

Offentliggjort d. 8. november 2011

Næring med fast ejendom – næring baseret på aktivitetens omfang – SKM2011.688.ØLR ©

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

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved en dom af 4/10 2011, at en skatteyder, der ikke var faguddannet indenfor byggefagene, måtte anses for næringsdrivende med fast ejendom, i det væsentligste på baggrund af skatteyderens egne tidligere tilkendegivelser om næringsspørgsmålet qua selvangivelse af næringsavancer og ved at resolve ved skattemyndighedernes tidligere trufne afgørelser om næringsbeskatning. En række konkrete ejendomme var omfattet af næringsformodningen.

Næringsvirksomhed foreligger efter en af de traditionelle definitioner i den skatteretlige litteratur, hvor der er tale om en professionel og systematisk afståelse af aktiver, som er produceret eller erhvervet med henblik på videresalg med gevinst for øje, se herved Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 5. udg., 2009, s. 541.

Afgrænsningen er baseret på statskattelovens § 5, der hjemler skattefrihed af "...indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipapirer) for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten..."

Uden for den erklærede næring med fast ejendom er ved kvalifikationen af en aktivitet som næringsvirksomhed i praksis anlagt en hovedsondring mellem på den ene side tilfælde, hvor skatteyderen har en fagmæssig og eller arbejdsmæssig tilknytning til bygge- og anlægsbranchen eller omsætning i øvrigt med fast ejendom, jf. herved nærmere Lignings-

Offentliggjort d. 8. november 2011

vejledningen, afsn. E.J.3.1.1., og på den anden side tilfælde, hvor skatteyderen er uden en sådan tilknytning, jf. herved Ligningsvejledningen, afsn. E.J.3.1.2. En skatteydere fagmæssige og eller arbejdsmæssige tilknytning til byggefagene eller til omsætning med fast ejendom i øvrigt skaber således en formodning for, at en aktivitet på området er udtryk for næringsvirksomhed.

Blandt andre momenter, der vil tilsige, at der foreligger en aktivitet, der kan kvalificeres som næringsvirksomhed med fast ejendom, peges almindeligvis på *antallet af køb og salg, deres systematiske og regelmæssige karakter og salgsavancerne eller dispositionernes vægt i vedkommende skatteydere økonomi*. Af væsentlig betydning er tillige skatteyderens egen opfattelse af sin virksomhed, således som denne kommer til udtryk i *regnskab og selvangivelse*. Tilkendegivelser herom kan have meget stor betydning, da tilkendegivelsen konstituerer skatteyderens subjektive hensigt, der ellers må fastslås på indirekte vis ved en vurdering af sagens objektive data. Men tilkendegivelsens betydning er i næringsager størst, hvor tilkendegivelsen går ud på næring. Er konkrete ejendomme stedse blevet behandlet som anlægsaktiver, og er salgsavancer fra denne beholdning blevet selvangivet efter ejendomsavancebeskatningsloven, understøtter dette, at aktiviteten ikke kan kvalificeres som næring eller at en konkret ejendom falder udenfor en etableret næringsvirksomhed. Men skatteyderens egen kvalifikation er i disse tilfælde blot ét af flere momenter. Hvor skatteyderens egne tilkendegivelser i selvangivelse og regnskab derimod går ud på, at skatteyderen anser sin virksomhed som en næringsvirksomhed, nærmer situationen sig den erklærede næring, og tilkendegivelsens betydning øges væsentligt.

Udenfor den erklærede næring stilles - afhængigt af skatteyderens tilknytning til bygge- og anlægsbranchen - meget forskellige krav til den aktivitet, som skatteyderen har udfoldet i henseende til omsætning med fast ejendom, for at nå frem til den konklusion, at der foreligger en egentlig næringsvirksomhed med fast ejendom, og ikke blot enkeltstående salg omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven.

En skatteyder, der har en faglig tilknytning til virksomhed med omsætning med fast ejendom, skal ikke være involveret i mange ejendomshandler, før skatteyderen anses for næringsdrivende med fast ejendom.

Offentliggjort d. 8. november 2011

For skatteydere *uden en sådan tilknytning* er retsstillingen markant anderledes. Her er der gennem mange år blevet stillet betydelige krav for at nå frem til en skatteretlig kvalifikation af skatteyderens aktiviteter som næringsvirksomhed.

De ledende afgørelser på dette område er UfR 1973.485 H (Gangsted Rasmussen) og TfS 1984, 466 H (L. Toftgaard-Hansen).

I UfR 1973.485 H havde skatteyderen i perioden 1953-1966 købt 37 og solgt 25 ejendomme, og ejendomsværdien for den samlede beholdning, der pr. 1. januar 1950 androg 380.000 kr., var år for år steget jævnt til knap 33 mio. kr. pr. 1. januar 1969.

Landsretten, der antog, at der var tale om næringsvirksomhed, udtalte, at *"I betragtning af, at sagsøgeren gennem en årrække har opkøbt et stort antal ejendomme og efter kortere eller længere tids forløb har afhændet adskillige af disse ejendomme, hvorved han har opnået betydelige salgsavancer, finder retten at måtte lægge til grund, at sagsøgeren har foretaget opkøbene bl.a. med henblik på den vinding, ejendommene kunne forventes at indbringe i tilfælde af videresalg. Efter en bedømmelse af købs- og salgsaktivitetens omfang og de salgsavancer, som ifølge det fremlagte materiale kontinuerligt er tilfaldet sagsøgeren, finder retten tillige at måtte give sagsøgte medhold i, at sagsøgerens virksomhed med hensyn til køb og salg af faste ejendomme har haft karakter af erhvervsmæssig ejendomshandel."*

Dommen blev stadfæstet af en delt Højesteret, hvor et 5/7 flertal fandt, at *"...appellantens køb og salg af faste ejendomme har haft et sådant omfang, at denne virksomhed - uanset om formålet med købene også har været at opbygge en beholdning af ejendomme - har haft karakter af erhverv."* Ikke mindre interessant er dog votaet fra mindretallet, der anførte, at *"Efter det oplyste om væksten i appellantens besiddelse af fast ejendom må det antages, at det væsentligste formål med appellantens køb har været at opbygge en beholdning af ejendomme som anlægsobjekter. Herefter, og når henses til det relativt ringe antal forretningsmæssige salg af ejendomme, som appellant har foretaget i den 14 års periode, der er tale om, findes det betænkeligt at fastslå, at hans handel med ejendomme har været af en sådan erhvervsmæssig karakter..."*

Offentliggjort d. 8. november 2011

Et lignende billede ses i TfS 1984, 466 H.

Der er efter min vurdering ikke siden fremkommet domstolsafgørelser, der forrykker nævneværdigt på denne retsstilling.

Problemstillingen er kommet op på ny med Østre Landsrets dom af 4/10 2011. Sagen drejede sig om en uddannet dekoratør og fotograf, der som følge af en trafikulykke i 1970'erne fik nedsat arbejdsevne. Fra 1981 og fremefter erhvervede han successivt en række byejendomme, hvoraf 3 ejendomme, omfattende i alt 10 lejemål, blev erhvervet i 1983 – 84 og solgt i perioden 84 – 86. Avance ved disse ejendomme blev selvangivet som næringsindkomst – af revisoren benævnt ”*udstykningsnæring*”. Yderligere 5 ejendomme, herunder 3 udlejningsejendomme, omfattende 13 lejemål, blev erhvervet i perioden 1984 – 88 og afhændet i perioden 87 – 93, og avance beskattet som næring ved upåklagede afgørelse, bortset fra en ejendom. Resten af beholdningen, i alt 17 ejendomme, blev afstået fra 1998 og fremefter som følge af sygdom, fortrinsvis i perioden 1998 – 2001, heraf nogle ved ekspropriation. Avance blev selvangivet efter ejendomsavancebeskatningsloven, når bortset fra enkelt ejendom afstået i 1998. Det var videre oplyst, at skatteyderen i perioden fra 1984 – 1999 havde haft bruttolejeindtægter på knap 41 mio. kr. og et nettoresultat fra udlejningen på knap 22 mio. kr. I samme periode havde skatteyderen oppebåret avancer ved afståelse med på 3,8 mio. kr., heraf 2,4 mio. kr. i ekspropriationserstatning.

Skattemyndighederne rejste en sag om næringsbeskatning af skatteyderen for indkomstårene 2000 og 2001 vedrørende i alt 8 ejendomme.

Ved alle instanser og nu også ved Østre Landsret fik skattemyndighederne medhold i, at de omhandlede ejendomme måtte anses for erhvervet som led i næring. Østre Landsret tog afsæt i, at skatteyderen dels havde selvangivet avancer som næringsindkomst, og dels var blevet beskattet som næringsdrivende ved upåklagede afgørelser tilbage i tid. På denne baggrund og i øvrigt af de af byretten anførte grunde tiltrådte landsretten, at der var en formodning for, at skatteyderen ved erhvervelsen af de i den foreliggende sag omhandlede ejendomme, erhvervet i 1984 – 1986 og 1998, var næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom. Landsretten bemærkede herved, at skatteyderen ikke ved den stedfundne bevisførelse havde formået at afkræfte denne formodning, idet der herved var lagt vægt på

Offentliggjort d. 8. november 2011

tidspunkterne for anskaffelsen af ejendommene sammenholdt med det betydelige antal ejendomme, som skatteyderen samlet havde solgt over en længere periode.

Tilsyneladende har Østre Landsret herefter lagt til grund, at samtlige de i sagen omhandlede ejendomme er omfattet af denne næringsformodning.

Som det fremgår, har næringsbeskatningen af skatteyderen tilbage i tid spillet en afgørende rolle for domstolenes tilgangsvinkel til den skatteretlige kvalifikation af skatteyderens aktiviteter med omsætning af fast ejendom.

Med denne tilgangsvinkel indebærer sagens udfald næppe nogen ændring af retstilstanden udenfor erklæret næring i tilfælde, hvor skatteyderen ikke har en fagmæssig og eller arbejdsmæssig tilknytning til bygge- og anlægsbranchen eller omsætning i øvrigt med fast ejendom.

Set i lyset af forholdet mellem lejeindtægter og salgsavancer indvundet over tid, giver den foreliggende sag naturligt anledning til en overvejelse om, hvorvidt udfaldet var blevet det samme, hvis ikke skatteyderen var blevet indhentet af fortiden.

Østre Landsret har ganske vist i præmisserne fremhævet, at landsretten ikke fandt, at det kunne tillægges selvstændig betydning, at revisoren måtte have anvendt udtrykket ”*udstykningsnæring*” – der som begreb synes at illustrere en misforståelse af, hvornår der foreligger næringsvirksomhed. Uanset begrundelsen herfor, har selvangivelsen af salgsavancerne som næringsindkomst sammenholdt med den senere upåankede sag om samme spørgsmål i hvert fald ikke været befordrende for sagens udfald set med skatteyderens øjne.

— o —