Offentliggjort d. 21. oktober 2017

Skat ved etablering af virksomhed©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Iværksættere har trange kår i henseende til at opnå skattefradrag for driftsomkostninger. Der er flere udfordringer undervejs, som skal overvindes, før Skat anerkender, at der er tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed med ret til eksempelvis fradrag for underskud, som meget ofte opstår i etableringsfasen.

Heroverfor står, at Skat har pligt til at sikre, at udgifter til fritidsaktiviteter eller hobbyvirksomhed ikke udløser skattemæssigt fradrag med den virkning, at skatteydere finansierer andre skatteyderes hobbyvirksomhed.

Ved etablering af virksomhed er det vigtigt, at iværksætteren for det første gør sig klart, hvornår virksomheden kan anses som igangværende. At virksomheden er igangværende, er som udgangspunkt en forudsætning for at opnå skattemæssigt fradrag for virksomhedens udgifter.

Dernæst bør iværksætteren gøre sig overvejelser om, hvordan det sikres, at Skat anerkender aktiviteten som selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Det forudsætter, at Skat kan bibringes en tro på, at virksomheden på sigt vil være rentabel og har en vis intensitet.

Igangværende virksomhed

Efter nogle centrale, meget gamle regler i skattelovgivningen er det som udgangspunkt ikke er muligt at opnå skattemæssigt fradrag for udgifter i etableringsfasen.

Offentliggjort d. 21. oktober 2017

For iværksættere kan det forekomme overraskende, at skattemæssigt fradrag først kan opnås, når virksomheden er i gang (igangværende).

I den mest omfattende betænkning på området fra 1991 anføres det, at en virksomhed skattemæssigt er igangværende, når der er indgået en omsætning, eller ejeren har accepteret ordrer, og produktionen er gået i gang.

Skoleeksemplet på problemstillingen er tilfælde, hvor iværksætteren åbner en detailforretning. Her er virksomheden igangværende, når dørene slås op, og der er kunder i butikken, som køber nogle af de produkter, der forhandles i butikken. Udgifter, der afholdes frem til åbningsdagen, er som udgangspunkt etableringsudgifter, der ikke er forbundet med skattemæssigt fradrag.

Dog har Vestre Landsret i en sag fra 2000 accepteret en marginal udvidelse af fradragsretten i et tilfælde, hvor en person producerede EDB-programmer med henblik på salg, selv om der ikke forelå konkrete ordrer, og virksomheden endte ud med at lukke. Denne afgørelse omtales nærmere nedenfor.

Udgifter afholdt i tiden op til virksomhedens start

Skat har dog i et vist omfang accepteret fradragsret for sædvanlige, løbende driftsudgifter, der afholdes i etableringsfasen og i tidsmæssig snæver tidsmæssig tilknytning til virksomhedens start. Eksempelvis udgifter til leje af lokaler, reklameudgifter, kontorartikler m.v.

Éngangsudgifter som eksempelvis installering af telefon, udgifter til advokat i forbindelse med indgåelse af lejekontrakter o. lign., som iværksætteren har afholdt før virksomhedens start, er derimod etableringsudgifter, som ikke kan fratrække skattemæssigt.

Tilbage står herefter spørgsmålet, hvad der ligger i kravet om, at en udgift skal være afholdt i snæver tidsmæssig tilknytning til virksomhedens start som betingelse for fradragsret.

Offentliggjort d. 21. oktober 2017

Der kan ikke angives nogen præcis tidsmæssig afgrænsning. Men i en ældre afgørelse fra Landsskatteretten er det fastslået, at udgifter til husleje for en periode, der lå mere en 6 måneder forud for åbningen af en forretning, ikke var forbundet med skattemæssig fradragsret. På linie hermed nåede Landsskatteretten i en noget nyere afgørelse frem til, at fradrag måtte afvises bl.a. med henvisning til, at udgifterne var afholdt over et længere tidsrum på mindst 11 måneder.

Forgæves afholdte udgifter

Selv om en planlagt virksomhed opgives, eksempelvis som følge af ændrede forudsætninger, er der fradrag for sædvanlige løbende driftsudgifter som husleje, lønninger, el, varme og lign., som naturligt har måttet afholdes i en kortere tid før virksomhedens etablering.

Erhvervsmæssig virksomhed

Skattemæssigt fradrag for udgifter forudsætter, at der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed. Det betyder, at formålet med aktiviteten og dermed formålet med at afholde udgifterne skal være at opnå en indtægt og et økonomisk overskud.

Tidligere var afgrænsningen af selvstændig erhvervsmæssig virksomhed mere flydende. Udgangspunktet var således nok, at når blot der kunne konstateres et overskud eller der dog i det mindste var udsigt til et overskud, blev aktiviteten anerkendt som en erhvervsmæssig virksomhed.

I dag er det ikke tilstrækkeligt, at en aktivitet giver overskud for at anerkende den som en erhvervsmæssig aktivitet. Der har således over tid udviklet sig nogle yderligere krav for at anerkende en aktivitet som en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Det drejer sig nærmere om det såkaldte rentabilitetskrav henholdsvis det såkaldte intensitetskrav.

Rentabilitetskravet indebærer et krav om, at virksomheden ikke blot kan give et overskud af den primære drift – men tillige:

- at overskuddet er tilstrækkelig stort til, dels at bevare og forrente den investerede kapital, herunder såvel fremmedkapitalen som den kapital, som iværksætteren har investeret i virksomheden, og dernæst
- at der i dette overskud er plads til at honorere den arbejdsindsats, som lægges i virksomheden, dvs. en driftsherreløn.

Afføder virksomhedens drift ikke et sådant overskud efter etableringen, er kravet, at der er udsigt til, at virksomheden kan blive rentabel over en lidt længere periode.

Særligt kravet om en rimelig driftsherreløn har ramt de brancher hårdt, hvor der anvendes megen tid og kun opnås en beskeden nettoindtægt. Det gælder eksempelvis kunstnere.

Reglen gælder dog ikke landbrug eller investering i fast ejendom. Her anvendes den ældre målestok, således at det for disse brancher er tilstrækkeligt, at den primære drift viser et overskud, eller at der er udsigt hertil.

Som et eksempel på en person, der blev ramt af rentabilitetskravet, kan nævnes en sag, hvor en civilingeniør, certificeret med EU-standard og medlem af Dansk Ingeniør Forening, som bibeskæftigelse drev en mindre IT-virksomhed. Ingeniøren blev således nægtet fradragsret for underskud med henvisning til, at de opnåede positive resultater var beskedne og at virksomheden siden starten 10 år tidligere ikke havde levnet mulighed for en rimelig honorering af ingeniørens arbejdsindsats, samt at virksomheden ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste, jf. nærmere nedenfor om forventning om senere rentabel drift.

Det andet krav, det såkaldte **intensitetskrav**, går nærmere ud på, at der skal være en vis aktivitet, før Skat anerkender, at der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed.

Offentliggjort d. 21. oktober 2017

Eksempelvis kan nævnes en konkret sag vedrørende en nyetableret virksomhed med bådudlejning, sejlerskole og salg af bådudstyr. Virksomhedens omsætning havde i de første to år udgjort henholdsvis ca. 7.000 kr. og ca. 19.000 kr., og virksomheden havde i hvert af disse to år et underskud på omkring 100.000 kr. Højesteret afviste, at der var tale om erhvervsmæssig aktivitet, da virksomheden i denne periode ikke havde et sådant omfang, at den kunne anses som erhvervsmæssig.

Sygdom i etableringsperioden

Efter Skattedepartementets opfattelse er kravet om en vis volumen et objektivt krav, og konkrete omstændigheder som eksempelvis sygdom hos skatteyderen giver ikke grundlag for at se bort fra kravet om en vis omsætning. Dette synspunkt har domstolene tiltrådt.

I den førnævnte sag om IT-ingeniøren var oplyst, at det ringe resultat skyldtes sygdom i opstartsperioden. Men det blev der ikke taget hensyn til. Højesteret anførte således herom, at det forhold, at den beskedne omsætning "…blandt andet skyldtes sygdom, kan ikke føre til andet resultat…"

Forventning om senere rentabel drift

Skatteministeriet har dog udtalt, at der i visse (specielle) tilfælde kan være tale om erhvervsmæssig virksomhed, uanset virksomheden (endnu) ikke har opnået en vis afsætning af virksomhedens produkt(er).

Hvor det sædvanlige rentabilitetskrav og intensitetskrav ikke aktuelt er opfyldt, vil det være afgørende, om virksomheden udøves med henblik på at opnå en rentabel drift. Der skal således være grundlag for at antage, at virksomheden på sigt vil kunne give en rimelig fortjeneste. Konkret kan der være grundlag for en sådan antagelse, selvom virksomheden i det eller de første år har beskeden eller ingen omsætning. Har virksomheden derimod kun en beskeden eller ingen omsætning i en længere periode, vil dette i sig selv føre til, at virksomheden ikke længere kan anses som erhvervsmæssig.

Seriøse forudgående undersøgelser

I nogle tilfælde har iværksætteren foretaget grundige og seriøse undersøgelser, der peger i retning af, at projektet vil blive overskudsgivende på sigt. I sådanne tilfælde, har domstolene accepteret, at der er tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, selv om hverken rentabilitetskravet eller intensitetskravet var opfyldt.

De ovennævnte udtalelser fra Skatteministeriet var da også affødt af en sådan sag. Her var iværksætteren nægtet fradragsret for underskud i 3 administrative instanser, men fik medhold i byretten.

I denne sag havde iværksætteren ved siden af sin ansættelse som revisor drevet virksomhed med opfindelse og udvikling af forskellige produkter inden for belysning. Medio 2003 indleverede han patentansøgning på en lampe. Efter årsrapporten for 2003 havde virksomheden haft en omsætning på 80 kr. samt et skattemæssigt underskud på kr. 157.272.

Retten nåede i denne særlige sag frem til, at skatteyderen forud for og i løbet af 2003 udfoldede intense bestræbelser på at opnå patent og på at skaffe samarbejdspartnere til markedsføring af lampen. Under de foreliggende omstændigheder fandt retten, at den traditionelle rentabilitetsbetragtning måtte tillægges mindre betydning, og at skatteyderens udviklingsaktiviteter havde haft en erhvervsmæssig motivation, uanset at der ikke blev opnået overskud i virksomheden.

Endelig er der grund til at fremhæve en dom fra Vestre Landsret fra 2000, hvor skatteyderen trods meget beskedne indtægter fik medhold i, at der var tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Landsretten tillagde det bl.a. betydning, at iværksætteren i kraft af sin uddannelse og mangeårige erfaring fra ansættelse på Aalborg Universitet havde et indgående kendskab til udvikling af software af den type, som virksomheden skulle sælge, og at iværksætteren havde et særdeles godt kendskab til de grupper, som virksomhedens produkter skulle sælges til. Og videre, at iværksætteren forud for virksomhedens etablering havde rådført sig med en etableringsvejleder og med sin revisor, og at disse gav udtryk for, at virksomheden ville være levedygtig.

Offentliggjort d. 21. oktober 2017

Det kan konkluderes, at en veldokumenteret, grundig forberedelse og undersøgelse af markedet m.v., herunder udarbejdelse af budgetter med angivelse af budgetforudsætninger samt udarbejdelse af en realistisk forretningsplan, vil kunne understøtte iværksætterens forventninger og stille iværksætteren bedre skattemæssigt, hvis udviklingen ikke forløber som planlagt.

Forslag om fradragsret for lønudgifter ved virksomhedsetablering

Som omtalt i disse spalter den 9. september 2017 har Skatteministeriet offentliggjort et lovudkast, hvorefter erhvervsmæssige udgifter til løn kan fradrages skattemæssigt, selv om lønmodtageren har været beskæftiget med etablering og udvidelse af en virksomhed. Lovforslaget har således til formål at understøtte iværksætteri og sikre fradragsretten for erhvervsmæssige lønudgifter m.v., f.eks. når virksomheder skal etableres, eller når en eksisterende virksomhed skal udvides.

Efter lovudkastet vil fradragsretten ikke blot omfatte selve de afholdte lønudgifter, men også de øvrige erhvervsmæssige udgifter, som afholdes i naturlig tilknytning til ansættelsesforholdet. Fradragsretten vil derimod ikke omfatte udgifter til eksterne rådgivere, og heller ikke udgifter forbundet med ejerens opgaver i virksomheden, for så vidt det er en eller flere ejere af en personlig virksomhed, hvor ejerne har iværksat givne tiltag forud for virksomhedens start.

Iværksættere

Lovudkastet ændrer derimod ikke ved omfanget af fradragsret for iværksætteren, der ikke har lønansatte. Disse iværksættere stilles følgelig relativt dårligere skattemæssigt.

Særligt for iværksættere, der ikke beskæftiger sig med hobbybetonede aktiviteter, kunne det være en overvejelse værd at lempe fradragsretten for etableringsudgifter samt acceptere underskud for en given periode, men samtidig indføre en kildebegrænsning. Eller med andre ord: At iværksætteren opnår fradragsret for udgifterne ved opstart af en virksomhed i en længere periode end i dag – men til gengæld således, at underskud kun kan fradrages i indtægter fra denne aktivitet og dermed afskæres fra at overføre et skatte-

mæssigt underskud ved den nye aktivitet til fradrag i egen eller ægtefælles øvrige indtægter, herunder lønindtægter.

Derved opnås en selvregulerende effekt. Kun den iværksætter, der virkelig tror på projektet, vil fortsætte og acceptere underskud i længere tid.

Modsynspunktet er naturligvis, at iværksættere, der stopper efter en kortere årrække, vil fortabe den nugældende adgang til at fradrage underskuddet i anden indkomst. Men ordningen kunne tilvælges eller fravælges ved virksomhedens start.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk