

Offentliggjort d. 27. september 2014

Virksomhedsskatteordningen – ophørsbeskatning – investering i skov[©]

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

www.v.dk

Det danske skattesystem har som grundlag det princip, at de bredeste skuldre skal bære de tungeste byrder. Et princip, der blandt andet begrundes, at beskatningsprocenten stiger med stigende skattepligtig indkomst. På en række områder er der imidlertid tale om et omvendt Robin Hood princip, således at en ”for ringe” indtægt beskattes hårdest.

Hvis en skatteyder driver erhvervmæssig aktivitet, vil underskud ved denne aktivitet kunne overføres til fradrag hos ægtefællen eller fremføres til fradrag i senere års overskud. Har den erhvervsdrivende tillige lønindkomst eller anden skattepligtig indkomst, kan underskud ved den erhvervmæssige aktivitet fratrækkes i denne lønindkomst henholdsvis anden indkomst.

Endvidere vil virksomhedsskatteordningen kunne anvendes med adgang til at betale en foreløbig virksomhedsskat på 24,5 pct., og som først beskattes op til den gældende sats for personindkomst, når overskuddet hæves – og da med fradrag for den allerede betalte virksomhedsskat. Og nævnte 24,5 pct. reduceres til 22 pct. i 2016 og fremefter.

Lønmodtagere kan ikke anvende de nævnte regler, og der opstår derfor undertiden uenighed mellem skatteyderen og skattemyndighederne om, hvorvidt en given indtægt hidrører fra erhvervmæssig virksomhed eller må betegnes som lønindkomst. Denne problemstilling er velkendt, og der foreligger utallige afgørelser om dette spørgsmål.

Offentliggjort d. 27. september 2014

Med støtte fra domstolene er det lykkedes SKAT at indskrænke området for erhvervmæssig virksomhed i tilfælde, hvor der givetvis ej heller er tale om lønindtægt.

Dette vil have betydning i tilfælde, hvor der måske er overskud over en længere periode, men hvor indtægten svinger, og der følgelig er indkomstår i denne periode, hvor der er underskud. Hvis indtægten her ikke kan karakteriseres som erhvervmæssig virksomhed - selv om der samlet set er overskud over hele perioden - betyder det, at i de år, hvor der måtte være underskud, kan disse underskud ikke modregnes i senere års overskud, ligesom underskud ikke kan fratrækkes i eksempelvis anden indkomst eller overføres til fradrag hos ægtefællen.

Det siger sig selv, at hvis et givet års underskud ikke modregnes i senere års overskud, og er indtægten stærkt svingende med underskud i nogle år og overskud i andre, men samlet set positiv over perioden, bliver der tale om en ret hård beskatning af denne aktivitet.

Særligt for iværksættere, der måske har lønindkomst ved siden af denne aktivitet, og ikke kan fratække underskud i lønindkomsten, bliver der tale om en meget hård beskatning.

Erhvervmæssig virksomhed – Oprindelige generelle krav

Siden 1903 og frem til 1990'erne var det afgørende for, om en indtægt skattemæssigt kunne betegnes som hidrørende fra erhvervmæssig virksomhed, at formålet med aktiviteten var at skabe en indtægt. I denne målestok indgik blandt andet, om aktiviteten blev udøvet rimeligt professionelt.

I dag er i praksis opstillet en række yderligere betingelser for at acceptere en aktivitet som en erhvervmæssig virksomhed.

SKAT har således opstillet et såkaldt **rentabilitetskrav** samt et **intensitetskrav** med den konsekvens, at givne aktiviteter på den ene side ikke kan karakteriseres som er-

Offentliggjort d. 27. september 2014

hvervsmæssig virksomhed, men omvendt er der heller ikke tale om hobby eller lønindkomst. SKAT har derfor med held indført et nyt begreb, ”honorarindtægt”. Havner skatteyderen i denne mellemgruppe - som ikke kan genfindes i loven - kan virksomhedsskatteordningen ikke anvendes, og konstateres der underskud i givne år, kan disse underskud ikke modregnes i anden indtægt, herunder eksempelvis lønindtægt, og ej heller fremføres til fradrag i senere års positive honorarindtægter, ligesom underskud ikke kan overføres til fradrag i ægtefællens eventuelle positive indkomst.

Rentabilitetskriteriet

Rentabilitetskriteriet indebærer, at der stilles krav om overskud på den primære drift, og dernæst et krav om en rimelig forrentning af den investerede egenkapital og endelig at indtægten skal stå i et rimeligt forhold til den arbejdsindsats, der ydes af skatteyderen.

Kravet om en rimelig forrentning af den investerede egenkapital, som dog har eksisteret i en lang periode, indebærer, at der også skal ske forrentning af en eventuel fremmedkapital.

I tilfælde, hvor der ydes en arbejdsindsats i virksomheden, stilles tillige krav om en rimelig driftsherreløn, hvilket er udtryk for en gradvis skærpelse fra SKAT's side.

Intensitetskravet

I retspraksis er det yderligere stillet som betingelse for at anse en virksomhed som erhvervsmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse - det såkaldte intensitetskrav. Der er tale om et objektive krav, og konkrete omstændigheder som eksempelvis sygdom hos iværksætteren har efter praksis ikke kunnet give grundlag for at bortse fra kravet om en vis omsætning.

Iværksætteren

Denne retstilstand vil kunne ramme mange iværksættere, der overvejer at etablere en virksomhed ved siden af lønmodtagerjobbet ud fra det synspunkt, at fastholdelse af

Offentliggjort d. 27. september 2014

lønmodtagerjobbet i en overgangsfase er en sikkerhedslinie, således at hus og bil ikke sættes på højkant, hvis virksomheden ikke bliver nogen succes.

Eksempelvis kan peges på en sag, hvor en skatteyder, der var uddannet civilingeniør, certificeret med EU-standard og medlem af Dansk Ingeniør Forening, havde påbegyndt en IT-virksomhed. Han havde sideløbende haft lønnet arbejde, herunder blandt andet på et universitet, og han havde indenfor sit fag arbejdet med IT- projekter.

Blandt andet som følge af finanskrisen og deraf følgende tab på en stor kunde var der fra virksomhedens start i 1998 og frem til 2009 et samlet overskud på 9.269 kr., hvilket svarer til et gennemsnitligt årligt overskud på 773 kr.

Ved en dom fra 27. januar 2012 tiltrådte Københavns Byret, at der ikke var tale om en erhvervsmæssig aktivitet. Retten lagde vægt på, at de opnåede positive resultater var af beskeden størrelse, og at virksomheden siden starten således ikke havde givet skatteyderen en rimelig honorering af hans arbejdsindsats.

Man kan så overveje, om moralen i denne sag er, at er indtægten lille, skal der arbejdes i smug.

Læger

Også læger synes at være udsat for en hårdhændet behandling i tilfælde, hvor den hospitalsansatte læge ”bijobber” i sin fritid ved privathospitaler, forsikringselskaber m.v., eller hvor han bestrider flere mindre hverv med en løsere tilknytning til ”ordregiveren”.

Kunstnere

I to nyere domme fra Højesteret fra den 14. marts 2013 og den 15. juli 2013 har også to kunstnere måttet sande, at der ikke var megen medvind hos SKAT eller Højesteret.

I den første dom tilkendegav Højesteret, at der ganske vist var tale om en fagligt kompetent, dygtig og anerkendt kunstner, der havde deltaget på adskillige udstillinger m.v.,

Offentliggjort d. 27. september 2014

samt at virksomheden havde det fornødne arbejdsmæssige omfang til at kunne anerkendes som erhvervsmæssig virksomhed.

Rentabilitetskriteriet var imidlertid ikke opfyldt. Ved denne vurdering kunne kunstneren ikke medregne hædersbevisninger og legater m.v. - og heller ikke en livsvarig ydelse fra Statens Kunstfond - selv om sådanne ydelser afhang af kvaliteten af den kunstneriske produktion og det kunstneriske talent. Dette blev begrundet med, at disse hædersbevisninger m.v. ikke var vederlag for konkrete arbejder eller produkter eller betinget af en bestemt fremtidig kunstnerisk indsats.

Den anden højesteretsdom lå på linie hermed.

Måske kan disse kunstnere så med forventningens glæde se frem til, at værdien af deres kunstværker muligvis stiger, når kunstnerne selv til sin tid falder bort.

Landbrug

For landbrug gælder der mere lempelige regler i forhold til ovennævnte.

Ved vurderingen af, om der foreligger erhvervsmæssig virksomhed, henses der til, om driften ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig samt tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat.

Ved bedømmelsen af, om der foreligger et rimeligt driftsresultat, lægges der vægt på, om ejendommen efter driftsmæssige afskrivninger har udsigt til at give et resultat omkring 0 eller blive overskudsgivende.

Formentlig baseret på dette noget lempelige krav forekommer det vistnok ikke sjældent, at virksomhedsejere i forbindelse med salg af en erhvervsmæssig virksomhed søger at opretholde virksomhedsskatteordningen og dermed undgå efterbeskatning af opsparet overskud, ved at købe et stykke skov, der herefter indgår i virksomhedsskatteordningen som en "ny virksomhed".

Offentliggjort d. 27. september 2014

Med denne konstruktion kommer skatteyderen uden om den specielle restriktive bestemmelse, hvorefter indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe ikke er indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, hvis den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Bestemmelsen omfatter således efter sin ordlyd ikke investering i jord. Der kræves altså for en investering i jord eller skov ikke nogen aktiv indsats for ejeren for at få driften henført til ”erhvervsmæssig virksomhed”

En ny dom

En ny dom fra 20. maj 2014 fra Retten i Herning synes imidlertid at indskrænke muligheden for blot at købe en mindre skov og dermed fortsætte i virksomhedsskatteordningen.

Der var her tale om en person, der afviklede sin erhvervsmæssig virksomhed, men bibeholdt en skov- og hedejendom på 90 ha., fordelt på 30 ha fredsskov og 60 ha hede. Denne ejendom var imidlertid i den konkrete sag ikke tilstrækkeligt til at fortsætte i virksomhedsskatteordningen.

Med dommen opretholdte Retten i Herning Landsskatterettens afgørelse i sagen, men med en begrundelse, der nok er noget mere vidtgående end Landsskatterettens begrundelse i sagen.

Retten i Herning konstaterede som det første, at der ikke var grundlag for at anfægte den teknisk-landbrugsfaglige drift af ejendommen, og videre, at driften af ejendommen i perioden 2003 - 2011 med fradrag af et offentligt tilskud i 2004 på 111.420 kr. kun havde genereret et nettoresultat på 189.340 kr. Heraf udgjorde skatteyderens andel 1/3 eller gennemsnitlig på årsbasis godt 7.000 kr.

Som det bemærkes, havde driften af ejendommen rent faktisk givet overskud i den omhandlede periode.

Retten anlagde imidlertid en meget streng bedømmelse af sagen. Under disse omstændigheder havde skatteyderen efter rettens opfattelse ikke bevist, at skatteyderens andel

Offentliggjort d. 27. september 2014

havde eller i fremtiden ville have udsigt til at opnå et sådant omfang, at det vil kunne betegnes som en erhvervmæssig virksomhed.

Det kan diskuteres, hvor langt dommen rækker, men det bør give anledning til eftertanke, at ejendommens drift i den pågældende periode gav et overskud på årsbasis på gennemsnitligt godt 7.000 kr. Dette ligger over udgangspunktet, hvorefter der ved bedømmelsen af, om der foreligger et rimeligt driftsresultat lægges der vægt på, om ejendommen efter driftsmæssige afskrivninger har udsigt til at give et resultat omkring 0 eller blive overskudsgivende.

Det vil dog næppe være for vidtgående at hævde, at der med denne dom er lagt an til en yderligere indskrænkning af begrebet erhvervmæssig virksomhed. Og har en virksomhedsejer i tankerne at købe et stykke skov for at forblive i virksomhedsskatteordningen og udskyde efterbeskatning af opsparet overskud, vil det nok være en overvejelse værd at indhente et bindende svar, således at det sikres, at investeringen og driftsresultatet heraf er tilstrækkeligt til at fastholde virksomhedsskatteordningen.

— o —