, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende. Det synes i tråd med Det Indre Marked, som Danmark er en del af.