Offentliggjort d. 4. august 2018

Fradragsret for lønudgifter ved virksomhedsudvidelse©

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

Gennem mere end 100 år har det været fast praksis, at virksomheder kunne fradrage lønudgifter til egne medarbejdere, selv om medarbejderne var beskæftiget med aktiviteter i forbindelse med udvidelse af virksomheden.

Efter en højesteretsdom fra 30. juni 2017 mistede virksomheder dog fradragsret for sådanne lønudgifter. Kort tid efter blev fradragsretten dog på skatteministerens initiativ genetableret. Samtidig blev fradragsretten udvidet i forhold til tiden forud for Højesterets dom.

Siden 1903 har det i skatteretten været en grundlæggende regel, at erhvervsdrivende virksomheder har skattemæssigt fradrag for løbende driftsudgifter. Udgifter forbundet med selve etableringen eller en udvidelse af virksomheden, ofte betegnet *anlægsudgifter*, er derimod som udgangspunkt ikke forbundet med skattemæssig fradragsret.

Denne sidste begrænsning af fradragsretten indebærer, at selv om en udgift utvivlsomt er erhvervsmæssig, kan udgiften ikke fratrækkes som en driftsomkostning. I visse tilfælde har lovgiver dog åbnet mulighed for afskrivning af udgiften over en årrække. Men udgangspunktet er fortsat klart, at anlægsudgifter ikke giver anledning til skattemæssigt fradrag.

Denne sondring har gennem de seneste 100 år givet anledning til talrige skattesager, der på forskellig vis har bidraget til afgrænsningen af fradragsberettigede erhvervsmæssige

Offentliggjort d. 4. august 2018

driftsomkostninger overfor ikke-fradragsberettigede, erhvervsmæssige anlægsudgifter, ligesom skiftende politiske partier har indført og afskaffet en række undtagelser til udgangspunktet.

Tidligere praksis

Forud for Højesteretsdom af 30. juni 2017 anlagde Skat en vis imødekommende holdning vedrørende fradragsret for udgifter i forbindelse med etablering af en virksomhed. Skat har således gennem mange år anset en ganske liberal afgørelse fra Landsskatteretten fra 1972 som vejledende.

I denne sag var der tale om et nyåbnet supermarked, hvor der var afholdt udgifter **før** virksomheden var etableret – dvs. før supermarkedet så at sige havde slået dørene op for kunderne.

Mens det var ret åbenbart, at der ikke var fradragsret for udgifter til eksempelvis advokatbistand ved forhandling om lejekontrakter med udlejer samt andre typiske éngangsudgifter, der knyttede sig til etableringen af supermarkedet, mente ejeren, at der måtte være skattemæssig fradragsret for typiske, løbende udgifter. Heri fik ejeren medhold, således at der blev indrømmet fradragsret for udgifter til reklamer, stillingsannoncer, kontorartikler og personale, der var ansat 1-2 måneder før åbningen, dvs. typiske ordinære driftsudgifter afholdt i en tidsmæssig snæver sammenhæng med åbning af forretningen, men dog forud herfor. Derimod blev der ikke indrømmet fradragsret for udgifter til etablering af telefon.

Selv om virksomheden er igangværende, er der ikke nødvendigvis fradragsret for udgifter afholdt til eksterne konsulenter og rådgivere med henblik på udvidelse af virksomhedens aktivitet.

Som et eksempel kan nævnes en sag afgjort af Højesteret i 2012 om et selskab, IBM Danmark ApS, der havde fratrukket udgifter til eksterne rådgivere, dvs. ingeniør- og arkitektbistand, med henblik på etablering af et nyt driftscenter. Formålet var at udvide maskinstuekapaciteten – altså blot en udvidelse af samme aktivitet og ikke etablering af

Offentliggjort d. 4. august 2018

en ny aktivitet. Efterfølgende blev udvidelsesplanerne vedrørende det nye driftscenter opgivet.

Med en bemærkning om, at afholdelsen af udgifterne ikke havde den fornødne forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, nåede Højesteret frem til, at der ikke var tale om driftsomkostninger, der kunne fradrages skattemæssigt. Udgifterne kunne heller ikke afskrives, da planerne om at opføre driftscentret blev opgivet.

Modsat udgifter til eksterne konsulenter og rådgivere har det siden 1903 og frem til højesteretsdommen fra juni 2017 været almindeligt antaget, at virksomhedens lønudgifter til egne ansatte kunne fratrækkes, selv om medarbejderne var beskæftiget med udvidelse af virksomhedens aktiviteter.

Sagen fra 2017 drejede sig om en bank, der i forbindelse med opkøb af en filial fra en anden bank havde anvendt egne medarbejdere til gennemgang af denne filials forhold, herunder kundeengagementer. Der var altså blot tale om udvidelse af samme aktivitet.

Østre Landsret gav banken fradragsret for disse udgifter med henvisning til en fast administrativ praksis siden 1903. Men fradrag blev nægtet i Højesteret, der ikke fandt, at der forelå en egentlig retssædvane.

Lovændring

Skatteministeren var opmærksom på sagen og fandt anledning til at fremsætte et lovforslag, der så at sige rullede retsstillingen tilbage – endda så godt og vel.

Loven blev således ændret og da med det formål at sikre en enkel og administrerbar skattemæssig løsning for virksomhederne, når fradragsret for lønudgifter m.v. skal opgøres.

Lønudgifter til personer i et ansættelsesforhold vil med lovændringen kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, uanset om medarbejderen udelukkende beskæftiger sig med opgaver knyttet til virksomhedens løbende drift, opgaver af veks-

Offentliggjort d. 4. august 2018

lende karakter eller opgaver, der overvejende eller udelukkende er relateret til forhold vedrørende virksomhedens indkomstgrundlag (indkomstkilden), dvs. anlægsudgifter, herunder f.eks. virksomhedsopkøb, -salg eller omstrukturering.

Loven har således medført en generel udvidelse af fradragsretten for virksomhedens erhvervsmæssige lønudgifter, selv om de vedrører indkomstgrundlaget.

Fradragsretten omfatter erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold og bestyrelseshonorarer. Hermed menes udgifter, der afholdes direkte til fordel for virksomhedens egne ansatte samt bestyrelsesmedlemmer, såsom løn, vederlag, bonus og lønaccessorier (kursusudgifter, fri telefon m.v.).

Forgæves afholdte etableringsudgifter

Fradragsretten gælder virksomhedens erhvervsmæssige lønudgifter og bestyrelseshonorarer m.v., selv om overvejelserne om f.eks. en udvidelse af virksomheden ikke udmøntes konkret. Dermed omfatter fradragsretten også de forgæves afholdte lønudgifter, som er afholdt i bestræbelserne på at udvide virksomheden, men hvor udvidelsen aldrig effektueres.

Erhvervelse af aktiver og passiver eller aktier

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

Bestyrelseshonorarer

Højesterets dom far 2017 var også problematisk i forhold til udgifter vedrørende et selskabs bestyrelse, der i sagens natur ikke deltager i den virksomhedens daglige drift, men

bl.a. beskæftiger sig med kontrol og fastlæggelse af strategier. Også dette problem er faldet bort med den efterfølgende lovændring.

Erhvervsmæssige udgifter, der ikke er omfattet af lovændringen

Lovændringen omfatter kun virksomhedens udgifter til egne lønansatte samt udgifter, der knytter sig hertil. Derimod er udgifter til eksterne rådgiver og konsulenter ikke omfattet af de ændrede regler.

Det betyder bl.a., at hvor en virksomhed afholder udgifter til såvel egne lønansatte som til eksterne rådgivere i forbindelse med virksomhedsopkøb, omstrukturering, indskrænkning m.v., vil kun lønudgifter til egne ansatte kunne fradrages skattemæssigt. Udgifterne til eksterne konsulenter vil fortsat ikke kunne fradrages skattemæssigt.

Under høringsprocessen i forbindelse med lovforslagets behandling blev bemærket, at dette stiller den lille virksomhed ringere end den store virksomhed, da den lille virksomhed ikke i samme grad som den store virksomhed råder over lønansatte med de fornødne kvalifikationer. Den lille virksomhed vil derfor i videre omfang være nødsaget til at anvende eksterne konsulenter. Folketinget var dette bevidst, men formentligt under hensyntagen til, at en generel ændring vedrørende fradragsret for alle udgifter ville være meget vidtgående og lå udenfor den ”reparationshensigt”, der lå bag loven, blev der ikke ændret herved.

Tilfælde, hvor lønudgiften skal aktiveres

I de tilfælde, hvor en lønudgift m.v. skal lægges til anskaffelsessummen for et aktiv, eksempelvis hvor lønansatte i virksomheden bygger en ny afskrivningsberettiget maskine til brug for virksomheden, kan udgiften ikke fradrages efter den nye bestemmelse, da der ikke kan opnås dobbeltfradrag i form af både skattemæssig fradragsret for lønudgifter og skattemæssige afskrivninger.

Udvidet fradragsret

Lovændringen har medført en udvidelse af virksomheders fradragsret i et omfang, der har forbedret fradragsretten set i forhold til retsstillingen før højesteretsdommen fra 2017. Det gælder udgifter til erhvervelse af skattefrie indtægter henholdsvis udgifter til markedsundersøgelser.

Udgifter til erhvervelse af skattefri indtægter

Lovændringen indebærer, at der i nogle tilfælde vil kunne opnås fradrag, selv om de pågældende lønudgifter er medgået til erhvervelse af skattefrie indtægter. Det er en undtagelse fra det almindeligt anerkendte princip, som blev fastslået af Højesteret allerede den 29. november 2011, hvorefter der som udgangspunkt kun er fradragsret for udgifter, der er medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde skattepligtige indtægter.

Det vil f.eks. være tilfældet, når et selskab erhverver en virksomhed ved køb af aktier. Selskabets egne lønudgifter m.v. i forbindelse med erhvervelsen af aktierne vil være fradragsberettigede, selv om fremtidige aktieavancer og udbytter fra det købte datterselskab vil kunne være skattefri indkomst for det købende selskab efter reglerne om skattefri udbytter og aktieavancer fra datterselskaber. Det gælder både, når det købte selskab er dansk, og sædvanligvis også, når det købte selskab er hjemmehørende i udlandet.

Udgifter til etablering af nye markeder

I en kort årrække var der skattemæssig fradragsret for udgifter til undersøgelse af nye markeder. Reglerne herom blev dog ophævet i 2009.

Med lovændringen er der nu på ny fradragsret for lønudgifter til egne ansatte, selv om de bliver sendt til udlandet med henblik på at undersøge muligheden for at etablere sig på et nyt marked.

Fradragsretten omfatter ifølge motivudtalelserne erhvervsmæssige udgifter knyttet til ansættelsesforholdet. Dette betyder, at fradragsretten nu også f.eks. omfatter ikke kun

lønudgifterne, men også selve rejseudgifterne i forbindelse med markedsundersøgelser af nye potentielle markeder, forhandlingsmøder eller lignende, der er afholdt med henblik på udvidelse eller indskrænkning af virksomheden.

Igen må det fremhæves, at sender virksomheden eksterne konsulenter til udlandet med henblik på markedsundersøgelser af nye potentielle markeder, vil hverken udgiften til konsulenten eller dertil knyttede rejseomkostninger være fradragsberettiget. Lovændringen omfatter kun lønudgifter til egne ansatte samt dertil knyttede udgifter.

Udgiften skal være afholdt i virksomhedens interesse

Det er under alle omstændigheder en forudsætning for fradrag, at der er tale om erhvervsmæssige udgifter, som er afholdt i virksomhedens interesse. Med erhvervsmæssige udgifter menes i denne sammenhæng udgifter, som virksomheden afholder med det formål at understøtte driften af virksomheden på såvel kort som lang sigt.

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, skal lønudgiften opdeles i en privat og erhvervsmæssig del, hvor den private del fortsat ikke vil være fradragsberettiget.

På samme vis har et aktieselskab ikke fradragsret for en bonus til ansatte, hvor den pågældende bonus er knyttet til et succesfuldt salg af aktierne i selskabet, da 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.

——— 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