Offentliggjort d. 30. maj 2017

Virksomhedsskatteordningen - Udlejning af fast ejendom – rentabilitetskravet og intensitetskravet - SKM2017.282.LSR ©

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

Landsskatterettens fandt ved kendelse af 14/3 2017, at en virksomhed med udlejning af en fast ejendom måtte anses som erhvervsmæssig. Ejendommen kunne følgelig indgå i virksomhedsordningen, ligesom underskud ved drift af ejendommen var fradragsberettiget.

Da skatteyderen ikke var næringsdrivende med fast ejendom, kunne den del af ejendommen, der efter erhvervelsen var udstykket til grunde, som ikke var udlejet, ikke indgå i virksomhedsskatteordningen, og skulle følgelig anses for overført til skatteyderens privatøkonomi.

Landsskatterettens kendelse af 14/3 2017, ref. i SKM2017.282.LSR føjer sig til rækken af afgørelser fra de seneste år vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt udlejning af en fast ejendom må anses som erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand.

Problemstillingen er nærmere omtalt i JUS 2015/13, herunder en række kendelser fra Landsskatteretten vedrørende udlejning af, hvad der vel bedst kan karakteriseres som yderst beskedne ejendomme, således bl.a. en garage og redskabshuse på havnearealer. Det blev for udfaldet af disse sager afgørende, hvorvidt der kunne fremvises et overskud på driften.

Hvor ejeren alene kunne fremvise et underskud, der ikke kunne antages at være blot forbigående, henviste Landsskatteretten som begrundelse for at anse virksomheden som ikke-erhvervsmæssig, tillige til, at virksomheden alene var af ganske underordnet om-

fang, dvs. et intensitetssynspunkt, jf. herved SKM2014.812.LSR. Se tilsvarende SKM2014.822.LSR samt Landsskatterettens kendelser **af** 5/8 2014, jr. nr. 13-4735634, **af** 5/8 2014, jr. nr. 13-4292754, **af** 19/12 2014, jr. nr. 13-0224488, **af** 10/2 2015, jr. nr. 14-1493881. Se tillige Landsskatterettens kendelse **af** 14/9 2015, jr. nr. 13-6721176, **af** 9/10 2015, jr. nr. 13-5776028 samt **af** 16/12 2016, jr. nr. 13-5997012. Denne praksis er fundamenteret med Byrettens dom ref. i SKM2016.437.BR.

I sagen ref. i SKM2014.732.LSR kunne derimod fremvises et, ganske vist, beskedent overskud. Landsskatteretten udtalte i denne sag bl.a., at:

> *"Udleje af fast ejendom betragtes som udgangspunkt som selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder udleje af en privat garage, jf. Landsskatterettens kendelser af 27. juli 2007 (j.nr. 2-3-1216-0464) og af 15. november 2007 (j.nr. 2-3-1216-0478).*
>
> *Det anses for godtgjort, at der her er tale om udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed, idet der er indgået en lejekontrakt på markedsvilkår til en uafhængig person, som har været i kraft over en årrække med det formål at opnå et overskud, hvilket også rent faktisk er opnået i de omhandlede indkomstår."*

På linie hermed kan bl.a. henvises til Landsskatterettens kendelser **af** 20/4 2015, jr. nr. 1336646, **af** 20/7 2015, jr. nr. 0231068, og **af** 17/10 2016, jr. nr. 15-2526126.

Sagen ref. i SKM2014.584.BR, omtalt i JUS 2014/36, om en skov- og hedejeendom på 90 ha. stikker i denne sammenhæng ud, da der ikke fandtes at foreligge en erhvervsmæssig virksomhed, uanset et gennemsnitligt årligt nettoresultat på 7.000 kr. ved driften. Noget tyder dog på, at afgørelsen, i hvert fald indtil videre, jf. nærmere nedenfor, må anses som en enlig svane.

Sidenhen er fremkommet flere afgørelser, hvor der er sat spørgsmålstegn ved den skattemæssige kvalifikation også for så vidt angår udlejningsejendomme, der ligger ud over "garage- eller redskabsskur"-niveau".

Landsskatteretten har for sådanne ejendomme i fastholdt det udgangspunkt, at udlejning af en fast ejendom må anses som erhvervsmæssig virksomhed.

Offentliggjort d. 30. maj 2017

Her kan bl.a. peges på sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 26/9 2016, jr. nr. 14-0262415. Sagen vedrørte en søns udlejning af en bolig til sin moder under afholdelse af, ifølge det af sønnen selvangivne, betydelige udgifter, herunder selvangivne betydelige udgifter til befordring mellem skatteyderens bopæl og udlejningsejendommen. Alt i et omfang, der indebar, at driften havde været underskudsgivende siden anskaffelsen i 1998 og frem til 2012, bortset fra beskedne overskud i hhv. 1998 og 2001, og at det akkumulerede underskud efter afskrivninger på hårde hvidevarer og driftsmidler, men før renter, i samme periode androg 819.122 kr.

Efter Skats opfattelse var der ikke tale om erhvervsmæssig virksomhed, og Skat afviste følgelig fradragsret for driftsunderskud for indkomstårene 2010 – 2012 samt adgang til at anvende virksomhedsskatteordningen.

Landsskatteretten tilkendegav i denne sag, at:

"Landsskatteretten finder, at udlejning principielt er en erhvervsmæssig aktivitet og at dette også gælder udlejning til nærtstående familiemedlem og til et selskab, hvor ejeren er hovedanpartshaver.

Landsskatteretten finder, at der ikke foreligger et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at fravige dette udgangspunkt.

Landsskatteretten finder, at man ikke kan lægge klagerens opgørelse af den skattepligtige indkomst til grund for beregning af virksomhedens resultat og som begrundelse for at frakende aktiviteten erhvervsmæssig karakter, som sket af SKAT, idet der ved denne opgørelse er medtaget udgiftsposter, der enten er opgørelsen af den skattepligtige indkomst uvedkommende eller beløbsmæssigt overstiger sædvanlige udgifter i forbindelse med udlejning, herunder udgifter til kørsel, broafgift og eventuelt afskrivning på hvidevarer. Endvidere anser Landsskatteretten vedligeholdelsesudgifterne for usædvanligt høje, ligesom retten anser det for mindre sandsynligt, at der ikke siden 2005 er sket udvikling i lejeniveauet for det udlejede. I skønnet over lejeindtægter skal inddrages, at udlejer afholder forbrugsudgifter.

Landsskatteretten finder, at den erhvervsmæssige andel af kørsel ikke kan ansættes så højt som 50 %, som fastsat af SKAT, henset til at kørslen udover kørsel som udlejer også omfatter kørsel som hovedanpartshaver i et selskab, der er lejer i ejendommen

og privat kørsel. Dele af kørslen kan endvidere anses for foretaget som led i forbedringsarbejder."

Landsskatteretten hjemviste herefter sagen til SKAT til foretagelse af den beløbsmæssige opgørelse i denne forbindelse.

Som Landsskatterettens præmisser er udformet, synes *"et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at fravige dette udgangspunkt"* at knytte sig til usikkerheden omkring, hvad der måtte anses som det reelle resultat af udlejningsvirksomheden, når der var foretaget en korrekt opgørelse, herunder de nødvendige korrektioner af såvel indtægts- som udgiftssiden.

SKM2017.282.LSR

Den senere sag, ref. i SKM2017.282.LSR, drejede sig om en ejendom, hvor skatteyderen dels havde udlejet de på ejendommen værende bygninger til hobbyværksted og lager, i alt 4 mindre lejemål, og dels havde frastykket og solgt 4 boliger fra ejendommen samt en grund.

Skatteyderen havde under sagens behandling oplyst, at hensigten med købet af ejendommen alene var udstykning og frasalg i 2 etaper. Første etape bestod af udstykning og salg af de 4 boliger, hvilket skete i 2005 og resulterede i en skattemæssig fortjeneste på 1.780.111 kr., medens anden etape var blevet udskudt på grund af finanskrisen. Skatteyderen havde dog solgt en grund i 2014 med en avance på 104.405 kr. Det var videre oplyst, at de nuværende bygninger ville kunne nedrives, hvorefter arealet vil kunne udstykkes i 12-15 grunde, som efterfølgende ville kunne afhændes med avance.

For 2009 havde skatteyderen et regnskabsmæssigt overskud i virksomheden på 6.834 kr. før renter, for indkomstårene 2010 - 2013 regnskabsmæssige underskud før renter, for 2014 et regnskabsmæssigt overskud på 109.539 kr. før renter, primært som følge af en avance ved salg af en grund, og på 5.134 kr. før afskrivninger og renter, hvis der sås bort fra avancen ved grundsalg, samt for 2015 et overskud på 2.942 kr. før renter.

Offentliggjort d. 30. maj 2017

Skat afviste fradragsret for underskud ved drift af ejendommen for indkomstårene 2010 – 2012 samt iværksatte ophørsbeskatning efter virksomhedsskatteloven i indkomståret 2010. Synspunktet var, at der ikke var overskud på den primære driftsaktivitet og derfor ikke plads til forrentning af den investerede kapital, herunder driftsøkonomiske afskrivninger, og driftsherreløn, samt at der ikke var udsigt til, virksomheden kunne blive rentabel på længere sigt med den valgte driftsform og intensitet.

Landsskatteretten anerkendte virksomheden som erhvervsmæssig med bl.a. følgende præmisser:

> *"Landsskatteretten finder, at udlejning af fast ejendom principielt er en erhvervsmæssig aktivitet.*
>
> *Landsskatteretten finder ikke, at der foreligger et tilstrækkeligt grundlag for at fravige dette udgangspunkt, blandt andet henset til at der har været et positivt resultat ved udlejningen for årene 2003-2005, for året 2009 og for årene 2014-2015.*
>
> *Landsskatteretten finder, at man ikke kan lægge klagerens opgørelse af det skattepligtige resultat til grund, idet klagerens opgørelse blandt andet indeholder udgifter vedrørende en anden ejendom.*
>
> *Sagen hjemvises til SKAT til fornyet behandling i SKAT for så vidt angår opgørelsen af det skattepligtige resultat ved udlejningen, idet der gives SKAT mulighed for at vurdere, om der er nogle at de fratrukne udgifter, der ikke vedrører selve udlejningen af ejendommen […], og som derfor ikke bør godkendes fratrukket."*

Som Landsskatterettens præmisser er udformet, synes *"et tilstrækkeligt grundlag for at fravige dette udgangspunkt"* at markere, at års underskud eller blot beskedne overskud ved udlejning af en fast ejendom ikke er tilstrækkeligt til anse driften som ikke-erhvervsmæssig. Med kendelsen afviste Landsskatteretten således Skat´s krav om rentabilitet i traditionel forstand, se herved Den Juridiske Vejledning, afsn. C.C.1.3.1 om rentabilitetskriteriet.

Med kendelsen blotlægges også en, noget overraskende, spidsfindighed, som de færreste erhvervsdrivende med udlejning af fast ejendom formentlig er opmærksom på. Om skatteyderens adgang til at anvende virksomhedsskatteordningen anførte Landsskatteretten således videre bl.a., at:

”Sagen hjemvises til SKAT til fornyet behandling i SKAT for så vidt angår virksomhedsordningen, idet klageren ikke kan anses for at drive næring med handel med fast ejendom. Dermed kan de grunde, der er udstykket men ikke udlejet, ikke indgå i virksomhedsordningen, jf. SKM2009.644.SR. Grundene skal derfor overføres til klagerens privatøkonomi, som udgangspunkt via hævninger efter virksomhedsskattelovens § 5, stk. 1, hvilket har indflydelse på, hvor stor en del af det opsparede overskud, klageren skal beskattes af.”

—— o ——