Offentliggjort d. 21. februar 2017

Erhvervsmæssig virksomhed - opgørelse af driftsregnskab - udeladelse af erhvervsmæssige poster - Landsskatterettens kendelse af 28/10 2016, jr. nr. 13-6419810 ©

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

Landsskatterettens kendelse af 28/10 2016 belyser dels kravene til driftsresultatet for en aktivitet ved vurderingen af, om aktiviteten kan anses som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand dels hvilke poster, der skal henføres til denne opgørelse.

Der rejses til stadighed sager vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en given aktivitet kan anses som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand eller rettere må anses som en hobbyaktivitet uden relevans for indkomstopgørelsen.

Området har været et yndet indsatsområde for skattemyndighederne gennem de senere, vel efterhånden, mange år. Og spredningen på de aktiviteter, der underkastes en nærmere bedømmelse, synes stedse videre. Der synes herunder at være en vækst i tilfælde, hvor aktiviteten som sådan ikke har en direkte ”rekreativ” side som eksempelvis drift af en lystgård, hvor et boligformål i den fri natur kan anses som en væsentlig sidegevinst eller måske snarere hovedgevinst ved aktiviteten.

Som eksempel på tilfælde, hvor aktiviteten kun har en meget begrænset privat karakter, kan nævnes udvikling af software til et givet, utvivlsomt ikke-privat, formål, se eksempelvis artiklen: Erhvervsmæssig virksomhed eller hobbyaktiviteter - IT-virksomhed - SKM2012.51.BR.

Offentliggjort d. 21. februar 2017

Noget andet er, at software-udvikleren, der arbejder på et nyt program hjemme i stuen, almindeligvis kun etablerer et sådant projekt, fordi han har en særlig interesse for og kvalifikationer på området.

Begrebet *selvstændig erhvervsmæssig virksomhed* er nærmere behandlet i Den Juridiske Vejledning, senest 2017-1, afsn. C.C.1.1.1.

Begrebet *selvstændig* erhvervsvirksomhed knytter sig til afgrænsningen overfor andre erhvervsindtægter som eksempelvis lønindkomst og det af SKAT ”opfundne” begreb ”honorarindtægter”.

Begrebet *erhvervsmæssig virksomhed* knytter sig til afgrænsningen overfor aktiviteter, der ikke har et erhvervsmæssigt sigte (hobbyvirksomhed). Afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke-erhvervsmæssig virksomhed er behandlet i Den Juridiske Vejledning, senest 2017-1, afsn. C.C.1.3. og belyses endvidere i en omfattende praksis fra henholdsvis Landsskatteretten og domstolene, herunder en række domme fra Højesteret.

I det følgende omtales særligt ét blandt de mange forskellige aspekter ved den skatteretlige vurdering og kvalifikation af en given virksomhed, nemlig resultatopgørelsen for den virksomhed, som det er på tale at vurdere.

Rentabilitetskravet - resultatopgørelsen

Centralt i den skatteretlige kvalifikation af en given aktivitet står kravet om rentabilitet.

Efter Den Juridiske Vejledning, afsn. C.C.1.3.1. indebærer betingelsen om rentabilitet et krav om:

- overskud på den primære drift
- en rimelig forrentning af den investerede kapital, herunder af eventuel fremmedkapital
- en rimelig driftsherreløn, hvis der ydes en arbejdsindsats i virksomheden.

Offentliggjort d. 21. februar 2017

Om den omstændighed, at aktiviteten er underskudsgivende i en periode, anføres videre a.s., at: *"Rentabilitetskriteriet udelukker ikke, at virksomheden kan være erhvervsmæssig, selvom den giver underskud i en periode. En virksomhed kan derfor anses for at være erhvervsmæssig, uanset at den fx i startfasen eller i en forbigående periode på grund af dårlige konjunkturer er underskudsgivende, herunder at der i disse perioder ikke er mulighed for forrentning af fremmed- og/eller egenkapital eller for en driftsherreløn, når blot der er udsigt til, at virksomheden kan blive rentabel over en lidt længere periode."*

Den Juridiske Vejledning indeholder imidlertid ikke nærmere anvisninger om selve opgørelsen af det driftsresultat, der skal danne grundlag for rentabilitetsvurderingen.

I første række melder sig spørgsmålet, om det relevante driftsresultat er det regnskabsmæssige resultat eller det skattemæssige resultat, i det omfang, der måtte være forskel på de to opgørelser.

Der ses ikke at foreligge videreækkende tilkendegivelser om dette spørgsmål.

For så vidt der lægges vægt på det skattemæssige resultat, rejser sig dernæst spørgsmålet - som forelå i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 28/10 2016 - om det skattemæssige resultat skal opgøres efter "skattelovgivningens" almindelige regler på udgiftssiden og spørgsmålet om, hvad det i givet fald indebærer, herunder om skatteyderen skal medregne alle udgiftsposter, eller om skatteyderen kan vælge at udelade enkelte udgiftsposter og i stedet afholde disse som en privatudgift med et forbedret skattemæssigt driftsresultat til følge.

Problemstillingen har bl.a. være fremme i forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt en given aktivitet i form af udlejning af fast ejendom med et beskedent driftsresultat er tilstrækkeligt til, at skatteyderen kan forblive virksomhedsskatteordningen, eller om der skal ske ophørsbeskatning i tilfælde, hvor en mere betydelig erhvervsmæssig aktivitet er indstillet, og der herefter i virksomhedsskatteordningen kun er en aktivitet i form af udlejning af fast ejendom. Så vidt ses har rentabilitetskravet ikke slået fuldt ud igennem, når det drejer sig om udlejning af fast ejendom, hvilket formentlig skyldes, at købes der fast ejendom i storbyerne, accepteres et særdeles lavt afkast, der ikke kan forrente hele

den investerede kapital, renter og bidrag inklusiv, idet investeringerne her er baseret på stor sikkerhed for udlejning kombineret med en forventning om prisstigninger på ejendommen. Den manglende evne til forrentning af den investerede kapital vil dog ofte ikke være noget problem efter en årrække, hvor såvel lejeindtægten som ejendommens værdi er steget sammenholdt med, at forretningskravet givetvis må opgøres på grundlag af den oprindelige anskaffelsessum.

I de sager, hvor der har været tale om et beskedent driftsresultat ved udlejning af fast ejendom, har bl.a. foreligget spørgsmålet, om hele eller andele af en revisorregning skulle medregnes ved opgørelsen af driftsresultatet, hvilket kan blive afgørende for, om driftsresultatet bliver positivt eller negativt. De foreliggende afgørelser tegner ikke et klart billede af retsstillingen: I praksis er således accepteret, **at** resultatet af en sådan udlejningsvirksomhed kunne opgøres uden hensyntagen til revisorbistand, jf. SKM2014.732.LSR; **at** revisorudgiften skulle medregnes med den konsekvens, at driftsresultatet af denne grund blev negativt, jf. SKM2014.812.LSR, og endelig, **at** kun en mindre del af revisorudgiften skulle medregnes ved opgørelsen af driftsresultatet med den konsekvens, at driftsresultatet blev positivt, jf. Landsskatterettens kendelse af 20. juli 2015, jr. nr. 13-0231068.

Landsskatterettens kendelse af 28/10 2016, jr. nr. 13-6419810

Landsskatterettens kendelse af 28/10 2016, jr. nr. 13-6419818, drejer sig om den skattemæssige kvalifikation af en iværksættervirksomhed som erhvervsmæssig i skatteretlig forstand.

Virksomheden var etableret i 2007 som netbutik med design og salg af accessories i form af tasker, bælter og smykker. I oktober 201 blev etableret en fysisk butik, der havde åbent i alle weekender og ferier. Sideløbende med disse aktiviteter havde skatteyderen fuldtidsarbejde som lønansat lærer.

For indkomstårene 2007 – 2012 havde virksomheden haft en jævnt sigende omsætning til 123.000 kr. i 2012, men virksomheden havde i alle år haft skattemæssige underskud i størrelsesordenen 16.000 kr. - 70.000 kr. Det fremgik herunder, at der for indkomstårene

2008 – 2011 var foretaget fradrag for udgifter til kørsels- og rejseudgifter med henholdsvis 17.213 kr., 18.675 kr., 29.668 kr. og 18.133 kr.

For indkomstårene 2013 – 2015 havde omsætningen været fortsat stigende til knap 230.000 kr. i 2015, og for disse 3 indkomstår havde skatteyderen selvangivet overskud i størrelsesordenen 11.000 kr. – 18.000 kr.

SKAT afviste at anerkende fradrag for underskud ved drift af virksomheden for 2010 - 2012 på henholdsvis 65.151 kr., 66.971 kr. og 16.052 kr., da virksomheden ikke ansås som erhvervsmæssig.

Skatteyderen påklagede skatteansættelserne for 2010 og 2011, men af uoplyste årsager ikke skatteansættelsen for 2012.

Såvel Skatteankenævnet som Landsskatteretten fastholdte imidlertid skatteansættelserne for 2010 og 2011 og afviste således fradragsret for underskud ved driften.

Efter en omtale af bl.a. Højesterets dom af 2/2 2007, ref. i SKM2007.107.HR, anførte Landsskatteretten, at:

> *"Virksomheden skal derfor over en længere periode give overskud eller have udsigt til at give overskud på den primære drift, således at der er mulighed for forrentning af fremmedkapital og den investerede egenkapital samt en rimelig driftsherreløn.*
>
> *Der sælges samme slags varer i både netbutikken og i den fysiske butik. På den baggrund må klageren anses at drive én virksomhed. Dette understøttes af, at klageren i sine regnskaber har opgjort ét samlet resultat for netbutikken og den fysiske butik. Der er således ikke grundlag for at anse de to virksomhedsaktiviteter for to forskellige virksomheder, der skal bedømmes hver for sig, når det skal vurderes, om der foreligger erhvervsmæssig virksomhed.*
>
> *I indkomstårene 2010 og 2011 har klageren haft regnskabsmæssige underskud i virksomheden, der ikke har levnet plads til en driftsherreløn ved siden af.*
>
> *Virksomheden har ifølge regnskaberne for indkomstårene 2013 til 2015 givet et mindre overskud på henholdsvis 17.963 kr., 11.226 kr. og 17.278 kr. Efter Landsskatterettens opfattelse antages de beregnede overskud blandt andet at være affødt af, at*

udgifter til kørsel og rejser - i modsætning til tidligere år - ikke er medtaget i regnskaberne. De reelle driftsmæssige resultater for 2013-2015 må derfor antages at være dårligere end opgjort i regnskaberne. Det bemærkes endvidere, at overskuddene ikke har en sådan størrelse, at de kan dække en rimelig forrentning af den kapital, klageren har investeret i virksomheden, og give en rimelig honorering af den arbejdstid, klageren har brugt på virksomheden.

Klageren har derfor ikke godtgjort, at virksomheden ville blive rentabel indenfor en kortere årrække og give en fortjeneste med plads til en rimelig driftsherreløn.

Klageren har derfor ikke drevet en erhvervsmæssig virksomhed i indkomstårene 2010 og 2011."

Som det fremgår, blev den skatteretlige kvalifikation foretaget på baggrund af en vurdering af, hvilke udgifter, skatteyderen *burde* have medregnet ved den skattemæssige indkomstopgørelse. Der forelå i den forbindelse ikke nærmere oplysninger om, hvilke udgifter, der rent faktisk havde været afholdt. En kontrast til bl.a. sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 26/9 2016, jr. nr. 14-0262415, vedrørende en søns udlejning af en bolig til sin moder under afholdelse af betydelige udgifter, og hvor sagen blev hjemvist til SKAT med henblik på en nærmere fastsættelse af det realistiske udgiftsniveau.

Der kan i sagens natur peges på en lang række udgifter, der nødvendigvis må medregnes i driftsresultatet for at opnå et retvisende billede af virksomhedens resultat.

Men der foreligger også et mellemområde, hvor udgiftens art og størrelse kan være forbundet med en vis variabilitet. Eksempelvis kan nævnes regnskabsmæssige henholdsvis skattemæssige afskrivninger, hvor det for de skattemæssige afskrivninger ligger fast, at skatteyderen selv vælger årets afskrivningssats. Se i denne sammenhæng UfR 1978.614 H (Jauer I), hvor Skatteministeriet bl.a. gjorde gældende, at Jauer i dennes budget for indkomståret 1975 burde have været medregnet "fulde skattemæssige afskrivninger" på bygninger og driftsmateriel på samme måde som det havde været tilfældet i 1969 - 1972, idet de skattemæssige afskrivninger måtte antages også at have været driftsøkonomisk begrundet.

Offentliggjort d. 21. februar 2017

Det kan tilføjes, at skatteyderen i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 28/10 2016 med kendelsen havde en respit på knap 3 indkomstår til at få etableret en overskudsgivende virksomhed, der opfyldte rentabilitetskravet. 3 indkomstår forekommer ikke som lang tid for etablering af binæring af den pågældende karakter.

Sagen giver endvidere anledning til en bemærkning om, at skattemyndighederne ved den skattemæssige kvalifikation af en sådan virksomhed har den åbenbare fordel, at resultaterne for de efterfølgende indkomstår ligger fast. Denne mulighed for at vurdere virksomhedens udvikling i bagklogskabens ulideligt klare lys tilkommer ikke iværksætteren selv. Spørgsmålet er, om der ikke er behov for en mere lempelig skattemæssige praksis for disse iværksættere. Selv en opstart under yderst beskedne vilkår kan føre til noget stort, jf. eksempelvis at Apple startede som et projekt i en garage.

——— 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