



Driver du en erhvervs- virksomhed, eller er der tale om en privat hobby?

SKAT interesserer sig i disse år særligt for virksomheder, der gentagne år har underskud. Spørgsmålet er, om disse virksomheder reelt drives som selvstændige, erhvervsmæssige virksomheder med det formål at opnå et samlet økonomisk overskud, eller om der er tale om varetagelse af skatteyderens personlige interesse (hobbyvirksomhed).

Artiklen er skrevet af Torben Bagge, Partner, Advokat (H), TVC Advokatfirma og Karin Østergård Mathiasen, Partner, Advokat (H), TVC Advokatfirma

Vurderingen af, om en given aktivitet er at anse som selvstændig, erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, eller der alene er tale om udøvelse af en hobby, beror på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, hvor en lang række forhold skal inddrages.

Alene i den situation, hvor der drives en erhvervsmæssig virksomhed, er der adgang til f.eks. at fratrække evt. underskud i anden indkomst og anvende virksomhedsordningens regler. I virksomheder, der ikke er erhvervsmæssige, kan der alene foretages fradrag for de udgifter, der har været forbundet med indkomsterhvervelsen. Underskud kan derimod ikke fradrages i anden indkomst, og der er ikke adgang til anvendelse af virksomhedsordningen.

Nogle virksomheder har et mere hobbybetonet præg end andre og vil derfor lettere kunne komme i SKATs søgelys. Det kan f.eks. være kunst- og gallerivirksomheder, stuttevirkomheder, motorsportsvirksomheder, bådudlejning m.v., hvor ejerens personlige interesse for det pågældende område kan være udslagsgivende for fortsat drift trods underskud. Andre virksomhedsområder, som f.eks. udlejning af fast ejendom, vil derimod lettere blive anerkendt som værende erhvervsmæssigt drevet.

1 HVILKE KRITERIER INDDRAGES I VURDERINGEN?

I Den Juridiske Vejledning 2017-1, afsnit C.C.1.3.1 "Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksom-

hed" er der opregnet en række momenter, der typisk inddrages ved vurderingen af, om der drives en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende.

Det drejer sig om følgende momenter:

- der er udsigt til, at virksomheden for eller siden vil give overskud (blive rentabel)
- virksomhedens underskud er forbigående, f.eks. indkøringsvan-skeligheder, 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 virk-

somhedens start, herunder om der har været lagt budgetter mv.

- virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet
- 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
- der er andre end erhvervsmæssige formål med virksomheden
- skatteyderen 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 erhvervsmæssige 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 løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.

Efter opregningen af disse momenter anføres det i Den Juridiske Vejledning, at ingen af disse kriterier i sig selv er afgørende for vurderingen af, om virksomheden er erhvervsmæssig. Det afhænger bl.a. af hvilken type virksomhed, der er tale om, men rentabilitetsbetragtningen har været lagt til grund i mange afgørelser.

1.1 SKAT lægger særlig vægt på rentabilitet og intensitet

Selvom der ifølge Den Juridiske Vejledning skal foretages en konkret vurdering af den enkelte virksomhed, hvor alle de nævnte momenter skal tages i betragtning, er det kendetegnende for SKATs tilgangsvinkel til vurderingen af disse sager, at der særligt lægges vægt på rentabiliteten og intensiteten i virksomheden. Rentabilitetskriteriet indebærer, at der stilles et krav om udsigt til overskud på

den primære drift, således at der er mulighed for en rimelig forrentning af den investerede kapital, herunder af eventuel fremmedkapital, samt en rimelig driftsherreløn, hvis der ydes en arbejdsindsats i virksomheden.¹

Ifølge retspraksis er det yderligere stillet som betingelse for, at en virksomhed kan anses for at være erhvervsmæssig, at omsætningen har en vis minimumsstørrelse, det såkaldte intensitetskrav.

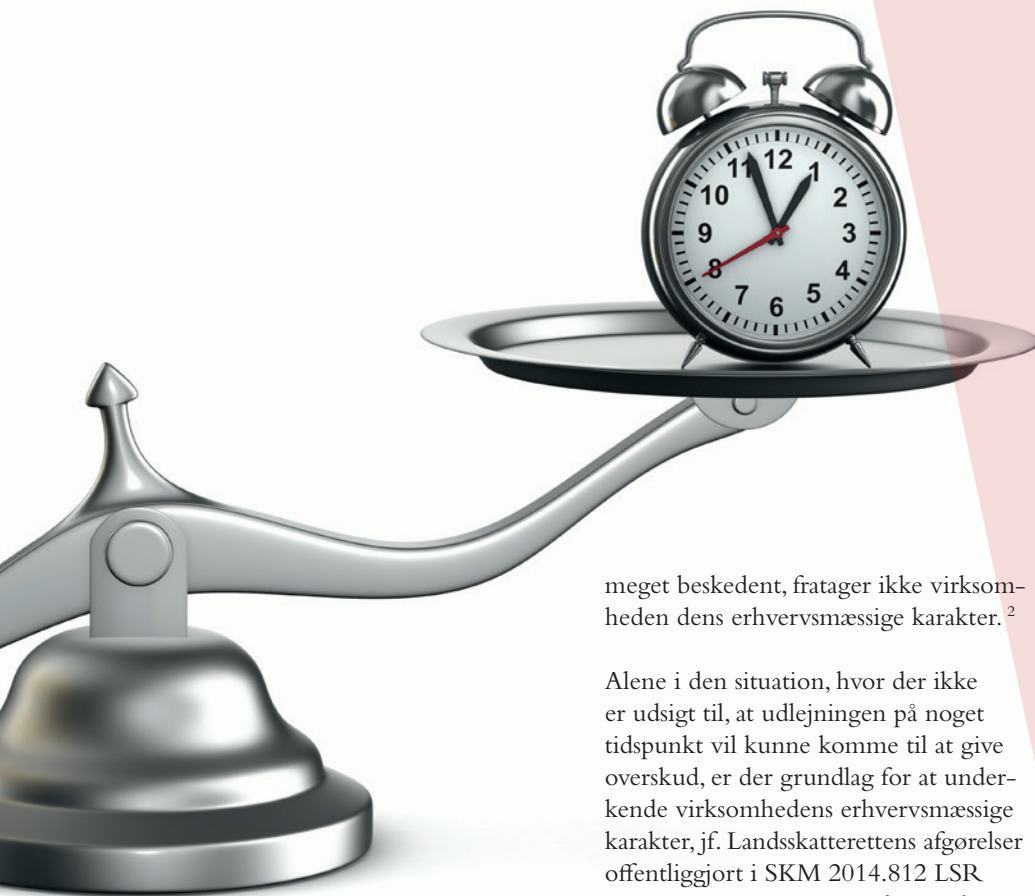
Som et eksempel fra nyere domstolspraksis, hvor rentabilitetskravet blev tillagt afgørende betydning, kan der henvises til SKM 2013.745 ØLR, hvor drift af et rejsebureau ikke blev anset som erhvervsmæssig virksomhed på trods af en omsætning på ikke mindre end 24,6 mio. kr. i perioden fra 1998-2012. Østre Landsret henviste ved afgørelsen af sagen til, at virksomhedens samlede underskud i perioden fra 1998 til 2006 havde udgjort godt 360.000 kr. og i hele perioden 1998-2012 godt 1,6 mio. kr. Personaleomkostninger i perioden 2002-2011, afholdt med i alt godt 1,5 mio. kr., udgjorde i det væsentlige løn til ejerens søn. På denne baggrund fandt landsretten, at rejsebureauvirksomheden ikke opfyldte rentabilitetskravet, idet virksomheden ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste hverken i forhold til ejerens arbejdsindsats eller i forhold til den investerede kapital. At ejeren havde de fornødne faglige forudsætninger for at drive rejsebureauvirksomhed, og gjorde det på seriøs måde, kunne ifølge Østre Landsret ikke føre til et andet resultat.

I SKM 2015.465 LSR havde SKAT ud fra en vurdering af rentabiliteten i den omhandlede smykkevirksomhed underkendt virksomhedens erhvervsmæssige status. Landsskatte retten fastslog imidlertid, at virksomheden havde været drevet med en betydelig professionalisme, og at der i årene 2007 og 2008 havde været en betydelig omsætning og positive resultater, hvorfor virksomheden ikke allerede i 2010 kunne anses for ophørt.



Også i Landsskatte rettens afgørelse af d. 9. marts 2015 – j.nr. 14-2456890 – havde SKAT ud fra en vurdering af rentabiliteten i den omhandlede virksomhed underkendt virksomhedens erhvervsmæssige status. Landsskatte retten fastslog imidlertid, at klagerens virksomhed var erhvervsmæssigt drevet i skattemæssig henseende i de klagebehandlede indkomstår. I den forbindelse blev der særligt henvist til intensiteten i virksomheden, herunder særligt omsætningens størrelse set over årene 2001-2013 samt antallet af solgte biler. Det akkumulerede resultat af virksomheden over en længere årrække fra 2001-2013 var således positivt med over 600.000 kr. samtidig med, at virksomheden igen fra 2014 gav overskud, hvorfor det ikke kunne udelukkes, at der havde været tale om forbigående underskud.

¹ For deltidslandbrug gælder en særlig lempelig rentabilitetsvurdering, idet der på dette område alene stilles krav om udsigt til et resultat på eller omkring 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger, men for renteudgifter. Den særlige praksis er nærmere omtalt i december-udgaven (2016) af Danske Revisorer, side 20 ff. samt i Revision og Regnskabsvæsen 2014, nr. 1 af advokat Torben Bagge.



2 UDVALGTE OMRÅDER

2.1 Særligt om udlejning af fast ejendom

Udlejning af fast ejendom anses som altovervejende udgangspunkt som selvstændig erhvervsvirksomhed.

I nyere praksis har det været forelagt til bedømmelse, hvorvidt udlejning af en garage er at betragte som erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand. I den forbindelse har Landsskatteretten i en række afgørelser fastslået, at afgørendes for, om udlejningen kan anerkendes som erhvervsmæssig, er, at der er tale om udlejning på markedsvilkår til tredjemand, og at udlejningen genererer et overskud. At overskuddet alene er

meget beskedent, fratager ikke virksomheden dens erhvervsmæssige karakter.²

Alene i den situation, hvor der ikke er udsigt til, at udlejningen på noget tidspunkt vil kunne komme til at give overskud, er der grundlag for at underkende virksomhedens erhvervsmæssige karakter, jf. Landsskatterettens afgørelser offentliggjort i SKM 2014.812 LSR og SKM 2014.822 LSR. I begge disse afgørelser var der tale om udlejning af redskabsbygninger på lejet grund, og her konstaterede Landsskatteretten, at *"...udlejningen af redskabsbygningen i alle årene har givet underskud, og at der ikke er fremlagt oplysninger om, at underskuddet er forbigående, og at udlejningen vil komme til at give overskud."*

En nyere afgørelse fra Landsskatteretten offentliggjort i SKM 2016.30 LSR synes imidlertid at indikere, at den lempelige praksis i forhold til udlejning af fast ejendom er forladt med den virkning, at der nu skal foretages en sædvanlig rentabilitetsvurdering også på dette område.³

2.2 Særligt om "opfindervirksomheder" og opstartsfasen

Virksomheder, der udvikler nye pro-

dukter, og som ikke har en indtjening i virksomhedens første leveår, risikerer nemt at komme i SKATs søgelys pga. de røde tal på bundlinjen. I den forbindelse er det vigtigt at kunne henvise til et seriøst udviklingsarbejde udarbejdet med kommercielt hensigt.

Fra praksis kan der til illustration af ovenstående henvises til en byrets dom af den 18. juli 2008 offentliggjort i SKM 2008.641 BR.

I denne sag havde skatteyder i en årrække sideløbende med sit ansættelsesforhold arbejdet med udviklingsopgaver, herunder udvikling af en særlig lampe til anvendelse i reoler og skabe, således at lampen var udstyret med en særlig lysvirkning og et særligt design. Skatteyder blev momsregistreret i august 2002, og i 2003 opnåede han indtægter på ca. 8.000 kr., der imidlertid ikke hidrørte fra salg af lamperne. Idéen fra skatteydere side var at udvikle en lampe, der derefter kunne overdrages til en virksomhed, som kunne forestå produktion og markedsføring, hvorefter han kunne opnå indtægter i form af royalties. Under udviklingsforløbet gennemgik skatteyderen iværksætterkurser og havde forbindelse til professionelle rådgivningsvirksomheder med henblik på at opnå dels patentbeskyttelse, dels markedsanalyser.

Byretten fastslog, at den udøvede aktivitet var at anse som en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, selvom virksomheden endnu ikke havde opnået overskud. Byretten henviste i den forbindelse særligt til, at:

"...sagsøgeren i et forløb forud for og i løbet af 2003 udfoldede intense bestræbelser på, dels at opnå patent, og dels at skaffe samarbejdspartnere med henblik på markedsføring

² Landsskatterettens kendelse af den 27. juli 2007 (j.nr. 2-3-1216-0464): Månedlig leje kr. 500, overskud i størrelsesordenen kr. 4.000 for renter og afskrivninger. Landsskatterettens kendelse af den 15. nov. 2007 (j.nr. 2-3-1216-0478): Månedlig leje kr. 666, overskud i størrelsesordenen kr. 5.000. Landsskatterettens afgørelse af den 13. juni 2014 (j.nr. 13-0210518): Månedlig leje kr. 400, overskud i størrelsesordenen kr. 892-961. Landsskatterettens afgørelse af den 23. april 2015 (j.nr. 14-1336349): Månedlig leje kr. 450, overskud i størrelsesordenen ca. kr. 1.000. Landsskatterettens afgørelse af den 20. juli 2015 (j.nr. 13-0231068): Månedlig leje kr. 400, overskud i størrelsesordenen kr. 2.500.

³ I den nævnte afgørelse SKM2016.30.LSR anfører Landsskatteretten således bl.a. følgende: "Klageren har ikke godtgjort, at den manglende rentabilitet er irrelevant. Klageren har således ikke godtgjort, at der foreligger en fast administrativ praksis om, at SKAT ved foreldres udlejning af ejendomme til deres børn accepterer udlejningen som erhvervsmæssig virksomhed, selvom udlejningen giver underskud, og der ikke er udsigt til overskud." Afgørelsen er kommenteret af professor Liselotte Madsen i SR SKAT 2016.128 samt i SR SKAT 2016.352. Heraf fremgår det, at hun fortsat mener, at der eksisterer en særlig praksis for så vidt angår udlejning af fast ejendom, men at denne særlige praksis ikke gælder for udlejning af andelsboliger.

af lampen. Efter bevisførelsen lægger retten endvidere til grund som bevist, at lampen i 2003 efter opnåelse af design- og patentbeskyttelse havde et kommercielt potentiale, der kunne udnyttes.

Efter lampens karakter finder retten ikke at kunne tilsidesætte sagsøgerens oplysninger om, at den manglende kommercielle udnyttelse af lampen skal tilskrives den teknologiske udvikling. Retten finder endvidere, at det må lægges til grund, at sagsøgeren var i intense forhandlinger med virksomheden V med henblik på markedsføring af lampen i 2003.

Under disse omstændigheder finder retten, at den traditionelle rentabilitetsbetragtning set i lyset af, at der i 2003 alene var indtægter på ca. 8.000 kr. må tillægges mindre betydning. Efter karakteren af sagsøgerens arbejde med udvikling, patentering og markedsføring finder retten endvidere, at det må lægges til grund, at sagsøgeren har arbejdet intenst med henblik på at gøre sin opfindelse kommerciel anvendelig.

Under disse omstændigheder finder retten, at det kan lægges til grund som bevist, at sagsøgeren har foretaget et seriøst udviklingsarbejde i kommercielt hensigt, således at hans udviklingsaktiviteter må anses for at have haft en erhvervsmæssig motivation, uanset at der ikke i 2003 blev opnået et overskud.”

Som det fremgår af præmisserne, var byretten af den opfattelse, at den traditionelle rentabilitetsbetragtning måtte tillægges mindre betydning, og i stedet fremhævede byretten skatteyderens seriøse udviklingsarbejde, som havde haft en erhvervsmæssig motivation, samt det faktum, at skatteyderen havde arbejdet intenst med henblik på at gøre sin opfindelse kommercielt anvendelig.

Samme retlige vurdering genfindes i Skatteankenævn Lejre-Roskildes afgørelse af den 13. juni 2014, sagsnr. 13-0206269, hvor der ligeledes var tale om udvikling af et nyt produkt i form af nye energivenlige LED-produkter. Ved afgørelsen af sagen henviste skatteankenævnet til ovennævnte byretsdom og fastslog i forlængelse heraf, at den pågældende virksomhed havde en sådan karakter, at der ikke var en jævn løbende indtjening, men at man var i gang med ”...udvikling af flere produkter samt forhandling med en potentiel samar-

bejdspartner.”, hvorfor det ikke kunne tillægges afgørende betydning, at der i 2009 og 2010 ikke havde været noget varesalg. Skatteankenævnet var videre af den opfattelse, at det var sandsynligt, at skatteyder ville opnå rimelige fortjenester, hvis det lykkedes at fremskaffe tilstrækkelig kapital til færdigudvikling af produkterne. På den baggrund konstaterede skatteankenævnet, at der var tale om en erhvervsmæssigt drevet virksomhed med den følge, at fradrag for underskud blev anerkendt.

Også i Landsskatterettens kendelse af den 20. december 2010, j.nr. 10-01932 blev en opfindervirksomhed med kvalitetsøjttalere og andre hifi-produkter godkendt som en erhvervsmæssig virksomhed på trods af flere års underskud i virksomheden.

2.3 Særligt om hobbybetonede aktiviteter

Der vil relativt sjældent blive stillet spørgsmålstejn ved den erhvervsmæssige status i forhold til virksomheder inden for traditionelle brancher. Derimod vil virksomheder, der snarere synes at tjene private og personlige interesser end udelukkende økonomiske interesser, kunne give anledning til tvivl. I den forbindelse kan det ved rentabilitetsvurderingen give anledning til tvivl hvilke indtægter, der skal medregnes ved vurderingen af virksomhedens resultat.

Højesteret har eksempelvis haft anledning til at tage stilling til den erhvervsmæssige status for både kunstner- og gallerivirksomheder, jf. UfR 2013.1767 H, UfR 2013.2956 H og UfR 2000.313 H. I de nævnte sager konstaterede Højesteret, at der ikke forelå erhvervsmæssig virksomhed bl.a. under henvisning til, at virksomhederne ikke ansås for etableret og drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste.

I sagerne fra 2013 konstaterede Højesteret dels, at en livsvarig ydelse, som kunstneren modtog fra Statens Kunstfond, ikke



kunne anses som en indtægt, der var erhvervet ved driften af kunstnervirksomheden, dels at en lønindtægt som forstander ikke skulle indgå i bedømmelsen af, om kunstnervirksomheden måtte anses for erhvervsmæssig, idet kunstnervirksomheden ikke var en forudsætning for forstanderstillingen.

Også virksomhedstyper som f.eks. horoskopvirksomhed, marskandiserbutik, bådudlejning, motorsportsvirksomhed m.v. har forelagt til bedømmelse.

Når man er inden for et område, hvor de personlige interesser kan synes at være afgørende for fortsat drift på trods af underskud, er det vigtigt overfor SKAT at kunne vise seriøse bestræbelser på at få vendt udviklingen. Det er således altid en god idé at udarbejde årlige budgetter, hvor man forholder sig til den forventede udvikling i virksomheden ligesom nye initiativer, der ønskes gennemført for at vende den økonomiske udvikling, bør begrundes nærmere – og gerne inden SKAT evt. måtte henvende sig.

3 HENVENDELSER FRA SKAT

Såfremt SKAT finder anledning til at undersøge en virksomheds erhvervsmæssige status nærmere, vil det første skridt fra SKATs side ofte være en henvendelse, hvor der efterspørges eksempelvis regnskabsmateriale for forudgående år samt nærmere forklaring på en række forhold i virksomheden. Allerede på dette tidlige tidspunkt bør man som virksomhedsejer overveje at søge professionel rådgivning hos enten revisor eller advokat.

Erfaringen viser, at der i denne type af sager ofte opnås det bedste resultat ved at have rette strategi fra starten af.