



Hvad statuerer skattemæssige driftsomkostninger og driftstab samt den tidsmæssige placering heraf?

Kandidatafhandling Aalborg Universitet
Cand.merc.aud

3. juni 2024
149.131 anslag
62,2 normalsider

Studerende Svante Kragh Jensen
Vejleder Henrik V. Andersen

1	Indholdsfortegnelse	
2	Abstract.....	4
3	Indledning.....	6
4	Disposition.....	8
5	Afgrænsning	9
6	Teori.....	9
6.1	Det skatteretlige hierarki.....	9
6.2	Administrativ praksis	9
6.3	Styresignal SKM2018.348.SKTST pkt. 2.2.....	9
6.4	Told- og skatteforvaltningen.....	10
6.4.1	Skatterådet	10
6.4.2	Skatteankesforvaltningen	10
6.4.3	Landsskatteretten	11
6.5	Domstolsprøvelse af forvaltningsafgørelser.....	11
6.6	Hjemvisning	12
6.7	Statsskatteloven.....	12
6.8	Personskatteloven.....	14
6.9	Ligningsloven.....	15
6.9.1	LL § 8 B.....	15
6.9.2	LL § 8 J.....	15
6.9.3	LL § 8 N.....	16
6.9.4	LL § 9 C.....	16
6.10	Sambeskatning	16
6.11	International sambeskatning.....	17
6.12	Reelle ejere.....	17
6.13	Ejeraftaler.....	17
6.14	Dobbeltbeskatning	18
6.15	Erstatningsansvar	18
6.16	Driftsomkostninger	19
6.16.1	C.C.1.1 Generelt om selvstændig erhvervsvirksomhed	19
6.16.2	C.C.1.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed).....	19
6.16.3	C.C.1.3.2.1 Deltidslandbrug. Afgrænsningen mellem erhvervmæssig virksomhed og ikke erhvervmæssig virksomhed.....	21
6.16.4	Fradrag i bruttoindkomsten JV C.C.2.2.....	25

6.16.5	C.C.2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a.....	25
6.17	Afgrænsning overfor udgifter til formue, anlæg og etablering jf. JV C.C.2.2.1.4, JV s. 363	28
6.18	Driftstab JV C.C.2.2.3.1, JV s. 651	29
6.18.1	Praksis driftstab	29
6.19	Periodisering	31
6.19.1	Pligtpådragelsesprincippet JV C.C.2.5.3.3.1	31
6.20	Konklusion på teoriafsnittet	33
6.21	Teoretisk ramme	34
7	Metode	36
7.1	Analysedesign	36
7.1.1	Selvstændig erhvervsvirksomhed	36
7.1.2	Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb	37
7.1.3	Driftstab	37
7.1.4	Periodespørgsmål.....	37
7.1.5	Grænsedragningen mellem driftsomkostninger og udgifter til etablering eller udvidelse af indkomst af indkomstgrundlaget	37
8	Analyse	38
8.1	Selvstændig erhvervsvirksomhed.....	38
8.1.1	Intensitet	39
8.1.2	Rentabilitet.....	47
8.1.3	Sædvanlighed.....	47
8.2	Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a.....	47
8.2.1	Tilknytning/sammenhæng	49
8.2.2	Sikre og/eller vedligeholde indkomsterhvervelsen.....	50
8.2.3	Dokumentation	52
8.2.4	Skønmæssig.....	53
8.2.5	Skattepligtig indkomst.....	57
8.2.6	Erhvervmæssig virksomhed	58
8.2.7	Erhvervmæssig land- og skovbrug	62
8.2.8	Interesseforbundne.....	64
8.2.9	Delkonklusion driftsomkostninger	66
8.3	Driftstab	70
8.3.1	Culpa.....	71
8.3.2	Sædvanlighed.....	73
8.3.3	Sjusk	73

8.4	Periodisering	74
8.4.1	SKM2014.876.SR.....	74
8.5	Forbedring eller ændring af indkomstgrundlaget.....	75
8.5.1	LL § 8 N.....	76
9	Konklusion.....	82
9.1	Erhvervsmæssig virksomhed	82
9.2	Driftsomkostninger	84
9.3	Driftstab	84
9.4	Periodisering	85
9.5	Forbedring eller ændring af indkomstgrundlaget.....	86
10	Diskussion.....	86
11	Perspektivering.....	87
12	Bibliografi	88
13	Bilag.....	90

2 Abstract

The legal basis for as well as the delineation of operating costs, operating losses and their temporal location still exist in the Danish Taxation Act from 1903, the importance of which cannot be understated, since a bonus to the management for the sale of LM Glasfiber A/S in 2007 of DKK 29.3 million was rejected as an operating cost because it did not secure or maintain the income cf. SL § 6 subsection 1 letter a, and since ABL does not allow such expenses to be offset against the sales price, the expense had to be financed from the company's taxed funds.

Similarly, an anonymous company in SKM2015.341.ØLR had the deduction rejected for a management fee of DKK 5.25 million. since it could not meet SL's claim for taxable income despite the fact that three years earlier in the Gefion case, the Danish Supreme Court had recognized operating costs regardless of partial tax-free income, which results in a legal situation where it is unclear how large the taxable income must be, to obtain deductions.

The taxpayer can deduct operating costs and operating losses from the net income by fulfilling a number of business criteria which are based purely on interpretation, and of which profitability, intensity and regularity are the dominant judgment premises, and in terms of profitability, the superimposition is set lower for agriculture and forestry.

The wave of consolidation in the financial sector in the wake of the financial crisis took place in tax law based on a perception of practice regarding operating deductions for, e.g., own salary expenses when expanding the income base, which the Danish High Court confirmed in 2016 in the similar cases in connection with two Danish banks named Arbejdernes Landsbank and Lån & Spar Bank. However, the Danish Supreme Court did not agree in this interpretation and rejected the deduction, citing that unchallenged management did not equate to a change in practice, which was not in line with a majority of the Danish Parliament's wishes for business taxation. With the introduction of LL § 8 N in 2017, this type of expenses can now be deducted from net income as long as they have been incurred in a company with which the taxpayer can be jointly taxed.

In the company drain case Thrane A/S from 2000, the management, lawyers and accountant were ordered to replace the latent tax owed to the company in the amount of DKK 1,194,175, for having irresponsibly disregarded the interests of the tax authorities through unusual business dispositions, which they wanted to deduct as the operating loss, but this was rejected by the Danish Supreme Court as even simple negligent legal acts do not allow for such space .

On the contrary, in a case before The Danish Supreme Court in 2010, Ernst & Young was recognized as an operating loss for the damages they had investigated in a number of company drain cases, as it was established that the company's legal actions were within the scope of normal and usual audit tasks, notwithstanding that implicitly in the Danish High Court's procedure had admitted an amoral code, which questions fiscal polycentrism.

Operating costs and operating losses are expensed when the taxpayer becomes legally obliged to pay the cost, and provisions with a tax effect cannot be made unless it is probable that the costs will become current and that they are a critical prerequisite for the budgeted guarantee obligations to be met, cf. SKM2001.372.LSR.

In terms of tax law, the dot-com economy is based on current legislation, as it has been established for the mining of bitcoins that holdings thereof are taxable current assets, but there have been effects such that losses from speculative trading in bitcoins are taxed as personal income, while deduction of losses are limited by the tax source species limitation.

3 Indledning

De erhvervsdrivendes adgang til skattemæssigt at fradrage udgifter er baseret på en enkelt paragraf i den nu mere end 100 år gamle Statsskattelov, men i praksis reguleres det af speciallove, Skat, domstolene og EU.

Retspraksis på området kan ofte virke paradoksal og præmisserne for afgørelserne svært gennemskuelige, som for eksempel, om en skattepligtig kan opnå fradrag for en driftsomkostning efter genstands- eller årsagskriteriet, - hvis overhovedet -.

Forskellen i retsopfattelsen kommer til udtryk i U.1972.309H, hvor et erhvervsmæssigt tilgodehavende må afskrives, hvilket efter årsagskriteriet udløser et skattemæssigt fradrag. Højesteret anerkender imidlertid ikke fradraget, idet et flertal af dommerne mente, at gælden var konverteret til kapitalandele i debitorselskabet efter genstandskriteriet, hvorpå tab ikke var fradragsberettiget efter den daværende lovgivning.

Tilsvarende kunne den skattepligtige ikke fradrage sagsomkostninger i forbindelse med varetagelsen af sine formueinteresser efter genstandskriteriet i U.1959.69/1H, mens en anden skattepligtig i UFR 1980.712 H kunne fradrage udgifter til vedtægtsændringer efter årsagskriteriet selvom den angik formuen, der betragtes som genstand.

Samlet synes paradokserne at skyldes en intuitiv forventning om, at der skatteretligt er fradrag for alle erhvervsmæssige udgifter, eventuelt via afskrivninger, hvilket imidlertid ikke er tilfældet, uagtet Skattelovsrådets over 30 år gamle anbefaling herom, blandt andet af konkurrencemæssige årsager.

Målsætningen med nærværende er at afdække aktuel praksis i forhold til, hvad der i dag statuerer skattemæssige driftsomkostninger og driftstab samt den tidsmæssige placering heraf?

For at kunne besvare denne problemformulering vil jeg søge at besvare følgende underspørgsmål.

1. Hvad er det aktuelle legalitetsgrundlag for at afgøre, om en udgift skatteretligt kan fradrages som en driftsomkostning?
2. Hvad er det aktuelle legalitetsgrundlag for at afgøre, om en udgift skatteretligt kan fradrages som et driftstab?
3. Hvad er udslagsgivende for om driftsomkostninger og driftstab periodiseringsmæssigt placeres i et givent regnskabsår?

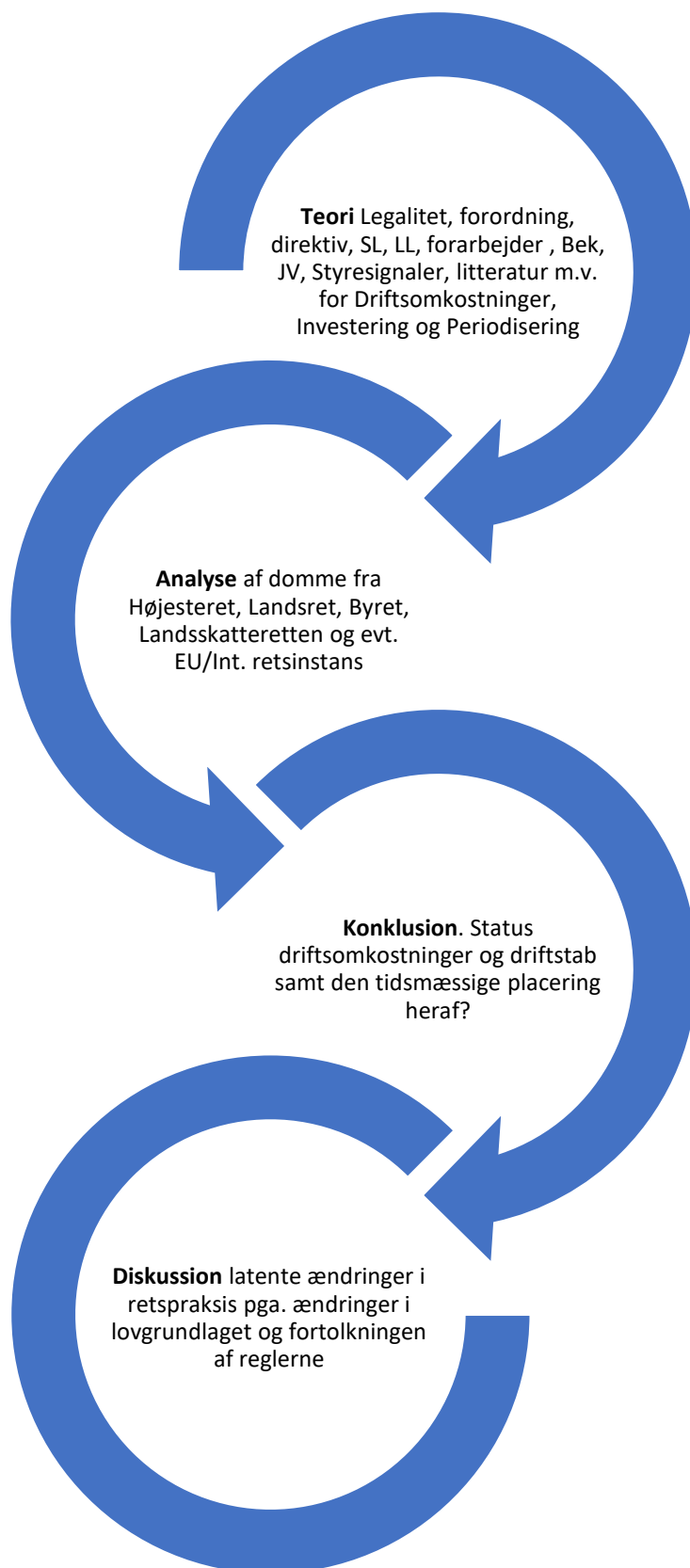
Opgaven indledes med en bred undersøgelse af praksis. Herefter udføres systematiske analyser af udvalgte domsresuméer og domme, hvorefter jeg forventer at kunne afdække, hvad der generelt skatteretligt materialiserer driftsomkostninger, driftstab og periodiseringen heraf.

Afgrænsningen i problemformuleringen medfører, at nyere skatteretlige områder, f.eks. deleøkonomi, ikke er medtaget.

Min motivation for at besvare problemformulering er, at jeg i teori- og analysedelen vil få et indgående kendskab til skattelovgivningen i forhold til driftsomkostninger, driftstab og periodisering og til den præcedens, som en lang række principielle domme har skabt på disse områder.

Hertil kommer en personlig interesse for beskatningen i landbruget samt for dansk erhvervs- og retshistorie.

4 Disposition



5 Afgrænsning

Målsætningen med nærværende er overordnet at afdække, hvad der generelt materialiserer driftsomkostninger og driftstab for erhvervsdrivende, og af hensyn til specialets begrænsning, omfatter afdækningen desværre ikke praksis for centrale men mere underordnede områder som dele- og platformøkonomi jf. LL § 15 R, JV C.C.1.1.3; fritidsboliger jf. LL § 15 O, JV C.H.3.4.2; værelsesudlejning jf. LL § 15 P, JV C.H.3.4.1.1 og udlejning af helårsbolig jf. LL § 15 Q, JV C.H.3.4.1.2, (Peytz, 2021) s. 1.741-1.798.

6 Teori

For at kunne besvare underspørgsmålene til problemformuleringen vil jeg afdække legalitetsgrundlaget for driftsomkostninger, driftstab og periodisering via forordninger, direktiver, SL, LL, forarbejder, bekendtgørelser, den juridiske vejledning (herefter JV), styresignaler, aktuel litteratur og øvrige kilder, som optræder i forbindelse med teorigennemgangen.

6.1 Det skatteretlige hierarki

Det retlige hierarki (Hansen & Werlauff, 2016) indenfor skat er Højesteret, Landsretten, Byretten, Landsskatteretten, Skatterådet, Skat, fast administrativ praksis og passivitet.

6.2 Administrativ praksis

Den skattepligtige kan støtte ret på administrativ praksis jf. SKM2018.348.SKTST som fremgår af JV, og de rets hierarkisk sidestillede, styresignaler og meddelelser fra de styrelser, som er ansvarlige af de respektive skatte- og afgiftsregler jf. SKM2018.348.SKTST pkt. 2.1

JV er en dynamisk retskilde som jf. JV A.A.4.1 er baseret på offentliggjorte afgørelser, som træffes af Skatteforvaltningen, Skatterådet, Skatteankestyrelsen, Skatteankenævnene, Vurderings- og Motorankenævnene og Landsskatteretten.

Kan den skattepligtige sandsynliggøre en administrativ praksis, kan der støres ret på denne jf. 1965.399.HD, TfS 1996.210.HD, TfS 1996.642.HD, med mindre det ikke er lovmedholdeligt jf. JV A.A.4.1

6.3 Styresignal SKM2018.348.SKTST pkt. 2.2

Et styresignal kan fastlægge praksis, hvis det ikke tidligere har været gjort og retsgrundlaget er uklart, hvilket for eksempel kan ske, hvis en Styrelse eller offentligheden finder en lovfortolkning nødvendig. Ellers kan et styresignal genoptage praksis, hvilket kan ske, hvis den hidtidige praksis er underkendt af en afgørelse fra Landsskatteretten, eller en national- eller EU-dom eller fordi Skatteforvaltningen ændrer praksis.

Styresignaler indarbejdes i den JV i forbindelse med den halvårslige opdatering heraf, og udgår herefter med mindre indarbejdelse ikke kan ske, og der vil herefter være en henvisning til styresignalet SKM-nummer i JV.

6.4 Told- og skatteforvaltningen

Forvaltningen af skattelovene er hjemlet i LBKG 2022-06-03 nr. 835 herefter SFL, og jf. dennes § 1 forvalter Told- og skatteforvaltningen love om skatter, vurdering og registrering af køretøjer jf. SFL § 1 jf. Figur 1.

Figur 1 Organiseringen af Skat



6.4.1 Skatterådet

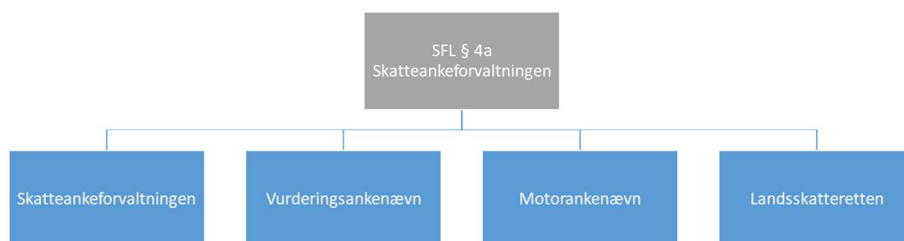
Skatterådet afgør jf. (Skat, Skatterådet, 2023) sager, som told- og skatteforvaltningen forelægger for afgørelse jf. SFL § 2 og såkaldt ”bindende svar” vedrørende skatte- og afgiftsmæssige virkninger af dispositioner.

6.4.2 Skatteankeforvaltningen

Skatteankeforvaltningen har i sin nuværende form bestået af ankenævnene for skat, vurdering og motor samt Landsskatteretten siden 2014 jf. SFL § 4a jf. Figur 2.

Skatteankeforvaltningen behandler anker over afgørelser truffet i Told- og skatteforvaltningen, jf. SFL § 35b.

Figur 2 Organiseringen af Skatteankeforvaltningen



6.4.3 Landsskatteretten

Landsskatteretten er sideordnet med Skatteankeforvaltningen, Skattenævnet, Vurderingsnævnet, Motorankenævnet og afgør klager over alle øvrige afgørelser i Skatteforvaltningen jf. SFL § 11 stk. 1 JV A.A.1.7.2.

Landsskatteretten afgør desuden sager som Vurderingsankenævnet, Skatteankeforvaltningen, Skatteministeriet og andre instanser har henlagt hertil jf. SFL § 11 stk. 3 og stk. 4.

Vurderingsankenævnet og skatteankeforvaltningen kan selv indbringe afgørelser for Landsskatteretten jf. SFL § 11 stk. 2.

Landsskatteretten er et uafhængigt anke/klagenævn og ikke en domstol jf. SFL § 11 stk.1, Karnovs note 40 hertil, og dets afgørelse kan ankes jf. nedenstående afsnit.

6.5 Domstolsprøvelse af forvaltningsafgørelser

Den skattepligtige kan anke Skats afgørelser jf. Grundlovens § 63, og anken kan jf. SFL § 48 indbringes umiddelbart, i et klageforløb eller efter et sådan.

Skattesager behandles i Byretten som 1. instans jf. RPL § 240 stk. 2, og kan ankes til Landsretten, og principielle sager kan, betinget af normal godkendelse af Procesbevillingsnævnet, ankes videre til Højesteret.

I større eller principielle sager har Byretterne mulighed for såkaldt kollegial behandling, hvilket betyder, at der medvirker 3 dommer. Alternativt kan retten beklædes af såkaldt sagkyndige

dommer, og endelig kan Byretten henvise sådanne sager til Landsretterne som 1. instans jf. RPL § 226, stk. 1.

Anke af afgørelser truffet af Skattemyndighederne, skal indbringes for Byretten ikke senere end 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet, i den retskreds, hvor den skattepligtige har hjemting.

6.6 Hjemvisning

Domstolene kan jf. SFL § 1 sende skattesager til fornyet behandling i Forvaltningen, hvilket typisk sker hvis der mangler væsentlige oplysninger i en sag, der er kommet væsentlige nye oplysninger frem eller, der ikke er taget stilling til sagen ud fra en helhedsbetragtning.

Landsskatteretten har samme bemyndigelse til hjemvisning og i begge situationer gælder, at den fornyede behandling hos Skat skal ske i en anden enhed end oprindeligt jf. JV A.A.1.

6.7 Statsskatteloven

Loven er fra 1903 og pålægger den skattepligtige at betales skat af den samlede årsindtægt omfattende erhvervsindkomst, lejeindtægt, lønindkomstindkomst, renter, gevinster jf. SL § 4 stk. 1 litra a til f. Bestemmelsen er ikke udtømmende for så vidt angår de skattepligtige indkomstkilder jf. (Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005) s. 107, og suppleres af Ligningsloven jf. senere.

Driftsomkostninger, afskrivninger og renter som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, som i det følgende kaldes indkomsterhvervelsen jf. (Ferniss, 2026) s. 86; kan fradrages i den skattepligtige indkomst jf. SL § 6 stk. 1 litra a og det restprovenu, der henstår benævnes nettoindkomsten jf. note 2 i Karnov til SL § 4.

Det sidste punkt i SL § 6 benævnes ”stk. 2” i litteraturen jf. (Ferniss, 2026) s. 93-94, -uanset at der ikke er et sådant stykke i bestemmelsen-, og vedrører indkomstgrundlaget, som i dag snarere ville blive kaldt balancen? Af ovenstående fremgik det, at der er hjemmel til skattemæssigt at fradrage afskrivninger på den del af balancen, der skaber grundlaget for indkomsterhvervelsen, mens investeringer heri ikke påvirker nettoindkomsten. Hjælmen hertil affødes af ordene ”formueforøgelse”, ”forbedring af ejendom ” og ”udvidelse af næring” i SL § 6 stk. 2 jf. Figur 3, (Ferniss, 2026) s. 93-94, og er en naturlig følge af, at gevinster herpå ikke er skattepligtige jf. SL § 5.

Skattefriheden ved gevinst og tab jf. SL § 5 angår dog kun anlægsaktiver, idet gevinst og tab fra salg af omsætnings-og- spekulationsaktiver påvirker nettoindkomsten i begge retninger jf. (Ferniss, 2026) s. 115-116.

SL er tavs mht. den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter, men for begge områder har der udviklet sig en praksis, hvorefter indtægter placeres efter det såkaldte retserhvervelsesprincip med hjemmel i ordet ”samlede årsindtægter” i SL § 4 stk. 1 jf. Figur 3, (Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005) s. 44, (Nielsen, 1957) s. 26, og driftsomkostninger placeres efter pligtpådragelsesprincippet med hjemmel i ordet ”anvendt” i SL § 6 stk. 1 litra jf. Figur 3, (Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005) s. 105.

Figur 3 Statsskatteloven

<p>§ 4</p> <p>Som skattepligtig indkomst ¹ betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger ² den skattepligtiges ³ samlede årsindtægter, ⁴ hvad enten de hidrører her fra landet ⁵ eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, ⁶ således f eks:</p> <p>a) ⁷ af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabriksdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;</p> <p>b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt; ⁸</p> <p>c) af et embede ⁹ eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelse, ¹⁰ emolumenter, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), ¹¹ understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsere, aftægt og deslige;</p> <p>d) af tiender;</p> <p>e) ¹² af rente eller udbytte ¹³ af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning. Som udbyttet af aktier og andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende selskab er udbetalt aktionærer eller andelshavere som en del af det af selskabet i sidste eller i tidligere regnskabsår indtjente overskud, hvad enten udbetalingen finder sted som dividende, som udlodning ved selskabets likvidation eller lignende eller ved udstedelse af friaktier. Friaktier, der tildeles et selskabs aktionærer, bliver at henregne til modtagerens indkomst med et beløb, svarende til deres pålydende, og i tilfælde, hvor aktier udstedes mod vederlag, som dog er mindre end deres pålydende, skal et beløb, svarende til forskellen mellem tegningskursen og aktiernes pålydende, ligeledes medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.</p> <p>f) af lotterispil, samt andet spil og væddemål. ¹⁴</p>	<p>§ 6</p> <p>¹</p> <p>Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage: ²⁴</p> <p>a) <u>driftsomkostninger</u>, ²⁵ dvs. de udgifter, som i årets løb ²⁶ er anvendt ²⁷ til at <u>erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten</u>, ²⁸ herunder ordinære afskrivninger; ²⁹</p> <p>b) fra embedsindtægter de udgifter til kontorhold mv., som embedets besiddelse har medført;</p> <p>c) pensioner og andre byrder, der påhviler et embede: ³⁰</p> <p>d) - - -</p> <p>e) renter ³¹ samt hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst. ³² Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til afdrag på hans gæld, hvilket også gælder om fideikommissbesidderes afdrag på fideikommissets gæld.</p> <p>Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, <u>nytte eller behagelighed</u>, eller til <u>formueforøgelse</u>, til <u>forbedring af ejendom</u>, til <u>udvidelse af næring eller drift</u>, <u>henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds</u>, til gaver eller på anden måde: ³³</p>
--	---

§ 5

Til indkomsten henregnes ikke:

- a) formueforøgelse, ¹⁵ der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi - medens der på den anden side ikke gives fradrag i indkomsten for deres synken i værdi -, eller indtægter, som hidrører fra salg ¹⁶ af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipapirer) ¹⁷ for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsejemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne. ¹⁸ Ved salg af fast ejendom samt aktier og lignende offentlige værdipapirer, ¹⁹ der er indkøbt efter 1. januar 1922, anses spekulationshensigt at have foreligget, når salget sker inden 2 år efter erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være tilfældet;
- b) gaver, der falder ind under afsnit II i lov om afgift af dødsboer og gaver, samt formueforøgelse, som hidrører fra arv ²⁰ og forskud på falden arv eller fra indgåelse af ægteskab, ²¹ udbetaling af livsforsikringer, ²² brandforsikringer og deslige; ²³
- c) de indtægter, der hidrører fra kapitalforbrug eller optagelse af lån;
- d) (Ophævet).
- e) ---

Den under a og b omhandlede formueforøgelse, ligesom også den formueformindskelse, der fremkommer ved formuegenstandes synken i værdi, kommer derfor kun i betragtning, for så vidt som formuens udbytte derved er blevet forøget eller formindsket, og da kun med beløbet af den således fremkomne udbytteforøgelse eller udbytteformindskelse.

Fortolkningen af loven betyder, at man i dag har en retstilstand, hvor skatteyderen får fradrag på pligtpådragelsestidspunktet, hvis udgiften sikrer indkomsterhvervelse, mens der ikke gives fradrag, hvis den er affødt af etablering af et nyt, eller et forøget indkomstgrundlag.

6.8 Personskatteloven

Den del af PSL som retter sig mod erhvervsdrivende er PSL § 3 stk. 1, hvorefter indtægterne er skattepligtige, og udgifterne kan fradrages i den samlede personlige indkomst jf. stk. 2 litra 1 jf. JV s. 332.

Forskellen mellem indtægterne og udgifterne kan både være positiv og negativ og benævnes nettoindkomsten jf. JV C.C.2.2.

Anerkendes den skattepligtige ikke som erhvervsdrivende beskattes erhvervsindtægten, efter fradrag af direkte udgifter herunder afskrivninger iht. PSL § 3 stk. 1, JV C.C.1.1.2, og et underskud kan ikke fradrages i anden personlig indkomst, eller i indtægter fra andre hobbyvirksomheder jf. SKM2019.7.SR s. 19.

Det kan i praksis være vanskeligt at fastsætte de direkte udgifter i en ikke erhvervsvirksomhed, hvorfor det kan ske ud fra skøn jf. TFS 1989.244 LSR, SKM2005.539.LSR.

I henhold til PSL § 13 har den skattepligtige adgang til underskudsfræmførsel, mens ikke erhvervsdrivende ikke må fremføre underskuddet. Dog kan udgifter i et år, som kan relateres direkte til indtægter i et følgende år fradrages jf. TFS 1989, 244 LSR Kennel-sagen.

Erhvervsdrivende kan fradrage renteudgifter som driftsomkostning jf. PSL § 3 stk. 2. mens ikke erhvervsdrivende har ligningsmæssige fradrag herfor jf. JV C.A.11.2, Landsskatterettens begrundelse i SKM 2006.428.ØLR s. 3.

Den skattepligtige skal betale AMB af det erhvervsmæssige nettoresultatet, mens det ikke gælder for indtægt af hobbyvirksomhed jf. AMBL § 4-5, JV C.C.1.1.2.

Fortjeneste i forbindelse den skattepligtiges spekulation er skattepligtig jf. SL § 5, stk. 1, litra a. jf. JV C.C.2.1.3.3.3, hvorefter der i U.1984.433Ø idømtes skat af fortjeneste ved videresalg af sølvbarrer, mens der blev givet fradrag for tab på et parti indkøbte champagneflasker jf. SKM2003.449.LSR. En eventuel fortjeneste er personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2, mens tab kun kan fradrages som et ligningsmæssigt fradrag jf. JV C.C.2.1.3.3.3 Opgørelse af indkomsten, SKM2022.583.SR Bitcoins.

Fortjeneste og tab ved salg af en ikke erhvervsdrivendes erhvervsaktiver er nettoindkomsten uvedkommende jf. SL § 5, mens aktiver som den ikke erhvervsdrivende erhverver eller producere, som for eksempel kunst, er skattepligtigt jf. SL § 4, SKM2022.583.SR Bitcoins. S. 19-20.

Genvundne afskrivninger er personlig indkomst for erhvervsdrivende mens, at de ikke beskattes for ikke erhvervsdrivende jf. JV C.C.1.1.2.

6.9 Ligningsloven

Adgangen i SL § 6 til at fradrage driftsomkostninger er i tidens løb blevet suppleret af LL jf. (Ferniss, 2026) s. 18.

Frem til den 14. juni 2009 gav den nu ophævede LL § 8I adgang til at fradrage udgifter til markedsundersøgelser for etablerede virksomheder, og udgiften kunne enten afskrives eller straksafskrives.

6.9.1 LL § 8 B

Forsøgs- og forskningsudgifter har siden 1973 kunnet kan fradrages, og i dag kan det ske med den fulde udgift i det indkomstår, hvori den afholdes og alternativt afskrives, medmindre erhvervsvirksomheden først etableres efter afholdelse af udgiften, og de skattemæssig fradrag sker i denne situation herfra jf. LL 8 B.

6.9.2 LL § 8 J

Udgifter til administration af en formue, som giver skattepligtige indkomst kan fradrages, mens rådgivningsudgifter vedrørende formueplacering ikke kan det jf. LL § 8 J og note 257 hertil i Karnov.

Tidligere kunne ventureselskaberne fradrage denne type omkostninger som en formueforvaltningsudgift, hvilket blev ændret fra og med indkomståret 2010, idet man politisk ikke ønskede, at denne type selskaber skulle have en konkurrencefordel ved opkøb jf. LFF 2009-04-2022 nr. 2022 kommentar s. 85.

6.9.3 LL § 8 N

Med LL § 8 N stk. 1 har den skattepligtige fradrag for interne udgifter til løn og bestyrelse samt hertil tilknyttede udgifter, ved udvidelse eller indskrænkning af den eksisterende virksomhed uagtet, at udgifterne eventuel afholdes forgæves jf. Karnov note 272 til LL § 8 N stk. 1.

Afholdes sådanne udgifter af et selskab i en sambeskatningskreds for et andet selskab heri, kan sidstnævnte få fradraget via såkaldte korresponderende fradrag jf. Karnov note 276 – 277 til LL § 8 N stk. 2.

Fradragsretten gælder også, hvis der er eller var mulighed international sambeskatning jf. LL § 8 N stk. 2, såfremt de afregnes på armslængdevilkår koncerninternt jf. Karnov note 276 – 277.

Fradragsretten efter stk. 1 er begrænset til et grundbeløb på 6.339.800 kr. (2010-niveau) pr. ansat jf. LL § 8 N stk. 3 på koncern- og ultimativt aktionær niveau jf. stk. 4, Karnovs note 308 hertil.

Får en person omfattet af stk. 1. sin aflønning med købe- eller tegningsretter, er fradragsretten for værdien af rettigheden tillagt udgifter omfattet af stk. 1.

6.9.4 LL § 9 C

Befordringsfradrag betinger, at man har befordring til en erhvervmæssig virksomhed.

6.10 Sambeskatning

Danske selskaber, udenlandske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme i Danmark omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4 er omfattet af tvungen national sambeskatning jf. SEL § 31, hvis selskaberne er koncernforbundne jf. SEL § 31 C stk. 3, (Michelsen, et al., 2017) s. 888, (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 175-176.

Kriteriet for om der foreligger koncernforbindelse er defineret i KGL § 4 stk. 2, LL § § 2 og SEL § 31 C stk. 1 - 3 og foreligger i udgangspunktet, hvis et højereliggende selskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et underliggende selskab, eventuel i forening med andre selskaber.

Uanset en formodet koncernforbindelse jf. SEL § 31 C stk. 3 kan kravet om sambeskatning fraviges, hvis ejerne af stemmerettighederne, qua en aktionæraftale, ikke besidder majoriteten af stemmerettighederne jf. SKM 2010 209 SR, Karnov note 727.

Følgeligt statueres der koncernforbindelse for ikke majoritetsaktionærer via en aktionæraftale, som giver bestemmende indflydelse over selskabet jf. SEL § 31 C stk. 4.

Selskaber inddrages i sambeskatningen til saldiene i balancen jf. (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 421.

6.11 International sambeskatning

Siden 2005 har det været frivilligt for danske selskaber, om de ønsker sambeskatningen med udenlandske datterselskaber og faste driftssteder i udlandet jf. (Werlauff, Selskabsskatteret, 2019) s. 30. Bestemmelsen fremgår af SEL § 31 A (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 177, hvorefter den skattepligtige frivilligt kan vælge, at lade disse juridiske enheder indgå i sambeskatningen ud fra et alt eller intet princip, således, at alle udenlandske juridiske enheder omfattes ved positivt tilvalg af sambeskatning.

Tilvælges international sambeskatning sættes indgangsværdierne til handelsværdi ved begyndelse af det første indkomstår under sambeskatning jf. SEL § 31A stk. 7.

6.12 Reelle ejere

Den reelle ejer er en fysisk person, der i sidste ende kontrollerer stemmerettighederne via ejerskab eller andre midler jf. SL § 5 nr. 26, (Werlauff, Selskabsskatteret, 2019) s. 373.

Selskabet skal som udgangspunkt årligt indrapportere ændringer i dets reelle ejere jf. SL § 58 a, men kravet er skærpet i BEK nr. 488 af 18/05/2017 § 3, hvorefter Erhvervsstyrelsen fortolker reglerne således, at opdateringen skal ske årligt i forbindelse med generalforsamlingen med mindre end selskabet blive bekendt med, at der er sket ændringer jf. (Erhvervsstyrelsen, 2024) kapitel 4, 12.

Er der ingen reelle ejere, hvilket kan være tilfældet, hvis ingen enkelt person ejer eller kontrollerer selskabet jf. ovenfor, så registreres direktionen som reel ejer jf. BEK nr. 488 af 18/05/2017 § 6 stk. 4.

Det fremgår ikke af SL, hvor stor en andel af stemmerne kapitalejeren skal kontrollere, for at kvalificere sig til reel ejer modsat Erhvervsstyrelsens definition heraf som en person, der direkte eller indirekte kontrollerer mere end 25 % ejerskab eller stemmerettigheder jf. (Erhvervsstyrelsen, 2024) kapitel 4.

Oplysningerne i ejerregistret er ikke offentligt tilgængelige jf. SL § 58 a stk. 3.

Overtrædelse af kravene til registrering af legale og reelle ejere straffes med bøde jf. BEK nr. 488 af 18/05/2017 § 38.

6.13 Ejerftaler

Ejerftaler er defineret i SL § 5 nr. 6 og rangere dels under Selskabsloven og dels under selskabets vedtægter i det retlige hierarki.

Ejeraftaler binder ikke selskabet eller dets generalforsamling jf. SL § 82, men regulerer interpartes retsforholdet mellem de kapitalejere, som har tilgået aftalen jf. (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 440, Ufr 1994.234, og eventuelle tvister mellem aftaleparterne må efterfølgende afklares udenretligt eller retligt (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 444.

Med undtagelse af generalklausulen i AFL § 36 om, at aftaler ikke må være urimelige (Andersen & Madsen, 2012) s. 198-200, så er der aftalefrihed i ejeraftaler. End dog må de stride imod vedtægterne, hvilket er tilfældet, når der aftales, ikke vedtægtsbestemt omsætningsbegrænsning for kapitalandelen jf. (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 380 i ejeraftalen jf. (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 439.

Uanset bestemmelsen i SL § 82 om at ejeraftaler ikke binder kapitalselskabet, så statuerer en ejeraftale som giver en kapitalejer majoriteten koncernforhold successivt sambeskatning jf. SL § 7 stk. 3 nr. 1-4 SEL § 31 (Werlauff, Selskabsskatteret, 2019) s. 392, 442.

6.14 Dobbeltbeskatning

Efter globalindkomstprincippet skal en dansk juridisk enheds indtægt fra udlandet beskattes i kildelandet og i Danmark jf. UFR 2005.3457 H, (Werlauff, 2019) s 28-29.

Imidlertid har Danmark indgået et meget betydeligt antal dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvorefter en dansk skatteyder, med en udenlandsk filial, kan modregne den skat, som han har betalt til kildelandet, dog maksimalt med den skat, der kan pålignes efter danske regler efter ordinær (maksimal) credit metoden. Alternativet er fuld credit metoden, hvorefter skatten reduceres med den faktiske skat, som er betalt til kildelandet, men den ordinære metode er den eneste, som anvendes i danske dobbeltbeskatningsoverenskomster jf. (Michelsen, et al., 2017) s. 1.108.

6.15 Erstatningsansvar

Et kapitalselskabs stiftere, bestyrelsesmedlemmer, ledelse og revisor er ansvarlig for at varetage et kapitalselskabs interesser jf. SL § 115, og begår de fejl eller forsømmelser er de erstatningsansvarlig overfor dette jf. SL § 361 jf. (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 613 – 630.

Den nedre grænse i erstatningsretten for, at der kan rejses et erstatningskrav er, at fejlen eller forsømmelsen har været uagtsom jf. (Eyben, 2011) s 86, som løftes med det såkaldte professionsansvar jf. RR.12.2015.44 Capinordic, men der indrømmes en relativt høj fejlmargen jf. UFR 2002.2067.H Hafnia jf. (Werlauff, Selskabsret, 2016)s. 632, hvilket kaldes ”business judgment rule”.

Er der en fejltagtig eller forsømmelig retshandling benævnes det culpa, og erstatning herfor forudsætter, at der er en sammenhæng mellem denne og tabet, hvilket kaldes kausalitet og, at tabet er påregneligt, hvilket kaldes adækvat.

Kapitalejeren kan blive erstatningsansvarlig på samme vis som ovenstående ved grov uagtsomhed og fortsat jf. SL§ 362.

Søgsmålsretten tilkommer selskabets generalforsamling eller et eventuel konkursbo jf. SL § 364 og i Figur 4 er det illustreret, ved hvilken grad af culpa ledelsen, revisor, stifter og kapitalejeren kan ifalde erstatningspligt.

Figur 4 Erstatningspligt

	SL § 361		SL § 362	
Erstatningsansvar	Stifter	Ledelse	Revisor	Kapitalejer
Culpa				
Fortsæt	1	1	1	1
Grov uagtsomhed	1	1	1	1
Simpel uagtsomhed	1	1	1	0

6.16 Driftsomkostninger

6.16.1 C.C.1.1 Generelt om selvstændig erhvervsvirksomhed

Der findes ingen faktisk definition af begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed, som er fastsat gennem praksis i KSL, VSO og IFL, der hertil lægger til grund, at skatteyderen udøver *regelmæssig* virksomhed af økonomisk karakter for *egen regning og risiko* for at opnå økonomisk overskud, som ikke må være af helt underordnet *omfang* jf. JV C.C.1.3, JV s. 4-5.

6.16.2 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

Driftsomkostningsbegrebet er behandlet i JV afsnit C.C. om erhvervsbeskatning under punkt 2.2.1.2. og grundprincippet er, at den erhvervsdrivende har fradrag for de udgifter, som er afholdt i forbindelse med den selvstændig erhvervsvirksomhed.

Erhvervsdrivende afgrænses på **trin 1**. jf. JV C.C.1.2 overfor *ikke erhvervsdrivende, som er lønmodtagere jf. JV C.C.1.2.2 og honorarmodtagere jf. JV C.C.1.2.3*. Bierhverv som bygningshåndværkere, entreprenører, arkitekter, rådgivende ingeniører, advokater, revisorer m.v. behandles som udgangspunkt også som erhvervsdrivende jf. JV C.C.1.2.3.

På **trin 2**. sker der jf. C.C.1.1.1 en afgrænsning af erhvervsvirksomhed overfor ikke-erhvervsvirksomhed

Figur 5 Afgrænsningen mellem erhvervmæssig virksomhed og ikke erhvervmæssig virksomhed

Erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig (hobby). Kriterier

Om en virksomhed er erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig (evt. har hobbykarakter) vil normalt ikke give anledning til tvivl, hvis virksomheden er rentabel. Det vil sige, at virksomheden over en lidt længere periode giver overskud på den primære drift, mulighed for forrentning af fremmedkapital og den investerede egenkapital, samt en rimelig driftsherreløn.

I tvivlstilfælde må bedømmelsen af, om en virksomhed er erhvervmæssigt drevet, foretages ud fra en samlet konkret vurdering af virksomheden. I denne vurdering skal alle relevante forhold inddrages.

Erhvervmæssig virksomhed vil - i modsætning til hobbyvirksomhed - være indrettet med systematisk indtægtserhvervelse for øje, dvs. det afgørende formål er, at der kan opnås et overskud.

De relevante momenter, der har været lagt vægt på i praksis, har bl.a. været om

- der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud **(blive rentabel)**
- virksomhedens **underskud er forbigående**, fx indkørvanskeligheder, eller om virksomheden vedvarende forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud
- **lønsomheden/udsigterne til rentabel drift er undersøgt forud for virksomhedens start**, herunder om der har været lagt **budgetter** mv.
- virksomheden har den fornødne **intensitet og seriositet**
- ejeren har de nødvendige, evt. særlige **faglige forudsætninger** for at drive virksomheden, og om virksomheden har en **naturlig sammenhæng med skattemynderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv**
- der er **andre end erhvervmæssige formål** med virksomheden
- skattemynderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens **aktiver til privat brug**
- virksomhedens **omfang/varighed** er af en vis størrelse
- **driftsformen er sædvanlig** for virksomheder af den pågældende art
- virksomheden lever op til den **erhvervmæssige standard**, der er gældende for det pågældende erhverv

- virksomheden i **givet fald kunne sælges til tredjemand**, dvs. om den, trods hidtidigt underskud, i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løserevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.

Ingen af disse kriterier er i sig selv afgørende for vurderingen af, om virksomheden er erhvervmæssig. Det afhænger bl.a. af, hvilken type virksomhed, der er tale om, men rentabilitetsbetragtningen har været lagt til grund i mange afgørelser.

Kilde DJV C.C.1.3.1

Driftsomkostningerne modregnes i den erhvervsdrivendes samlede bruttoindkomst jf. JV C.C.2.1, og man har opstillet følgende kriterier jf. JV C.C.1.3.1, Figur 5, som den selvstændig erhvervsvirksomhed skal opfylde jf. JV C.C.1.1.1, (Michelsen, et al., 2017) s. 254, Landsskatterettens afgørelser fx SKM2016.437.BR for, skatteretligt at kunne opnå modregningsadgangen.

1. **rentabilitetskriteriet**, at virksomheden giver overskud eller har udsigt til at give overskud, hvilket måles på forrentning af den investerede kapital og en rimelig driftsherreløn. Dog accepterer man, at dette krav ikke imødekommes i startfasen, hvis der er lavet budgetter herfor inden opstarten, eller i en forbigående periode på grund af dårlige konjunkturer.
2. **intensitetskriteriet**, at den erhvervsdrivendes omsætningen har en vis minimumsstørrelse jf. bl.a. SKM2007.107.HR, SKM2006.21.VLR, SKM2009.757.VLR, SKM2019.186.ØLR, SKM2020.22.BR, SKM2023.385.ØLR, SKM2021.170.BR.
3. **faglighedskriteriet**, at ”ejeren har de nødvendige, evt. særlige faglige forudsætninger for, at drive virksomheden og, om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skattemynderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv”.
4. **formålskriteriet**, at ”der er andre end erhvervmæssige formål med virksomheden”
5. ” **skattemynderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug**”
6. ” **virksomhedens omfang/varighed er af en vis størrelse**”
7. **sædvanlighedskriteriet**, at ”driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art”
8. ”virksomheden lever op til den **standard**, der er gældende for det pågældende erhverv”

9. ”virksomheden i givet fald kunne **sælges til tredjemand**, dvs. om den, trods hidtidigt underskud, i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi eller, om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet”.

Trods manglende opfyldelse af et eller flere af kriterierne er retstilstanden, at driften alligevel kan være erhvervmæssig. For eksempel er der jf. senere indrømmet fradrag for driftsomkostninger, uanset at intensitetskriteriet ikke var opfyldt men ”virksomheden udøves med henblik på rentabel drift”, dvs. at rentabilitetskravet er opfyldt jf. JV C.C.1.3.1.

Disse krav er generelle, og gælder også de såkaldte hobbyvirksomheder, som ikke er en term, der findes i reglerne.

Lever den skattepligtiges erhvervsaktivitet ikke op til disse krav, efter en samlet, konkret vurdering jf. JV C.C.1.3.1, beskattes indkomsten for ikke erhvervmæssig virksomhed efter fradrag af driftsomkostninger, som vedrører virksomheden, og som kan rummes i indtægten herfra jf. JV C.C.1.1.1.

Nettoindtægten indregnes i den personlig indkomst jf. s. 14, og der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag jf. JV C.C.8.2, s. 14.

I litteraturen beskrives denne sondring som selvstændig erhvervsvirksomhed over for ikke-erhvervmæssig virksomhed.

6.16.3 C.C.1.3.2.1 Deltidslandbrug. Afgrænsningen mellem erhvervmæssig virksomhed og ikke erhvervmæssig virksomhed

Deltidslandbrug er efter praksis erhvervsdrivende blot **sædvanlighedskriteriet**, **intensitetskriteriet** og **rentabilitetskriteriet** er opfyldt jf. JV C.C.1.3.2.1, (Michelsen, et al., 2017) s. 255, og legalitetsgrundlaget herfor er bl.a. Tfs 1994, 364 H, Tfs 1994, 583 DEP samt Skats kommentar til dommen SKM2009.24.HR i SKM2009.110.SKAT.

Sædvanlighed måles på om ”om landbruget efter sin art, beliggenhed og størrelse drives forsvarligt” jf. JV C.C.1.3.2.1. Intensiteten måles på at omsætningen ikke er af ”ganske underordnet omfang” jf. SKM2004.455.HR og rentabilitet måles på, om driften er i balance efter afskrivninger jf. SKM2007.517.VL og forpagtningsafgift jf. SKM2009.24.HR, TFS 1996.301VLD mens, der ikke er krav om markedsforrentning af den investerede kapital og driftsherreløn jf. JV og (Michelsen, et al., 2017) s. 255.

6.16.3.1 *Praksis jf. JV C.C.1.3.2.1*

6.16.3.1.1 Rentabilitet

En skattepligtig drev jf. Højesteret sin landbrugsvirksomhed **sædvanligt** og **forsvarligt**, men virksomheden havde haft **underskud** efter forpagtningsagtigt og driftsmæssige afskrivninger men før renter i de seneste 14 år, med undtagelse af to år, og lever derfor ikke op til kriterierne for at være en erhvervsmæssig virksomhed jf. SKM2009.24.HR, som svarer til SKM2007.517.VLR.

En landbrugsejendom som drives forsvarligt, men med notorisk underskud uden udsigt til bedring anerkendes ikke som erhvervsmæssig virksomhed jf. TFS1992.566.VLD og omvendt, hvis blot der er udsigt til overskud jf. Tfs 1999, 48 LSR.

Et landbrug kunne ikke anerkendes som erhvervsmæssigt på grund af manglende rentabilitet og manglende udsigt til forbedring heraf, hvilket betød, at man heller ikke kunne fradrage tab på driftsmidler jf. SKM2021.142.LSR.

Den skattepligtige kan ikke stoppe med af afskrive, fordi driftssaldoen svarer til markedsværdien jf. SKM2004.432.VLR.

Den skattepligtige der drev sædvanlig planteavl, skulle tage højde for forpagtning, græsleje og transportomkostninger, og havde herefter underskud og, var derfor ikke skatteretligt en erhvervsvirksomhed jf. TFS 1996.301 VLD.

Højesteret så bort fra, at en kvægejendoms staldbygninger kun var delvist udlejet, og på grund af notoriske underskud efter afskrivninger, anerkendte retten ikke virksomheden som erhvervsmæssig jf. SKM2007.59.HR.

En skattepligtiges landbrugsbedrift omfattede foruden planteavl, maskinstation og hestehold, og den manglende anerkendelse af erhvervsmæssig virksomhed skyldes ikke usædvanlig drift, men notoriske underskud og manglende udsigt til bedring jf. SKM2021.391.BR.

I SKM2014.584.BR anerkendes en skov- og hedejendom ikke som erhvervsmæssigt trods sædvanlig drift og et overskud, hvilket umiddelbart strider mod kriterierne, hvorfor dommen lægges til grund for yderligere analyse jf. senere.

Udlejning af 2,04 hektar jord blev ikke anset for erhvervsmæssigt, idet overskuddet på kr. 520. pr. år var af for beskeden størrelse jf. SKM2008.943.SR.

En deltidslandmand der omlagde sin produktion, og over en treårig periode havde en positiv udvikling i resultatet efter afskrivninger og udsigt til et nulresultat eller bedre, anerkendtes som erhvervsmæssig virksomhed, og kunne fradrage driftsunderskud jf. SKM2015.278.LSR.

6.16.3.1.2 Intensitet

Efter anerkendt sygdom blandt mink i 1992 havde en minkavler kun en omsætning i 1996, 1997 og 1998 på kr. 11.153, kr. 6.996 og kr. 19.502, hvorfor Højesteret ikke mente, at intensitetskriteriet var opfyldt, og underskuddene kunne derfor ikke fradrages jf. SKM2004.455.HR.

En avler af prydfasaner havde en omsætning i 1993 og 1994 på henholdsvis kr. 14.038 og kr. 25.280, og der var ikke dokumentation for bedring, hvorfor han ikke fik adgang til at fratække et underskud på kr. 104.424 for 1992 til 1995.

Skatteyderen drev heste- og svinehold med beskeden omsætning, og manglende udsigt til et rimeligt driftsresultat, og virksomheden kunne derfor ikke anses for forsvarlig og dermed ikke erhvervsmæssig jf. TFS1998.256VLD. FTS1997.177 ØLD er analog til TFS1998.256VLD blot med svine- og harehold, som retten benævner ”usædvanlig karakter”.

En deltidslandmand blev ikke anerkendt som erhvervsdrivende uanset, at ejendommen blev drevet på sædvanlig vis, men omsætningen var for beskeden jf. TFS1986.359.VLD.

Indtægter fra flexydelse indgår ikke i erhvervsindkomsten, hvilket betød, at et landbrug ikke kunne anses for erhvervsmæssigt på grund af manglende intensitet jf. SLM2018.537.LSR.

Uanset en betydelig intensitet, som understreges af Skats krav om driftsafskrivninger på kr. 200.000 per år, og forsvarlig drift, anerkendes et deltidslandbrug ikke som erhvervsmæssigt, hvis der er notoriske problemer med rentabiliteten jf. SKM2016.460.LSR.

6.16.3.1.3 Erhvervsmæssig virksomhed

En skattepligtig der drev en ejendom på 11 tønder land med vegetabilsk- og animalsk produktion jf. TFS 1994.364 HRD, havde haft underskud fra 1980 til 1986 men uagtet dette, indrømmede Østre Landsret og Højesteret den skattepligtige fradrag for underskuddet, -modsat Landsskatteretten- på baggrund af en faglig vurdering om, at driften ”tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat” jf. U.1994.530H.

I TFS1989.188 VLD fik en deltidslandmand anerkendt erhvervsmæssig virksomhed, ud fra en syns- og skønsrapport.

Retten finder, at der er udsigt til et positivt driftsresultat trods manglende faglig indsigt, og anerkender et fritidsgartneri som erhvervsmæssig virksomhed jf. TFS1994.366.VLR.

En mekaniker driver en landbrugsejendom forsvarlig som bierhverv og trods underskud, er der udsigt til et driftsresultat omkring kr. 0, og den anerkendes som erhvervsmæssig virksomhed.

Ud fra en faglig vurdering opfattes det som ”usædvanligt”, at en skatteyder sælger sin landbrugsejendom og beholder 1/3 af sine kvægbesætning, hvorfor underskuddene ikke anerkendes jf. SKM2023.197.ØLR.

I SKM2011.30.VLR har landbruget notorisk givet underskud, hvilket efter en faglig vurdering ikke vil ændre sig, og der opnås kun overskud, fordi man påbegynder udlejning af driftsbygning og jagt samt salg af brænde, og virksomheden er derfor ikke erhvervsmæssig.

En driftsmæssig blanding af fårehold, åledrift og udlejning af en minilæsser fra en ejendom med tinglyst deklaration om jordbrugsmæssig drift betegner Landsretten som usædvanlig og uforsvarlig, og erhvervsmæssig drift anerkendes ikke skatteretligt jf. SKM2005.7.ØLR.

Resultatet skal opgøres for hver driftsgren i henhold til SKM2022.43.BR, og stutteridrift omfattes også af de lempeligere krav til deltidslandbrug jf. JV C.C.1.3.2.1, men i sagen kunne den skattepligtige ikke møde rentabilitetskravet, og driftsgrenen blev derfor ikke anerkendt som erhvervsmæssig virksomhed med adgang til at fradrage underskud kr. 1,5 mio. efter driftsmæssige afskrivninger.

En udlejningsvirksomhed havde også en landbrugsdriftsgren, som ikke levede op til rentabilitets- eller intensitetskriteriet, og blev derfor ikke anerkendt som en erhvervsmæssig virksomhed jf. SKM2017.631.LSR.

I SKM2021.344.BR var en skovbrugsvirksomhed også beskæftiget med ejendoms- og jagtudlejning, hvis resultater ikke blev forlangt opgjort per driftsgren af retten, men samlet fik man ikke anerkendt erhvervsmæssig drift, idet ”en del af omkostningerne ikke er normale i skovbruget, hvorfor driften ikke skatteretligt er sædvanlig og forsvarlig.

En pensionist der havde en bibeskæftigelse med solceller og et mindre skovbrug, skulle lave et driftsregnskab for begge driftsgrene for at imødekomme sædvanlighedskriteriet, og for skovdelens vedkommende, var der skatteretligt ikke tale om en erhvervsvirksomhed, idet der var underskud efter driftsomkostninger og afskrivninger og manglende udsigt til bedring qua lav intensitet jf. SKM2014.872.LSR, SKM2014.809.LSR. På samme vis skulle en lønmodtager opdele juletræsproduktion og ejendomsudlejning og førstnævnte imødekom ikke intensitets- eller rentabilitetskravet, og kunne derfor ikke anerkendes erhvervsmæssigt jf. TfS 1990, 418 LSR.

Yder den skattepligtige ikke en arbejdsindsats i forhold til sit bierhverv, kan intensitetskriteriet ikke nås med offentlige tilskud, og i SKM2017.341.LSR betød denne situation, at den skattepligtige ikke var erhvervsdrivende, og derfor ikke kunne fradrage udgifter til revisor, kontingenter og skadesdyrsbekæmpelse i tilskuddet som var AMB pligtigt.

Landbrugsstøtte fra EU indgå i bedømmelsen af, om der skatteretligt er tale om en erhvervsmæssig virksomhed jf. SKM2006.794.LSR.

Samlet anerkendes man som erhvervsdrivende, hvis der er tale om en sædvanlig land- eller skovbrugsvirksomhed uanset, at intensiteten er meget begrænset men forudsat, at driftsgrenens resultatet efter forpagtning, EU-tilskud, driftsmæssige afskrivninger, men før renter og driftsherrer løn, er over nul eller en uvildig vurdering udtrykker tillid til en positiv resultatudviklingen.

6.16.4 Fradrag i bruttoindkomsten JV C.C.2.2

Den skattepligtige indkomst er beskrevet s. 14, og benævnes nettoindkomst, hvoraf begrebet nettoindkomstprincippet kommer jf. JV s. 29.

Det skattesubjekt som får fradragsretten til driftsomkostningen efter SL §6 er omkostningsbæreren jf. JV C.C.2.2.1.11, JV s. 332, 398.

Indtægter og omkostninger placeres i det indkomstår, hvor de er realiseret i henhold til realisationsprincippet, hvilket udledes af SL §5 jf. JV C.C.2.2.1.1, som fremgår af JV s. 329.

I praksis er den tidsmæssige placering af driftsomkostningen styret af, om den skattepligtige arbejder i egen regning eller for fremmed regning. Førstnævnte er for eksempel tilfældet for vare forbruget¹, der repræsenterer driftsomkostningen jf. C.C.2.2.1.11, JV s. 669.

Ved flerårige projekter for fremmed regning jf. JV C.C.2.3.2.1 opgøres indtægter- og udgifter for de enkelte projekter efter det såkaldte retserhvervelsesprincip jf. s. 31, UFR 1981.968 HRD, (Michelsen, et al., 2017) s. 160-162, JV s. 170, 697 og med TfS 1985, 109 LSR er det understreget, at nettoindtægterne fra igangværende arbejder for fremmed regning indregnes i indkomstopgørelsen når arbejdet færdiggøres jf. UFR 1981, 968 HRD, jf. JV s. 695, 1.037. Derimod skal rentebetalinger fra sådanne projekter indtægtsføres løbende jf. TfS 1985, 109 LSR jf. JV s. 696.

Iht. LSRM 1980,88 LSR jf. JV s. 696 skal skatteyderen anvende samme værdiansættelsesprincip på samtlige igangværende arbejder.

Der er ikke noget krav i SL om dokumentation for driftsomkostningen jf. JV s. 333 modsat bogføringsloven §9 stk. 1, hvilket ikke var opfyldt i SKM2022.616.BR og SKM2020.545.LSR jf. JV s. 333, 346, hvorfor udgiften ikke kunne fradrages uagtet dokumentation for transaktionen.

Skatteyderen har bevisbyrden for, at der foreligger en driftsomkostningen jf. JV s. 334, samt, at omkostningerne fastlægges ud fra et armslængdeprincip, når der er tale om interesse forbundne parter jf. U.2005.1863H.

I SKM2022.440.VLR, JV s. 334 bliver en ikke erhvervsdrivende samlever skattepligtig at den erhvervsdrivendes samlevers skrothandel, fordi de økonomiske transaktioner sker via førstnævntes konto.

6.16.5 C.C.2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a.

For at opnå driftsomkostningsstatus skal den skattepligtige dokumentere, at omkostningerne er driftsmæssigt begrundet i en igangværende erhvervsmæssig virksomhed.

Driftsmæssig begrundelse vil sige, at driftsomkostningen er nødvendig for at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst jf. JV s. 336.

¹ Varer forbrug = varelager primo + varekøb – varelager ultimo

Udgifter kan som udgangspunkt kun fradrages som driftsomkostning, hvis de er afholdt for at opnå skattepligtig indkomst jf. SKM2010.76.ØLR, (Michelsen, et al., 2017) s. 271. Sagen blev anket til Højesteret som jf. SKM2012.13 HR Gefion, JV s. 340 afgjorde, at et ventureselskab fik fradrag for såkaldt managementfee til trods for, at indtægterne ikke ville være skattepligtige efter de daværende skatteregler, mens man var skattepligtige af løbende afkast af rente og udbytte fra porteføljeinvesteringerne samt avance ved afståelse af aktier i porteføljeselskaberne.

SKM2015.341.ØLR jf. JV s 344, (Michelsen, et al., 2017) s. 272 omfatter også et investeringsselskab, som ikke kunne løfte bevisbyrden for, at deres managementfee, til en ikke interesseforbunden part, var større end det skønsmæssig blev fastsat af skatteministeriet, og den skattepligtiges indkomst blev som følge heraf forhøjet med kr. 5.321.753. Skat havde indledningsvis, helt nægtet fradrag, hvilket blev ændret af Landsskatteretten jf. LSR2013.10-0217393 for, at ende med den signifikante reduktion af fradraget i Landsretten, hvor sagen blev endeligt afgjort efter henvisning af sagen fra Byretten efter dets principielle indhold.

Omkostninger til førtidig ophævelse af en kontrakt mellem interesseforbundne selskaber kan ikke fradrages efter SL § 6 stk. 1 litra a jf. SKM2015.659 HR.

Bonus i forbindelse med fantomaktier er en driftsomkostning, da den er afhængig af selskabets performance og ikke salg af dette jf. SKM 2010.156 LSR, hvorfor der kan ske fradrag.

Bonus til direktion, ud over almindelig vederlæggelse for salg af et selskab, er ikke en driftsomkostning og, der skete derfor en tilbageførelse af udgiften på kr. 29,3 mio. i SKM 2009.271 HR LM Glasfiber A/S.

Noteringsafgift på børsen fratrækkes skatteretligt når det vel og mærket ikke sker i forbindelse med etablering, forbedring eller forandring jf. U 1980.712.

Bevisbyrden for at udgiften kan fradrages påhviler den skattepligtige jf. SKM2004.162.HR, s. 25, hvilket er fremhævet i domspræmissen til SKM2023.437.LSR.

6.16.5.1 Igangværende virksomhed jf. JV s. 337

Driftsomkostninger skal være afholdt i en igangværende virksomhed og have sammenhæng med indkomsterhvervelsen. Foruden henvisningen til JV C.C.2.2.1.7 om udgifter ved start af virksomhed og JV C.C.2.2.1.8 om udgifter efter virksomhedens ophør, er JV hvorudover tavs herom, hvorfor dette område underkastes yderligere analyse.

6.16.5.1.1 Analyse

Når der søges på ”igangværende” i JV/i Karnov, har følgende domme dette ord i deres resumé: SKM2001.449.ØLR ”skatteyderen ikke havde godtgjort, at han havde drevet erhvervsmæssig virksomhed i de relevante indkomstår”, TFS 1995, 51 LSR ”omkostninger til rådgiver i forbindelse med en frivillig akkord kunne ikke trækkes fra som en driftsomkostning i den fremadrettede drift”, TFS 1999. 30 LR ”kursusomkostninger til udvidelse af den igangværende forretning kan ikke

fradrages som en driftsomkostning” og modsat kunne skatteyderen fradrage driftsomkostninger fra driftsperioden i en nu ophørt virksomhed i SKM2008.641.

Fra Karnovs kommentar til JV C.C.2.2.1.4 fremgår det jf. Figur 6, at man i dag skelner mindre mellem driftsomkostninger og etableringsomkostninger, og nu ser mere på, om driftsomkostningen er afholdt i en igangværende virksomhed, hvilket der imidlertid ikke anføres præjudikatværdi for.

Figur 6 Karnovs kommentar til JV C.C.2.2.1.4.

Domstolspraksis synes at have vist en tendens til en udvikling af driftsomkostningsbegrebet fra en klar afgrænsning mellem drift og formue i retning af en udvidelse af fradragsmulighederne for erhvervsmæssige udgifter, der afholdes inden for de hidtidige naturlige rammer af en igangværende virksomhed. Se afgørelserne under Fradrag for udgifter, der sikrer det hidtidige indtægtsgrundlag.

Det er fortsat altafgørende for fradragsretten, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Det vil sige, at formålet er at erhverve skattepligtig indkomst, og at disse indkomstbestræbelser ikke overskrider virksomhedens hidtidige rammer. Se SL § 6, stk. 2, om udvidelse af næring eller drift.

6.16.5.2 Incitamentet til fradrag som driftsomkostning

Fra dommene ses det, at der ofte er knyttet betydelige omkostninger i form af løn, bonus, rådgivning, børsnotering med videre til ændringer i indkomstgrundlaget, og skatteyderne har et incitament til at fradrage disse som driftsomkostninger, idet det giver en skatterabat på driftsomkostningen gange selskabsskatten.

Salgssummen og anskaffelsessummen reduceres med direkte omkostninger til aktiehandlen jf. ABL § 24, hvoraf provision, formidling, advokat, revisor, rådgivere m.v. er nævnt i Karnovs note 127 til paragraffen.

Ordet direkte fortolkes i JV C.B.2.1.5.1 til ”omkostninger knyttet til gennemførelsen og berigtigelsen af handlen med aktier”.

Omvendt fremhæves det i JV C.B.2.1.5.1, at depotgebyrer, boksleje, kontooversigter, administration samt rådgiveromkostninger om investeringer og til undersøgelser, deltagelse i forhandlinger, udfærdigelse af kontrakter med videre ikke kan tillægges anskaffelsessummen eller fradrages i den skattepligtige indkomst jf. LL § 8J. Denne bestemmelse i Ligningsloven har jf. s. 15 undergået store forandringer, idet det for eksempel indtil 2009 var tilladt at fradrage udgifter til rådgivning, herunder due diligence, kontraktskoncipering, forhandlinger, hvorfor man for eksempel i U.2008.203H ser, at udgifter til revisor og advokat kan fradrages .

I SKM2007.775.HR fastslår Landsskatteretten at de omkostninger, som indgår i avanceopgørelsen for aktier, er handelsomkostninger eller transaktionsudgifter.

Fra Karnovs note 127 til ABL § 24 fremgår det, at omkostninger, som ikke kan tillægges anskaffelsessummen, heller ikke kan fradrages salgssummen.

Nutidsskatteværdien af et fradrag i salgssummen beregnes med formlen $\text{driftsomkostning} \times \text{skatteprocent} / (1 + \text{kalkulationsrenten efter skat}^2)$, hvoraf det kan konkluderes, at den skattepligtige har en interesse i, at omkostningen fradrages i tidspunkt 0.

6.17 Afgrænsning overfor udgifter til formue, anlæg og etablering jf. JV C.C.2.2.1.4, JV s. 363

Etableringsudgifter er en forbedring eller ændring af indkomstgrundlaget, der ikke kan fratrækkes som en driftsomkostning jf. SL § 6 stk. 2, (Michelsen, et al., 2017) s. 268, (Ferniss, 2026) s. 93 – 98 JV C.C.2.2.1.4 s. 363 modsat de driftsomkostninger, der sikrer indkomsterhvervelsen jf. (Ferniss, 2026) s. 86.

Afgrænsningen mellem om der er tale om en drifts- eller en etableringsomkostning bliver derfor, om den relaterer sig til den skattepligtiges erhvervsmæssige drift, eller udvidelse af dennes indkomstgrundlag.

Afgrænsningen illustreres ved, at udgifter til bonus og rådgivere, børsnotering i forbindelse med etablering eller udvikling af indkomstgrundlaget sker i aktionærernes interesse, og derfor ikke kan fradrages som en driftsomkostning jf. SKM2013.557.ØLR, SKM2011.602.HR, SKM2010.367.ØLR. Fortolkningen gælder også for udgifter til afvikling af virksomheden jf. JV C.C.2.2.2.1.2.

Efter ordlyden af SL § 6 stk. 2 kan lønomkostninger afholdt i forbindelse med indkomstgrundlaget ikke fradrages, hvilket udmøntede sig i, at de lønomkostninger, som var afholdt i forbindelse med en voldgiftssag om købesummen og i forbindelse med køb af en bank, ikke kunne fradrages som en driftsomkostning jf. SKM2014.731.LSR, SKM 2017 512 HR, SKM2017.513.HR.

Retspraksis blev dog ændret med indførelsen af LL § 8 N jf. nedenfor, så der med tilbagevirkende kraft fra skatteåret 2008 er fradragsret for interne udgifter, honorering af ansatte og bestyrelsesmedlemmer og deres associerede udgifter.

I henhold til SKM2008.967.HR stadfæster Højesteret, at det kun er den kontante del af bygningen og dennes installationer, der kan afskrives på efter den dagældende AFL § 19A, hvorfor honorar på ca. kr. 3.000.000 til det investeringsprojekt, som ejendommen var omfattet af var en etableringsomkostning jf. SL § 6 og ikke en driftsomkostning jf. JV s. 868, (Michelsen, et al., 2017) s. 332.

I SKM2013.557.ØLR / TFS 2013.562 kan omkostninger til børsretlige forpligtigelser, salgsafhængig bonus til direktion fra eventuelt aktiesalg og rådgiveromkostninger udover overtagelsestilbud ikke fradrages som driftsomkostning, idet omkostningerne ikke har været anvendt til at sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget, og den skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 blev forhøjet med kr. 10.059.374 jf. JV s. 345, (Michelsen, et al., 2017) s. 270. På samme vis anså SKM2015.373 ØLR ikke rådgiveromkostninger for at vedrøre driften, men en omkostning, som skulle tilgodese aktionærernes interesse, hvorfor der ikke kunne opnås fradrag herfor i indkomsten.

² Selskabsskat 22%, nettoomkostning kr. 100, kalkulationsrente efter skat 10%, tid 3 år : $100 \cdot 22 / (1,10)^3 = 16,53$

Accessoriske omkostninger ved forbedring eller ændring af grundlaget for indkomsterhvervelsen er ikke en driftsomkostning, og skatteyderen kan heller ikke afskrive herpå efter AL § 40 stk. 2 jf. SKM2023.367.ØLR, som omhandler en teleoperatør, der udvider virksomheden med køb af et selskab og betaler kr. 43. dkr. Mio. i erstatning til en samarbejdspartner for at stoppe kontrakten i aftaleperioden, der ikke kan fradrages som omkostning, da der var tale om etablering.

6.18 Driftstab JV C.C.2.2.3.1, JV s. 651

Et driftstab er ”en uforudset udefra kommende begivenhed, der påfører den skattepligtige et tab” jf. (Michelsen, et al., 2017) s. 297.

Der er ikke i dansk ret direkte hjemmel til fradrag for driftstab, men der er udviklet praksis herfor med udgangspunkt i SL § 6 stk. 1 litra a jf. (Michelsen, et al., 2017) s. 128 med mindre end det omfattes af bestemmelserne i AL, ABL, EBL eller KGL.

Driftstab kan derfor fradrages som driftsomkostning, hvis det stammer fra sædvanlig driftsrisiko ved udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed, og tab på omsætningsaktiver, herunder varelager og debitorer, kan dermed fradrages som driftsomkostning.

Analogt til driftsomkostninger, kan udgifter der vedrørende anlægsformuen ikke fradrages jf. gennemgangen af indkomstgrundlaget på side 28, mens driftstab på spekulation kan være fradragsberettiget jf. s. 14.

6.18.1 Praksis driftstab

Tab som følge af tyveri og simpel uagtsomhed kan fradrages som driftstab jf. SL § 6, stk. 1 litra a., TfS 1996, 297 HRD.

En arkitekts tab på opgaver som ikke havde tilknytning til hans selskab var ikke fradragsberettiget jf. TFS1999.329.HRD og et selskab, der fik et tab på salg af udstyr, som heller ikke havde tilknytning til dets næringsvej, fik også underkendt driftstab jf. TFS1998.585HRD.

Dokumenteret nedskrivning på en fordring som sikrer og vedligeholder indkomsten, kan fradrages som en driftsomkostning jf. SKM2001.465.LR. Omvendt er et ikke dokumenteret og ikke markedskonformt tab fra samhandel mellem interesseforbundet parter ikke fradragsberettiget som driftstab jf. SKM2022.247.VLR

Tilsvarende kan et udokumenteret og usædvanligt driftstab afholdt imellem interesseforbundet selskab kan ikke fradrages jf. SKM2018.599.BR.

Imellem interesseforbundne selskaber kan afkald på indtægter ikke fradrages som driftstab, da det er usædvanligt, og ikke sikrer eller vedligeholder indkomsten jf. TFS1998, 5 ØLD. Omvendt kan en dokumenterede kreditnota i forbindelse med forlig fradrages som driftsomkostning jf. SKM.215.658.BR.

Direktøren og hovedanpartshaveren i et selskab totalskader i beruset tilstand en firmabil, og kan ikke fradrage tabet på grund af den culpøse tilstand jf. TfS 1998, 10.

En advokat handlede groft uagtsomt ved at køberne af andele ikke fik brugsret til ejendommens lejligheder på grund af grove fejl i advokatens arbejde, og erstatningen kan ikke fradrages som driftstab som følge heraf, og på grund af, at arbejdet ikke er omfattet af fakturaer jf. SKM2015.69.ØLR. På baggrund af sagen kan det konkluderes, at der ikke er fradrag for driftstab ved grov uagtsomhed.

I SKM2022.571.LSR får et bestyrelsesmedlem fradrag for en erstatning, som han må afholde for uforsvarlige handlinger i forbindelse med hans erhverv efter nettoprincippet, hvilket vil sige, at han kun kan fradrage omkostningen i tilsvarende indtægter efter fradrag af arbejdsmarkedsbidrag jf. LL § 8M. Ved culpøse handlinger som underslæb gives der ikke fradrag for driftstab jf. SKM2017.522.LSR .

En advokat kunne ikke fratække erstatningen i forbindelse med selskabstømning, da handlingen ”ikke er et udslag af normal driftsrisiko” jf. SKM2009.820.LSR, som blev stadfæstet i SKM2012.353.HR. Sagen ligner SKM2003.111.LSR og SKM 2006.311.SR, hvor de ikke var fradrag for erstatning som driftsomkostningen, idet selskabstømning ikke var en sædvanlig opgave for en advokat.

I den noget ældre U.1987.126H havde en advokat frigivet et konkursbos midler til en sikret kreditor, hvilket højesteret betragter som uforsvarligt jf. dommen, men uagtet dette får advokaten fradrag for erstatningen til konkursboet, fordi tabet var opstået ”indenfor rammerne af driften”.

En bank kunne ikke fradrage usædvanlige omkostninger og erstatninger relateret til sager om selskabstømning som driftsomkostning eller driftstab jf. SKM2009.448.LSR og SKM2010.213.LSR

Sælgerne af overskudsselskaberne i selskabstømmersagerne har også fået rettens ord, for at de ikke kan fradrage de erstatninger, som de blev tilpligtet at betale, hverken som driftsomkostninger eller driftstab jf. SKM2001.139.VLR BN Leasing I ApS.

I U.1972.309H blev den andel, som en sælger modtog som delvis betaling for en maskine værdiløs, og da Højesteret anså ham som investor, kunne han ikke fradrage tabet som investering jf. (Michelsen, et al., 2017) s. 299.

SKM2010.367 pålægger en fond granskning efter den dagældende EFL § 59, der mandede ud i, at fondens bestyrelse skulle betale erstatningen. Omkostningerne til granskningen og retsafgiften vedrørte ikke driften, og kunne ikke fratrækkes som driftstab da de var formuerelateret.

En kommanditist kan ikke fradrage formuetab som følge af besvigelser fra K/S udbyderens side som et driftstab jf. SKM2010.858.LSR.

En skatteyder ophørte jf. TfS 1996.251 med at drive virksomhed med salg af børne- og dametøj den 7. oktober 1991, og i årsregnskabet for virksomheden blev varelageret opgjort til kr. 2.295 og overført til den private formue. Skat anerkendte imidlertid ikke værdiansættelsen, som den satte til kr. 55.000, hvilket havde opsættende virkning, idet den ikke blev påklaget til Landsskatteretten rettidigt.

Tøjet sælges til 3. mand i 1992 for kr. 2.500, og skatteyderen ønsker, at kunne fradrage forskellen mellem skats værdiansættelse og den faktisk opnåede salgspris i regnskabet for 1992, hvilket ØLR afviste, idet tabet vedrørte 1991.

SKD.1983.66.293 sandsynliggøre en forretningsdrivendes svind, og får fradrag for driftstab uden egentlig dokumentation.

Omkostninger som ikke er afholdt for at sikre og vedligeholde den skattepligtig indkomst er ikke fradragsberettiget som driftsomkostning eller driftstab jf. SKM2010.63.BR, hvor en køkkenmontør uretmæssigt forsøgte at få fradrag for et køkken, der ikke var dokumenteret faktureret gennem selskabet af profithensyn.

Der gives ikke fradrag for udgifter til manglende tjek af moms fra varer købt i udlandet jf. SKM2009.181.SKAT.

6.19 Periodisering

Praksis for hvornår driftsomkostningen og driftstab kan fradrages skatteretligt fremgår af JV C.C.2.5.3.3.1 Pligtpådragelsesprincippet, (Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005) kap. 4, (Michelsen, et al., 2017) s. 293 – 296 og JV C.C.2.5.3.3.5 Driftstab, (Michelsen, et al., 2017) s. 97-298.

6.19.1 Pligtpådragelsesprincippet JV C.C.2.5.3.3.1

Fradragsretten til driftsomkostning opstår, når den skattepligtige bliver retlig forpligtigelse til at betale, og omkostningen kan gøres op, og det er ikke et krav, at omkostningen skal være betalt for, at den kan fradrages.

Historisk har man bevæget sig fra en placering af driftsomkostningen i det indkomstår, hvor den skabte indkomst til pligtpådragelsesprincippet jf. (Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005) s. 125 – 127.

Der er ikke i SL § 6, stk. 1, litra a hjemmel til egentlige hensættelser til driftsomkostninger med undtagelse de rettigheder, som den skattepligtige har hertil jf. JV C.C.2.5.3.3.10 om hensættelser.

Kan en driftsomkostning ikke gøres endeligt op for eksempel i forbindelse med en retssag udskydes fradragsretten til der foreligger en afklaring.

Afskrivninger er periodisering af aktivernes værdiforringelse, der kan være saldo- eller lineære afskrivninger, og hjemmen til at fradrage disse skatteretligt findes i SL § 6, stk. 1, litra a, AL og LL § 8 B.

6.19.1.1 Hensættelser JV C.C.2.5.3.3.10

Hvis der er risiko for ikke uvæsentlige garantiforpligtigelser, som ligger ud over forpligtigelserne i købeloven jf. TFS1994.601LSR, (Michelsen, et al., 2017) s. 293-294, så er der fradrag for hensættelse dertil.

I entrepriserforhold kan de såkaldte garantibeløb fuldt ud hensættes til tab, hvis der er en garantirisiko svarende hertil jf. s. 25.

Udgangspunktet er, at der ikke kan hensættes til service- og reparationsforpligtigelser medmindre det er aftalt i forbindelse med salget, vederlaget for forpligtigelsen er indeholdt i købesummen, der er en nær sammenhæng mellem service- og reparationsforpligtigelser og, at det er sælgerne, som har forpligtigelsen.

Landskatteretten omstødt i SKM2001.372.LSR Skatteankenævnets afgørelse om, at en vindmølleproducent ikke kunne få godkende fradrag for hensættelser til service, idet producenten kunne sandsynliggøre at udgifterne ville blive aktualiseret.

I SKM2011.669.HR argumenterede et Schmitz Cargobull-koncernen for, at få fradrag for hensættelser til service på selskabets leasingaftaler ud fra Lighedsgrundsætningen, hvilket blev afvist i alle instanser med henvisning til, at SKM2001.372.LSR kun skabte præcedens for at forventede serviceudgifter kan fradrages, hvis de forebygger garantiomkostninger.

6.19.1.2 Praxis

I SKM2013.580.HR argumenterede flyselskab Thomas Cook for, at ordet ”anvende” i SL § 6 stk. 1 litra a giver hjemmel til at udgiftsføre forøgede fremtidige vedligeholdelsesudgifter på baggrund af den kontraktlige dokumentation, hvilket højesteret afviste, idet man ikke kunne dokumentere de faktiske omkostninger.

Udgiften skal udgiftsføres, når den skattepligtiges retlige forpligtigelse opstår, og skyldige feriepenge og driftsomkostninger kan derfor ikke fradrages i senere regnskabsår jf. SKM2009.563.HR, kommanditisterne kunne ikke afskrive på ikke leverede afskrivningsberettigede aktiver jf. SKM2002.226.HR og, agenturgiveren kunne ikke fradrage provision på en ikke kontraktligt forpligtet betaling.

Vare forbrug fastsættes via principperne i varelagerloven § 1, og udgifter relateret hertil kan ikke udgiftsføres direkte i resultatopgørelsen jf. SKM2012.570.ØLR.

En skattepligtig fik først rettens ord for en tvist med skat i år 2000, hvorfor omkostningen ikke kunne gøres op tidligere, og dermed ikke bringes til fradrag før jf. SKM2003.71.VLR.

I den tidligere omtalte SKM 2010.156 LSR kan bonus udgiftsføres i det år, hvor den besluttes.

En landmand får i TFS1991.400ØLD fradrag for en ved årets afslutning ikke opgjort forpagtningsafgift, der fastsættes på baggrund af salgspriserne for årets høst, idet Landsretten finder, at der foreligger en retlig forpligtigelse og dermed ret til fradrag.

En affaldsvirksomhed er skattepligtig af deponi- og bearbejdningsindtægterne ved modtagelse af materiale, og fradragsretten for omkostningerne følger ovenstående principper jf. TFS1994.409 LSR.

Deposita skal indtægtsføres på fakturerings tidspunktet og ikke først ved eventuel misligholdelse jf. SKM 2012.276.LSR, og tilsvarende kan et elselskab ikke udgiftsføre overdækning før, der ligger en retlig forpligtigelse til tilbagebetaling jf. SKM2005.497.LSR.

En banks fratrædelsesgodtgørelse til medarbejdere kunne ikke fratrækkes ved aftaleindgåelsen men med den fratræden, som den var betinget af i henhold til funktionærlovens § 2a jf. SKM2001.375.LSR.

Driftsomkostninger som har været forgæves afholdt jf. den tidligere omtale af SKM2023.160.SR udgiftsføres på tidspunktet for beslutningen herom, og de korresponderende fradrag fra gratis skattepligtige ydelser fra brancheorganisationer placeres med kontingentbetalingen jf. den også tidligere omtalte SKM2020.479.SR.

Kan udgiften ikke dokumenteres, kan der ikke gives fradrag jf. SKM2010.169.BR, mens den ikke behøves at være betalt for at få fradraget jf. TFS1996.227 LSR.

Forsyningsselskabernes betalinger til fælles infrastruktur kan kun udgiftsføres for den dels vedkommende, der matcher de underliggende udgifter hertil jf. SKM2014.876.SR.

6.20 Konklusion på teoriafsnittet

En erhvervsmæssig virksomhed, hvilket vil sige en skatteyder, der med sine transaktioner søger at ” opnå et økonomisk nettooverskud” for ”egen regning og risiko” jf. JV C.C.1.1.1, JV s. 337 og JV C.C.1.3, kan fradrage udgifter jf. JV C.C.2.2.1.2, JV s. 336.

Fradragsretten er dog betinget af, at virksomheden jf. Figur 5 lever op til rentabilitets-, intensitets-, fagligheds-, formåls- og sædvanlighedskriteriet. Hertil kommer, at den skal leve op til den erhvervsmæssige standard, og vil kunne sælges til tredjemand. Deltidsland- og skovbrug skal dog kun leve op til rentabilitets-, intensitets- og sædvanlighedskriteriet jf. JV C.C.1.3.2.1, TfS 1994, JV s. 364 H, TfS 1994, 583 DEP samt ” SKAT’s kommentar til dommen SKM2009.24.HR i SKM2009.110.SKAT (styresignal).”

Kan virksomheden honorere disse krav indgår nettoindkomsten, som kan være negativ, i den personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 1 men, kan kravene ikke honoreres efter en samlet, konkret vurdering jf. JV C.C.1.3.1” beskattes indkomsten efter fradrag fra driftsomkostninger, og er den negativ, kan den ikke modregnes i øvrige indtægter jf. JV C.C.1.1.1 og Landsskatterettens begrundelse SKM 2006.428.ØLR s. 3.

Driftsomkostning skal sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget jf. SKM2015.341.ØLR jf. (Michelsen, et al., 2017) s. 272, som er parallel til SKM 2009.271 HR LM Glasfiber A/S.

At sikre og vedligeholde indkomstgrundlaget jf. SL § 6 stk. 1 litra a benævnes ”driftsmæssig begrundelse” i den juridiske litteratur eller ”indkomsterhvervelse” jf. (Ferniss, 2026) s. 86, og de udgifter der kan henføres hertil, er fradragsberettiget driftsomkostninger modsat ikke fradragsberettigede etableringsomkostninger jf. SL § 6 stk. 2, som er affødt af ”formueforøgelse jf. (Ferniss, 2026) s. 93.

I praksis betyder det for eksempel, at bonus som medarbejdere opnår, foruden deres almindelige løn, ved salg af en virksomhed ikke er en driftsomkostning, men en ikke fradragsberettiget etableringsomkostning jf. SKM 2009.271, SKM2013.557.ØLR / TFS 2013.562. En anden central præmis i sidstnævnt sag er, at selskabets omkostninger til overholdelse af dets forpligtigelser overfor børsen i forbindelse med overtagelsestilbuddet ikke vedrørte driften, og derfor ikke kunne fradrages.

Er bonus derimod relateret til optimering af driften, er den en driftsomkostning jf. SKM 2010.156 LSR.

Driftsomkostninger skal, efter skøn, være *markedskonforme*, uanset om de er afholdt mellem interesseforbundne- eller ikke interesseforbundne parter jf. SKM2015.341.ØLR, JV s. 344, (Michelsen, et al., 2017) s. 272, være *afholdt i en igangværende virksomhed* og have *sammenhæng med indkomsterhvervelsen* jf. JV C.C.2.2.1.2, JV s. 337. I SKM2015.341.ØLR kunne den skattepligtige ikke godtgøre, at management feet sikrede og vedligeholdte indkomstgrundlaget, og fradraget blev derfor reduceret fra kr. 5.371.753.000 til kun kr. 50.000.

I modsætning til SKM 2009.271 HR LM Glasfiber A/S og SKM2015.341.ØLR, hvor henholdsvis bonus til direktion og managementfee til en ikke interesseforbunden samarbejdspartner, underkendes som driftsomkostning, anerkender Højesteret managementfee i et ventureselskab givet, at selskabet efter de dagældende regler kunne opnå skattefri indtægter efter de daværende skatteregler jf. SKM2012.13 H Gefion, (Michelsen, et al., 2017) s. 271, JV s. 336, 341. I de først nævnte to sager blev den skattepligtige indkomst forhøjet med kr. 29.300.000 og kr. 5.32.753 kr.

Anerkendes omkostningen ikke som en driftsomkostning (accessoriske omkostninger), kan der heller ikke afskrives på den jf. SKM2023.367.ØLR og SKM2008.967.HR.

6.21 Teoretisk ramme

Efter litteraturgennemgangen er den min opfattelse, at nedenstående analyser kan fastslå, hvem der i dag juridisk betragtes som erhvervsdrivende, hvilken kriterier der i dag opstilles for, at skatteyderen kan fradrage sine driftsomkostninger og driftstab, om der er forskellige kriterier for forskellige erhvervsdrivendes brancher, hvad der i dag adskiller etablerings- og opstartsomkostninger, hvem der er rette omkostningsbærer og endelig, hvad de aktuelle krav til periodisering er.

1. Selvstændig erhvervsvirksomhed jf. JV C.C.1.1.1
2. Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb jf. JV C.C.1.1.2, C.C.1.1.3, C.C.1.3.2.1, C.C.2.2, C.C.2.2.1, C.C.2.2.1.1, C.C.2.2.1.2, C.C.2.2.1.7
3. Grænsedragningen mellem driftsomkostninger og udgifter til etablering eller udvidelse af indkomstgrundlaget
4. Driftstab jf. JV C.C.2.2.3

5. Periodepørgsmål jf. JV C.C.2.5

7 Metode

Den åbne problemformulering vil blive besvaret induktivt som deskresarch ud fra den retsdogmatisk metode jf. (Hansen & Werlauff, 2016) s. 247, idet der redegøres for gældende ret i teoriafsnittet, praksis fortolkes ved analyser af relevante afgørelser som afslutningsvis diskuteres og perspektiveres.

Identifikationen af relevante teoriområder og legaliteten herfor har være undersøgende, mens analyserne af forarbejder, love, afgørelser med videre er deskriptive med henblik på at udlede de præmisser, som praksis hviler på jf. (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2012) s. 171.

Min forventning til praksis er retlig polycentri jf. (Hansen & Werlauff, 2016) s. 22-23, så der eksempelvis stilles krav til den skattepligtiges moral modsat rets positivismen.

Idet emnevalget er båret af et ønske om at styrke min forståelse for baggrunden for retspraksis, er det min forventning, at problemformuleringen vil blive besvaret objektivt, og den største fare for bias og manglende validitet er et bredt analysedesign, som ikke vil afdække specialbestemmelserne for eksempel for deleøkonomi.

Analyserne er baseret på sekundære data, og specialet giver derfor ikke anledning til etiske overvejelser.

7.1 Analysedesign

Med afsæt i den teoretiske ramme, søges det at besvare problemformuleringen via bredt funderede analyser af domsresumeerne eller egentlige domsanalyser på områderne selvstændig erhvervsvirksomhed, driftsomkostninger, driftstab, periodisering og forbedring eller ændring af indkomstgrundlaget.

De brede analyser er baseret på kodning via templateanalysen jf. (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2012) s. 572, som er en iterativ kodningsproces, hvor det afdækkes, om det er de formelle præmisser eller andre, som lægges til grund for materialiseringen af driftsomkostninger, driftstab og periodisering.

Af hensyn til afgrænsningen forudsættes det i kodningen, at afgørelser fra Skat, Skatterådet og Landskatteretten kommer fra den samme Myndighed i det retlige hierarki.

7.1.1 Selvstændig erhvervsvirksomhed

Selvstændig erhvervsvirksomhed jf. JV C.C.1.3.2.1 afgrænses overfor ikke-erhvervsvirksomhed via krav til rentabilitet, intensitet, sædvanlighed og for ikke deltidsland- og skovbrug er der ligeledes krav til faglighed, formål, afskæring, omfang/varighed, erhvervsmæssige standard og omsættelighed jf. JV C.C.1.3.1.

Via en templateanalyse af udvalgte domsresumeer, som der henvises til i JV afsnit C.C.1.3.1 og JV C.C.1.3.2.1 forventer jeg deduktivt og validt at kunne konkludere, hvad der aktuelt materialiserer selvstændig erhvervsvirksomhed og de reducerede krav herfor til deltidsland- eller skovbrug.

Med en analyse af SKM2019.7.SR Bitcoin søges det at afdække, hvilken præmisserne der lægges til grund for fastlæggelse af erhvervsmæssig virksomhed i det, som i det følgende betegnes ”ny økonomi”.

7.1.2 Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb

For at udgifterne i en selvstændig erhvervsvirksomhed kan fradrages som driftsomkostning, skal de være driftsmæssigt begrundet, sammenhængende med indkomsterhvervelsen, markedskonforme og afholdt i en igangværende virksomhed jf. JV C.C.2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a.

Via en template analyse af alle de dommene, der ligger til grund for afsnit C.C.2.2.1.2 i JV afdækkes det, om ovenstående eller andre præmisser lægges til grund for materialisering af driftsomkostninger.

7.1.3 Driftstab

Retstilstanden for driftstab blev afdækket i teoriafsnittet og analysen skal præcisere, de væsentligste præmisser som ligger til grund for afgørelserne om, der foreligger et fradragsberettiget driftstab jf. JV C.C.2.2.3 Driftstab samt fortolkningen af disse præmisser.

7.1.4 Periode spørgsmål

Retstilstanden for den tidsmæssige placering af skattemæssige driftsomkostninger og driftstab blev afdækket i teoriafsnittet, og analysen skal præcisere kriterierne for, hvem der jf. JV C.C.2.2.1.11 har fradragsretten til periodeudgifterne, i hvilken sammenhæng SKM2014.876.SR lægges til grund, idet det retlige grundlag for, hvordan en ikke tinglig ejer af et anlægsaktiv kan udgiftsføre de relaterede udgifterne hertil herunder afskrivninger, også ønskes afdækket.

7.1.5 Grænsedragningen mellem driftsomkostninger og udgifter til etablering eller udvidelse af indkomst af indkomstgrundlaget

Fra teorigennemgangen fremgik det, at en del af de afgørelser, som fremhæves i JV C.C.2.2.1.2 om driftsomkostningsbegrebet, statuerer ændring af indkomstgrundlag, og de vil blive analyseret for en afdækning af, hvilken præmisser der fører til dette resultat.

8 Analyse

8.1 Selvstændig erhvervsvirksomhed

Med afsæt i JV C.C.1.3.1 analyseres kravene til intensitet, rentabilitet, faglighed, formål, distanceret, omfang/varighed, sædvanlighed, standard og markedsværdi for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Tabel 1 Kriterier driftsomkostning

Kriterium	Krav generelt driftsomkostninger	Krav deltidslandbrug driftsomkostninger
Intensitet Virksomheden har den fornødne intensitet og seriositet	X	X
Rentabilitet	X (Overskud efter afskrivninger, markedsforrentning af den investerede kapital og driftsherreløn)	X (ikke noget krav om markedsforrentning af den investerede kapital og driftsherreløn)
Faglighed Ejeren har de nødvendige, evt. særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden og, om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv	X	
Formål Der er andre end erhvervsmæssige formål med virksomheden	X	
Privat brug Skatteyderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug=distanceret	X	
Omfang/varighed Virksomhedens omfang/varighed er af en vis størrelse	X	
Sædvanlighed Driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art		X
Erhvervsmæssige standard	X	
Sælges til tredjemand Markedsværdi	X	

Kilde. Egen udarbejdelse

8.1.1 Intensitet

Intensitet behandles i JV afsnit C.C.1.3.1, som fremhæver dommene i Figur 7, der analyseres i det følgende.

Figur 7 klassiske domme om intensitet

Sag	SKM2007.107.HR Horoskop	SKM2006.21.VLR Festlokaler	SKM2009.757.VLR Bæredygtigt byggeri	SKM2006.428.ØLR Marskandiserbutik		SKM2008.641.BR Patent	SKM2016.437.BR Redskabsskur
År	2001	1998	2002	2001	2002	2003	2011
Omsætning	10.000,00	7.000,00	-	10.893,00	16.887,00	8.000,00	19.254,00
Resultat	- 27.000,00	- 36.211,00	- 123.168,00	- 40.176,00	20.088,00	157.000,00	10.424,00
Kendelse	Havde drevet virksomhed i 14 år med underskud eller meget beskedne resultater, og der er derfor ikke udsigt til at kunne drive virksomheden med en rimelig fortjeneste, hvorfor den ikke drives erhvervsmæssigt så virksomheden kan ikke anses for erhvervsmæssigt idet der	Omsætningen for lille i forhold til investeringen som ikke specificeres ud over at det i domme nfremgår at ejendomsvurderingen for 2004 var kr. 820.000 og heraf ejerbolig kr. 250.000	Minus økonomisk og driftsmæssig intensitet så ikke erhvervsmæssig. Dommen er fra 2009 og præmissen omfatter omsætnignen efter 2002	Ikke økonomisk og driftsmæssig intensitet SKM2019.7.SR s 29		Afvist i landsskatteretten men anerkendt i BR da fået patent og rentabilitetsbetragtingen skal derfor tillægges mindre betydning SKM2019.7.SR s 29	SKM2019.7.SR s 29 Skatteyderne havde et redskabsskur og en fiskerivirksomhed som gav underskud byretten fandt derfor ikke at virksomheden blev drevet erhvervsmæssigt

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 1 Domme intensitet i ark ”koder”

8.1.1.1 SKM2007.107.HR Horoskop/SKM2005.314.ØLR

Landsskatteretten stadfæstede 13. januar 2004 forvaltningen og skatteankenævnet tidligere afgørelse om, at en skattepligtig, som drev horoskopvirksomhed ikke kunne fradrage et underskud på kr. 27.076 for 2001, da virksomheden ikke ansås for at være erhvervsmæssig jf. ØLD s. 6.

Afgørelsen skyldes, jf. ØLR s. 6, at den momspligtige omsætning i fem års perioden 1997 til 2001 var faldet fra kr. 39.175 til kr. 10.110 og resultatet fra minus kr. 1.179 til minus kr. 27.076.

Der tages ikke i afgørelsen hensyn til, at den skattepligtige har været registreret indehaver af virksomheden siden 1980 jf. ØLD s. 2, at omsætning og overskud var betydelige i 1988 og 1989 eller, at den skattepligtige blev anerkendt længerevarende fysisk- og psykisk syg i 1997 jf. ØLD s. 5.

I 1996 fik skatteyderen tilkendt pension som supplement til sin erhvervsindkomst, og udbetalingerne blev sat under administration af kommunen i form af ugentlige beløb, idet skatteyderen ikke kunnen varetage sin økonomi jf. ØLD s. 2. Dette forhold belaster retstilstand, idet Skatteankenævnet bl.a. inddrager dette i sin afgørelse, og konkluderer jf. ØLD s. 3, at virksomheden ikke har udsigt til at blive rentabel.

Skatteyderen har tidligere fået befodringsfradrag jf. LL § 9 C for sin transport til de lejede lokaler, hvorfra erhvervsaktiviteten udspringer, og dommen har den afledte konsekvens, at den skattepligtige også mister retten til befodringsfradrag efter LL § 9 J, da der ikke er en erhvervsmæssig virksomhed at befordre sig til, og på grund af, at der allerede er et driftsunderskud på de kr. 27.076, kan den dokumenterede transportudgift heller ikke modregnes i hobbyvirksomhedens indtægter jf. ØLD s. 4.

Sagen ankens til Højesteret, som stadfæster dommen, og skaber præcedens for, at skattepligtige, der har været beskattet som erhvervsdrivende, men hvis gennemsnitsomsætning og resultat i de seneste fem år falder til omkring kr. 25.000 og minus kr. 14.000 ikke længere skatteretligt anses for erhvervsdrivende.

Figur 8 SKM2007.107 HR, SKM2005.314.ØLR

Indkomstår	Omsætning ekskl. moms	Husleje	øvrige omkostninger	Virksomhedsresultat	Befodrings- Anden indtægt fradrag	Anden indtægt
2003 (forskud)				0	23.473	108.768 (soc.pension)
2002 (forskud)				0	0	105.396 do.
2001	10.110	21.682	15.507	27.076	18.778	102.624 do.
2000	6.631	18.745	12.922	25.035	14.739	98.700 do.
1999	21.388	19.800	10.089	-8.501	16.310	98.440 do.
1998	27.135	19.350	17.411	-10.412	16.310	93.216 do.
1997	39.175	18.000	20.263	-1.179	14.739	91.032 do.
1996	50.771	18.000	26.656	37.228	14.739	22.689 do.
1995	75.598	18.000	40.143	17.065	14.739	39.902 (honorarer)
1994	48.031	18.000	15.848	14.182	12.773	63.306 (pens./dagpenge)
1993	22.639		36.891	-14.252	9.030	73.153 (løn/dagp (pens))
1992	-	-	-	125.000	0	taxeret ansættelse
1991	-	-	-	175.000	0	taxeret ansættelse
1990	uspec.	uspec.	uspec.	125.453	0	5.198 (løn/dagp/honorar)
1989	346.605	5.000	85.771	264.636	0	18.475 (løn/dagp/hon.)
1988	281.907	5.000	72.891	204.016	0	22.352 (løn/dagp/hon.)

8.1.1.2 SKM2006.21.VLR Festlokaler

I Landsskatteretten stadfæstede den 4. marts 2005 skatteankenævnets afgørelse om, at en skattepligtigs udlejning af festlokaler fra et tidligere forsamlingshus, hvori denne også havde privat bolig, ikke kunne anses for erhvervsmæssig fra og med 2001.

Afgørelsen skyldes jf. ØLD s. 5, at omsætningen kun udgjorde kr. 36.180 i femårsperioden 1998 til 2002, mens den skattepligtige i denne periode havde et driftsunderskud før renter på kr. 181.107 jf. Figur 4. Følgelig finder Landsskatteretten ikke, at der er begrundet forventning om, at virksomheden kan opnå en rimelig fortjeneste, hvorfor virksomheden ikke er erhvervsmæssig.

Figur 9 SKM2006.21.VLR Festlokaler

	Omsætning	Resultat før renter
1998	5.640 kr.	-43.380 kr.
1999	5.120 kr.	-29.172 kr.
2000	5.920 kr.	-34.732 kr.
2001	7.000 kr.	-36.211 kr.
2002	12.500 kr.	-37.612 kr.

Den skattepligtige ankede afgørelsen til Landsretten, der i 2006.21 stadfæstede Landsskatterettens afgørelse med en begrundelse om, at omsætningen havde haft et ”underordnet omfang”, at der ikke er udarbejdet budgetter samt, at omsætningen havde været beskeden i forhold til investeringen.

Termen ”underordnet”, som ikke er en del af kriterierne i JV C.C.1.1.1, benyttes hyppigt i dansk ret, og forudsættes her at henvise til det forhold, at det skattepligtige havde fuldtidsarbejde i hele femårsperioden, og han tjente herved kr. 263.027 i 2001 sammenlignet med omsætningen i hans ikke anerkendte erhvervsvirksomhed på kr. 7.000.

Rettens vurderingen af omsætningen i forhold til investeringen er heller ikke en del af ovenstående kriterier, men understøtter belysningen af rentabiliteten.

8.1.1.3 SKM2009.757.VLR Bæredygtigt byggeri

I Landsskatteretten stadfæstede den 21. juni 2007 skattecentrets afgørelse om, at en skattepligtig ikke kunne fradrage driftsomkostninger på kr. 123.168 for 2002, idet den skattepligtige ikke ansås for erhvervsdrivende. Afgørelsen støttede på, at der ikke havde været nogen omsætning i virksomheden i dette driftsår, og der forelå heller ikke budgetter eller dokumentation for indskud af nødvendig kapital, som sandsynliggjorde en rentabel fremadrettet drift. Endvidere fremhævedes det, at den skattepligtige slet ikke havde haft erhvervsmæssig omsætning frem til opløsning af selskabet med udgangen af 2006 jf. ØLD s. 5.

Fra proceduren jf. dommes s. 6 anfører den skattepligtige praksis for at give fradrag for driftsomkostning ud fra forventning om senere indeholdelse i indtægter, hvilket Byretten afviser på dommens s. 6, da aktiviteten var opløst, og ikke havde haft omsætning, da dommen blev afsagt 10. juni 2008 jf. Figur 10.

Figur 10 SKM2008.637.BR SKM2009.757.VLR Bæredygtigt byggeri

Omsætning	kr.	0	Terminering selskab			
Resultat	kr.	-123.168	31-12-2006	LSR	SKM2008.637.BR	SKM2009.757.VLR
				21.06.2007	10.07.2008	16-11-09
2002						

Sagen kæres til Landsretten som jf. ovenstående figur stadfæster Byrettens afgørelse den 16-11-09.

8.1.1.4 SKM2006.428.ØLR Marskandiserbutik

Landskatteretten stadfæstede den 28. oktober 2004 Skatteankenævnets tidligere kendelse om, at en skattepligtig, som den 1. juli 2001 havde åbnet en marskandiserbutik ikke ansås for erhvervsdrivende med denne, idet den ikke kunne opfylde kravene til intensitet og rentabilitet jf. ØLR s. 3.

Den manglende intensitet begrundes med, at omsætningen i 2001 og 2002 kun udgjorde kr. 10.893 og 16.887 mens, at den manglende rentabilitet begrundes med, at driften gav et underskud på kr. 40.176 og 20.088 i 2001 og 2002, og den skattepligtige havde ikke fremlagt budgetter, som sandsynliggjorde, at virksomheden ville blive rentabel jf. ØLD s. 3.

Under proceduren i Landsretten fremførte Skatteministeriet, at den skattepligtige havde haft et fuldtidsarbejde sideløbende med butikken, hvorfor Skat karakteriseres den som underordnet jf. ØLD s. 2. Endvidere tilføjede Skat her, at intensitetskravene ikke slækkes på grund af sygdom jf. ØLD s. 5

Landsretten stadfæstede 11. maj 2006 Landskatterettens afgørelse og præciserer i dommen praksis for, at kravene til intensitet ikke slækkes på grund af sygdom samt, at fast arbejde er diskulperede for at anerkende fritidsaktiviteter som erhvervsmæssige skatteretligt.

8.1.1.5 SKM2008.641.BR Patent

Landsskatteretten afgjorde den 1. juni 2007, at en skattepligtig ikke kunne fradrage et negativt skattemæssigt resultat på kr. 157.272 jf. nedenstående fra udvikling og patentbeskyttelse af en lampe.

Omsætning (salg af et netkort til en PC)		80 kr.
- Salgsomkostninger	7.421 kr.	
- Administrationsomkostninger	7.432 kr.	
- Småanskaffelser (aktiveret regnskabsmæssigt)	14.231 kr.	
- Udviklingsprojekter (aktiveret regnskabsmæssigt)	128.268 kr.	<u>-157.352 kr.</u>
Skattemæssigt resultat		-157.272 kr.

Sådanne omkostninger er der skattemæssigt fradrag for efter LL § 8 B, men Landsskatteretten fandt ikke, at den skattepligtige drev en erhvervsvirksomhed på grund af manglende intensitet. Årsagen var, at der jf. nedenstående tabel kun var omsat for kr. 80 i 2003 jf. BRD s. 3.

	2003	2004	2005
Omsætning	80 kr.	1.600 kr.	6.690 kr.
- Omsætninger til råvarer og hjælpematerialer	0 kr.	0 kr.	8.032 kr.
- Salgsomkostninger	7.421 kr.	9.450 kr.	5.494 kr.
- Administrationsomkostninger	12.432 kr.	51.569 kr.	21.222 kr.
- Afskrivninger, driftsmidler	1.423 kr.	2.932 kr.	3.019 kr.
- Afskrivninger, udviklingsprojekter	17.911 kr.	38.291 kr.	56.158 kr.
- Finansielle omkostninger	<u>2.910 kr.</u>	<u>6.453 kr.</u>	<u>11.663 kr.</u>
Regnskabsmæssigt resultat	- 42.017 kr.	- 107.095 kr.	- 98.898 kr.

Sagen blev anket til Byretten, som den 18. juli 2008 anerkendte den skattepligtige som erhvervsdrivende og begærede sagen hjemsendt jf. ØLD s. 8.

Byrettens anerkendte den manglende intensitet, men så bort fra den traditionelle rentabilitetsbetragtning, idet den skattepligtige kunne dokumentere et seriøst udviklingsarbejde og ansøgning om patent, som blev efterkommet i 2005 jf. ØLD s. 8.

I dommen er den skattepligtiges idé med at sælge patentet til lampen og tjene penge herpå via royalties nævnt, hvilket fortolkes som anerkendelse af, at den skattepligtige kan sandsynliggøre en fremadrettet tilfredsstillende indtjening jf. ØLD s. 8. Dette uagtet, at den teknologiske udvikling indenfor lys gjorde patentet markedsomt irrelevant og betød, at lampen aldrig blev sat i produktion jf. BRD s. 5.

Overraskende peger Byretten også på, at den skattepligtige blev momsregistreret i august 2002, hvilket er i direkte modstrid med ”Det er uden betydning, at sagsøgeren er CVR registreret og momsregistreret - da det drejer sig om, hvorvidt virksomheden drives erhvervsmæssigt” jf. SKM2008.637.BR Bæredygtigt byggeri s. 6, SKM2005.314.ØLR Horoskop s. 1.

8.1.1.6 SKM2016.437.BR Redskabsskur og jolle

Den 24. oktober 2014 stadfæstede Landsskatteretten Skats afgørelse jf. BRD s. 5 om, at en tidligere fiskeskipper ikke drev erhvervsvirksomhed med udlejning af et redskabsskur eller fiskeri i 2009, 2010 eller 2011 jf. BRD s. 2.

Skat afgørelse skyldes jf. s. 4, at rentabilitetskriteriet ikke var opfyldt, idet redskabsskuret gave underskud på kr. 17.757, kr. 13.659, kr. 9.744 og kr. 1.005 i 2008 til 2011 efter afskrivninger og alle henførbare omkostninger jf. Figur 4, hvilket tjener som en understregning af, at den skattepligtige ikke må holde tilknyttede udgifter udenfor rentabilitetsvurderingen.

Derudover skyldes afgørelsen, at der ikke overfor Skat var fremlagt budgetter, som sandsynliggør overskud og en rimelig forrentning af den investerede kapital jf. BRD s. 4.

Figur 11 SKM2016.437.BR Redskabsskure og jolle

Redskabsskur	2008	2009	2010	2011
Indtægt i alt		6.000	6.000	6.000
Udgifter	8.139	6.041	6.126	5.717
Revisor	10.250	8.250	4.250	4.750
Afskrivning	5.368	5.368	5.368	5.368
Omkostninger i alt	23.757	19.659	15.744	15.835
Resultat	- 17.757	- 13.659	- 9.744	- 1.005
Afskrivning iht skat 4%	5.240	5.240	5.240	5.240
Jolle	2008	2009	2010	2011
Indtæft redskabsskur				
Udgifter				10.424
Revisor				
Afskrivning				28.843
Resultat				- 20.013
Afskrivning iht skat 15%				28.843
Balance				
Redskabsskur	115.000			
Redskabsskur	16.000			
Jolle			192.286	

I 2010 investerede fiskeskipperen også i en jolle til kr. 192.286 jf. ovenstående figur, som efter afskrivninger gave et driftsresultat på minus kr. 20.013, hvorfor Skat heller ikke anerkender, at driften af denne repræsenterer en erhvervsmæssig virksomhed. Skats afgørelse omtaler for jollens vedkommende manglende intensitet modsat redskabsskuret.

Landsskatteretten baserer sin stadfæstelse jf. BR s. 6 – 8 på præmisserne angivet af Skat, en understregning af, at hverken redskabsskurene eller jollen lever op til intensitets eller

rentabilitetskriteriet samt, at udlejningen af redskabsskuret er underordnet, hvilket forudsættes at henviser til, at den skattepligtige havde en fuldtidsstilling fra 2007, hvor han tjente cirka kr. 350.000 pr. år jf. Byretsdommen s. 3.

I henhold til Landsskatterettens afgørelse skal resultatet for erhvervsvirksomheder opgøres efter afskrivninger for bygninger på 2 – 4% p.a. og driftsmidler 10 - 15% p.a. jf. s. 4 og kravene til erhvervsdrivende med udlejning af fast ejendom svarer til de generelle krav for erhvervsdrivende jf. JV C.C.1.1.1.1 hvori SKM2016.437.BR er fremhævet som udtryk for praksis.

Idet Skat ikke anser de to virksomheder for at være sammenhængende på grund af deres forskellighed, skal de erhvervsmæssige kriterier opfyldes for begge driftsgrene iht JV C.C.2.4.2.4.3.3 og BR s. 10.

Som en afledt effekt af, at den skattepligtige ikke anerkendes som erhvervsdrivende for nogen af driftsgrenene mister han retten til beskatning efter VLS § 1 jf. dommens s. 9, og skal genbeskattes af opsparet overskud på kr. 6.800.795 jf. BRD s. 2.

8.1.1.7 SKM2019.7.SR Bitcoin

8.1.1.7.1 Definition af bitcoin

Mining vil sige, at den skattepligtige ”stiller serverkraft til rådighed for bitcoin-systemet, validerer bitcoin-transaktioner og aflønnes med bitcoins” jf. det bindende svars s. 4. Med validering menes kontrol af, at den betalende ikke tidligere har benyttet den bitcoin, som han betaler med jf. s. 14.

I mining-markedet er konkurrenparametret hash-rates, som er den tid det tager at validerer bitcoin, hvilket stiller krav til mineres strømkrævende hardware jf. s. 14.

Tidligere var mining-industrien præget et netværk af mange private udbydere, men der er i de senere år sket en koncentrering omkring specialiserede mining-varehuse, der er samlet i pools med en høj hash-rate.

I dag sker en stor del af bitcoin valideringen ved, at minerne lejer kapacitet ind i disse pools.

Mining er ikke momspligtig jf. s. 14, idet den som ønsker at modtage betaling med en bitcoin, ikke ved hvem, der validerer den bitcoin, som han får som betaling, og der kan derfor ikke bestå et retsforhold med dem, hvilket udelukker momspligt. Anderledes stiller det sig muligvis overfor administrationsgebyrer, som aftales mellem parterne. Momsspørgsmålet er relevant, idet Byretten i SKM2008.641.BR Patent tillagde det værdi, at den skattepligtige var momsregistreret ved afgørelsen af, om der var tale om erhvervsmæssig virksomhed.

Det bindende svar fra Skatterådet af 18. december 2018 omfatter 10 punkter, som i den følgende analyse er reduceret til de to nedenstående hovedspørgsmål.

8.1.1.7.2 Er aktiviteten med mining af bitcoins i indkomstårene 2011 til 2013 hobbyvirksomhed eller erhvervsmæssigvirksomhed

Skats begrundelse for svaret findes s. 16 – 18.

Mineren indgår i en pool med eget hardware og får betaling med en andel af de bitcoins, som poolen får for valideringen jf. s. 15 og tjente herved 200 bitcoins, som på daværende tidspunkt havde en værdi på kr. 7.912 men, da markedet var højest, ville de havde haft en værdi på kr. 7,5 mio. kr. jf. s. 16.

Skat konstaterer indledningsvis, at den skattepligtiges miningaktivitet ikke er erhvervsmæssige på grund af, at ”økonomisk overskud ikke har været et element af nogen særlig betydning” og aktiviteten har ikke ”været udøvet regelmæssigt” jf. s. 17. Kriterierne intensitet og sædvanlighed jf. Tabel 1 lægges således kun indirekte til grund for det bindende svar.

8.1.1.7.3 Hvordan beskattes aktiviteten med mining af bitcoins for i indkomstårene 2011 til 2013

Skats begrundelse for svaret findes s. 18 – 25.

Idet Skat jf. ovenfor ikke betragter den skattepligtige som erhvervsdrivende, beskattes netto erhvervsindkomsten efter afskrivninger fra salg af bitcoins som personlige indkomst jf. SL § 4 og PSL § 3 jf. s. 18.

Får den ikke erhvervsdrivende underskud fra ikke erhvervsaktivitet, kan det ikke modregnes i anden indkomst, overskud fra andre ikke erhvervsaktiviteter eller fremføres jf. s. 19 med undtagelse af direkte henførbare udgifter jf. TFS1996.177 VL.

Uanset at den skattepligtige ikke er erhvervsdrivende, er han skattepligtig af fortjenesten på de omsætningsaktiver, som han handler med eller producere med henblik på videresalg jf. SL § 4, SKM2013.39.SR, SKM2014.216.LSR, og han kan kun fradrage direkte udgifter og tab herpå jf. den såkaldte kildeartsbegrænsning jf. s. 18, 20 og 21.

Skattefriheden for gevinst ved salg af aktiver efter SL § 5 har den ikke erhvervsdrivende derfor kun glæde af i forbindelse med aktiver, som ikke er erhvervet i spekulationsøjemed eller med videresalg for øje og endeligt for genvundne afskrivninger jf. s. 19.

Beskatningen indtræder på retserhvervelsestidspunktet, som i dette tilfælde er det tidspunkt, hvor den skattepligtige erhverver et krav på pool-udbyderen og det beløb, som den skattepligtige beskattes af er markedsværdien af den eller de bitcoins, som den skattepligtige har ret til som betaling for miningen jf. s. 20.

Når disse bitcoins realiseres, baseres vare forbruget på FIFO-princippet, og som følge heraf skal den skattepligtige lave en gennemsnitlige anskaffelsessum per indkomstår for de bitcoins, som han har erhvervet ret til jf. s. 20.

Venter, eller undlader, den skattepligtige med at realisere de erhvervede bitcoins udskydes afståelsesbeskatningen uanset værdifluktuationer i beholdningen jf. s. 24, men udskydelsen betyder ikke, at beholdningen overgår til den ikke skattepligtige anlægsformue Tfs1996.177VL jf. s. 21.

8.1.1.7.4 SKM2022.583.SR

Jf. SKM2022.583.SR udarbejdet af Skatterådet 02-12-2022 skal fortjeneste på spekulation, som er ikke erhvervsmæssig aktivitet, beskattes som personlig indkomst iht. PSL § 3 stk. 1 jf. s. 8, mens tab kun kan fradrages som et ligningsmæssig fradrag, idet spekulationstab ikke omfattes af de fradrag som er hjulmet i PSL § 3 stk. 2 jf. s. 9.

Er den skattepligtige ikke erhvervsdrivende, som i SKM2019.7.SR Bitcoin, og kan underskuddet ikke udnyttes jf. kildeartsbegrænsning fortabes det jf. s. 11.

8.1.2 Rentabilitet

Kravet til rentabilitet søges afdækket i analyserne Erhvervsmæssig virksomhed jf. s. 58 og Erhvervsmæssig land- og skovbrug jf. s. 62.

8.1.3 Sædvanlighed

Kravet til sædvanlighed er søges afdækket i analyserne Erhvervsmæssig virksomhed jf. s. 58 og Erhvervsmæssig land- og skovbrug jf. s. 62

8.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6, stk. 1, litra a

Analysen er jf. Figur 12 baseret på 17 Højesteretsdomme, 29 Landsretsdomme, 7 Byretsdommer, 23 afgørelser fra Skatterådet og 10 kendelser fra Landsskatteretten. Af disse 86 kendelser stammer de 63 fra JV C.C.2.2.1.2 og 13 af dem er omtalt i (Michelsen, et al., 2017).

Figur 12 Kodede driftsomkostningskendelser

Instans	Antal domme	Heraf omtalt i JV
Højesteret	17	11
Landsretterne	29	18
Byretterne	7	7
Skatterådet	23	20
Landsskatteretten	10	7
I alt	86	63

Kendelserne er kodet på baggrund af fradragkravene til driftsomkostninger, som er driftsmæssig **begrundelse, sammenhæng** med indkomsterhvervelsen, **markedskonform** og afholdelse i en **igangværende** virksomhed jf. det skatteretlige driftsomkostningsbegreb s. 25.

Resultatet af analysen er, at den væsentligste præmis til fastlæggelse af, om der er tale om en driftsomkostning er tilknytning efterfulgt af sikre + vedligeholde indkomstgrundlaget, ikke forbedring eller ændring af grundlaget for indkomsterhvervelsen, dokumentation, skønsæssig, skattepligtig indkomst, erhvervsmæssig virksomhed og interesseforbundet jf. Figur 13.

Figur 13 Hovedpræmisses domsresumé'er

Hovedpræmisserne	Antal
Tilknytning (sammenhængende med indkomsterhvervelsen)	23
Sikre + vedligeholde indkomstgrundlaget (driftsmæssigt begrundelse)	23
Forbedring eller ændring af grundlaget for indkomsterhvervelsen(driftsmæssigt begrundelse)	20
Dokumentation	15
Skønsæssig	5
Skattepligtig indkomst	3
Erhvervsmæssig virksomhed (igangværende virksomhed)	2
Interesseforbundet	1
I alt	86

I det følgende analyseres det, hvordan de enkelte præmisses materialisering driftsomkostninger.

8.2.1 Tilknytning/sammenhæng

Analysen omfatter 23 afgørelser jf. Figur 14, hvor tilknytning har været afgørende for udfaldet.

Figur 14 Afgørelser tilknytning

Domsnummer	Indtæfts/- Omkostningstype	Vesentlige præmisses dommen	Kode	Driftsindtæft-/ omkostning	Ikke driftsomkostning
SKM2020.303.HR (ændrer SKM2019.537.BR) (se om dommen C.D.11.13.3)	Royalty	Tilknytning til den løbende drift	Tilknytning		1
TFS 1984,2 HRD	Samarbejdspartners gæld	Tilknytning til den løbende drift	Tilknytning		1
SKM2023.44.ØLR jf. SKM2023.44.ØLR (stadfæster SKM2021.146.BR)	Hovedaktionærens kautionsforpligtigheden overfor 3. mand	Ikke sædvanlig tilknytning til selskabets erhvervs-mæssige virksomhed; den skattepligtige skal have indflydelse i det selskab, som man fx leverer sin kautionsforpligtelse overfor. <u>krav tilknytning</u>	Tilknytning		1
SKM2020.446.VLR	Lønudgifter	Manglende dokumentation for tilknytning; pga manglende bogføring blev indkomsten fastsat skønmæssigt.	Tilknytning		
SKM2006.672.VLR	Udgift til skatte-lovsamling	Ingen tilknytning til skattepligtige indtægter	Tilknytning		1
SKM2023.249.BR	52 mio. kr. for brud på de amerikanske bogføringsregler	Det datter danske selskab betalte beløbet for moder og kunne ikke få fradrag da ingen tilknytning til datters drift	Tilknytning		1
SKM2010.63.BR	Omkostning til køkken	Ingen tilknytning	Tilknytning		1
SKM2022.599.SR	TV-produktion	Tilknytning til driften uanset delbetaling fra fond	Tilknytning	1	
SKM2021.160.SR	Erstatning	Lejebetalingerne der angår erstatningssum er ikke en fradragsberettiget driftsomkostning, da ejendoms-erstatning beskattes via EAL	Tilknytning		1
SKM2021.468.SR	Drift og vedligeholdelse klima-projekt	Ønske og umiddelbar forbindelse	Tilknytning		1
SKM2021.260.SR	Bidrag til hjælpe og understøttelsesfond	Driftsmæssig begrundelse, tilknytning	Tilknytning		1
SKM2020.78.SR	vederlag	Tilknytning	Tilknytning		1
SKM2019.104.SR	udgifter til arbejdsrelateret psykologbistand	Tilknytning	Tilknytning		1
SKM2014.876.SR	løbende omkostninger og afskrivninger på medfinansierede klimatilpasningsprojekter	rette omkostningsbærer i	Tilknytning		1
SKM2012.60.SR	Udgift til forsikring mod tab på datterselskabs debitorer.	Ikke tilknytning	Tilknytning		1
SKM2011.228.SR	Tilskudsberettiget naturgenopretningsprojekt	et naturligt led i modtagerens landbrugsvirksomhed	Tilknytning		1
SKM2009.356.SR	omsætningsbestemt ydelse til velgørende organisationer	afholdt for at afsætte virksomhedens produkter, var de fradragsberettigede	Tilknytning		1
SKM2008.1025.SR	uddannelse af samarbejdspartnere	fradrag idet selskabet var kontraktligt forpligtet til at afholde udgifterne	Tilknytning		1
SKM2008.154.SR	Effektmåling	trækkes fra i takt med de løbende nettoudbetalinger	Tilknytning		1
SKM2007.415.SR	Kompensationsudgift	formodne kvalificerede relation til indkomsten	Tilknytning		1
SKM2002.72.LSR	Tilbagebetaling honorar	Minus tilknytning til drift	Tilknytning		1
LSRM 1980.28.LSR	Leje malen	Minus tilknytning til drift	Tilknytning		1

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 2 Domme kodet i ark ”Tilknytning”

Ordet tilknytning fremgår ikke eksplicit af SL § 6 stk. 1 litra, men bestemmelsen fortolkes således ”at der skal være sammenhæng mellem udgiften, indkomsten og erhvervet ” men, der er ikke krav om egentlig kausalitet, at omkostningen skal have affødt indkomst i perioden, at den er strengt nødvendige, gavnlig, hensigtsmæssig, rimelig, fornuftig m.v. mens hensigten er afgørende jf. (Ferniss, 2026) s 84 – 88.

SKM2020.303.HR er den seneste dom, så højt i det retlige hierarki, hvor hovedpræmissen er tilknytning. Herefter fik et dansk datterselskab fradrag for betaling af royalties til et udenlandsk moderselskab for brug af varemærke og knowhow m.v. på grund af tilknytning til den løbende drift.

TFS 1984,2 HRD giver skatteyderen fradrag for betaling af samarbejdspartners gæld, hvilket er betingelsen for at sikre den løbende drift, og i domsresumet benytter ordet tilknytning, som (Ferniss, 2026) s 85 betegner hensigt.

Et selskabs indfrielse af en kautionsforpligtigelse overfor 3. mand har ikke sædvanlig tilknytning til selskabets erhvervs-mæssige virksomhed, og kan ikke fradrags som driftsomkostning jf. SKM2023.44.ØLR, som stadfæster SKM2021.146.BR. Hertil kommer, at hovedaktionærens selskab ikke havde indflydelse på det selskab, som der var kationeret overfor, som det var tilfældet i TFS 1984,2 HRD, og endeligt var der ikke aktivitet i selskabet i det pågældende regnskabsår.

Tilsvarende kunne et dansk datterselskab ikke få fradrag for dets udenlandske moderselskabs bod stor kr. 52. mio. da omkostningen ikke havde tilknytning til datterselskabets drift jf. SKM2023.249.BR, SKM2010.63.BR.

Uanset at en del af indkomsterhvervelsen kommer fra 3. mand, som i dette tilfælde er en fond, anses der at foreligge tilknytning og dermed fradrag for driftsomkostningen jf. SKM2022.599.SR.

Tilsvarende er omkostninger til drift og vedligeholdelse af et klimaprojekt, bidrag til hjælpe og understøttelsesfond, vederlag, udgifter til arbejdsrelateret psykologbistand, tilskudsberettiget naturgenopretningsprojekt, omsætningsbestemt ydelse til velgørende organisationer, uddannelse af samarbejdspartnere, effektmåling, kompensationsudgift, løbende omkostninger og afskrivninger på medfinansierede klimatilpasningsprojekter fradragsberettigede på grund af tilknytning til indkomsterhvervelsen jf. SKM2021.468.SR, SKM2021.260.SR, SKM2020.78.SR, SKM2019.104.SR, SKM2011.228.SR, SKM2009.356.SR, SKM2008.1025.SR, SKM2008.154.SR, SKM2008.154.SR, SKM2014.876.SR.

Omvendt kan omkostninger til forsikring mod tab på datterselskabs debitorer, tilbagebetaling honorar og leje for et maleri ikke fratrækkes ved manglende af tilknytning til indkomsterhvervelsen jf. SKM2012.60.SR, SKM2002.72.LSR, LSRM 1980, 28 LSR.

Mangler der dokumentation fastsættes indtægterne skønsmæssigt og der ydes ikke fradrag for omkostninger jf. SKM2020.446.VLR.

8.2.2 Sikre og/eller vedligeholde indkomsterhvervelsen

Analysen omfatter 23 afgørelser jf. Figur 15, hvor sikring og vedligeholdelse af indkomsterhvervelsen har været afgørende for udfaldet.

Figur 15 Afgørelse sikre og vedligeholde indkomsterhvervelse

Domnummer	Indtæfts/ Omkostningstype	Væsentlige præmisser dommen	Kode	Driftsindtæft/ omkostning	Ikke driftsomkostning
SKM2008.4.HR	Ekstra kontorhjælp	Ikke godtgøret at det erhverver, sikrer eller vedligeholder indkomst			1
SKM2003.586.HR	Retrettighed	Fradrag i anvendelsesret og ikke afkrævning			1
UFK 1998.11789	Udredningsomkostninger efter udførelse af gældsdom	Forsikrings erhvervelsespunktet udgør omkostningen er vedligeholdelse eller forbedring			1
UFK 1942.335 HRD Skandinavisk Gramofon	Forgæves afholdte udgifter til sikring af indkomst	Tilknytning til den løbende driftsfradrag for forgæves afholdte udgifter til sikring af indkomst, fordi tilknytning til den løbende drift.			1
SKM2005.138.HR	Værdierne	Indskendige udgifter			1
SKM2017.82.ØLR (sædvanligt SKM2016.67.BR)	Udgifter til fribolig	Udgifter i medfør af tilskudslovens § 2, stk. 4, ikke kunne anses for fradragsberettiget i indkomst, der kun er undergivet begrænset skat			1
SKM2016.551.ØLR	Udviklingsomkostninger	Kan fradrages som driftsomkostning			1
SKM2016.369.ØLR	Udviklingsomkostninger	Kan fradrages som driftsomkostning			1
SKM2013.507.ØLR	Omkostninger til lønrettede forpligtigelser, bonus til direkt	Ikke fradrages som driftsomkostning, idet omkostningerne ikke har været anvendt til at sikre og vedligeholde indkomstsgrundlaget			1
TS1985.669V	Indretningsudgifter	Udgifterne for at afholde en konkurrence fra at etablere sig			1
SKM2011.606.ØLR (sædvanligt SKM2010.785.BR)	Omkostning til lukkestiftelse	Ingen tilknytning til selskabet			1
SKM2017.625.ØLR (sædvanligt SKM2017.80.BR)	Omkostning til lukkestiftelse	Ingen tilknytning til selskabet da de ikke har skabt omsætning. Eneaktionæren beskattes alligevel af maskeret udlodning			1
SKM2010.76.ØLR (ændret SKM2012.13.HR)	Udgift	Driftsomkostningen skal sikre skattepligtig indkomst (lytning, erhverve skattepligtig indkomst, ØL lagde til grund, at honoraret i det væsentlige vedrørte erhvervelse af skattefri indkomst. Derfor var betingelserne om fradrag efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, ikke opfyldt			1
SKM2009.555.ØLR (ændret SKM2012.13.HR)	Bonus udbetalt i forbindelse med det sagsgørende selskabs salg af aktier beregnet som en procentdel af den ved salget opnåede ikke skattepligtige aktieavance	Driftsomkostningen skal sikre skattepligtig indkomst, erhverve skattepligtig indkomst			1
SKM2010.156LSR	Bonus	Bonus ifbm. Fantomaktier ikke driftsomkostning, idet bonus ikke var ifbm salg			1
SKM2012.13	Management fee	Fradrag for managementfee selvom alleindtægterne ikke ville være skattepligtige var skattepligtige af løbende afkast ved rente og udby			1
SKM2023.160.SR	Forgæves omkostning	erstatning for it-system gennem et system			1
SKM2018.541.ØR	Fundraisingkampagne	Kan fradrages driftsomkostninger og ingen beskattning af donationer; De indjænte penge indsamles på en separate indsamlingskonto, hvor			1
SKM2018.80.SR	Forstyrrelsesafale	Banken kunne trække forstyrrelsesafale fra og kunderne skal beskattes af arbejdspladsforsikringen			1
SKM2017.216.SR	Rebat	Selskabet som yder rebatten har fradrag og kunden skal beskattes, beskattningen ville for selskabet og kunden være på udbetalingstidspunktet			1
SKM2014.194.ØR	Fradrag for donation til foreninger efter kundens valg	Selskabet indrettede fratrække betingelserne til foreninger som driftsomkostninger afkøres efter § 6, stk. 1, litra a, udgifter til fore			1
SKM2014.193.ØR	Konkurrence	afkøres og afaktive investeringsomkostningerne. Fratrække årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse			1
TS 1991.302.195	Udgifter til kvalitetsstyringscertifikat	Udgifterne i inden for virksomhedens hidtidige rammer og i vidt omfang blev afholdt for at sikre virksomhedens konkurrencedygtighed			1

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 2 Domme kodet i ark "Sikre og vedligeholde"

Omkostningen der har tilknytning til den løbende drift og sikrer og/eller vedligeholder indkomsterhvervelsen, kan fradrags som driftsomkostninger jf. SL stk. 1 litra a, (Ferniss, 2026) s. 85-87.

Den mere end 80 år gamle UfR 1942.335 HRD, hvor skattesubjektet Skandinavisk Grammofon A/S fik fradrag for forgæves afholdte udgifter til sikring af indkomst, fordi der også her var tilknytning til den løbende drift, er fortsat principiel på området.

I den senere domslitteratur fastslås det jf. SKM2003.586.HR, TFS1985.669V, UFR 1958.1173H, at omkostninger til rettigheder, til at afholde en konkurrenten fra at etablere sig og til udbedring efter udlejning af en ejendom er driftsomkostninger, da ovenstående præmisser var overholdt. Disse domme skaber endvidere præcedens for, at omkostningerne skal fradrages i anvendelsesåret og, at det er tilstanden på erhvervelsestidspunktet der afgør, om omkostningen er vedligeholdelse eller forbedring.

I den noget ældre SKM2005.198.HR blev en ikke nødvendig vurderingsudgift betragtet som en driftsomkostning svarende til fortolkningen i (Ferniss, 2026) s. 84 – 88.

Det har ingen betydning for tilknytningen, at omkostningen eventuelt har været afholdt forgæves UfR 1942, 335 HRD, SKM2023.160.SR.

I SKM2008.4.HR fik en skatteyder ikke anerkendt fradrag for udokumenterede serviceydelser til en lånedebitor.

Afskrivninger og driftsomkostninger fra luksusbiler kan kun fradrages, hvis anvendelsen heraf har en erhvervsmæssig interesse og sikrer og vedligeholder indkomsterhvervelsen, hvilket ikke var tilfældet i SKM2021.606.ØLR og SKM2017.693.ØLR og ifølge sidstnævnte dom, skulle aktionærene beskattes af maskeret udlodning iht. LL § 16A stk. 1 jf. den underliggende SKM2017.80.BR s. 15.

SKM2021.606.ØLR introducere erhvervsmæssig interesse som nye præmissen for driftsomkostning, der sorterer under hovedpræmissen Sikre + vedligeholde indkomstgrundlaget.

Driftsomkostningen skal sikre skattepligtig indkomst, hvilket Landsretten fandt var tilfældet for bonus fra fantomaktier som vedrørte optimering af driften jf. SKM2010.156LSR mens, den ikke anerkendte fradrag for omkostninger hidrørende fra skattefrit salg af datterselskabsaktier jf. SKM2010.76.ØLR og SKM2009.555.ØLR. Retstilstanden blev dog ændret med den principielle SKM2012.13.HR Gefion, jf. JV C.C.2.2.1.2, JV s. 340, hvorefter omkostningerne kan fratrækkes uanset delvis skattefrihed.

Er man undergivet begrænset skattepligt til landet af en ejendom efter KSL § 2 stk. 1 nr. 5 kan man fradrage driftsomkostninger herfra i den (begrænsede) skattepligtige indkomst herfra jf. SKM2017.82.ØLR (stadfæster SKM2016.67.BR), (Michelsen, et al., 2017) s. 781.

Skatterådet anerkender forgæves omkostning til erstatning for et gammelt it-system jf. SKM2023.160.SR, administration af fundraiserkampagne i en almenevelgørende organisation jf. SKM2018.541.SR, arbejdsløshedsforsikringspolice for kunder, som skal beskattes af evt. forsikringssum jf. SKM2018.80.SR, drift og afskrivning på kloakanlæg, kvalitetsstyringscertifikat

jf. Tfs 1993, 552 TSS, rabat til samarbejdspartneres kunder, som imidlertid er skattepligtige heraf jf. SKM2017.516.SR.

Uanset at udgiften afholdes mellem ikke interesseforbundne, skal de være markedskonforme jf. SKM2015.341.ØLR (A344), (Michelsen, et al., 2017) s. 272, hvor skat reducerede et management fee vedrørende udenlandske datterselskabsaktier fra kr. 5,3 mio. til et skøn på kun kr. 50.000 trods skattepligtige renteindtægter fra datterselskaberne på kr. 11,6 mio. Moderselskabet udbytter fra datterselskaberne er skattefri, så sagen er analog til SKM2012.13.HR Gefion og jf. (Michelsen, et al., 2017) s. 272 er fortolkningen, at koncerninterne renter ikke tages med i betragtningen, når de delvise skattepligtige indtægter lægges til grund for vurderingen af, om der har været tilstrækkelige skattepligtige indtægter i selskabet til, at der kan indrømmes fradrag for udgifterne, hvilket i litteraturen benævnes ”proportionalitetsbetragtningen”.

8.2.3 Dokumentation

Analysen omfatter 15 afgørelser jf. Figur 16, hvor dokumentation har været afgørende for udfaldet.

Ved manglende dokumentation for arten og omfanget af en medarbejders lønarbejde kan SKAT skønmæssigt fastsætte udstrækningen heraf jf. UFR1984.177 HR.

Figur 16 Afgørelser dokumentation

Domnummer	Indtægts-/ Omkostningstype	Væsentlige præmissen dommen	Kode	Driftsindtæft/ omkostning	Ikke driftsomkostning
U.1984.177H	Lønarbejde	manglende dokumentation for arten og omfanget af en medarbejder	Dokumentation		1
SKM2020.252.ØLR (stadfæster SKM2019.174.BR)	Købsprovenu motorkøretøjer	Manglende dokumentation for fradragsberettiget udgifter og redukti	Dokumentation		1
SKM2016.304.ØLR (stadfæster SKM2015.363.BR,SKM2015.364.E)	Konsulentarbejde	Interesseforbunden parter har skærpede krav til bevisførelsen for fi	Dokumentation		1
SKM2012.11.VLR (stadfæster SKM2010.498)	Flybillet	Ikke pligtomkostning for selskabet	Dokumentation		1
SKM2009.398.ØLR	Sælgersalær	Ikke afholdte omkostninger kan ikke fradrages	Dokumentation		1
SKM2009.325.ØLR	Indkøb fremmed arbejdskraft	Manglende dokumentation	Dokumentation		1
SKM2004.219.ØLR	Kørselshjælp	Manglende dokumentation, dokumentationen var falsk	Dokumentation		1
SKM2023.324.BR	Udgifter til fremmed valuta	købene ikke var dokumentere	Dokumentation		1
SKM2022.616.BR	Udgifter til fremmed valuta	Manglende dokumentation	Dokumentation		1
SKM2013.796.BR	Udterede fakturaer.	Ikke dokumenteret betaling	Dokumentation		1
SKM2022.161.BR	Lejuegift	Dokumentation, Interesseforbunden parter	Dokumentation		1
SKM2023.437.LSR	Salgsprovision	fandt Landsskatteretten efter en samlet bedømmelse, at selskabet i	Dokumentation	1	1
SKM2019.500.LSR	Udgifter til fremmed arbejde	Udokumenteret	Dokumentation		1
SKM2018.613.LSR (tilsvarende SKM2019.149.LSR)	Vognmandskørsel	Udokumenteret	Dokumentation		1
SKM2018.539.LSR (tilsvarende SKM2018.535.LSR)	Underleverandøromkostning	Udokumenteret	Dokumentation		1

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 2 Domme kodet i ark ”Dokumentation”

Afholdes der udgifter mellem interesseforbunden parter skærpes kravene til dokumentation herfor, hvilket den skattepligtige ikke kunne løfte i SKM2016.304.ØLR.

Kan skatteyderen ikke dokumentere en forpligtigelse til at afholde udgiften, er den ikke fradragsberettiget jf. SKM2012.11.VLR, SKM2009.325.ØLR.

Ved manglende dokumentation anerkendes reduktion i salgsprisen ikke jf. SKM2020.252.ØLR og udgifter til køb af motorkøretøjer, fremmed valuta, vognmandskørsel og underleverandøromkostning kan i mangel heraf eksempelvis heller ikke fradrages jf. SKM2020.252.ØLR, SKM2023.324.BR+SKM2022.616.BR, SKM2019.500.LSR, SKM2018.613.LSR og SKM2018.539.LSR

Ikke realiserede udgifter kan ikke fradrages jf. SKM2009.398.ØLR, hvor skatteyderen ønskede fradrag for et u realiseret auktionssalær ved overgang af aktiver fra et selskab til privat formue, og på samme vis er der jf. SKM2013.796.BR ikke fradrag for omkostninger i henhold til fakturaer uden dokumentation for betaling.

I SKM2023.437.LSR fandt Landsskatteretten efter en samlet bedømmelse, at selskabet ikke havde dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at der var en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgifterne og erhvervelsen af selskabets indkomst med manglende fradrag for udgiften til følge.

Jf. LL § 8 Y skal der for udgifter større end kr. 8.000 kunne dokumenteres betalingsmodtager og betaler eller alternativ indberetning til Skatteforvaltningen, hvilket ikke var efterkommet i SKM2023.437.LSR. I samme sag var der for betalinger under denne grænse dokumentation i form af kasseboner, blå udbetalings bilag. Og kopi af pas, men desuagtet anerkendte Landsskatteretten ikke fradrag, da man ud fra en samlede betragtning ikke anså udgifterne for at opfylde kravet i SL § 6, stk. 1, litra a jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021)

Er dokumentationen falsk indrømmes der naturligvis ikke noget fradrag jf. SKM2004.219.ØLR

I SKM2022.161.BR fik udlejer tilkendt ret til at fradrage lejeudgiften i hans selskab for leje til ham selv, idet den var nødvendig for at sikre og vedlige holde indkomsten samt dokumenteret

8.2.4 Skønsmæssig

Analysen omfatter 10 afgørelser jf. Figur 17, hvor skøn har været afgørende for udfaldet.

Figur 17 Afgørelser hvor skøn ligger til grund for dommen

Domsnummer	Indtægts/- Omkostningstype	Væsentlige præmisser dommen
TfS 2011, 391/UFR 2011.1458 H	Sort arbejde	anerkendt fradrag for udgifter til sort løn, i det omfang den pågældende medarbejder havde kunnet identificeres
SKM2009.563.HR (stadfæster SKM2007.752.ØLR)	Personbil	Skønsmæssig ansættelse
TfS 1999, 229 (ØLD)	Fradrag for befordringsudgifter	Fradrag for befordringsudgifter kan skønnes af SKAT når udgifterne ikke er dokumenteret
TfS 1997, 327 (ØLD)	Fradrag for befordringsudgifter	Do
SKM2009.563.HR	Kontingent	Manglende udnyttelse af refundering
SKM2015.341.ØLR	Managementfee	investeringsselskab, som ikke kan løfte bevisbyrden for at deres managementfee, til en ikke interesseforbundet
SKM2015.32.VLR(stadfæster2013.652.BR)	Sort løn	manglende lodokumentation, man acceptere skøn ved sandsynliggørelse for sort løn
TfS1987,559 ØLD	Afskrivning på forgæves afholdte udgifter	Berettiget forventning om at der kunne opnås myndighedsgodkendelse
TfS 1997, 327 (ØLD)	Skønsmæssig fastsættelse af kørselsfradrag	Hjelem LL § 9B
TfS 1999, 229 (ØLD)	Skønsmæssig fastsættelse af kørselsfradrag	Hjelem LL § 9B

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 2 Domme kodet i ark ”Skønsmæssig”

I TfS 1997, 327 (ØLD), TfS 1999, 229 (ØLD) anerkendes Skattemyndighedernes adgang til skønsmæssigt at fastsætte virksomhedsresultat herunder indkomst og fradrag uden hjemmelshenvisning, men i Karnovs noter henvises til Skattekontrollovens § 2 og til LL § 9 B i de to sidstnævnte sager.

SKM2009.563.HR er principiel i forhold til dokumentationskravet for erhvervsmæssig brug af en bil, hvornår en privat bolig anses for anvendte erhvervsmæssigt, om fradrag for uvedkommende

udgifter, om en udgift -som kan undgås- kan anerkendes og, om periodisering. Højesterets afgørelse nummer 563 fra 2009 er baseret på SKM2007.752.ØLR, som er en ankesag fra Landsskatteretten.

Anvendes en bil i erhvervsmæssige øjemed, skulle skatteyderen jf. Ligningsvejledningen for 1999, afsnit A.F. 3.4.1.³ godtgøre omfanget heraf i form af en kørebog, og i mangel af en sådan registrering skønner Skat erhvervsdelen, der i dette tilfælde blev sat til 75%, idet skatteyderne i en periode på fire måneder kun rådede over en bil jf. s. 3-4, Figur 19. Det fremgår ikke af sagen, om det er en præmis for dommen, at ejendommen kun er registreret til beboelse jf. dommens s 19?

I sagen har den skattepligtige fradraget omkostninger til tre adresse jf. Figur 27. For adressen Rosengade anerkendes fradrag, idet det kunne dokumenteres, at adressen fremgik af brevpapir med videre, at den skattepligtige skulle have en fast adresse i retskredsen af hensyn til sin beskikkelse som advokat og, at adressen ikke havde været anvendt som bolig. På adresse Stenstuegade havde ægtefælle boet fra 10.05.99 til 25.08.99 jf. dommens s. 3, og der forelå ingen dokumentation for erhverv på adressen, hvorfor fradrag herpå ikke kunne anerkende uanset, at hustruen havde oplyst adressen Gedehavevej i forbindelse med en stævning 29.07.99.

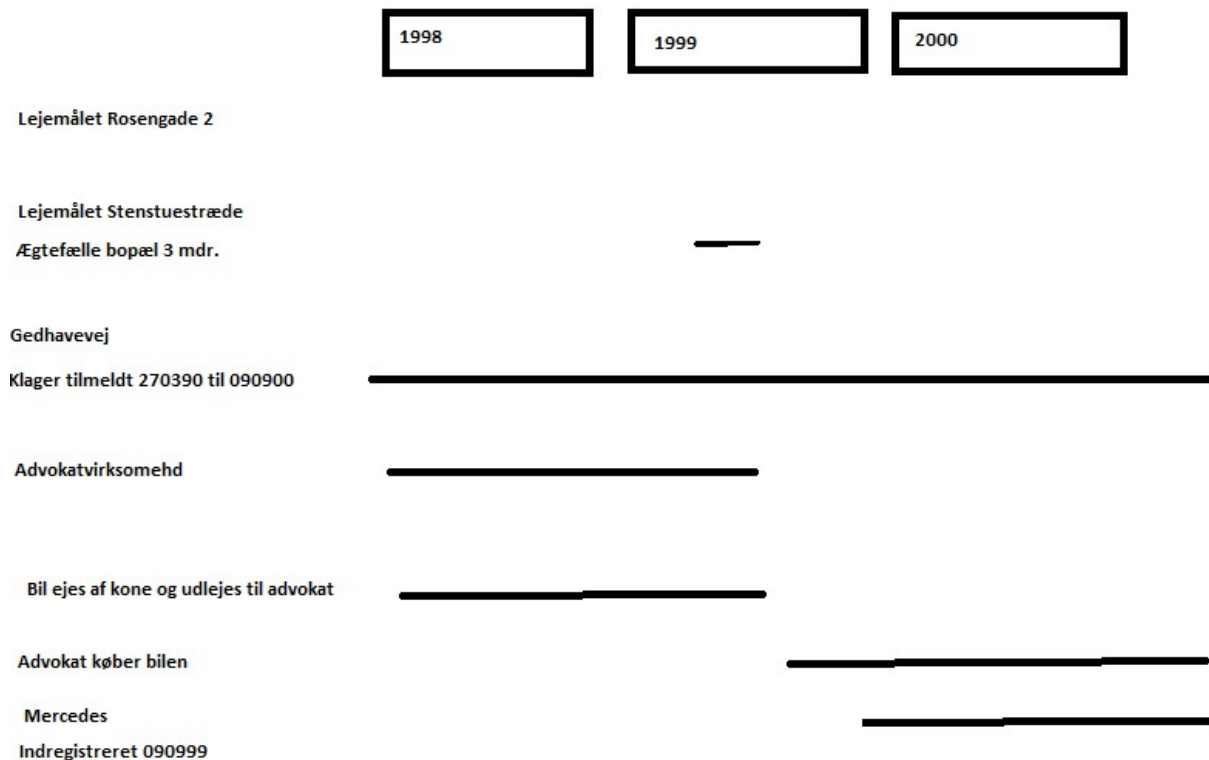
I forbindelse med salget af de tidligere ægtefællers bopæl på Gedehavevej, som er konens særeje, fradrager den skattepligtige omkostninger til mæglerannoncer, hvilket er uvedkommende udgifter, som derfor underkendes, jf. dommens s. 16. I øvrigt havde den skattepligtige dokumenteret sine erhvervsudgifter i forhold til denne adresse, hvorfra han drev sin praksis fra 27. marts 1990 til den 30. juni 1999, som derfor ikke behandles i sagen.

Figur 18 SKM2009.563.HR a)

Lejemål Rosengade 2 Erhverv dokumenteret Driftsomkostning	Lejemål Stenstuestræde Tdl. ægtefælle og søn har folkeregisteradresse på adressen Ikke driftsomkostning	Gedehavevej Ejerbolig som skal sælges Særeje hustru
---	--	---

³ S 3,19 i dommen

Figur 19 SKM2009.563.HR b)



Den skattepligtige afholdte udgifter til Advokatsamfundet og erstatningsfonden, som ville være blevet tilbagebetalt ved deponering af bestilling efter anmodning, hvilket imidlertid ikke skete, og disse udgifter, som kunne have været undgået, er ikke fradragsberettiget jf. s. 11, hvilket er en fortolkning, der kan have vidtstrakte konsekvenser.

Lønomskostninger skal udgiftsføres i optjeningsåret, som i dette tilfælde var 1998, hvorfor de ikke kan fradrags i 1999.

Skøn kan også give den skattepligtige et retskrav på driftsomkostninger jf. TFS1987,559 ØLD, hvor et selskab havde en berettiget forventning om at opnå myndighedsgodkendelse til et projekt, hvilket man imidlertid ikke fik, og derfor kunne få fradrag for disse.

I SKM2015.32.VLR som stadfæster 2013.652.BR støtter Landsrettens, Byrettens og initialt Skattemyndighedernes holdning om, at sort arbejde anerkendes som en driftsomkostning, der skønsmæssigt kan ansættes, hvis man kender modtagerens identitet jf. TfS 2011, 391/UfR 2011.1458 H, SKM2015.32.VLR s. 3

Jf. den tidligere omtale af SKM2015.341.ØLR fik et dansk moderselskab landsrettens afvisning af at kunne udgiftsføre managementfee for kr. 5.371.753, idet den skattepligtige af Landsretten blev opfordret til at argumentere for at, udgiften sikrede indkomsten. Det skete ikke, og retten godkendt derefter kun et arbitrært fradrag på kr. 50.000 fastsat af skat jf. dommens side 15 til 16.

Figur 20 SKM2015.341.ØLR

indtægter alene bestået af skattefrie udbytter fra datterselskaberne på 23.182.000 kr
Selskabet har i indkomståret betalt management fee til [virksomhed2] A/S med 5.372.000 kr
Finansielle indtægter på 11.964.000 kr.
Finansielle omkostninger udgjorde 827.000 kr.

virksomhed1] A/S (herefter
selskabet) driver
holdingvirksomhed,

helejede datterselskaber i
Estland,
Letland og Litauen.
Datterselskaberne driver
virksomhed ved køb og salg samt
udleje af fast ejendom.

Sagen drejer sig om, at man ikke vil give fradrag for management fee i al væsentlighed for fordi, udbytterne er skattefrie

Det interessante i sagen er den vurdering af hvad der må trækkes fra som managementfee

Gratis ydelser er skattepligtige jf. LL § 16 og jf. SKM2022.427.SR benyttes såkaldt ”konkret vurdering” som alternativ til skøn, ved fastlæggelse af skattepligten, hvilket går igen i SKATR2014.13-6433621 for reklameomkostninger, som der er fradrag for jf. LL § 8 stk. 1, hvis hensigten imødekommer de subjektive krav i JV C.C.2.2.2.5.3.

Fra SKM2015.137.ØLR s. 13 fremgår det at skatteskøn kun kan tilsidesættes, hvis det af skatteyderen godtgøres, ”at skønnet er udøvet på et forkert grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat” jf. f.eks. UfR 2005.3167 H og UfR 2011.1458/1471/1472 H.

8.2.5 Skattepligtig indkomst

Analysen omfatter 3 afgørelser jf. Figur 21, hvor skattepligtig indkomst har været afgørende for udfaldet.

Figur 21 Afgørelser skattepligtig indkomst

Domsnummer	Indtæfts/ Omkostningstype	Væsentlige præmisser dommen
SKM2020.479.SR	Administrationsydelse	skattepligtig indkomst
SKM2022.427.SR	Vareprøver	skattepligtig af vareprøver
SKM2014.429.SR	Socialt arbejde	ikke skattepligtigt af modtagne gavekort fra spørger eller bidrag/gaver fra andre og selskab ville ikke have fradrag for disse udgifter til socialt arbejde

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 2 Domme kodet i ark ”Skattepligtig indkomst”

Jf. SKM2020.479.SR skal den skattepligtige beskattes af for eksempel gratis administrationsydelse fra brancheorganisationer, hvilket jf. Figur 22, betyder, at den skattemæssige nettoeffekt af den gratis ydelse er nul, mens den har en skatteværdi på 22% af udgiften, hvis den skattepligtige betaler for ydelsen.

Figur 22 Skatteeffekten af en gratis ydelse

	Debit	Kredit
Normal bogføring		
Administration	100	
Kassen		100
Skat	-22	
Bogføring ved gratis		
Administration	100	
Salg		100
Skat	-22	22

Kilde: Egen udarbejdelse

Den skattepligtige skal beskattes af vareprøver, som han får af sine leverandører med mindre end de bortskaffes eller destrueres jf. LL § 16, SKM2022.427.SR, som ikke angiver hvordan det skal dokumenteres, at vareprøverne ikke er kommet den skattepligtige til nytte.

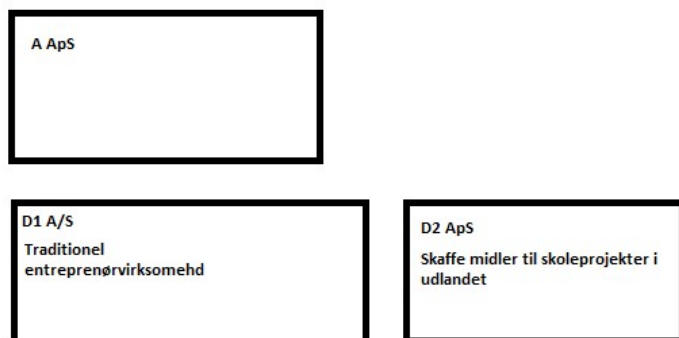
Omvendt fremgår det af det samme bindende svar, at den skattepligtige ikke skal beskattes af rejser, som han deltager i for at reklamere for disse, men det kommer an på en konkret vurdering.

Iht. SKATR2014.13-6433621 illustreret i Figur 23 vil et datterselskab (Datter 2 ApS) være skattepligtig af værdien af gavekort fra det sideordnede datterselskab (Datter 1 A/S) jf. SL § 4, SEL §§ 1 stk. 1, 8, stk. 1 jf. s. 3 – 4.

De beløb, som Datter 2 ApS anvender til støtte for sociale projekter kan ikke umiddelbart fradrages som driftsomkostninger for selskabet, idet det ikke lever op til kravet om at sikre og eller vedligeholde indkomsten eller kravet om tilknytning jf. s. 5.

Datter 1 A/S vil have fradragsret for værdien af udstedte gavekort som en driftsomkostning jf. LL § 8 stk. 1 (reklame/markedsføringsomkostninger) efter en konkret vurdering jf. C.C.2.2.2.5.3.

Figur 23 SKATR2014.13-6433621



SKATR2014.13-6433621 bemærker, at der kan ydes tilskud fra moderselskabet eller et moderselskab i EU/EØS omfattet af dansk eller international sambeskatning eller med mulighed herfor jf. SEL § 31 C, hvilket modtagerselskabet ikke er skattepligtigt af og moderselskabet har tilsvarende ikke fradrag jf. (Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2023) s. 1.070, JV C.D.2.4.3.3.2.

8.2.6 Erhvervmæssig virksomhed

Analysen omfatter jf. Figur 24 to domme, hvor erhvervmæssig virksomhed har været afgørende for udfaldet.

Figur 24 Afgørelser erhvervmæssig virksomhed

Domsnummer	Indtæfts/- Omkostningstype	Væsentlige præmisser dommen	Kode	Driftsindtæft-/ omkostning	Ikke driftsomkostning
SKM2022.480.ØLR (stadfælses SKM2021.322.BR)	Kommanditists andel af underskud i kommanditselskab	Ikke godtgjort at der foreligger erhvervmæssig virksomhed overhovedet	Erhvervmæssig virksomhed		1
SKM2001.449.ØLR	Fradrag (ved ikke for hvad)	Ikke igangværende virksomhed	Erhvervmæssig virksomhed		1

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 2 Domme kodet i ark ”Erhvervmæssig”

8.2.6.1 SKM2022.480.ØLR K/S uden reel aktivitet

SKM2022.480.ØLR er baseret på Skats afvisning af, at et kommanditselskab drev erhvervmæssig virksomhed og, at underskuddet heri derfor ikke kunne fradrages i kommanditisternes øvrige indkomst.

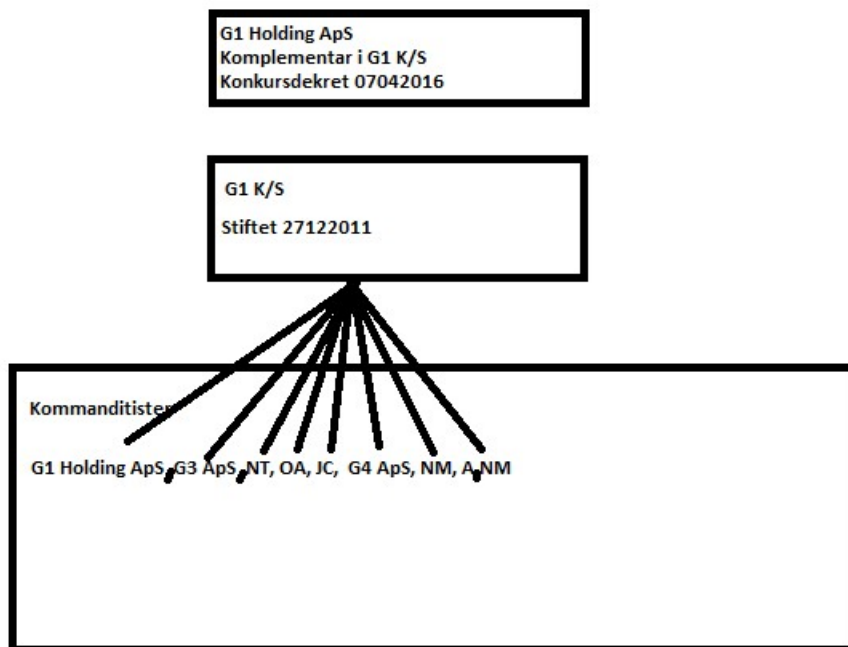
Sagen blev anket til Landsskatteretten og sidenhen til Landsretten med opsættende virkning i forhold til Skats afgørelse, og dommen analyseres i det følgende for at afdække, hvad der i praksis stilles af krav til, at den skattepligtige kan dokumentere, at man driver erhvervmæssig virksomhed.

Kommanditselskabet G1 K/S blev stiftet den 27. december 2011 med hovedaktivitet ” forskning og udvikling samt salg indenfor medico-branchen, og hermed forbundne aktiviteter” i henhold til vedtægterne (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 43 og årsrapporten for 2011.

Selskabet havde ved stiftelsen ni kommanditister og selskabet G1 Holding ApS var komplementær iht. Figur 25 G1 K/S.

Indskuddet i G1 K/S androg kr. 7.500.000, som blev tilvejebragt via et immaterielt aktiv stort kr. 5.000.000 i form af et patent fra G1 Holding ApS samt kr. 2.500.000 fra kommanditisterne jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 56.

Figur 25 G1 K/S



G1 K/S fik underskud i 2011 og 2012, og de enkelte kommanditister kan fradrage deres forholdsmæssige andel heraf i deres øvrige indkomst jf. JV C.C.3.3.1, hvis underskuddet i kommanditselskabet stammer fra erhvervmæssig virksomhed jf. UfR 2007.1195 H, (Skat,

SKM2021.322.BR, 2021) s. 37, og de udgifter der ligger til grund herfor er fradragsberettiget jf. SL§ 6, stk. 1, litra a, UfR 2004.1516 H, (Byretten, 2021) s. 37.

Til brug for sin vurdering af, om G1 K/S er en erhvervmæssig virksomhed kræver Skat dokumentation for indskud kr. 2.500.000 kr. ud over patentet, faktisk produktion af mundskyllevæske og piller, udgifter til produktion, indhold i startpakke, pengestrøm i kommanditselskabet, hvilket ikke blev efterkommet jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 5.

Ved indskud fra nærtstående i form af aktiver er dokumentation for værdien skærpet jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 8.

Skat afviser fradragene for underskuddene, idet produktet ikke er færdigudviklet, der ikke er kompetencer indenfor branchen tilknyttet selskabet, der ikke er påbegyndt produktion, der ikke eksisterer en hjemmeside og i henhold til ansøgning til eksportrådet er produktet ikke markedsmodnet jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 7-8.

I Landsskatterettens stadfæstelse af Skats afgørelse gentages præmisserne om manglende profession, manglende produktion, interessesammenfald og patentets manglende værdi. Det tilføjes, at patentet er finansieret via mellemregning, så der ikke har været nogen pengestrøm i forbindelse med indskuddet jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 8, at det ikke sandsynligt, at tiltagne vil føre til indtægter samt, at kommanditselskabet udelukkende er stiftet for at sikre kommanditisterne skattemæssige fordele qua skattransparensen jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 11-12.

I Byretsdommen SKM2021.322.BR af 12. maj 2021 gentages præmisserne om manglende dokumentation for den kontante del af indskuddet, patentets tvivlsomme markedsværdi, manglende produktion og omsætning jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 66-67 og Landsskatterettens kendelse stadfæstes, idet Byretten samlet ikke finder dokumentation for, at kommanditselskabet er erhvervsdrivende.

På baggrund af SKM2021.322.BR udgiver Skat den 22. juni 2021 Erhvervmæssig virksomhed – fradrag for tab, som er refereret i det følgende jf. (Skat, Erhvervmæssig virksomhed – fradrag for, 22062021).

SL § 6, stk. 1 litra a betinger, at underskud skal komme fra en erhvervmæssig virksomhed for, at det kan fradrages jf. UfR 2007.1195 H, jf. s. 37 hvilket anses for opfyldt, hvis virksomheden har en vis størrelse (intensitet) og, at dens overskud giver plads til ”en rimelig forrentning af den investerede kapital og en rimelig driftsherreløn”(rentabilitet).

G1 K/S opfylder i henhold til SKAT ikke intensitets-krav og selskabet er derfor ikke en erhvervsvirksomhed. Skat argumenterer for dette jf. s. 37 med tre argumenter uden angivelse af hjemmelsgrundlag. 1) Omsætningen pr. kommanditist udgjorde kr. 11.111 kr., kr. 8.888 kr., kr. 0 og kr. 0 i 2011, 2012, 2013 og 2014, ”hvilket ikke er tilstrækkeligt til at opfylde intensitetskravet, 2) G1 K/S har aldrig har igangsat produktionen, 3) Omsætningen er sket mellem interesseforbundne parter og betalingen er sket via mellemregningskonto.

Skat anser heller ikke rentabilitetskravet for opfyldt, idet selskabet i 2011 og 2012 havde et driftsresultat på minus 223.000 kr. og minus 3.380.793 kr. jf. årsrapporten s. 38 mens, der ikke var aktivitet fra 2013 og frem til ophørte den 21. oktober 2015. Skat supplerer med, at der ved etableringen skal være udsigt til en rimelig fortjeneste jf. UfR 2000.313 H, hvilket Skat forgæves

har bedt selskabet om at dokumentere, og samlet finder Skat derfor, at hverken intensitets- eller rentabilitetskravet er imødekommet.

Den licensrettighed som G1 K/S's køber af G1 Holding ApS den 27. december 2011 er et immaterielt aktiv, som kan afskrives fuldt ud det år, hvor det erhverves jf. AL § 1 stk. 2, hvis det er købt i tilknytning til den skattepligtiges erhverv jf. SKM2021.322.BR s. 41.

Landsretten stadfæstede med SKM2022.480.ØLR Byrettens kendelse i sagen den 27. september 2022 uden nye præmisser således, at kommanditselskabet ikke kunne fradrage underskuddet, idet kriterierne for erhvervsmæssig virksomhed ikke var imødekommet.

Præmissen om, at kommanditselskabet ikke anses for at være erhvervsdrivende, idet vedtægtsbestemmelsen om et indskud på kontant kr. 2.500.000 synes u proportionalt, idet EVL ikke stiller krav til indskuddets størrelse, hvorfor det ville havde ønskværdigt for retsstillingen, om Skat havde behandlet dette i (Skat, Erhvervsmæssig virksomhed – fradrag for, 22062021).

8.2.6.2 SKM2001.449.ØLR tro og love erklæring virksomhedsophør

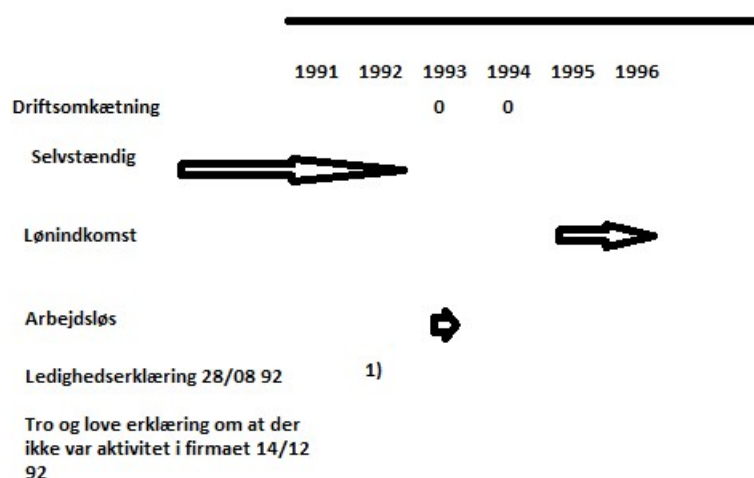
Landsretsafgørelsen 2001.449 fra 2001 underkender, at den skattepligtige kan fradrage traditionelle driftsomkostninger for 1993 og 1994 på kr. 71.531 og kr. 41.858 jf. s. 2, idet han afgiver en tro og love-erklæring til sin arbejdsløshedskasse den 14. december 1992 om, at der ikke længer er aktivitet i firmaet.

Qua erklæringen forudsætter Skat jf. s. 3 og 6, at udgifterne i 1993 og 1994 vedrørende ”etablering af ny virksomhed og tilvejebringelse af nyt indkomstgrundlag” som ikke er fradragsberettiget jf. SL § 6 stk. 1 litra a jf. stk. 2, Figur 26 Tidslinje SKM2001.449.ØLR.

Landsretten bemærker s. 6, at der ikke har været omsætning i 1993 og 1994 uden, at nævne intensitetskriteriet jf. JV C.C.1.1.2, s 19.

Landsrettens kendelse svarer til Landsskatterettens afvisning af fradragene af 10. marts 1998.

Figur 26 Tidslinje SKM2001.449.ØLR



8.2.7 Erhvervsmæssig land- og skovbrug

Under litteraturgennemgangen blev aktuel praksis for selvstændig erhvervsvirksomhed indenfor land- og skovbrug beskrevet, og jeg vil i det følgende analysere SKM2014.584.BR og SKM2022.43.BR for at fastlægge de aktuelle krav, der stilles til sædvanlighed, intensitet og rentabilitet.

8.2.7.1 SKM2014.584.BR Skov- og hede ejendom

En skov- og hede ejendom anerkendes ikke som erhvervsmæssig trods et jordtillæggende på 92 ha., sædvanlig drift og et overskud, hvilket umiddelbart strider imod kriterierne, hvorfor dommen analyseres.

Landsskatteretten lægger til grund, at resultatet for 2009 og 2010 bliver negativt jf. LSR2012.11-0301910 s. 9, Figur 27, idet budgettet også skal tage højde for omkostninger til salg af lyng. Omvendt anerkender denne retsinstitution, at ”der inden for en kort årrække kan være en hugstværdis på skoven”, hvilket imidlertid ikke er sandsynliggjort med skovplaner og budgetter, hvorfor, der ikke kan tages højde hertil.

Figur 27 SKM2014.584.BR a)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Indtægter									
Salg af lyng							30.999	20.908	
Tilskud		111.420							
Samlede indtægter	0	111.420	0	0	0	0	30.999	20.908	0
Omkostninger									
Ejendoms-skatte	-10.731	-11.931	-12.672	-12.858	-6.273	-6.024	-6.213	-7.041	-5.748
Beplantning		-126.681	-12.849						
Forsikring	-162	-186	-555	-19.542	-138	-186			
Øvrige omk.	-12	-6							
Samlede omk.	-10.905	-138.804	-26.076	-32.400	-6.411	-6.210	-6.213	-7.041	-5.748
Nettore-sultat	-10.905	-27.384	-26.076	-32.400	-6.411	-6.210	24.786	13.867	-5.748

Kilde. LSR2012.11-0301910 s.3

Den manglende rentabilitet er den eneste præmis i Landsskatterettens bemærkning og begrundelse, der også anerkender sædvanligheds- eller intensitetskriteriet, som der imidlertid ikke tages stilling til opfyldelsen af.

Byretten anerkender “den teknisk landbrugsfaglige drift af ejendommen i SKM2014.584.BR s. 16, men stadfæster LSR2012.11-0301910 ud fra en præmis om ” et gennemsnitligt resultat på godt plus kr. 7.889 jf. Figur 28 i perioden 2003-2011, hvilket umiddelbart strider imod kravet i rentabilitetskriteriet på et driftsresultat efter afskrivninger og før driftsherreløn og renter på kr. 0, men harmonerer med SKM2008.943.SR, hvorefter et driftsoverskud på kr. 520 år ikke affødte erhvervsmæssigt drift. Derfor kan det konstateres, at der opstår en asymmetri i praksis, idet man benytter et fagligt skøn i flere sager jf. senere, hvilket fraviges ved afgørelse af rentabilitetskriteriet.

Byretten tager som Landsskatteretten ikke højde for den latente hugstværdisværdi fra skoven med samme argument som sidstnævnte jf. JV C.C.1.3.2.1 s. 15, og ingen af instanserne lægger fraværet af maskiner herunder manglende driftsafskrivninger til grund for den manglende rentabilitet.

Figur 28 SKM2014.584.BR b)

	2003 til 2011	Gns år.	Klagers andel
Omsætning	413.887	51.736	17.245
Enkeltstående tilskud	111.420	13.928	4.643
Omkostninger uden afskrivninger	113.127	14.141	4.714
Resultat	189.340	23.668	7.889

Kilde SKM2014.584.BR s. 11

8.2.7.2 SKM2022.43.BR Stutteridommen

Stutteridrift omfattes også af de lempeligere krav til deltidslandbrug jf. JV C.C.1.3.2.1, hvis målsætningen med driften er at ”opnå et resultat på 0 eller derover” og den ikke blot tjener ejerens interesser jf. s. 4, 16, UFR 2005.3071 H.

Byretten afgørelse, som svarer til Skatteankenævnets og Landsskatterettens jf. s. 16 og 8 er baseret på sædvanligheds- og rentabilitetskriteriet jf. s. 4, 16, men ikke intensitetskriteriet.

Deltidslandbruget skal opdeles på driftsgrenene bortforpagtning af jord, jf. en u nummereret Vestre Landsretsdom af 18. oktober 1982, s. 16, og stutteri jf. s 12, som efter Skats allokering af indirekte omkostninger gav et underskud på kr. 217.316 i 2009 jf. s. 19.

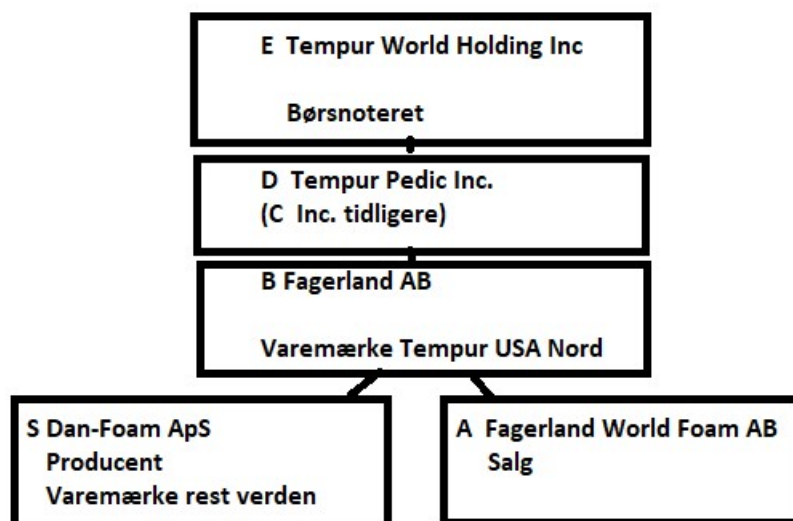
Der er ikke en ajourført opgørelse over dyreholdet for alle driftsår jf. s. 17, og syn- og skønnet af virksomheden er mangelfuldt, hvorfor dokumentationen er utilstrækkelig jf. s. 1-3.

Qua disse forhold finder Byretten ikke, at stutteriet er erhvervsmæssigt jf. s. 18.

8.2.8 Interesseforbundne

Analysen omfatter som udgangspunkt kun SKM2015.137ØLR Tempur, hvor S, jf. Figur 29, i år 2000 jf. ØLR s. 2-4 betalte kr. 10.714.286 til A for førtidig ophævelse af en koncernintern distributionsaftale, som alternativ til en forventet eneforhandlerkommission på ca. kr. 70.000.000 jf. ØLR s. 9.

Figur 29 SKM2015.137ØLR / SKM2015.659.HR koncernstruktur



S argumenterer for at have ret til fradrag for udgiften til ophævelsen, idet den jf. Østre Landsrets proceduren s. 6 erhvervede skattepligtige indkomst og havde direkte sammenhæng hermed, ved

ophævelse af distributionsaftalen med B til fordel for et koncerninternt ”sædvanligt kommercielt begrundet alternativ”, hvilket S argumenteres for jf. ØLR s. 7 med ”S har efter omstruktureringen udviklet sig meget succesfuldt”.

Et yderligere argument for fradraget jf. S er, at udgiften er omfattet af transferpricing bestemmelsen i LL §2, hvorefter der ikke skulle kunne sættes spørgsmålstegn ved udgiften som driftsomkostning blot af størrelsen heraf jf. LBKG 2013-10-31 nr. 1264 Skattekontrolloven (gl.) § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3 uanset, at S ikke havde udarbejdet lovpligtige TP-dokumentation jf. den samme lovs § 3B stk. 5, jf. ØLD s. 9, 13.

Landskatteretten havde indledningsvist afvist fradraget jf. SKM2015.137ØLR s. 6, idet de skærpede dokumentationskrav for interesseforbundne parter til indkomsterhvervelsen, ikke blev imødekommet jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

I Landskatteretten, havde S frafaldt et krav om fradragsret for et ”consulting fee” på kr. 25.020.000, idet S anerkendte ” manglende driftsmæssig interesse” jf. ØLR s. 7.

Skatteministeriet fremfører under proceduren til Landsretssagen, at det er D og B som har et incitament til opsigelsen, hvorfor de ikke mener, at S er rette omkostningsbære jf. dommens s. 7-9, 10, hvilket er et legitimt spørgsmål jf. UfR 2006.118 H, hvorefter der alene er fradrag for egen indkomsterhvervelse.

Det manglende incitament underbygger Skatteministeriet med, at A’s aktiviteter ikke ændres efter opsigelsen, idet D blot bliver kontrakts partner efterfølgende jf. ØLR s. 7.

I forbindelse med ophævelsen er det D, som underskriver ophævelsesaftalen med B jf. ØLD-proceduren s. 7, hvilket Skatteministeriet finder diskvalificerende i forhold til S’s interesse i opsigelse, mens S argumenterer med en ”simpel formfejl”.

Landsretten underkender med SKM2015.137ØLR fradraget, idet D fortsætter samarbejdet med A og, at S ikke, som interesseforbundet, kan imødekomme det skærpede krav til dokumentation af et driftsmæssigt incitament i opsigelsen jf. SL § 6, stk. 1 litra a.

Højesteret tager i sin stadfæstelse af Landsrettens kendelse, modsat Landsretten, explicit afstand fra S’ retsopfattelse jf. HR s. 15 af, at driftsudgifter, som er fastlagt ved skøn, fordi der ikke er udarbejde den pligtige TP-dokumentation jf. skattekontrollovens § 3B, ikke helt kan underkendes, hvis de ikke møder karvet i SL § 6, stk. 1, litra a.

I HR’s supplerende sagsfremstilling s. 16, tager retten det ad notam, at, det er et, i forhold til S, overliggende selskab i koncernen, som underskriver opsigelsen, hvilket efterlader en retsopfattelse af, at Højesteret tillægger overholdelse af de obligationsretlige regler og formalia stor betydning ved dokumentation af driftsudgifter.

8.2.9 Delkonklusion driftsomkostninger

8.2.9.1 Tilknytning

Højesteret præmis for at kvalificere en driftsomkostning er, at der er en hensigt hermed jf. TFS 1984,2 HRD, (Ferniss, 2026) s. 85 samt sammenhæng mellem omkostningen og sikring af indkomsten successivt vedligehold driften jf. SKM2020.303.HR.

Landsretskendelserne betinger tilknytning med, at den skattepligtige skal have indflydelse i det selskab, som man fx indfrier en kautionforpligtigelse overfor jf. SKM2023.44.ØLR. Det er en betingelse, at der er driftsmæssig aktivitet i selskabet for, at det kan fradrage en driftsomkostningen jf. SKM2023.44.ØLR.

Ved manglende dokumentation fastsættes indtægterne skønmæssigt og der ydes ikke fradrag for omkostninger jf. SKM2020.446.VLR, SKM2017.693.ØLR (stadfæster SKM2017.80.BR).

8.2.9.2 Sikre + vedligeholde indkomstgrundlaget

Der er fradrag for udgifter, som sikrer og/eller vedligeholder indkomsterhvervelsen, jf. SL stk. 1 litra a, hvilket betinger tilknytning til den løbende drift jf. UfR 1942, 335 HRD Skandinavisk Grammofon, (Ferniss, 2026) s. 85-87 uanset, at omkostningen eventuelt har været afholdt forgæves SKM2023.160.SR.

Omkostningerne skal have erhvervsmæssig interesse og hænge sammen med indkomsterhvervelsen jf. SKM2021.606.ØLR.

Omkostningsbegrebet skal forstås bredt hvis ovenstående betingelser er overholdt jf. SKM2003.586.HR, TFS1985.669V, UFR 1958.1173H, SKM2018.541.SR, SKM2018.80.SR, TFS 1993, 552 TSS og betinger ikke nødvendighed jf. SKM2005.198.HR men tilknytning jf. ovenfor.

Frdrag for bonus fylde meget i litteraturen, og udgangspunktet er, at der er fradrag herfor, hvis den vedrører driften jf. SKM2010.156LSR. Er den afholdt i forbindelse med skattefrit salg af datterselskabsaktier var retstilstanden jf. SKM2010.76.ØLR, SKM2009.555.ØLR, at der ikke var fradrag for udgifter i forbindelse med et sådan salg, med der skete en opblødning med SKM2012.13.HR Gefion, som er en anke af SKM2010.76.ØLR, og driftsudgifterne, som i dette tilfælde var managementfee, kan herefter fratrækkes uanset delvis indkomstskattefrihed jf. (Jensen, et al., 2023) bind 1 s. 2082 note 25, afsnit C.C.2.2.1.2 som fremgår af vejledningens side 336.

Uanset SKM2012.13.HR Gefion fastlægger SKM2015.341.ØLR jf. JV s. 344, (Michelsen, et al., 2017) s. 272, at et moderselskab med adgang til skattefri udbytter fra datterselskaberne og betydelige skattepligtige renteindtægter herfra, kun kan fradrage et symbolsk beløb til administration af disse datterselskabers aktier. Det er stadig uvist, hvor store de delvise indtægter i moderselskabet skal være for, at der opnås fradrag for et markedskonformt managementfee eventuel en proportionel del heraf jf. (Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2023) s. 305-306.

8.2.9.3 Dokumentation

Kravet til dokumentation fremgår kun implicit af SL, men det fylder meget i domspræmisserne, og retspraksis må defineres som streng, idet der kun er anerkendt driftsomkostninger i en af de 15 afgørelser, som analysen er baseret på.

Overordnet må dokumentation betegnes som et ufravigeligt krav for at få anerkendt udgifter som driftsomkostninger jf. SKM2020.252.ØLR, SKM2023.324.BR+SKM2022.616.BR, SKM2019.500.LSR, SKM2018.613.LSR, SKM2015.137ØLR / SKM2015.659.HR Tempur, SKM2014.584 Skov- og hedejendom og SKM2018.539.LSR med undtagelse af, at Højesteret i U.1984.177H baserede den erhvervsmæssige del af noget lønarbejde på et **skøn**.

Uanset dokumentation for udgifter, er det overordnede krav, at udgiften skal imødekomme de øvrige krav til driftsomkostninger, hvilket Landsskatteretten ikke fandt var tilfældet for anvisningsprovision i SKM2023.437.LSR.

Ikke realiserede og falske udgifter er ikke fradragsberettigede jf. SKM2009.398.ØLR, SKM2004.219.ØLR

Er der dokumentation og sikrer eller vedligeholder udgiften indtjeningen er der fradrag for udgiften uanset at parterne eventuel er interesseforbundne. jf. SKM2022.161.BR

8.2.9.4 Skønsmæssig

Skattemyndighederne har adgang til at træffe afgørelser på baggrund af skøn jf. Skattekontrollovens § 2 og til LL § 9 B og dommene VL1999.B-2671-97, TfS 1997, 327 (ØLD), TfS 1999, 229 (ØLD) er eksempler på domstolens medhold i forvaltningens afgørelser baseret på skøn.

På ligningsområdet for biler, har praksis været, at Skattemyndighederne skønnede en erhvervsandel – hvis nogen-, hvis den skattepligtige ikke havde lavet kørebøger jf. Ligningsvejledningen for 1999, afsnit A.F. 3.4.1

På boligområdet benyttes skøn også, idet folkeregistertilmelding syntes at medfører skærpede krav til dokumentation, hvis man ønsker fradrag for erhvervsudgifter på adressen jf. SKM2007.752.ØLR s. 3.

Folkeregisteradressen, er afgørende for placeringen af bopælen, og de skattemæssige følger heraf, idet den ikke ændres ved oplysning af en anden adresse i forbindelse med forkyndelse af en stævning jf. SKM2007.752.ØLR.

Veldokumenterede skøn materialiserer retskrav på fradrag for projektudgifter jf. TFS1987,559 ØLD.

Kan modtagerne at sorte penge identificeres fastsættes udgiftsomfanget skønsmæssigt, og der er fradrag herfor jf. SKM2015.32.VLR s. 3, TfS 2011, 391/UfR 2011.1458 H, SKM2015.

Jf. SKM2015.341.ØLR kan Skat arbitrært reducere den faktiske udgift til management fee til kr. 50.000 eller ingenting uden klar lovhjemmel jf. sagens procedure s. 15 til 16, hvis den ikke sikrede indkomsten.

8.2.9.5 Skattepligtig indkomst

Forudsætningen for fradrag efter SL § 6 stk. 1 litra a er, ”at omkostningerne er afholdt med henblik på at opnå skattepligtig indkomst i henhold til SL § 4 og SEL §§ 1 stk. 1 jf. SKM2015.314 s. 3, og det er ligegyldigt, om indkomsten optræder i form af penge- eller naturalydelser jf. SKM2020.479.SR, SKM2022.427.SR.

8.2.9.6 Erhvervsmæssig virksomhed

Betingelserne for at erhvervsmæssig virksomhed skatteretligt anerkendes er, at bestemmelserne i vedtægterne er overholdt, hvilket ikke var tilfældet i SKM2021.322.BR s. 56 for den kontante del af indskuddet på kr. 2.500.000, som slet ikke kunne dokumenteres indbetalt.

I (Skat, Erhvervsmæssig virksomhed – fradrag for, 22062021) s. 37 og i SKM2022.480.ØLR s. 4 fremsættes samme argument for at afvise erhvervsmæssig virksomhed, uanset at EVL ikke stiller krav om indskud, hvilket efterlader usikkerhed om retsstillingen ved manglende compliance.

Af vedtægterne samt årsrapporten fremgik det, at selskabets hovedaktivitet er ” forskning og udvikling samt salg indenfor medico-branchen” men ingen i ejerkredsen, havde kompetencer på området, og der var heller ingen medarbejder eller leverandører, som honorerede de faglige forudsætninger, hvorfor selskabet ikke kunne opfylde trin 2 i JV C.C.1.1.1 om afgrænsning af erhvervsvirksomhed overfor ikke-erhvervsvirksomhed jf. s. 19.

Uanset, at det jf. UFR 2004.1516 H er den skattepligtige, som har bevisbyrden for fradrag, opfordrer Skat og retten forgæves selskabet til at fremsætte dokumentation, som understøtter patentets markedsværdi, produktion og omsætning jf. (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s 58-59, 66-67.

Kravet om dokumentation for indskud med aktiver mellem nærtstående er skærpede, og den skattepligtiges argument om at patentet har en markedsværdi på kr. 5.000.000 trods den manglende intensitetsdokumentation bestyrkes ikke af, at udgiften er finansieret via mellemregning (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 8. Forholdet er desværre ikke kommenteret i (Skat, Erhvervsmæssig virksomhed – fradrag for, 22062021), hvorfor det står hen i de uvisse om finansiering via mellemregning er diskvalificerende i forhold til erhvervsmæssig virksomhed.

Argumentet for denne dokumentation vurderes at ligge indenfor ovenstående trin 2, som er afgørende for afvisningen af erhvervsmæssig virksomhed herunder fradrag for driftsomkostninger.

Det er først med styresignalet (Skat, Erhvervsmæssig virksomhed – fradrag for, 22062021) s. 57 - 59, at termerne intensitet og rentabilitet eksplicit lægges til grund for vurderingen af, om kommanditselskabet driver erhvervsmæssig virksomhed. Skats holdning, som Landsretten stadfæster med SKM2022.480.ØLR er, at der ikke er den nødvendige intensitet med en omsætning i 2011 på kr. 100.000 og i 2012 på kr. 80.000, (Skat, SKM2021.322.BR, 2021) s. 57, (Skat, Erhvervsmæssig virksomhed – fradrag for, 22062021) s. 37.

I begge retskilder, deles omsætning op pr. kommanditist og Skatteministeriet gør gældende ”at disse omsætningstal ikke er tilstrækkelige til at opfylde intensitetskravet” uden hjemmelshenvisning.

Med driftsresultater på minus 223.000 kr. og minus 3.380.793 kr. i 2011 og 2012 jf. årsrapporten jf. s. 38 og fraværet af aktivitet fra 2013 og frem til ophørte den 21. oktober 2015 lægger Skat, Landsskatteretten, Byretten, Skatteministeriet og Landsretten til grund, at rentabilitetskriteriet heller ikke er opfyldt jf. JV C.C.1.1.1

Samlet synes spektret for hvilken præmisser der inddrages under kriterierne for vurdering af om den skattepligtige driver erhvervsvirksomhed som meget brede og subjektive, og der savnes legalitet i forhold til manglende compliance og finansiering af indskud med mellemregning.

Med SKM2001.449.ØLR medfører manglende intensitet i skatteretlige henseende og en tro og loveerklæring til en arbejdsløshedskasse om virksomhedsophør, at udgifter der ellers ville være fradragsberettigede som driftsomkostninger efter SL § 6 stk. 1 litra a i stedet er ikke fradragsberettigede etableringsudgifter jf. SL § 6 stk. 2 jf. (Skat, SKM2001.449.ØLR, 2001) s. 6. I SKM2022.480.ØLR var den manglende opfyldelse af vedtægtsbestemmelserne styrende for, at der ikke kunne opnås fradrag for driftsomkostninger, og i nærværende sag er det ligeledes formelle forhold, som er styrende for adgangen til fradrag, hvorfor compliance må betragtes som et væsentligt fortolknings kriterium ved bedømmelsen af om den skattepligtige driver en erhvervsvirksomhed er styret af uagtet at det ikke er nævnt i JV C.C.1.1.2.

8.2.9.7 Erhvervmæssigt land- og skovbrug

Deltids land- og skovbrug skal have et profitmotiv og ikke blot tjene ejerens interesser jf. SKM2022.43.BR s. 4, 16, UFR 2005.3071 H.

Rentabilitetskriteriet betinger et årligt resultat efter forpagtning og afskrivninger men inden renter og driftsherrer løn på plus kr. 7.889 (i 2014 priser) per driftsgren jf. u nummereret Vestre Landsretsdom af 18. oktober 1982, SKM2022.43.BR s. 16, for at imødekomme rentabilitetskravet jf. SKM2014.584.BR s. 11, SKM2008.943.SR.

Sædvanlighedskriteriet måles på, om driftsherren har de den teknisk landbrugsfaglige viden til at drive ejendommen jf. SKM2014.584.BR s. 16 og SKM2022.43.BR s. 16.

Intensitetskriteriet er ikke lagt til grund i SKM2022.43.BR og, er i praksis tilsidesat i SKM2014.584.BR, idet den skattepligtige ikke fik anerkendt erhvervmæssig drift på grund af notorisk underskud, trods et betydeligt jordtillæggende.

Dokumentationskravene til regnskaber og dyrehold er høje jf. SKM2022.43.BR s. 3, mens Skat afstår fra inddrage skøn for skovhugst trods høj sandsynlighed jf. SKM2014.584.BR s. 10.

8.2.9.8 Interesseforbundet

SKM2015.137ØLR Tempur/SKM2015.659.HR fastslår, at omkostningsbæreren i koncernforhold skal have et kommercielt incitament til at få placeret udgiften i sit driftsregnskab jf. Landsrettsdommens s. 6 og Højesteretsdommens s. 16.

Det er også et krav at dokumentere udgiften jf. UfR 2007.2379 H og i koncernforhold skal udgiften afholdes på markedsvilkår jf. LL § 2, og bestemmelsen i LBKG 2013-10-31 nr. 1264 Skattekontrolloven (gl.) § 5, stk. 3 om, at Skat kan skønne en udgift i transfer pricing-forhold efter LL § 2 skal ses som et accessorium til SL, idet udgiften til en hver tid skal imødekomme kravet i SL § 6, stk. 1 litra a for at opnå fradrag herfor.

Kravene til dokumentation må karakteriseres som høje, idet mangler i forhold til grundlæggende obligationsretlige præmisser kan diskvalificere driftsomkostninger jf. SKM2015.659.HR.

Samlet bliver retstilstanden for interesseforbundne et øget dokumentationskrav for driftsomkostninger og, at den skattepligtige alene har fradrag for driftsomkostninger i forbindelse med egen indkomsterhvervelse jf. UFR 2006.118 H.

8.3 Driftstab

Analysen er jf. Figur 30 baseret på 4 Højesteretsdomme, 8 Landsretsdomme, 3 Byretsdomme, 10 kendelser fra Landsskatteretten. Af disse 25 kendelser stammer de 24 fra JV C.C.2.2.3 og 1 er omtalt i (Michelsen, et al., 2017).

Figur 30 Kodede driftsomkostningskendelser

Instans	Antal domme	Heraf omtalt i JV
Højesteret	4	3
Landsretterne	8	8
Byretterne	3	3
Skatterådet		
Landsskatteretten	10	10
I alt	25	24

Resultatet af analysen viser, at den væsentligste præmis til fastlæggelse af, om der er tale om en driftstab er uagtsomhed, dokumentation, tilknytning, interessefællesskab, forbedring eller ændring af grundlaget for indkomsterhvervelsen, sædvanlig, sjudsk og skattepligtig indkomst jf. Figur 31.

Figur 31 Hovedpræmisser domsresume'er

Hovedpræmisserne	Antal
Uagtsomhed (culpa)	19
Dokumentation	8
Tilknytning (sammenhængende med indkomsterhvervelsen)	4
Interesseforbundet	2
Forbedring eller ændring af grundlaget for indkomsterhvervelsen	2
Sædvanlig	1
Sjudsk	1
Skattepligtig indkomst	1
I alt	38

I det følgende analyseres det, hvordan præmisser culpa, sædvanlighed og sjusk materialiserer driftstab mens, de øvrige præmisser er behandlet tidligere.

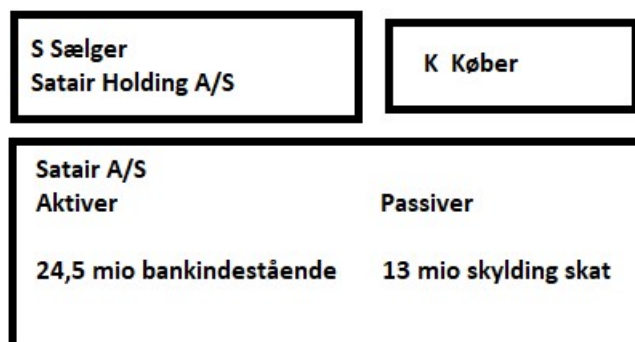
8.3.1 Culpa

Præmissen culpa hidrører i al væsentlighed fra selskabstømmersagerne U.1997.364H Satair, U.2000.365/2H Thrane og SKM2012.353.HR, som analyseres i det følgende.

K købte den 1. april 1992 100% af aktiekapitalen i Sataircraft A/S af S for dkk. 21,9 mio. svarende til egenkapitalen dkk 10,4 mio. og 80% af skattegælden jf. U.1997.364H s. 1 illustreret i Figur 32. Købesummen blev tilvejebragt via en deponering på kr. 1 mio. og restkøbesummen blev i strid med den tidligere ApS-lovs §84, stk. 2 betalt med selskabets egne midler.

Handlen var betinget af, at K på vegne af i Sataircraft A/S investerede i afskrivningsberettigede aktiver, således, at skattegælden ikke forfaldt, hvilket imidlertid ikke skete, og Satair A/S gik konkurs i september 1993.

Figur 32 U.1997.364H Satair



Satair Holding A/S dømmes i Højesteret til at betale den latente skattegæld kr. 13.001.000 til Satair A/S under konkurs, med hjemmel i erstatningsreglerne og ikke den da gældende anpartsselskabslov, idet ”ledelsen var i ond tro og tilsidesatte skattevæsnets interesser” jf. dommens s 58-29.

Dommen behandler ikke rådgiveransvar, hvilket imidlertid er tilfælde i U.2000.365/2H Thrane, hvor retshandlerne er helt tilsvarende ovenstående sag. I denne sag er det imidlertid ikke kun sælger, men også dennes advokat, revisor og bank, som bliver erstatningspligtig, idet de alle jf. dommens s. 42, (Langsted, Andersen, & Kiertzner, 2013) s. 340, (Werlauff, Selskabsret, 2016) s. 321 burde indse, at der var tale om en ikke sædvanlig forretningsmæssig disposition, og hjemlen til erstatning herfor findes også i denne sag i EAL.

Den samlede erstatningen andrager kr. 1.860.916 fra skyldig selskabsskat og hensættelser til investeringsfond, der fordeles på de skyldige efter det såkaldte berigelsesprincip jf. (Langsted,

Andersen, & Kiertzner, 2013) s. 243, dommens s. 1,23,28,44 og, hovedaktionæren skal herefter betale 55% af skattevæsenets tab kr. 1.194.175⁴ samt halvdelen af det resterende tab svarende til kr. 333.370 jf. Figur 33 Sidstnævnte overvældes dog fuldt ud på rådgiverne, idet ”hovedaktionæren var uden særlige forudsætninger for at bedømme forsvarligheden af den disposition, som hendes advokat og revisor uden forbehold anbefalede for hende” jf. dommes s. 44, hvorfor advokaten og banken hver især skal betale en erstatning på kr. 166.685, og banken skal betale kr. 333.370.

Figur 33 Fordeling erstatning U.2000.365 2H Thrane

Skattevæsenets tab kr. 1.860.916		Bank	Revisor	Advokat
Hovedaktionæren				
55% af 1.860.916 = kr. 1.194.175	$(1.860.916 - 1.194.175) \times 55\% = 666.741$			
	50% heraf kr. 333..370			
Erstatning kr.	1.194.175	333.370	166.685	166.685

I SKM2010.194.ØLR Ernst & Young havde selskabets revisorer i otte sager været rådgiver for sælgere af selskaber med betydelige midler til hensat skat som i Satair- og Thrane sagen, og i en processag i Landsretten dømmes selskabets partnere jf. Landsretsdommens s. 33, (Jensen, et al., 2023) s. 301 til at betale erstatning til Staten efter principperne i U.2000.365/2H Thrane, mens revisionselskabet skulle betale sagsomkostningerne.

Landsrettens begrundelse for dommen er, at ”Revisorernes adfærd findes under disse omstændigheder ikke at ligge inden for rammerne af en normal og sædvanlig drift ved udøvelsen af revisionsmæssig virksomhed” og som følge heraf fremhæver retten det explicit, at driftstabet ikke omfattes af SL § 6 stk. 1 a, og derfor ikke kan fradrages som en driftsomkostning.

Driftstabet opstår ved, at Ernst & Young har betalt Statens erstatningskrav på de konkursramte overskudsselskaber, og står nu tilbage med et dubiøst regreskrav mod disse selskaber og personerne bag jf. ØLD s. 6.

Hjemlen til at fradrage regreskravet støtter Ernst & Young jf. ØLD s. 6 principalt på adgangen til kurstab på fordringer jf. KGL § 3 jf. ØLD s. 6 - 8 og subsidiært på driftstab jf. SL § 6 stk. 1 a jf. ØLD s. 8.

KGL § 3 finder anvendelse på blandt andet dubiøse regreskrav, men bestemmelsen kunne ikke benyttes i denne sag, fordi driftstabet skal ligge indenfor rammerne af ”almindelige skatteretlige grundsætninger eller principper ” jf. ØLD s. 7, som i dommen bliver til ”sædvanligt”, og dommen bliver derfor en manifestation over at SL rangere højere i det retligere hieraki end KGL.

I den retlige procedure s. 29 argumenterede Ernst & Young for driftstab iht. SL, idet de anså klientopgaverne for sædvanlige, og med henvisning til TFS 1987.59 H fortæbes det skatteretlige

⁴ $1.860.916 \times 0,55 = 1.023.503.800$ hvilket ikke er analyseret nærmere af afgrænsningsmæssigt hensyn

driftstabsfradrag ikke trods endog grov uagtsomhed. Dette uanset at, man meget eksplicit anerkender, at revisorerne moral kan anfægtes, som man imidlertid ikke mener er en retlig præmis.

Domme ankes til Højesteret og jf. s. 34 er der tale om selvfinansiering, hvilket var ulovligt jf. den dagældende anpartsselskabslov § 84 stk. 2 idet, køber finansierede købet af overskudsselskabet med dette selskabs egne midler.

Højesteret som bekræfter, at der er tale om ulovlig selvfinansiering med indskudte midler samt, at sælger, og rådgiverne i U.2000.365/2H Thrane blev erklæring erstatningspligtige for på *uforsvarlig* måde at have tilsidesat skattevæsnets interesser. Det efterlader imidlertid et problem, idet praksis for fradragsret i erstatningssager er bygget op omkring handlinger som er hændelige, simpelt uagtsomme, groft uagtsomme og med fortsat jf. Figur 4 , hvorfor højesteret på side 36 i dommen konstaterer, at den uforsvarlige handling i Thrane-sagen var *uagtsom*, men uden at nævne om der er tale om simpel- eller grov uagtsomhed.

Højesteret bedømmer at revisorerne i Ernst & Young har handlet simpelt uagtsomt, hvorfor de er erstatningsansvarlige på helt samme præmisser som i U.2000.365/2H Thrane, og U.1997.364H Satair, men på grund af den lave grad af uagtsomhed, kan driftstabet trækkes fra som driftsomkostning jf. TFS 1987.59 HDR, hvorfor Højesteret kommer til det resultat som revisoren advokerede for i Landsretten og med deres hjemmelshenvisning.

I teorigennemgangen anførtes det, at de advokater som rådgav i forbindelse med selskabstømning, ikke kunne fradrag de erstatninger, som de måtte betale i kølvandet herpå jf. SKM2009.820.LSR, da domstolene ikke fandt, at denne rådgivning lå *indenfor rammerne* af naturlig drift i en advokatvirksomhed jf. afgørelses s. 5, hvilket var tilfældet for revisorens opgaver i Ernst & Young-sagen, som derfor ikke ændrer på praksis.

På tilsvarende vis kunne bankerne heller ikke fradrage deres erstatninger jf. SKM2009.448.LSR og SKM2010.213.LSR.

Sælgerne har også med SKM2001.139.VLR BN Leasing I ApS fået Landsrettens ord for, at de heller ikke har fradrag for erstatningerne i disse sager, idet det af Landsrettens begrundelse fremgår, ”at salget ikke havde karakter af en normal forretningsmæssig disposition” jf. dommens s. 8.

8.3.2 Sædvanlighed

I SKM2012.353.HR anså højesteret revisorens opgaver, som var ”udarbejdelse af perioderegnskab, drøftelser med klienten, vurdering af købesummens størrelse samt i et enkelt tilfælde indhentelse af købstilbud” som være sædvanlige, jf. dommen s. 35

I SKM2022.247.VLR og TFS1998, 5 ØLD var samarbejdsvilkårene mellem interesseforbundne parter ikke sædvanlige. hvorfor et ikke dokumenteret driftstab blev underkendt

8.3.3 Sjusks

I SKM2009.563.HR medfører sjuksk, at der ikke gives fradrag for en omkostning som ellers møder kravet i SL jf. s. 53

8.4 Periodisering

8.4.1 SKM2014.876.SR

8.4.1.1 Resumé

Et spildevandsforsyningsselskab herefter N opkrævede ekstrabidrag fra sine brugere til et større anlæg, som N ikke var medejer af, men betalte forbrugsafgift til, og i nærværende analyses det, hvordan og hvorfor indbetalingerne og udbetalingerne skatteretligt skal håndteres iht. Skatterådets bindende svar.

1. N er rette indkomstmodtager til ekstrabidragene jf. betalingslovens § 1 stk. 4, 1 pkt. og N er skattepligtige heraf jf. SL § 4, SEL § 1 stk. 1 nr. 1 og nr. 2h jf. BS s. 19.
2. N kan ikke fradrag den del af forbrugsafgiften, der vedrører afskrivning på anlægsinvesteringen i betalingsåret jf. BS s. 3.

SL § 6 stk. 1 litra a hjemler skattemæssige afskrivninger udenfor AL, hvilket betyder, at den rette omkostningsbærer til afskrivningen er den, som har en driftsmæssige begrundelse til at bære udgiften jf. TfS 1985, 6 HR (Slusedommen), SKM2021.468.SR s. 5. Imidlertid er der asymmetri mellem størrelsen på den årlige betaling for anlægsinvesteringen, som er styret af en maksimeret afviklingsperiode på 25 år jf. medfinansieringsbekendtgørelsen § 14 stk. 2., og de driftsmæssige afskrivninger, der er fastsat på baggrund af levetiden, som er væsentligt mere end 25 år jf. BS s. 26.

Derfor vil N ikke kunne fradrage forskellen mellem betalingerne for anlægsinvesteringen, fastsat af ovenstående bekendtgørelse, og de driftsmæssige afskrivninger.

3. Den del af forbrugsafgiften, der vedrører forrentning af anlægsinvesteringen, matcher rentekomkostningen på den underliggende finansiering, og omkostningen kan fradrages af N som en driftsomkostning med hjemmel i SL § 6 stk. 1 litra a og ikke SL § 6 e jf. BS s. 35.
4. Den del af betalingen, der vedrører drift og vedligeholdelse jf. spg. 3 s 3 betales årligt jf. BS s. 26, kan fradrages som driftsomkostning ved betaling, idet Skatterådet vurderer, at der er symmetri mellem betalingen og de faktiske omkostninger samt, at man har givet bindende tilsagn i lignende sager jf. SKM2014.193.SR
5. Forgæves afholdt omkostninger til et klimaprojekt som ikke blev realiseret jf. BS s. 27 kunne fradrages jf. JV 2014-2 C.C.2.2.1 på udgiftstidspunktet, idet man havde begrundet forventning om at få godkendt projektet, og det ville have skabt en skattepligtig meromsætning jf. BS s. 28.

Præmissen for det bindende svar er, at udgifterne lå indenfor rammerne af den eksisterende drift jf. JV 2014-2 C.C.2.4.5.9

Konklusionen på det bindende svar er, at der var symmetri mellem ekstrabidragene til drift og vedligeholdelse og renter og de faktiske underliggende omkostninger, mens forskellen mellem de faktiske afskrivninger og afskrivningerne efter medfinansieringsbekendtgørelsen vil give et periodemæssigt overskud på deltagelsen i infrastrukturanlægget jf. Figur 34

Figur 34 SKM2021.468.SR

Anlægsinvestering	100	100
Afskrivningsperiode	25	50
Årlig afskrivning	4	2
Resultatopgørelse		
Merbetaling husstand år	10	10
Årlig afskrivning	4	2
Drift og vedligeholdelse	3	3
Rente af anlægsinvestering	3	3
Resultat	0	2

8.5 Forbedring eller ændring af indkomstgrundlaget

Analysen er jf. Figur 35 baseret på 7 Højesteretsdomme, 9 Landsretsdomme og 4 kendelser fra Landsskatteretten, som hidrører fra kodningen af driftsomkostninger fra JV C.C.2.2.1.2 jf. s. 47 eller er omtalt i (Michelsen, et al., 2017) vedrørende dette emne.

Figur 35 Domme forbedring eller ændring af indkomstgrundlaget

Indtæfts/- Omkostningstype	Væsentlige præmisser dommen	Kode
SKM2017.513.HR Arbejdernes Landsbank	Udvidelsesomkostninger	Kan ikke fradrages som driftsomkostning
SKM 2017 512 HR Lån & Spar	Do	Do
SKM2012.238.HR(stadfæster SKM2010.511.ØLR,SKM2008.615.LSR)	Udgifter til udvidelse	Etablering, udvidelse, forgæves,
SKM2009.271HR, U.2009.1805H LM Glasfiber A/S	Bonus	Bonus direktion for salg af salgsab ud over almindelig vederlæggelse 29,3 mio
U.1997.879H	Udgift advokat, revisor og konsulent	Afholdt for at etablere et indkomstgrundlag
TFS 1985.747 HRD	Forgæves afholdte udgifter	Udvidelse
U1980.712/2H Det Danske Trælastkompagni	Noteringsafgift, omk. Vedtægtsændring	Et aktieselskab var berettiget til i sin skattepligtige indkomst at fradrage børsnoteringsafgift
U1959.69H	Omkostninger juridisk assistance	Udgiften vedrørte formuepleje og ikke indkomsten
SKM2016.551.ØLR Arbejdernes Landsbank	Udvidelsesomkostninger	Kan fradrages som driftsomkostning
SKM2016.569.ØLR Lån & Spar	Udvidelsesomkostninger	Kan fradrages som driftsomkostning
SKM2015.373.ØLR	Rådgiveromkostninger	Vedrørte ikke driften men aktionærerne interesser i at sælge selskabet
SKM2013.557.ØLR	omkostninger til børsretlige forpligtigelser, bon	ikke fradrages som driftsomkostning, idet omkostningerne ikke har været anvendt til at sikre
SKM2013.557.ØLR	Bonus og rådgiveromkostninger	ikke driftsomkostning, idet bonus ikke var ifbm salg
SKM2006.319	Etablering leasing	Selskabet indgik løbende og tilbagevendende indgik nye leasingaftaler kunne engangsomko
SKM2006.154.VLR	Nyanskaffede minkburer	Nye bestanddele til sammenhængende minkburer kan fradrages som vedligeholdelse
TFS1993.593	Udgifter børsintroduktion	Vedrører ikke indkomstgrundlaget
SKM2019.584.LSR	Udgifter til Bitcoins	Forbedring eller ændring af indkomstgrundlag
SKM2007.904.LSR	Stillaads	Selvstændig aktiv og ikke vedligeholdelse
SKM2004.62.LSR	EBD anlæg	Selvstændig aktiv og ikke vedligeholdelse
SKM2003.505.LSR	Anskaffelse/udskiftning af minkburblokke	Selvstændig aktiv og ikke vedligeholdelse

Kilde: Egen udarbejdelse

Analysen er vedhæftet som bilag 2 Domme kodet i ark "Forbedring eller ændring"

Udgifter til forbedring eller ændring af grundlaget for indkomsterhvervelsen kan ikke fradrages som driftsomkostning jf. SL § 6 stk. 2, (Ferniss, 2026) s. 93-98, JV C.C.2.2.1.4.

Lønudgifter som afholdes i forbindelse med opkøb eller forsøg herpå, kan derfor ikke fradrages som driftsomkostninger jf. UFR2009.1805.HR LM Glasfiber, der angik, at selskabets direktører fik en bonus, som var afhængig af, hvor meget det selskab, som de var ansat i blev solgt for, hvilket Landsskatteretten, Landsretten og Højesteret ikke godkendte som driftsomkostning. Tilsvarende SKM 2017 512 HR og SKM 2017 513 HR, (Michelsen, et al., 2017) s. 270-271, SKM 2017 512 HR, hvilket i litteraturen er blevet omtalt som en ændring af retspraksis jf. (Christensen T. V.,

2017), idet Landsretten i de til Højesteret ankede sager SKM2016.551.ØLR Arbejdernes Landsbank og SKM2016.569.ØLR Lån & Spar havde givet fradrag for helt tilsvarende omkostninger.

At højesteret kom til det modsatte resultat af Landsretten skyldtes, at SKM2016.551.ØLR Arbejdernes Landsbank i sin begrundelse anerkender bankernes påstande om, at der var sket en praksisændring til fordel for fradrag for interne lønomkostninger som driftsudgift, idet ” Skat har i den forbindelse - uimodsagt - oplyst, at andre banker, der i samme periode på tilsvarende måde overtog nødlidende banker eller dele deraf, ikke er blevet mødt med en tilsvarende afvisning af fradrag for en andel af sædvanlige lønudgifter. ” Et helt tilsvarende argument findes i Landsrettens begrundelse for SKM2016.569.ØLR Lån & Spar.

Højesteretsdommene SKM 2017 512 HR Arbejdernes Landsbank og SKM 2017 513 HR Lån & Spar gik imod et flertal i Folketinget om fradrag for egne omkostninger ved udvidelse af indkomstgrundlaget, og praksis blev ændret hertil med LL § 8 N, der analyseres i det følgende afsnit.

Ingeniør- og arkitektbistand og egentlige anlægsomkostninger i forbindelse med udvidelse af indkomstgrundlaget kan ikke fradrages som driftsomkostninger jf. SKM2012.238.H, TFS 1985.747 HRD.

Bonus ud over almindelig vederlæggelse og rådgiveromkostninger i forbindelse med eventuelt salg af et selskab kan ikke fradrages som driftsomkostninger jf. SKM2009.271HR, U.1997.879H, U.1959.69/1H, SKM2015.373.ØLR, SKM2013.557.ØLR

Et selskabs købte et varemærke af et andet selskab, hvilket Landsretten, jf. dens afgørelse lægger til grund er en udvidelse af indkomstgrundlaget, og de omkostninger, der efterfølgende påløber anskaffelsessummen i forbindelse med en voldgiftssag mellem køber og sælger kan ikke fradrages som en driftsomkostning jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Idet omkostningerne til voldgiftssagen ikke er handelsomkostninger eller transaktionsudgifter kan de ikke tillægges anskaffelsessummen og må finansieres fuldt ud over egenkapitalen jf. SKM2014.731.LSR.

8.5.1 LL § 8 N

8.5.1.1 Ugens kommentar 2017, 27 (Christensen T. V., 2017)

Med henvisning til i Rev. & Regn 2016, nr. 12, s. 18 ff. beskrives det, at domstolene i 1970'erne og 1980'erne skabte præcedens for, at etableringsudgifter kunne fradrages som driftsomkostninger, idet Skat uimodsagt havde accepteret fradrag for bl.a. egne lønudgifter ved udvidelse af indkomstgrundlaget jf. præmisserne for SKM2016.551.ØLR Arbejdernes Landsbank s. 6.

Herefter vendes udviklingen i retning af indskrænkning og kulminerer med SKM 2017 512 HR Arbejdernes Landsbank og SKM 2017 513 HR Lån & Spar Bank, som statuerede, at SL§ 6 ikke hjemler nogen former for fradrag i denne henseende jf. s. 3 uanset eventuelle problemer med at udskille den fradragsberettigede del af udgifterne, hvilket jf. s. 3 også var præmissen i UFR2009.1805.HR LM Glasfiber og UFR1984.177.

Artiklen behandler også om banken kan støtte ret på fradrag via administrativ praksis og, om de indirekte lønudgifter kan tillægges anskaffelsessummen for aktiverne.

Der er ikke en praksis for at kunne fradrage etableringsomkostninger som driftsomkostninger jf. (Christensen T. V., 2017) s. 4-5 af to årsager. For det første har SKAT ikke tidligere taget stilling til spørgsmålet, og for det andet medfører det forhold, at SKAT ikke tidligere har grebet korrigerende ind ikke, at skat har givet ”en positiv afgørelse om spørgsmålet”. jf. SKM 2017 512 HR.

Driftsomkostningerne kan ikke tillægges anskaffelsessummen (Christensen, 2017) s. 4, med henvisning til KGL og AL. Der er også hjemmel hertil i ABL § 24 samt i SKM2014.731.LSR, som skaber præcedens for, at kun handelsomkostninger eller transaktionsudgifter kan indgå i avanceopgørelsen SKM2007.773, SKM2007.775

I artiklens side 4 til 8 stilles der spørgsmålstegn til rækkevidden af SKM 2017 512 HR og SKM 2017 513 HR, og det diskuteres om direkte henførbare lønomkostninger, indirekte lønudgifter, kontorholdsudgifter og udgifter til bestyrelse og direktion vil kunne kvalificere sig til driftsomkostninger på baggrund af disse kendelser. Usikkerheden om rækkevidden af dommene opfordrer artiklens forfatter til at løse med et styresignal eller lovgivning, hvilket blev efterkommet med LL § 8 N.

8.5.1.2 Fradrag for lønomkostninger - mens vi venter (Jeppesen, Fradrag for lønomkostninger - mens vi venter, 2017)

Artiklen behandler dommene SKM 2017 512 HR Lån & Spar og SKM 2017 513 HR Arbejdernes Landsbank stillingtagen til, om de interne lønomkostninger ved udvidelse af indkomstgrundlaget kan fradrages, eventuelt som følge af praksis, og om de eventuelt kan tillægges anskaffelsessummen, hvilket Højesteret afviser jf. (Christensen T. V., 2017) s. 3.

Forfatteren fortolker dommen som en ”indskrænkning af driftsomkostningsbegrebet” jf. s. 3, da der kun er fradragsret for almindelige lønomkostninger til fastsatte medarbejdere, som kan relateres til driften ud fra en enten eller betragtning jf. s. 4. Præmissen om at udskille den fradragsberettigede del af udgifterne for at opnå fradrag er baseret UFR2009.1805.HR LM Glasfiber og UFR1984.177 HR jf. tidligere.

Der argumenteres for, at Landsretten i LM Glasfiber, lagde til grund, at lønomkostninger er en objektiv fradragsberettiget typeomkostning, som altid er fradragsberettiget jf. s. 3 - 4, og qua ordlyden i Højesteretsdommene ”kan det være nødvendigt at foretage en opdeling af lønudgifterne” diskuteres tilstedeværelsens af sådanne i retspraksis, hvilket forfatteren tager afstand fra s. 4.

Spørgsmålet om rækkevidden af dommene for omkostningstyperne faste omkostninger til telefon, husleje, elektricitet, direkte -og indirekte lønomkostninger og direktion og bestyrelse omtales s. 3, hvilket efterfølgende er blevet reguleret i JV jf. senere.

8.5.1.3 Forsalg til lov om ændring af ligningsloven (Lauritzen, 2017)

Fradrag efter LL § 8 N omfatter ”udgifter til personer i ansættelsesforhold og bestyrelsesmedlemmer” herunder interne udgifter til løn, vederlag, bonus og lønaccessorier hvoraf kursusafgift og fri telefon nævnes jf. s. 5 i forbindelse med køb, salg og omstrukturering af virksomheden eller forgæves forsøg herpå jf. 2. Accessorierne er ikke udtømmende beskrevet jf. s. 5.

Køb kan både ske ved erhvervelse af egentlig aktivitet eller ved erhvervelse af aktierne i et selskab jf. s. 2, og der stilles ikke krav til niveauet af ejerskab eller indflydelse, og fradraget give uanset, at udbytter og aktieavancer er skattefri, hvilket spejler præmissen i SKM2012.13.HR Gefion.

8.5.1.4 LL § 8 N Fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter efter jf. JV C.C.2.2.2.1.2

LL § 8 N blev vedtaget i folketinget den 15. november 2017 i kølvandet på højesteretsdommene SKM 2017 512 HR Arbejdernes Landsbank og SKM 2017 513 HR Lån & Spar Bank, som definitivt gjorde op med nogen form for fradrag for lønudgifter til egen ansatte i forbindelse med udvidelse eller indskrænkning af indkomstgrundlaget jf. Ugens kommentar 2017, 27.

Med LL § 8 N stk. 1 blev der, uanset om ændringen sker i forbindelse med erhvervelse af aktivitet eller aktiver, skabt hjemmel for fradrag for løn, vederlag, bonus, kursusudgifter, fri telefon, husleje, rejser mv. til medarbejder og bestyrelsesmedlemmer, afholdt i den skattepligtiges interesse .

Fradraget til bonus skal fortolkes i meget snæver forstand, idet det af forarbejderne til bestemmelsen fremgår, at det ikke er hensigten ”at udvide den gældende fradragsret for bonus til medarbejdere i salgssituationer jf. JV C.C.2.2.2.1.2 s. 4”, hvorfor bonus til direktion i forbindelse med overtagelsestilbud fortsat ikke fradrages som driftsomkostning jf. SKM2013.557.ØLR.

8.5.1.5 National sambeskatning

Har et sambeskattede dansk moderselskab jf. SEL § 31 udgifter i forbindelse med datterselskabets transformation eller indskrænkning, som er omfattet af LL § 8 N stk. 1, kan datterselskabet, hvis det har nytte, fradrage udgiftens markedsværdi som moderselskabet er skattepligtig af, hvilket i lovforslaget benævnes korresponderende betaling på armslængdevilkår jf. (Lauritzen, 2017) s 12. Nyttet begrebet specificeres ikke yderligere, men ud fra teksten kan det konkluderes, at den samlede udgift må fordels forholdsmæssigt efter den nytteværdi, som interessenterne har haft af arbejdet.

Figur 36 Dansk sambeskatningskreds



8.5.1.6 International sambeskatning

Har et dansk moderselskab sine udenlandske selskaber og/eller fast driftssteder udenfor sambeskatning jf. SEL § 31 A, og afholder DK moder etablerings- eller afviklingsomkostninger omfattet af LL § 8 N, hvoraf de udenlandske juridiske enheder har haft nytte jf. (Lauritzen, 2017) s 4,7, 10, kan markedsværdien fratrækkes i den danske moders (sambeskatnings)indkomst uanset, om der foreligger en sambeskatningsaftale jf. LL § 8 N stk. 2.

I sin oprindelige form, forudsattes fradrag i internationale koncernforhold efter LL § 8 N stk. 1, sambeskatning efter SEL § 31 A og illustreret i Figur 37, hvilket blev ændret 2024-01-01 med tilbagevirkende kraft til 01-01-2020, idet reglen var inkonsistent med EU Retten jf. JV C.C.2.2.2.1.2, Karnov notet LL § 8 N stk. 2 note 305.

8.5.1.7 Fradragsloft

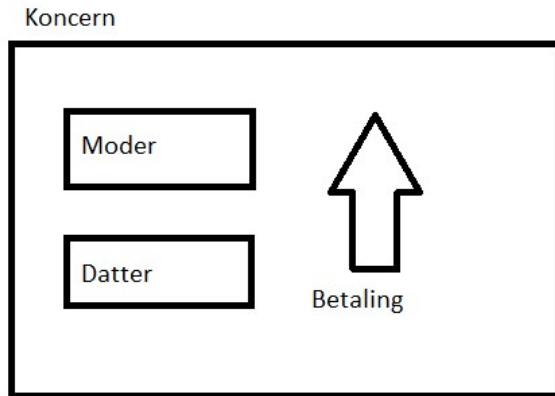
Fradragsretten jf. LL § 8 N stk. 1 er begrænset til et årligt grundbeløb per skattepligtige på kr. 7.721.900 kr. (i 2023-niveau), der reguleres efter PSL § 20. Sker der transformation i flere koncernselskaber, gælder grundbeløbet for hele koncernen, og det fordeles forholdsmæssigt efter, hvem der er omkostningsbærer af de fradragsberettigede udgifter jf. stk. 4. Ønsker den samme ultimative ejer af flere koncerner fradrag efter LL § 8N, gælder fradragsbegrænsningen jf. stk. 4. ikke blot på koncern niveau men på ultimativt ejerniveau jf. LL § 8N note 279.

For personer som er skattepligtig i Danmark baseres fradragsloftet på de udgifter, som skal beskattes som skattepligtig indkomst eller som arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse jf. lov om arbejdsmarkedsbidrag. Sidstnævnte gælder også for personer som ikke er skattepligtig i Danmark.

Fradrag efter LL § 8 N stk. 1 gælder ikke, hvis udgiften kan tillægges anskaffelsessummen jf. AL og/eller betales til andre personer end dem, som er omfattet af LL § 8 N stk. 1 for eksempel eksterne rådgivere jf. SKM2018.432.SR, hvor den person som udgiften vedrørte, ikke længere var ansat i selskabet, og betingelsen for fradrag derfor ikke var til stede jf. Karnov JV C.C.2.2.2.1.2.

Bestemmelsen blev jf. Karnov note 271 iværksat med tilbagevirkende kraft fra og med indkomståret 2008, men med krav om, at den skattepligtige skulle anmode om genoptagelse senest den 1. juli 2018.

Figur 37 International sambeskatningskreds



8.5.1.8 Købe- og tegningsretter til aktier

Værdien af en købe- eller tegningsret til kapitalandele udgør forskellen mellem markedsværdien og anskaffelsværdien, som skal udgiftsføres af selskabet og indtægtsføres af medarbejderen i det indkomstår, hvor den eventuelt udnyttes jf. LL § 28 stk. 3.

Med L 2022 905 skal sådanne retter tillægges eventuelle udgifter fradraget efter LL § 8 N stk. 1 jf. stk. 5, og den skattepligtige kan maksimalt fradrage i henhold til ovenstående fradragsloft på reelt ejerniveau og ikke blot koncernniveau jf. note 279 til LL § 8 N.

Figur 38 International sambeskatningskreds

Uden sambeskatning

DK Moder

Udenlandsk fast driftssted

Med sambeskatning

DK Moder

Udenlandsk fast driftssted

9 Konklusion

9.1 Erhvervsmæssig virksomhed

Status som erhvervsmæssig virksomhed ændres til, *ikke erhvervsmæssig virksomhed*, eller såkaldt *hobbyvirksomhed*, hvis omsætningen og resultatet per år i fem på hinanden følgende år bliver omkring kr. 25.000 og minus kr. 14.000 jf. SKM2007.107.HR Horoskop/SKM2005.314.ØLR.

Femårsperioden lægges også til grund i SKM2006.21.VLR Festlokaler, og må derfor betragtes som et underkriterium ved afgørelse af, om den skattepligtiges virksomhed honorerer intensitetskriteriet på samme vis som i SKM2016.437.BR Redskabsskure og jolle.

Det forhold, at skatteyderen har været fysisk syg i en længere periode ændre ikke kravene til intensiteten jf. SKM2007.107.HR Horoskop/SKM2005.314.ØLR, SKM2008.637.BR Bæredygtigt byggeri s. 6, SKM2006.428.ØLR Marskandiserbutik og psykisk sygdom er diskulperende i forhold til at opretholde og få erhvervsmæssig status.

Skattepligtige der driver deltidsland- eller skovbrug, skal kun nå rentabilitets-, intensitets- og sædvanlighedskriterierne, og selv meget små brug kan anerkendes som erhvervsmæssige, hvis driften er sædvanlig, der er et positivt driftsresultat før markedsforrentning og driftsherreløn men efter afskrivninger eller, at en uvildig vurderingsmand dokumenterer forventning herom jf. bl.a. TfS 1994, 364 H, TfS 1994, 583 DEP, Skats kommentar til dommen SKM2009.24.HR i SKM2009.110.SKAT og JV C.C.1.3.2.1.

Ved afgørelse af om rentabilitetskriteriet er opfyldt, skal resultatet gøres op efter afskrivninger for bygninger på 2 – 4% p.a. og driftsmidler på 10 - 15% p.a. og alle henførbare omkostninger jf. SKM2016.437.BR Redskabsskure og jolle, s. 19.

Kravene til at få anerkendt erhvervsmæssig virksomhed efter JV C.C.1.3.1 gælder for hver enkelt af den skattepligtiges erhvervsgrøner jf. JV C.C.2.4.2.4.3.3, SKM2016.437.BR s. 10.

Øvrige skattepligtige skal foruden ovenstående krav til deltidsland- og skovbrug honorere kravene til markedsforrentning, en rimelig driftsherreløn, faglighed, formål, distancering fra privatøkonomien, omfang, erhvervsmæssige standard og en markedsværdi på erhvervsvirksomheden for skatteretligt at kunne fradrage driftsomkostninger og driftstab.

I analyserne af ikke landbrugs- eller skovbrugssagerne jf. afsnittet Selvstændig erhvervsvirksomhed er det alene den manglende opfyldelse af basiskriterierne intensitet, rentabilitet og sædvanlighed, som er lagt til grund for den manglende skatteretlige anerkendelse af erhvervsmæssig virksomhed. Det lægges her til grund, at termen ”underordnet” er en del af intensitetskriteriet jf. (Michelsen, et al., 2017) s. 255, og de udvidede krav til erhvervsmæssig virksomhed ses derfor ikke at have stor praktisk betydning for mindre erhvervsdrivende.

I byretsdommen 2008.641 anerkendes en skattepligtigs erhvervsvirksomhed trods en omsætning og et driftsresultat på kr. 80 og minus kr. 42.017 i 2003, idet virksomheden opnår et patent, som sandsynliggør en fremadrettet tilfredsstillende indtjening jf. intensitetskriteriet. I forhold til at anerkende erhvervsmæssig virksomhed udmærker dommen sig ved at tillægge det betydning, at den skattepligtige blev momsregistreret i 2002, hvilket er i direkte modstrid med jf. SKM2008.637.BR

Bæredygtigt byggeri s. 6, SKM2007.107.HR Horoskop s. 1, hvoraf sidstnævnte ligger højest i det retlige hierarki og præjudicielt betyder, at sådan registrering er uden betydning for, om man skatteretligt er erhvervsdrivende.

Erhvervsdrivende beskæftiget indenfor nye markedsområder som for eksempel mining af bitcoins måles efter de samme kriterier som alle andre virksomheder ved vurdering af, om de driver erhvervsmæssig virksomhed jf. SKM2019.7.SR Bitcoin s. 16 -18.

Generelt er der meget ringe korrelation mellem de detaljerede kriterier, som den skattepligtige skal leve op til for skatteretligt at være erhvervsdrivende og valideringen heraf fra Landsskatteretten, idet afgørelserne om erhvervsmæssig virksomhed i al væsentlighed baseres på intensitets- og rentabilitetskriteriet, og domstolen supplerer kun i meget begrænset omfang.

Er den skattepligtige erhvervsdrivende beskattes han af nettoindkomsten efter SL § 4 og PSL § 3, mens ikke erhvervsdrivende er skattepligtige af netto-hobby-indkomsten efter afskrivninger i henhold til den såkaldte kildeartsbegrænsning jf. SKM2019.7.SR s. 21.

Er den skattepligtige ikke erhvervsdrivende, kan underskud fra en hobbyvirksomhed ikke modregnes i overskud fra en anden hobbyvirksomhed eller i øvrig personlig indkomst jf. SKM2019.7.SR Bitcoin s 18.

Erhvervsdrivende kan overføre underskud fra tidligere skatteår, mens ikke erhvervsdrivende kun kan overføre direkte omkostninger jf. TfS 1989, 244 LSR Kennel-sagen.

Ikke erhvervsdrivende nyder kun skattefrihed af fortjeneste på aktiver, som ikke er erhvervet i spekulationsøjemed, med videresalg for øje jf. SKM2013.39.SR, SKM2014.216.LSR eller er genvundne afskrivninger på ikke omsætningsaktiver jf. SKM2019.7.SR. s. 19.

Den ikke erhvervsdrivende beskattes på retserhvervelsestidspunktet af de omsætningsaktiver, som der opnås ret til som betaling for en serviceydelse, og beskatningen baseres på aktivernes aktuelle markedsværdi med fradrag for direkte udgifter SKM2019.7.SR s. 20.

Uanset den erhvervsmæssige status skal den skattepligtige for de aktiver, som er erhvervet med videresalg for øje, opgøre den gennemsnitlige anskaffelsessum pr. indkomstår, og ved salg opgøres nettoindkomsten ved brug af FIFO princippet SKM2019.7.SR s. 20.

Beskatningen ved salg sker på afståelsestidspunktet jf. SKM2019.7.SR s. 22 og den latente skat består, idet omsætningsaktiverne ikke bliver en del af den skattepligtiges anlægsformue jf. Tfs1996.177VL jf. SKM2019.7.SR s. 21.

9.2 Driftsomkostninger

Udgifter der sikrer og/eller vedligeholder indkomsterhvervelsen i et driftsmæssigt aktivt skattesubjekt jf. SKM2023.44.ØLR, er fradragsberettigede driftsomkostning jf. SL § 6 stk. 1 litra a jf. (Ferniss, 2026) s. 85-87 uanset, at de eventuelt har været afholdt forgæves jf. UfR 1942, 335 HRD Skandinavisk Grammofon, SKM2023.160.SR.

Grænsedragningen mellem driftsomkostninger og ikke driftsomkostninger kan ikke beskrives udtømmende, men fra analyserne konkluderes det, at der indrømmes fradrag, hvis udgiften har erhvervsmæssig interesse jf. SKM2021.606.ØLR, er hensigtsmæssig jf. TFS 1984,2 HRD, (Ferniss, 2026) s. 85, har tilknytning til den løbende drift jf. UfR 1942, 335 HRD Skandinavisk Grammofon, (Ferniss, 2026) s. 85-87 eller sammenhæng hermed jf. SKM2020.303.HR.

Incitamentsudgifter som vedrører driften, er fradragsberettiget jf. SKM2010.156LSR, hvilket også er situationen, uanset at udgiften fradrages i et selskab hvis indtægter er delvis skattefri jf. SKM2012.13.HR Gefion. Uanset denne dom, på det højeste niveau i det retlige hierarki, reducerede Landsretten i SKM2015.341.ØLR et managementfee fra 5,371 mio. til kr. 50.000, idet det danske selskabs udbytter fra dets udenlandske datterselskaber var skattefri. De betydelige renteindtægter, der også kom fra herfra, blev ikke taget med i betragtning ved Skats arbitrære vurdering af, om de skattepligtige indkomster var store nok til at give den skattepligtige generel adgang til fradrag for ellers anerkendte driftsomkostninger, hvilket fortsat er uafklaret.

Spekulationstab kan kun fradrages som et ligningsmæssig fradrag jf. SKM2022.583.SR og ikke erhvervsdrivende mister et sådan, såfremt det ikke kan udnyttes iht. kildeartsbegrænsningen jf. s. 46.

9.3 Driftstab

Selskabstømmersagerne har bidraget til praksis med en forståelse af, hvornår et selskabs ledelse er i ond tro i forhold til Skats interesser jf. U.1997.364H Satair, og med U.2000.365/2H Thrane blev det også fastslået i forhold til revisor, advokat og bank.

Ledelsen dømmes i U.1997.364H Satair til at erstatte Skats tab og betale erstatning til Skat, mens erstatningspligten i U.2000.365/2H Thrane også omfatte den advokat, revisor og bank, som samarbejdede med ledelsen om salget, og som burde havde indset, at det var en *ikke sædvanlig* forretningsmæssig disposition, og hjemlen til erstatningen findes i EAL og ikke den dagældende anpartsselskabslov.

Erstatningen sker efter det såkaldte berigelsesprincip jf. (Langsted, Andersen, & Kiertzner, 2013) s. 243, hvorefter sælgeren af overskudsselskabet skal erstatte nettoskatteverdien af selskabets latente skattebyrde og som udgangspunkt også halvdelen af beløbet imellem dette beløb og den latente skat, hvilket imidlertid overvælttes på ledelsens/sælgers rådgiver som i U.2000.365/2H Thrane var revisor og advokat. Den resterende del af erstatningen bæres af banken.

SKM2010.194.ØLR Ernst & Young tager eksplicit stilling til den skattemæssige behandling af det tab som selskabet fik efter at havde betalt erstatning til Staten for klientrådgivning i ond tro i otte selskabstømmersager, og herefter har selskabet ikke fradrag for disse tab, idet ” revisors adfærd i

sagerne havde ligget udenfor rammerne af sædvanlig drift ved udøvelse af revisionsmæssig virksomhed”.

Ernst & Young forsøgte også at få anerkendt tabet som et kurstab på et regrestilgodehavende med hjemmel i KGL § 3, hvilket Landsretten også underkendte, idet fradrag efter denne bestemmelse kun kan anvendes, hvis driften ligger indenfor rammerne af almindelige skatteretlige grundsætninger eller principper jf. ØLD s. 7, som i dommen kortes ned til ”sædvanlig”.

Sagen løses endeligt i Højesteret med erstatningspligt for sælger, advokat, revisor og bank på grund af simpel uagtsomhed i forhold til Skats tab ved overskudsselskabernes konkurs.

Sælger, advokat og bank kunne ikke fradrag erstatningen som driftstab, idet salg af overskudsselskaber er usædvanligt modsat revisor, idet de opgaver som de havde løst, var løst sædvanligt jf. rettens begrundelse.

9.4 Periodisering

Den tidmæssige placering af driftsomkostningen bestemmes af hvornår, den skattepligtige bliver retlig forpligtiget til udgiften jf. SL § 6 stk. 1 litra a, (Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005) s 105, JV C.C.2.5.3.3.1.

SL § 6, stk. 1, litra a hjemler adgang til at hensætte til væsentlige garantiforpligtigelser, som ligger ud over forpligtigelserne i købeloven jf. TFS1994.601LSR mens, der ikke er adgang til hensættelser til service- og reparationsforpligtigelser. Firmaerne Schmitz Cargobull og Thomas Cook fik derfor ikke ret til at periodisere ikke realiserede serviceomkostninger jf. SKM2011.669.HR og SKM2013.580 HR modsat SKM2001.372.LSR, hvor en vindmølleproducent kunne fradrage hensættelser til service, idet producenten kunne sandsynliggøre, at udgifterne ville blive aktualiseret og, at den var en kritisk forudsætning for den budgetterede garantiforpligtigelse.

Forsyningsselskaberne er rette indkomstmottager af ekstrabidragene til infrastrukturanlæg, som de er juridisk uafhængige af jf. betalingslovens § 1 stk. 4, 1 pkt., og de er skattepligtige af et eventuelt overskud jf. SL § 4, SEL § 1 stk. 1 nr. 1 og nr. 2h, SKM2014.876.SR s. 19, men de kan fradrage deres forholdsmæssige andel af infrastrukturanlæggene faktiske omkostninger med hjemmel i SL § 6 stk. 1 litra a. For afskrivningerne gælder der det særlige, at de kan afskrive på anlægsaktiver, som de ikke er ejer af men omkostningsbære til jf. SL § 6 stk. 1 litra a, TFS 1985, 6 HR (Slusedommen), svarets s. 5.

Skatterådet fandt at der var symmetri mellem ekstrabidragene til drift og vedligeholdelse og renter og de faktiske underliggende omkostninger, mens anlæggenes afskrivningsperiode er maksimeret til 25 år jf. medfinansieringsbekendtgørelsen § 14 stk. 2 trods en væsentlige længere faktisk levetid, hvorfor forsyningsselskabet kun kan fradrage den faktiske afskrivning og vil få et periodemæssigt overskud på deltagelse i infrastrukturanlægget.

9.5 Forbedring eller ændring af indkomstgrundlaget

Udgifter til udvidelse eller indskrænkning af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer er ikke fradragsberettiget” jf. SL § 6 stk. 2, (Ferniss, 2026) s. 93-98, JV C.C.2.2.1.4.

Bonus ud over almindelig vederlæggelse ved salg af selskabet var derfor ikke fradragsberettiget i UFR2009.1805.HR LM Glasfiber A/S, hvor dommen medførte en forøgelsen af den skattepligtige selskabsindkomst på 29,3 mio.

Imidlertid havde de banker som opkøbte nødlidende engagementer i kølvandet på Finanskrisen fået opfattelsen af, at praksis var ændret, hvilket Landsretten stadfæstede i SKM2 016.551.ØLR Arbejdernes Landsbank og SKM2016.569.ØLR Lån & Spar. Højesteret var ikke enig i, at praksis ændres på grund af passivitet fra Skats side, og opretholdt dermed status qua med sin dom af 30. juni 2017 benævnt SKM2017.512.HR.

Dommen gav anledning til store frustrationer, idet det var nødvendigt at adskille den skattepligtiges omkostninger for at kunne fradrage driftsomkostningerne ved merge and aquisition jf. (Jeppesen, Fradrag for lønomkostninger - mens vi venter, 2017), (Christensen T. V., 2017) men Folketinget kom erhvervslivet til undsætning den 15. november 2017 med LL § 8 N. Herefter er der fradrag for løn, vederlag, bonus, kursusudgifter, fri telefon, husleje, rejser mv. til medarbejder og bestyrelsesmedlemmer, afholdt i den skattepligtiges interesse.

Fradraget til bonus skal fortolkes i meget snæver forstand, idet det af forarbejderne til bestemmelsen fremgår, at det ikke er hensigten ”at udvide den gældende fradragsret for bonus til medarbejdere i salgssituationer jf. JV C.C.2.2.2.1.2”, hvorfor bonus til direktion i forbindelse med overtagelsestilbud fortsat ikke fradrages som driftsomkostning jf. SKM2013.557.ØLR.

Bestemmelsen omfatter kun egen medarbejdere i ansættelsesforhold jf. (Lauritzen, 2017) s. 8, hvorfor udgifter til eksterne konsulenter fortsat ikke kan fradrages.

Er eller kunne den skattepligtige være omfattet af national- eller international sambeskatning jf. SEL § 31, SEL § 31 A, kan andre juridiske enheder i koncernen, som har bidraget til transformationen fakturere det transformerende selskab til markedsværdien heraf og få et skattemæssigt fradrag herfor.

10 Diskussion

Retsinstanserne er generelt meget udførlige i domsargumentationerne, hvilket bidrager til forståelsen af praksis, men med forskellighederne i kendelserne i Ernst & Young og Lån & Spar/Arbejdernes Landsbank kan retsstillingen absolut ikke tages for givet, men der syntes dog at være en høj grad af overensstemmelse i afgørelserne på de forskellige retlige niveauer uden, at det har været genstand for analyse i nærværende.

Moral er ikke en skatteretlig præmis jf. SKM2012.353 HR Ernst & Young, hvilket filosofisk er i modstrid med bevægelsen fra rets positivismen til hermeneutikken og materielt med kravene til

revisor iht. ISA 315, men da kendelsen ligger højest i det retlige hierarki, låses retsstillingen, og udstiller den retlige polycentri.

Adgangen til at støtte retsstillingen på skøn synes meget ensidig, idet man ikke ville skønne til fordel for den skattepligtige i SKM2014.584.BR trods positive faktuelle forhold, som man ikke ville tage til indtægt pga. manglende formelle forhold og på samme vis SKM2015.341.ØLR, hvor man arbitrært reducerede et managementfee med over kr. 5 mio.

Med SKM2022.583.SR har Skatterådet præciseret, at tab på spekulation kan fradrages som et ligningsmæssigt fradrag, mens ikke erhvervsdrivende fortaber et sådan fradrag jf. Kildeartsbegrænsningen, hvilket syntes at stride imod Lighedsgroundsætningen?

11 Perspektivering

Den skatteretlige praksis for driftsomkostninger er under stor indflydelse af EU-retten, hvilket er sket med tilvirkningen af LL § 8 N stk. 2 således, at den skattepligtige kan fradrage interne driftsomkostninger fra datterselskaber, faste driftssteder og fast ejendom beliggende i EU/EØS, Færøerne og Grønland ved ændring af indkomstgrundlaget ude fra et nytteperspektiv, blot der foreligger mulighed for sambeskatning jf. SEL § 31 A.

Tilvirkningen demonstreres med indførelsen af LL § 31 E i december 2020, hvorefter et endelige underskud modregnes i indkomsten efter de samme principper som i LL § 8 N stk. 2.

Med TEUF er spørgsmålet, om man over tid kan opretholde en retsstilling med skatterabat for hobbylandbrugene, mens de velunderbyggede anbefalinger fra Skattelovrådet fra 1991 om at gøre etableringsomkostninger fradragsberettiget, ikke syntes at vinde indpas med Højesteretsdommene SKM 2017 512 HR Arbejdernes Landsbank og SKM 2017 513 HR Lån & Sparbank.

Sygdom er diskulperende i forhold til at opretholde erhvervmæssig status jf. Højesteretskendelsen SKM2007.107 Horoskop, med den konsekvens, at den skattepligtige for eksempel ikke kan blive i Virksomhedsskatteordningen og spørgsmålet er, om praksis er blivende givet en diskurs imod forskelsbehandling?

12 Bibliografi

- Andersen, L. L., & Madsen, B. P. (2012). *Aftaler og mellemænd*. København: Karnov Group.
- Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Langhave, I. (2023). *Lærebog om indkomstskat*. København: Djøf Forlag.
- Christensen, T. V. (2017). *Driftsomkostninger - banks fradragsret for lønudgifter til egne ansatte for arbejdsopgaver ifbm. due diligence ved overtagelse af filialer*. København: Karnog Group.
- Christensen, T. V. (2017). *Karnov*. Hentet fra Ugens kommentar 2017, 27:
<https://pro.karnogroup.dk/b/documents/7000770956>
- Erhvervsstyrelsen. (2024). <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-reelle-ejere>. Hentet fra <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-reelle-ejere>: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-reelle-ejere>
- Eyben, B. v. (2011). *Lærebog i erstatningsret*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Ferniss, j. (2026). *Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb*. København: Forlaget Thomsen.
- Folketinget. (2024). *Folketinget.dk*. Hentet fra www.ft.dk:
<https://www.ft.dk/da/partier/kommissioner/landsskatteretten>
- Hansen, L. L., & Werlauff, E. (2016). *Den Juridiske Metode - en introduktion*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Jensen, M. H., Kristensen, L. h., Kerzel, M., Mølvang-hansen, p., Boie, H. N., & Svendsen, M. r. (2023). *Karnovs Lovsamling 2023*. København: Karnov Group Danmark.
- Jeppesen, I. L. (2005). *Skatteretlig periodisering*. København: Forlaget Thomson A/S.
- Jeppesen, I. L. (2017). Fradrag for lønomkostninger - mens vi venter. *SR.2017.226*.
- Langsted, L. B., Andersen, p. K., & Kiertzner, L. (2013). *Revisor Ansvar*. København: Karnov Group.
- Lauritzen, K. (2017). *Forsalg til lov om ændring af ligningsloven*. København: Skatteministeriet.
- Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Jeppesen, I. L. (2017). *Lærebog om indkomstskat*. København: Jurisk- og økonomforbundet.
- Nielsen, T. (1957). Den tidsmæssige afgrænsning af det skatteretlige beregningsgrundlag. *Aarsskrift for Aarhus Universitet*, s. 96.
- Peytz, H. (2021). *Ligningsloven Bind 2*. København: Jurist- & Økonomforbundets Forlag.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Resarch Methods For Business Students*. Essex: Person.
- Skat. (08. 06 2001). *SKM2001.449.ØLR*. Hentet fra *SKM2001.449.ØLR*:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=137280>
- Skat. (2021). *SKM2021.322.BR*. København: Byretten.
- Skat. (04. 04 2023). *Skatterådet*. Hentet fra <https://skatteforvaltningen.dk/skatteraadet>:
<https://skatteforvaltningen.dk/skatteraadet>

Skat. (04. 04 2024). <https://skatteankestyrelsen.dk/klagebehandling/moede-med-landsskatteretten>. Hentet fra Møde med Landsskatteretten: <https://skatteankestyrelsen.dk/klagebehandling/moede-med-landsskatteretten>

Skat. (22062021). *Erhvervmæssig virksomhed – fradrag for*. København: Skat.

Werlauff, E. (2016). *Selskabsret*. København: Karnov Group.

Werlauff, E. (2019). *Selskabsskatteret*. København: Karnov Group.

13 Bilag

1. Domme intensitet i arket ”koder”
2. Domme kodet i diverse art jf. afsnittet Analyse