

Debat og ny litteratur

Debat

734

Erhvervsvirksomhed er – for det meste – spekulation

Af John Peter Andersen,
forskningslektor, Lic.Jur.,
Århus Universitet

Forfatteren kommenterer Vestre Landsretsdøm trykt i TfS 1996, 251, hvor en kvinde, der havde drevet erhverv i personligt regi med salg af tøj og gaveartikler, ikke fik fradrag for et tab på 52.500 kr. på varelageret, som hun solgte til en symbolsk pris et lille års tid efter virksomhedens ophør. Virksomheden ophørte den 7/10 1991. Kvinden beholdt det tilbageværende varelager i håbet om at sælge det til en bedre pris end de 2.000 kr., som hun havde fået tilbudt af en opkøber i forbindelse med virksomhedsophøret. Den 10/9 1992 måtte hun så alligevel sælge restlageret til en pris på 2.500 kr., da hun ikke havde haft held til at finde et bedre bud, og da hun stod for at skulle rømme lagerlokalet. Efter forfatterens opfattelse burde sagen være endt med en lykkeligere udgang for skatteyderen som følge af det særlige familieskab mellem erhvervsbegrebet og spekulationsbegrebet.

Landsrettens – og tidligere Landsskatterettens – begrundelse for at nægte fradrag var, at varelageret ved virksomhedsophøret den 7/10 1991 var overgået til hendes private formue til den af skattemyndighederne ansatte – og uheldigvis for sent påklagede – værdi på 55.000 kr. Hendes tab ved det senere videresalg af varelageret i september 1992 blev derfor anset som et salg af privat løsøre, hvilket som bekendt efter statskattelovens § 5, litra a, hverken udløser indkomstskat i tilfælde af gevinst eller fradrag i tilfælde af tab.

Dommen er kommenteret af Leif Normann Jeppesen i TfS 1996, 636. Normann Jeppesen påpeger, at en spekulationsbetragtning efter statskattelovens § 5, litra a, burde kunne føre til fradrag for tabet på videresalget i 1992. Denne anskuelse kan tiltrædes. Da Landsskatteretten ikke er nogen domstol, der er underkastet et forhandlingsprincip og dermed bundet af de nedlagte påstande, men et forvaltningsorgan, der skal behandle sagen objektivt efter officialprincippet og besørge sagen oplyst af egen drift, kan det for så vidt undre, at spekulationssynpunktet øjensynligt ikke er trukket frem i sagen.

Spekulation i den særlige skatteretlige betydning er der tale om, når den skattepligtige erhverver et formuegode i den hensigt senere at afstå (helt eller delvist) for at opnå en fortjeneste – og der foreligger et af de formuegoder, som endnu er omfattet af spekulationsbegrebet, f.eks. løsøre og præmieobligationer. Den vigtige ingrediens i spekulationsbegrebet er eksistensen af en videresalgshensigt båret af gevinstmotivet allerede på tidspunktet for erhvervelsen af formuegode. Det er ikke sædvanligt, at skattelovgivningen inddrager den skattepligtiges hensigter og bevæggrunde ved vurderingen af en disposition; men just ved spekulationsbegrebet er disse psykologiske foreteelser indbygget som helt nødvendige definitionselementer i begrebet. Heraf følger to ting.

For det første: Formuegoder, som erhververen ikke på erhvervelsetidspunktet anskaffer for at opnå fortjeneste ved videresalg, kan ikke være genstand for spekulationsbeskatning. Forsættet, om man så må sige med en strafferetlig tankefigur, til at tjene penge ved at sælge genstanden videre skal være til stede ved købet. At man senere øjner en gevinstchance og ser sit snit til at gøre en god handel, kan ikke medføre spekulationsbeskatning, jf. "tinsoldatsagen" i TfS 1989, 540, hvor en samlers erhvervelse af 225 tinsoldater ikke fandtes at være sket i videresalgshensigt med det formål at opnå en fortjeneste, hvorfor samlingen kunne sælges skattefrit.

For det andet: Hvis den vindskibelige hensigt ganske vist var til stede ved købet, men senere opgives, fordi ejermanden tager tingen til sig

som en affektionsgenstand eller bortskænker den (uden en underhåndsftale med modtageren om returbetaling eller lign. på et videresalg), kan der ikke blive tale om spekulationsbeskatning, idet der i så fald ikke realiseres nogen gevinst. I virkeligheden realiseres der et tab, fordi bortgivelsen sker vedlagsfrit. Dette tab er imidlertid ikke fradragsberettiget. Det er muligt, at den skatteretlige begrundelse herfor uden videre kan hentes i ordvalget af statskattelovens § 5, litra a, der med sin tale om "salg" og "handelsfortjeneste" synes at forudsætte en egentlig salgstransaktion som betingelse for beskatningsvirkningens indtræden. Det er også muligt – og efter min mening det rigtige svar (fordi "salg" og "handelsfortjeneste" er udtryk, som loven anvender parvist med adresse til næring, hvor det ligger fast, at også andre afhændelsesdispositioner end et traditionelt salg udløser beskatning) – at begrundelsen for manglende tabsfradrag ved simpel bortgivelse må søges i, at når en hensigt om at opnå en gevinst undervejs forvandler sig til en gavmildhedshensigt (med den iboende tabsaccept), så føres transaktionen uden for spekulationsbegrebet. Tilsvarende vil gælde, hvis videresalgshensigten fra staten af var parret med et ønske om at opnå et tab frem for en gevinst, jf. for erhvervsvirksomhedsbegrebets vedkommende på det punkt også TfS 1991, 450 (aktier kunne ikke anses for erhvervet som led i næringsvirksomhed, fordi erhvervelsen af aktierne ikke var sket med henblik på at opnå en fortjeneste ved videresalg, men derimod for at konstatere et tab ved salg af aktierne).

Det er interessant at notere sig, at statskatteloven behandler næring og spekulation under ét i § 5, litra a. Det er ikke tilfældigt. Meningen er, at både den løbende og faste indtjening, som flyder af varig erhvervsvirksomhed, og den enkeltstående og tilfældige gevinst, der skabes ved løs spekulation, hver især skal yde sit bidrag til statskassen. Der er imidlertid den indre sammenhæng mellem begreberne erhvervsvirksomhed, og spekulation, der er interessant i forbindelse med sagen om varelageret i TfS 1996, 251. Erhvervsvirksomhed er et begreb, der optræder talrige steder både i skattelovgivningen og den øvrige lovgivning. Der findes ingen overordnet legal definition af begrebet, men hist og her er begrebet søgt fastlagt i forbindelse med skatteretlige vigtige sondringer som f.eks. mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere, jf.

circulære nr. 129 af 4/7 1994 om personskatte-
loven og "Tupperware"-sagen i TfS 1996, 449. I
lovregler uden for skattelovgivningen findes der
praktiske indholdsskitser af begrebet i lov om er-
hvervsdrivende virksomheder og i forarbejderne
til selskabslovene. Det centrale træk er, at er-
hvervsvirksomhed har til formål at fremme del-
tagernes økonomiske interesser – eller mere
prosaisk: at tjene penge.

I skatteretlig forstand må man gøre sig klart, at
erhvervsvirksomhed er *overbegrebet*, og spekulat-
ion er *underbegrebet*. De aktiviteter, der falder
ind under begrebet erhvervsvirksomhed, og som
har at gøre med køb og salg af fysiske varer, vil
indebære, at der også foreligger spekulation.
Frimærkesælgeren er skattepligtig som erhvervs-
drivende, fordi han på regelmæssig basis køber
og sælger frimærker. Han har købt sine varer
ikke af samlerlyst, men for at tjene penge på vi-
deresalget. Han er derfor også spekulant i skatte-
retlig betydning. Spekulationsbegrebet får imid-
lertid kun betydning, hvis salgsaktiviteterne er af
så begrænset omfang og ustadig karakter, at de
ikke kan kvalificeres om erhvervsmæssige. Spe-
kulationsbegrebet kan dermed træde hjælpende
til og fange sådanne indtægtsskabende aktivite-
ter, som kun sker sporadisk og ikke har præg af
et fast virke. Modstykket til, at spekulanten her
må finde sig i skattepligt for sine gevinster, er, at
han også kan opnå fradragsret for sine tab, hvis
spekulationen falder ugunstigt ud. Erhvervsvir-
ksomhed er en kæde af handlinger. Spekulation er
det enkelte led i kæden. Gentager spekulationen
sig gang på gang, kommer de enkelte led til at
hænge sammen og bliver til en erhvervsvirksom-
hed. Spekulanten er så blevet professionel udøver
af sit virke.

Det afgørende skelnemærke mellem erhvervs-
virksomhed og spekulation ligger i alt væsentligt
i omfanget af transaktioner. Fællespræget ligger
i, at de genstande, som der handles med, ikke er
indkøbt i hobbyøjemed, men for at blive videre-
solgt med fortjeneste. Omvendt rækker erhvervs-
virksomhedsbegrebet videre, idet det favner over
aktiviteter, der går ud over spekulationsbegre-
bets historiske forankring i køb og salg af "ejen-
dele". Man kan være erhvervsdrivende med tje-
nesteydelser som f.eks. advokater og revisorer,
men man kan ikke være spekulant med disse
ydelser. Spekulationsbegrebet forudsætter, at
spekulanten har ejendomsret til spekulationsob-

jekterne, jf. TFS 1993, 445 om valutaterminsforretninger på vilkår af differenceafregning, der ikke ansås at konstituere ejendele efter statskattelovens § 5, litra a.

Som følge af det særlige familieskab mellem erhvervsbegrebet og spekulationsbegrebet burde sagen i TFS 1996, 251 være endt med en lykkeligere udgang for skatteyderen allerede ved de administrative organer. Som Normann Jeppesen rigtigt påpeger i sin artikel, så fremgår det jo ganske klart af sagens faktum, at den eneste grund til, at skatteyderen valgte at beholde det tilbageværende varelager ved virksomhedens lukning, var, at hun ønskede at opnå en bedre pris ved et senere videresalg. Da varelageret som led i erhvervsvirksomheden ubestridt var indkøbt og behandlet som omsætningsvarer, ligger det fast, at spekulationsbegrebets subjektive komponenter – videresalgshensigten i gevinstøjemed – var til stede og klart heller ikke var opgivet, idet skatteyderen jo netop bestræbte sig på at videresælge til bedst mulig pris. At det ved virksomhedsophøret måtte ligge klart, at der ikke længere kunne opnås en fortjeneste på varelageret på grund af ukurans, men alene en tabsbegrænsning, er uden betydning for spekulationsbedømmelsen. Tabsfradraget ved spekulation er netop til for at dække denne situation. Det er også værd at bemærke, at tidspunktet for, som der foreligger den for spekulation fornødne videresalgshensigt i genvinstøjemed, ikke er varenes overgang fra erhvervsmæssigt varelager til privat formue. Denne overgang er en skatteretlig statusovergang – omsætningsvarer skifter karakter til privatgenstande – ikke en erhvervelse. Erhvervelsestidspunktet er uforandret det tidspunkt, da varerne blev indkøbt, og spekulationsbedømmelsen behøver ikke befatte sig med, om der forelå videresalgshensigt i gevinstøjemed på det tidspunkt, da varerne overgik til privat formue (hvad der ifølge sagens oplysning så i øvrigt også gjorde).

Skatter og Afgifter

• Udgiver

© 1996 A/S Skattekartoteket i samarbejde med Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen.

• Indhold

Tidsskrift for Skatter og Afgifter indeholder omtale af de seneste retsregler, domme og principielle afgørelser inden for Skatteministeriets og enkelte andre ministeriers område.

• Abonnement

Telefon 33 11 13 68 og tryk 450.
Pris 560,00 kr. ekskl. moms pr. kvartal.
Ved køb af enkeltnumre 60,00 kr. pr. stk.
Abonnement kan opsiges med en måneds varsel fra udgangen af et kvartal.

• Daglig redaktion

A/S Skattekartoteket, Informationskontor,
Palægade 4, Postboks 9026, 1022 København K.
Telefon 33 11 78 74, Telefax 33 93 80 09.

Ansvarshavende redaktør:

Ib Elligsøe.

Sekretær:

Kia Løve Hansen, telefon 33 11 13 68
og tryk 321.

Kontaktpersoner:

Konsulent Tony Gønge Nielsen,
Skatteministeriet, Departementet.
Kontorchef Niels Frode-Jensen,
Landsskatteretten.
Afdelingsleder Normann Nielsen,
Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen.

• Redaktionskomite

Redaktionskomiteen består af landsretssagfører Aage Spang-Hanssen, statsaut. revisor Claus Pørksen, reg. revisor T. Helmo Madsen og direktør Peter Taarnhøj, A/S Skattekartoteket. Alle artikler bringes under forfatternavn, og indholdet vil stå for forfatterens egen regning og dermed ikke nødvendigvis være udtryk for hverken udgiverens eller redaktionskomiteens opfattelse.

• Kopiering og henvisning

Dette tidsskrift eller dele heraf må ikke gøres til genstand for mangfoldiggørelse eller elektronisk informationssøgning. Det er dog tilladt med kildeangivelse at tage fotokopier til brug i enkeltstående, konkrete sager. Når der henvises til bladet, anbefales det som kilde at angive TFS, årgang og afgørelsens løbenummer i tidsskriftet (f.eks. TFS 1996, 24).

• Ansvar

A/S Skattekartoteket kan ikke påtage sig ansvar for fejl eller mangler i det offentliggjorte materiale.

• Annoncer

A/S Skattekartoteket, telefon 33 11 13 68
og tryk 450.

• Tryk

Compo Grafik Produktion A/S
ISSN 0908-8431


TOLD
SKAT

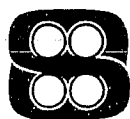
Tidsskrift for

Skatter

43

21.
oktober
1996

og Afgifter



A/S SKATTEKARTOTEKET
*Informations- og servicecenter
for skatter og afgifter*

Indhold

Lovgivning m.v.

Meddelelser fra Skatteministeriet

- 723 Regulering af beløbsgrænser 1997
- 724 Fri firmabil
- nyvognsprisen
- 725 Realrenteafgiftssatser for afgiftsåret 1997

Domme og afgørelser

Domme

- 726 Fast ejendom
- næringsbeskatning
 - fradrag for tab ved ejendomssalg
- 727 Fradrag for kurstab
- obligationshandler, terminsforretninger
 - ejendomsmægler
- 728 Skattepligt
- dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Spanien og Danmark
- 729 Udlæg for skatter
- tilskud efter lov om folkeoplysning
- 730 Kapitalførelse
- uforrentet udlån fra moderselskab til datterselskab
 - indkomstbeskatning af fikseret rente
 - Rådskdirektiv af 17/7 1969
- 731 Straffesag
- overtrædelse af kildeskatteloven
 - ikke rettidigt indbetalt indeholdt A-skat

Afgørelser fra Ligningsrådet og Momsnævnet

- 732 Moms
- undervisning
- 733 Kapitaliseringsfaktorer
- aktier
 - anpartier

Debat og ny litteratur

Debat

- 734 Erhvervsvirksomhed er — for det meste — spekulation