
SKATTEMÆSSIG VURDERING AF STUTTERIER I DANMARK

Kandidatspeciale, cand.merc.aud.-studiet
Aalborg Universitet – 2018

Forfattere:

Jan Bastrup Pedersen og Rani Gregoriussen

Vejleder:

Michael Guldbæk Karlsen

Afleveringsdato: 26 februar 2018

Forord

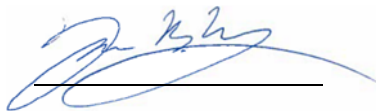
Den foranliggende kandidatspeciale er udarbejdet som den afsluttende og obligatoriske del af cand.merc.aud.-studiet på Aalborg Universitet. Afhandlingen er udarbejdet i perioden september 2017 til februar 2018.

Emnet er hestestutteri med hensyn til den skattemæssige vurdering af erhvervsmæssig virksomhed. Det anses ikke, at afhandlingen indeholder sensitive data eller oplysninger af en beskaffenhed i øvrigt, der tilsigter nogen begrænsninger i adkomst til rapportens indhold. Afhandlingen tæller 207.888 antal tegn (inkl. mellemrum), hvilket svarer til et normal sideantal på 86,6.

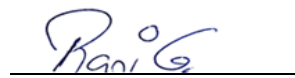
Der er under specialeskrivningen fulgt løbende med i udviklingen indenfor området, og såfremt ny litteratur er kommet til vores kendskab, er dette indarbejdet i opgaven. Litteratursøgningen er afsluttet den 01/02-2018.

Traditionen tro skal vi i dette forord benytte lejligheden til at takke dem, som vi har afholdt interview med, samt vores vejleder, som har været behjælpelig i forbindelse med udarbejdelsen af denne foranliggende afhandling.

Aalborg, den 26/02-2018



Jan Bastrup Pedersen



Rani Gregoriussen

Executive summary

The purpose of this thesis is to examine the criteria for stud farms to be considered commercial in tax manner. The thesis focuses on part-time stud farms where some are run by economic interests while others are run by private interest, therefore can it be difficult to determine whether the stud farm is considered commercial or non-commercial in tax manner. There are no clear rules within the Danish legislation which determine whether a part-time stud farm is regarded commercial. Therefore, will the judgement of whether the company is regarded commercial or not always contain an element of concrete assessment, where several criteria are examined.

Three of the most significant criteria which must be met are responsibility, profitability and intensity. The purpose of the responsibility requirement is that the activity in the stud farm must be able to be classified as usual and justifiable on the basis of a technical academic standard. The profitability requirement assesses if the company is profitable or has prospects to become profitable in the future. To qualify for intensity requirement it requires that the stud farm meets the necessary intensity and seriousness, which includes a turnover of a minimum size. If the three requirements are met, there is a presumption that the company is regarded commercial in tax manner.

When assessing whether a company is commercial or not is there a risk, that the company will be divided into two or more companies in tax manner, where one part of the company is regarded as commercial while other parts are regarded as non-commercial. This is often the case when the stud farm company also deals with other farm activities such as land leasing, or if the company deals with activities with no relation to the stud activity or farming.

The thesis also obtains an insight to the Danish horse sector, and describes how the horses' role has evolved from mainly being used for work in Danish farms to leisure-time activities. Furthermore, it describes the breeding of sports horses.

Only a few stud farms in Denmark are operated in a limited company, therefore are the Danish stud farms mostly operated in sole proprietorship. The thesis clarifies the differences between the business forms, including the tax differences and opportunities.

Lastly this thesis will include an analysis of Blue Hors ApS which is a stud farm operated in a limited company. Over the 2012 to 2016 period the company has lost 179.026 t. kr., simultaneously as the company has invested a significant share of capital in inventories and fixed assets. The company fulfils responsibility and intensity, but whether the company fulfils profitability is questionable as there is expected a long timeline for any potential return on capital.

Indholdsfortegnelse

Forord	ii
Executive summary	iii
1. Indledning	1
1.1 Motivation.....	2
1.2 Problemformulering.....	2
1.3 Afgrænsning	2
1.4 Metode og videnskabsteori	3
1.5 Kildekritik	4
1.6 Struktur	5
2. Heste i Danmark	6
2.1 Hesten som landbrugsredskab.....	6
2.2 Hesten som fritidsinteresse	7
2.2.1. Dansk Ride Forbund	8
2.3 Avl af sportsheste.....	9
2.3.1 Dansk Varmblod	10
2.3.2 Dansk Varmblods medlemsanalyse 2017	11
2.3.3 Interview af Dansk Varmblods sekretariatschef	12
2.3.4 Konsekvenser	13
2.4 Hestesektoren	15
2.4.1 Omsætning.....	16
2.4.2 Beskæftigelse	17
2.5 Sammenfatning	18
3. Definition af erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed	20
3.1 Generelt om erhvervsmæssig virksomhed	20
3.1.1 Skattemæssig behandling af erhvervsmæssig virksomhed	21
3.2 Generelt om ikke-erhvervsmæssig virksomhed.....	23
3.2.1 Skattemæssig behandling af ikke-erhvervsmæssig virksomhed.....	24
3.3 Sammenfatning	26
4. Skattemæssig vurdering af virksomheder	28
4.1 Kriterier til skildring af erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed	28
4.2 Særlig ligningspraksis for deltidslandbrug	29
4.2.1 Betingelser at opfylde	31
4.3 Styresignal fra SKAT vedrørende hestestutteri	34
4.3.1 Samtidig drift af stutтери og hold af væddeløbsheste	35
4.4 Momsregistrering.....	36

4.5 Sammenfatning	38
5. Betingelser for erhvervsmæssig virksomhed	40
5.1 Forsvarlighedskravet	40
5.2 Rentabilitetskravet	42
5.2.1 Udsigt til rimeligt driftsresultat	43
5.2.2 Underskud i en periode	47
5.3 Intensitetskravet	48
5.4 Sammenfatning	51
6. Selskabsretlige virksomhedsformer	53
6.1 Selvstændig erhvervsvirksomhed	54
6.1.1 Beskatning af personligt ejede virksomheder	55
6.2 Kapitalselskab	60
6.2.1 Beskatning af kapitalselskab	61
6.3 Hesteavl i selskabsform	61
6.3.1 Selskabsdrift anses for ikke-erhvervsmæssig	62
6.4 En eller flere virksomheder	63
6.5 Sammenfatning	68
7. Analyse	70
7.1 Blue Hors ApS	70
7.2 Opfylder Blue Hors ApS betingelserne for erhvervsmæssig stuttevirkomhed	72
7.3 Hovedaktionærforhold Blue Hors ApS	73
7.4 Sammenfatning	76
8. Sammenfatning	78
9. Konklusion	81
10. Litteraturliste	85
11. Bilag	89
11.1 Bilag 1: Undersøgelse hos Dansk Varmblod	89
11.2 Bilag 2: Interview med Casper Cassøe Krüth	94
11.3 Bilag 3: Blue Hors ApS ejerandele	97
11.4 Bilag 4: Omkostningsberegning ved produktion af heste	98

1. Indledning

Der findes flere mennesker i Danmark, der driver virksomhed af en eller anden art. Formålet med virksomhederne varierer fra virksomhed til virksomhed, hvor nogle skal opnå en økonomisk gevinst, mens andre har til formål at opfylde behov af private og personlige interesser mere end udelukkende økonomiske interesser. Vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende eller der er tale om udøvelse af en ikke-erhvervsmæssig virksomhed, beror på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, hvor der tages hensyn til en lang række forhold (Bagge og Mathiasen, 2017, s. 23).

Erhvervsmæssige virksomheder skal afgrænses overfor ikke-erhvervsmæssige. Erhvervsmæssige virksomheder kendetegnes ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter, hvor formålet er at opnå økonomisk udbytte. Den erhvervsmæssige virksomhed vil være indrettet med systematisk indtægtserhvervelse, som det afgørende formål. Omvendt er ikke-erhvervsmæssige virksomheder kendetegnet ved, at de ligeledes udføres for egen regning og risiko, men derimod sigter mod at opfylde behov af privat karakter fremfor økonomisk udbytte. Aktiviteten kan være overskudsgivende, men er som regel underskudsgivende (Michelsen m.fl., 2015, s. 255). Overordnet er den grundlæggende forskel på erhvervsmæssige og ikke-erhvervsmæssige virksomheder dermed, at udbyttet motivet ikke er den drivende kraft bag ikke-erhvervsmæssige.

Sondringen mellem erhvervsmæssige- og ikke-erhvervsmæssige virksomheder kan have store økonomiske konsekvenser for skatteyderen, og derfor tiltrækker sondring herimellem stor opmærksomhed, idet den økonomiske effekt af, om man er placeret på den ene eller anden side, er betydelig (Michelsen m.fl., 2015, s. 255).

Der kan ligge flere forhold til grund for at starte en virksomhed. Herunder kan økonomi eller interesse for det pågældende erhverv nævnes som indflydelsesrige forhold, der ligger til grund for stiftelsen af virksomheden. Nogle virksomheder har et mere hobbybetonet præg end andre, herunder kan nævnes stutterivirksomheder, kunst- og gallerivirksomheder, men også andre aktiviteter på grænsen til privatforbruget har givet anledning til dilemmaer om, hvorvidt aktiviteten har haft den fornødne erhvervsmæssige tyngde (Michelsen m.fl., 2015, s. 255). Vi finder stutteri meget interessant i denne sammenhæng, i og med at det ofte er vanskeligt at sondre imellem om det drejer sig om en erhvervsmæssig- eller ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Det har ikke mindst været driften i stutterivirksomheder, der gennem årene har givet anledning til betydelig opmærksomhed og tvister. Herudover skal nævnes, at den ene af skribenterne – Jan Bastrup Pedersen – har stor interesse for området og flere års arbejds erfaringer indenfor hestesektoren.

1.1 Motivation

Ovenstående indledning skaber den motivation til at undersøge, hvordan sondringen mellem erhvervsmæssige virksomheder og ikke-erhvervsmæssige virksomheder er indenfor hestesektoren. Interessen for stutriverksomheder og hestesektoren skaber ligeledes en motivation til at få et bedre indblik i betydningen og konsekvenserne af, hvorvidt en virksomhed bliver statueret som erhvervsmæssig i forhold til ikke-erhvervsmæssig i skattemæssig henseende. Herunder vil en analyse ud fra retspraksis give et godt indblik over de betingelser, som stutriverksomheden skal opfylde for at blive anset som erhvervsmæssig. Derudover findes det interessant at undersøge forholdene mellem virksomheder, der drives i privat regi og som enkeltmandsvirksomhed, og virksomheder, der drives i et kapitalselskab.

1.2 Problemformulering

Med udgangspunkt i foranstående indledning og motivationsbeskrivelse, er følgende overordnede hovedspørgsmål formuleret:

Hvordan skildres den skattemæssige vurdering og sondringen mellem erhvervsmæssig virksomhed eller ikke-erhvervsmæssig virksomhed, når virksomheden drives som enkeltmandsvirksomhed, og aktiviteten i virksomheden er stutridrift?

Hovedspørgsmålet besvares ved at behandle følgende underemner:

- ***Skattelovgivningens generelle fortolkning af begreberne erhvervsmæssig virksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed.***
- ***Der vil blive lavet en kortfattet redegørelse af selskabsretlige virksomhedsformer.***
- ***En analyse ud fra retspraksis af, hvornår et stutteri ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok er drevet sædvanligt og forsvarligt, og derfor vil blive anerkendt som erhvervsmæssig virksomhed.***
- ***Der vil blive foretaget en kortfattet analyse af et kapitalselskab, der driver stutridrift.***

1.3 Afgrænsning

Det anses som nødvendigt at foretage nogle afgrænsninger for at indsnævre problemformuleringen.

Afhandlingen vil hovedsageligt fokusere på stutterivirksomheder og hestesektoren, og derfor vil de fleste afgørelser vedrøre hesteområdet. Dog vil afgørelser, der ikke vedrører hesteområdet, i det omfang, som det vurderes relevant, blive inddraget i afhandlingen. De fleste af disse afgørelser vedrører landbrugsområdet, derfor anses de ikke at ligge langt væk fra hesteområdet.

Beskrivelsen af dansk hesteavl er ikke en tilbundsående analyse, men en generel beskrivelse af en udviklingstrend af samfundsudviklingen.

I afhandlingen vil der ikke blive foretaget en opdeling mellem ikke-erhvervsmæssig virksomhed og hobbyvirksomhed. Disse vil blive behandlet under et. Begge begreb er dækkende for det overordnede begreb ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Der er ikke forskel på om noget benævnes ikke-erhvervsmæssig virksomhed eller hobbyvirksomhed.

Momsområdet vil kun ganske kort blive beskrevet, hvor de væsentligste punkter på området bliver inddraget i afhandlingen. Ligeledes vil der kun foretages en overordnet beskrivelse af mulighederne for at anvende virksomhedsordningen, kapitalafkastordningen og inddrage ægtefællen i virksomheden.

I belysningen af erhvervsmæssige og ikke-erhvervsmæssige virksomheder vil der kun beskrives de områder, der anses som mest relevante for problemstillingen.

Afsnittet omkring Blue Hors ApS bygger på formodninger ud fra retspraksis, idet der ikke er offentlige oplysninger tilgængelige omkring hverken Blue Hors ApS' skattemæssige forhold udover at selskabet er sambeskattet med administrationsselskabet i koncernen KIRKBI A/S, og der foreligger ej oplysninger omkring den reelle ejer af Blue Hors ApS' personlige skatteforhold. Derudover er analysen af Blue Hors ApS baseret på offentlige tilgængelige oplysninger i form af hjemmeside, årsregnskaber og fagpressen.

1.4 Metode og videnskabsteori

Formålet med dette afsnit er at redegøre for de metodiske overvejelser, der er gjort i forbindelse med foreliggende afhandling. Der er mulighed for at benytte sig af både kvantitative og kvalitative metoder. Vi har imidlertid valgt overvejende at lægge vægt på kvalitative metoder til indsamling af data. Disse data er hovedsageligt sekundære data, der indsamles via eksterne kilder, bl.a. fra love, retsafgørelser, SKM-afgørelser, litteratur samt diverse artikler. Endvidere indsamles primære data i form af et personligt, delvist struktureret interview med Casper Cassøe, direktør hos Dansk Varmblod, der har et stort kendskab til hestesektoren i Danmark. Afhandlingens proces kan

bestemmes at være deduktiv, idet der primært anvendes eksisterende empiri til at analysere frem til konklusionen (Andersen, 2010, s. 35).

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i den juridiske metode, hvor der primært bliver benyttet den retsdogmatiske metode, der beskriver, analyserer og systematiserer gældende ret i Danmark i dag. Metoderne har betydning for, hvordan data indsamles, bearbejdes og sammenfattes. Retsdogmatikken er en vigtig del af retsvidenskab, idet hensigten er at beskrive gældende ret (*de lege lata*), hvilket i øvrigt er formålet med denne afhandling, fordi afhandlingen skal klarlægge retstilstanden for stuttevirkksomheder i skatteretlig henseende. Fremgangsmåden for klarlæggelsen af gældende ret foretages gennem beskrivelser, analyser, fortolkninger og systematiseringer (Blume, 2009, s. 161). Den retsdogmatiske analyse ser på retskilderne, i en på forhånd bestemt rangorden, hvorefter man sammenholder kilderne til en samlet vurdering. Vi vil kommentere retskilderne løbende i afhandlingen, og slutligt lave en sammenfatning efter en kortfattet analyse af et kapitalselskab,

1.5 Kildekritik

Det har stor betydning, at vi forholder os kritisk til den empiri, der bliver anvendt til at udarbejde afhandlingen. De anvendte kilder vil vi behandle med fornøden omhu og ud fra et kritisk synspunkt. Kilderne bliver vurderet ud fra deres validitet, hvor der lægges vægt på objektivitet og pålidelighed. Herudover bliver der foretaget en vurdering af, hvilke bagvedliggende motiver, der ligger til grund for udgivelsen af artiklerne mv., hvorved der forsøges at tage højde for eventuelle subjektive holdninger fra udgiveren.

Størstedelen af de sekundære kilder kommer fra love, bøger, artikler mv. som vurderes at have en høj validitet. Endvidere anvendes en del litteratur, der står i pensumlisten på cand.merc.aud.-studiet. Den anvendte litteratur vurderes derved at have høj validitet. Desuden indsamles en del sekundære data fra tidligere retsafgørelser samt SKM-afgørelser mv., der ligeledes vurderes at have høj validitet.

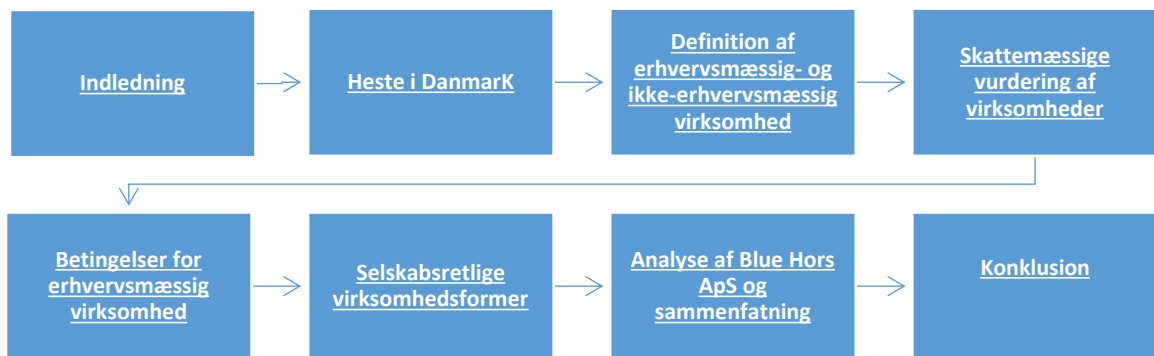
I forhold til de primære data er det vigtigt, at vi er åbne overfor nye synsvinkler og informationer, idet de delvist strukturerede interviews er kendetegnet ved, at interviewerens på forhånd har lidt kendskab til situationen på området (Andersen, 2010, s. 169). I den forbindelse har vi udarbejdet en spørgeguide, der angiver de emner, der ønskes belyst.

Vores opfattelse af de anvendte kilder er, at de bidrager med at skabe en valid og objektiv afhandling, der minimalt vil blive påvirket af vores subjektive holdninger. Vi vurderer endvidere, at de anvendte kilder kan klassificeres som objektive og troværdige.

1.6 Struktur

For at anskueliggøre afhandlingens sammenhæng og proces, illustreres dette grafisk i Figur 1 nedenfor:

Figur 1: Afhandlingens proces



Figur Kilde: Egen tilvirkning

Strukturen i afhandlingen er opbygget på den måde, at foruden nærværende afsnit og konklusionen er afhandlingen inddelt i 6 hovedafsnit. Det første hovedafsnit kaldes *Heste i Danmark* og redegør for udviklingen af hestens rolle i Danmark. Endvidere belyses hvordan størrelsen af den danske hestesektor ser ud i dag, ligeledes bliver to større organisationer indenfor hestesport beskrevet. Det næste hovedafsnit præsenterer begreberne erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed, samt belyser den skattemæssige betydning af at blive statueret som det ene eller det andet. I tredje hovedafsnit fremstilles den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug, styresignal vedrørende stutier og væddeløbsstalde samt de momenter, som SKAT anvender til at sondre mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed. De efterfølgende to hovedafsnit belyser nærmere betingelserne, som en virksomhed skal opfylde for at blive statueret som erhvervsmæssig, samt understreger forskellen på selskab og virksomhed. Hovedafsnittet herefter beskæftiger sig med en nærmere analyse af Blue Hors ApS, herunder foretages en vurdering af, om selskabets aktivitet opfylder betingelserne for erhvervsmæssig virksomhed. Derudover foretages en sammenfatning af afhandlingen.

2. Heste i Danmark

I det nedenstående afsnit vil der kort blive redegjort for udviklingen af hestens rolle i Danmark fra at indgå i arbejdet i landbruget til udelukkende at være en fritidsinteresse for mange. For at belyse udviklingen vil der blive brugt statistiske materialer for at se en sammenhæng i udviklingen over tid. Derudover vil de to større organisationer indenfor hestesport i Danmark kort blive beskrevet. Dansk Ride Forbund er en organisation som er øverste myndighed overfor danske rideklubber og rideskoler. For at deltage i konkurrenceridning i Danmark, skal man desuden være medlem af en rideklub, som er optaget i Dansk Ride Forbund. Dansk Varmblod er Danmarks største avlsforbund for varmblodsheste, og flere af dets medlemmer driver stutteri med avl af heste, hvor netop problemstillingen ofte opstår om, hvorvidt deres stuttridrift er ikke-erhvervsmæssig eller erhvervsmæssig. Til slut vil der kort blive belyst størrelsen af den danske hestesektor for at give et overblik over omsætningen i sektoren samt beskæftigelsen.

2.1 Hesten som landbrugsredskab

Heste har i Danmark altid haft en stor historisk betydning i forbindelse med udførelsen af arbejdsopgaver i landbruget. Efter afslutningen af Anden Verdenskrig vandt motoriserede landbrugsmaskiner større indtog i dansk landbrug, og derved udkonkurrerede landbrugsmaskinerne hesten som arbejdsredskab i landbruget (Landbrugsregnskaber i 100 år, 2015). Dette bevirkede at antallet af heste avlet i Danmark faldt markant, og hestens rolle gik fra at være en arbejdshest over til at være en fritidsinteresse (Hasse Hoffmann, 2011).

Tabel 1: Population af landbrugsbedrifter, heste og traktorer

1.000 stk.	1916	1925	1935	1945	1955	1965	1975	1985	1995	2005	2015
Bedrifter	206	206	204	208	201	173	134	92	69	52	37
Traktorer	0	2	7	13	60	133	183	169	151	113	80
Heste	515	536	521	558	308	53	58	32	18	54	58

Kilde: Landbrugsregnskaber i 100 år, 2015

Ovenstående tabel viser udviklingen af antal landbrugsbedrifter med antal heste og traktorer. Udviklingen viser tydeligt, at omkring 1955 til 1965 var der et utroligt stort fald i antal heste i landbruget, og at traktorer derefter vandt frem. Hesten mistede derved sin naturlige tilknytning til landbruget som et arbejdsredskab, og hestens erhvervsmæssige brug bortfaldt fra landbrugssektoren i Danmark.

2.2 Hesten som fritidsinteresse

Fra begyndelsen af 1900-tallet var hestesport mest en disciplin, som blev udøvet hos det danske militær (Kaptajnløjtnant P. Hersting, 1937). Hesten var en integreret del af det danske forsvar, og i forbindelse med uddannelsen af hærens heste blev der afholdt konkurrencer med heste i disciplinerne: distanceridning, skoleridning (dressur) og springning. Ved De Olympiske Lege i Stockholm i 1912 var ridesporten første gang repræsenteret i afviklingen af legene, og det var især ryttere med militær baggrund som deltog (Kaptajnløjtnant P. Hersting, 1937).

Op igennem 1920'erne og 1930'erne blev der etableret flere rideskoler i Danmark, hvor især deltagerne var befalingsmænd fra hæren og overklassen (Kaptajnløjtnant P. Hersting, 1937).

Ridning som fritidsinteresse begyndte at vinde mere og mere indpas i det danske samfund op igennem 1970'erne og 1980'erne, og med hestens mindre rolle i landbruget betød det, at rytterne efterspurgte en ny type heste. Rytterne ønskede ikke mere en tung og stor arbejdshest, som kunne trække en plov eller vogn, men derimod en ædel, langbenet og smuk hest til at udøve hestesport i form af enten dressur eller springning (Hasse Hoffmann, 2011).

Tabel 2: Ridesportens udvikling i befolkningen 1964-2012 (andel af befolkningen i %)

Ridning	1964	1975	1993	1998	2004	2007	2011	2012
Voksne (+16 år)	0	1	2	3	3	3	3	2
Børn (7-15 år)	N/A	N/A	7	11	9	12	10	8

Kilde: Michael Fester, *Ridesporten i Danmark – et notat om ridesportens udvikling og fremtid, 2014*

Som ovenstående tabel viser, er der en stigende interesse for udøvelse af ridning i Danmark fra starten af 1970'erne og op til 2000'erne – dog falder børns interesse fra 2007 og frem mod 2012. Dette fald kan skyldes øget konkurrence fra andre fritidsinteresser og det faktum, at ridning er en dyr interesse, enten ved at man blot går til ridning på en rideskole en gang om ugen, eller at man vælger at anskaffe sig en hest.

Ifølge en undersøgelse udført af Syddansk Universitet og Danmarks Idrætsforbund, så er engangsomkostningen for at starte til ridning 20.000 kr. og den årlige omkostning 10.150 kr. Det billigste er gymnastik med en engangsomkostning på 3.500 kr. og en årlig omkostning på 1.000 kr. (Michael Fester, 2014). Dette faktum kan være med til, at mange forældre fravælger at deres børn går til ridning. Faldet i børns interesse fra 2007 frem til 2012 kan endvidere også skyldes den finansielle krise der opstod i 2007/2008. Den finansielle krise betød at flere familier valgte at

prioritere deres rådighedsbeløb anderledes på grund af den øgede usikkerhed krisen medførte (www.dr.dk).

Da ridning begyndte at blive mere tilgængeligt og populært, opstod der en øget interesse for konkurrenceridning. Denne ændring af hestens brug medførte et fald i efterspørgslen af de mere traditionelle danske hesteracer som Oldenborgeren, Frederiksborgeren og den Jyske Hest. Disse hesteracer egnede sig ikke ideelt til denne form for konkurrenceridning og skoleridning, hvorfor behovet for en ny avl af en moderne sportshest var tiltrængt omkring 1965 til 1975.

2.2.1. Dansk Ride Forbund

Til at koordinere udviklingen af ridning, uddannelse og undervisning af ryttere samt afvikling af ridestævner i Danmark har Dansk Ride Forbund spillet en stor rolle. Danmark er foreningernes land og har en lang tradition for frivillige foreninger, hvor folk mødes for at udøve en fælles interesse i fællesskab (Werlauff, 2015, s. 148). Dansk Ride Forbund (DRF) blev oprettet i 1917, som en forening til at samle folk med fælles interesse for dyrkning af hestesport landet over. Allerede i 1918 blev Dansk Ride Forbund desuden optaget i Dansk Idrætsforbund (Michael Fester, 2014).

Danske rideklubber og rideskoler kan ansøge om optagelse i DRF, som er den styrende myndighed, når der udarbejdes regler for afholdelse af stævner, og som sikrer kvaliteten af undervisning og uddannelse af trænere og undervisere på danske rideklubber og rideskoler. Dette medvirker til en ensartet drift af landets rideskoler, som sikrer at klubbens medlemmer kan udøve deres interesse for ridning. (Michael Fester, 2014).

Der er ca. 500 klubber der er medlem af Dansk Ride Forbund. Det er klubbernes medlemmer der udpeger de personer, der udgør Repræsentantskabet, som er Dansk Ride Forbunds øverste myndighed, jf. Dansk Ride Forbunds love. Repræsentantskabet mødes mindst en gang årligt til det ordinære repræsentantskabsmøde, hvor bl.a. forbundets bestyrelse vælges.

Klubberne i Danmark er opdelt efter de gamle amtsgrænser, som betegnes distrikter. Distrikterne varetager en række opgaver af fælles art for de klubber, der er hjemmehørende i de enkelte distrikter. Der er 13 distrikter i Dansk Ride Forbund.

Bestyrelsen, som udover formand og næstformand består af 5 medlemmer, har ansvaret for den daglige ledelse af Dansk Ride Forbund, herunder ansvaret for forvaltningen af forbundets midler. Bestyrelsen bistås i dette arbejde af en driftsorganisation bestående af en administration ledet af en generalsekretær og et antal udvalg og officials. Bestyrelsen nedsætter det antal udvalg der er behov for. Udvalgene er sammensat af et antal ulønnede medarbejdere.

Den daglige ledelse af administrationen, herunder den personalemæssige ledelse af de ansatte medarbejdere, varetages af forbundets generalsekretær, som ansættes af bestyrelsen, og i det daglige arbejde refererer direkte til forbundets formand (www.rideforbund.dk).

For at deltage i konkurrenceridning i Danmark skal man derfor være medlem af en rideklub eller rideskole som er optaget i Dansk Ride Forbund.

Med oprettelsen af Dansk Ride Forbund i 1917 blev der skabt en mulighed for at folk uden en militær eller landbrugsmæssig baggrund kunne modtage undervisning og vejledning i omgang med heste. Dette behov blev større efterhånden som interessen for at dyrke ridning i fritiden blev større fra 1960'erne og opefter. Derudover er der en stigende andel af ryttere, som også har fattet interesse for avl af heste, uden at rytteren har en landbrugsmæssig baggrund (Bilag2).

2.3 Avl af sportsheste

I 1962 blev Dansk Sportsheste Avlsforbund stiftet, og det var den første danske avlsforening med det formål at avle en moderne ridehest, som kunne opfylde den store efterspørgsel på sportsheste i Danmark. Dyrkning af ridning begyndte at vinde en større udbredelse i Danmark, og for at opfylde denne efterspørgsel skulle der avles heste, som var mere velegnede til ridning i stedet for markbrug. (I.C. Christensen, 1987).

I 1979 fusionerede Dansk Sportsheste Avlsforbund og Danmarks Lette Hesteavl, idet foreningerne ville opnå større fordele i fællesskab. Den nye forening blev kaldt Dansk Varmblod (I.C. Christensen, 1987).

Meget af det avlsmateriale, som de to foreninger avlede med, bestod oftest af racerne dansk Oldenborg, som havde været benyttet i landbruget, svenske heste, Lipizzaner samt heste fra Ungarn. Derudover bestod en del af avlsmaterialet endvidere af danske Frederiksborgheste. Danmark havde haft en ret stor position som leverandør af Frederiksborgheste til de kongelige stalde i Europa i 1800-tallet. I et mindre omfang indgik denne race også i avlsmaterialet (I.C. Christensen, 1987).

Heste avlet i Dansk Varmblod blev betegnet med forkortelsen DV, og hestene blev brændemærket som føl med logoet for Dansk Varmblod; kronen og bølgen. Brændemærkning er dog i dag forbudt ved lov.

En hest avlet i Dansk Varmblod er ikke en racebestemt hest, hvilket betyder at det er muligt at krydse sit avlsmateriale med andre avlsforbunds hingste, såfremt de er godkendt til brug i Dansk

Varmblods avlsprogram. En hest af racen Dansk Varmblod vil derfor hovedsageligt bestå af Hollandsk Varmblod, tysk Oldenburger, tysk Hannoveraner, Trakehner, Holsteiner og Westfaler.

I begyndelsen af 1990'erne var det især tyske avlshingste som dominerede avlen af Dansk Varmblod, og mange hingste fra Tyskland blev indkøbt til Danmark, således at danske avlere kunne bruge disse hingste til deres hopper.

Det er ikke muligt at fremsætte ensartede race- og typekendetegn ved en Dansk Varmblod-hest, idet den er et kryds af flere andre europæiske hesteracer. Kåringen og godkendelsen af avlsheste til Dansk Varmblod sker på baggrund af ønskelige brugsegenskaber afhængig af, hvilken disciplin hesten skal bruges til; springning eller dressur. Ved avl af dressurheste vægtes egenskaber som hestens gangarter højest, samt dens type, bygning og temperament. Ved springheste vægtes hestens evne til at forcere forhindringer og udholdenhed højest. Fælles for begge discipliner er, at sundhed og korrekt bygning af hestens krop og lemmer er vigtige egenskaber.

2.3.1 Dansk Varmblod

Dansk Varmblod ledes i dag af en hovedbestyrelse på 8 medlemmer. Medlemmerne af hovedbestyrelsen kommer fra hver af forbundets 7 regioner fordelt over Danmark. Hver region har sin egen bestyrelse og sine egne medlemsaktiviteter. I samarbejde med sekretariatet gennemføres følskuer, egnethedstests og hoppekåringer i de enkelte regioner (Dansk Varmblod, Regler og vedtægter 2017).

Repræsentantskabet er forbundets øverste myndighed. Hvert år inden den 15. februar afholdes det årlige repræsentantskabsmøde centralt i landet, hvor også formanden vælges (Dansk Varmblod, Regler og vedtægter 2017).

Den daglige drift af Dansk Varmblod varetages af sekretariatet med et fastansat personale, som ledes af en sekretariatschef. Sekretariatet varetager medlemservice, afholdelse af arrangementer, avlsrådgivning mv. Sekretariatet består af 8 medarbejdere.

Tabel 3: Udviklingen af hovedtal 2006-2016 i Dansk Varmblod

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Antal medlemmer	5.554	5.847	5.854	5.692	5.321	4.685	4.685	4.279	3.917	3.624	3.447
Antal føl	2.630	2.810	2.871	2.874	2.443	2.136	1.774	1.635	1.667	1.643	1.681

Kilde: www.varmblod.dk

Udviklingen i Dansk Varmblod fra 2006 til 2016 viser, at forbundet har en nedgang i både antal medlemmer og antal registrerede føl.

Dansk Varmblods indtægter kommer fra både medlemskontingenter, men også via medlemsaktiviteter i form af kåringer, rideprøver af heste og følskuer samt afholdelse af stævner. Til kåringerne og følskuerne betaler medlemmerne for en faglig bedømmelse af deres heste. Den største og mest væsentlige indkomstkilde hos Dansk Varmblod er især afholdelse af hingstekåringen i Herning, som foregår hvert år i marts måned. Til dette arrangement afholdes kåring af forbundets avlshingste, konkurrenceridning, gallashows fredag og lørdag aften samt en stor messe med salg af udstyr til heste. Arrangementet besøges af mellem 50-65.000 betalende besøgende, og der opleves hvert år en forøgelse af antal besøgende (www.varmblod.dk).

I 2017 omsatte Dansk Varmblod for 25.101 t. kr. og gav et resultat på 294 t. kr. Egenkapitalen udgør 5.198 t. kr. (Referat fra Repræsentantskabsmødet 2017).

Idet Dansk Varmblod oplever en større nedgang i antallet af både medlemmer og registrerede føl, er forbundet nødsaget til at udvikle strategien i et øget samarbejde med Dansk Ride Forbund, da slutbrugeren til avlernes produktion af heste er fritidsrytteren, som dyrker ridning under en rideklub hos Dansk Ride Forbund (Referat fra Repræsentantskabsmødet 2017). Mange medlemmer i netop Dansk Varmblod er endvidere også medlemmer i en dansk rideklub under DRF, hvorfor begge organisationer har fælles medlemmer.

2.3.2 Dansk Varmblods medlemsanalyse 2017

Dansk Varmblod har gennemført en større spørgeskemaundersøgelse i september 2017. Analysen var et spørgeskema som var tilgængeligt på www.varmblod.dk i en bestemt periode i sommeren 2017, hvor alle kunne deltage (Bilag 1 – Dansk Varmblods medlemsanalyse 2017).

I undersøgelsen var der 1.209 besvarelser, hvoraf 70% var medlem af Dansk Varmblod og 30% var ikke medlem. Af besvarelserne var der en bred repræsentation over hele landet. Af dem som besvarede var 82% kvinder og 18% mænd. 52% havde en samlet årlig indkomst mellem 500.000 kr. og 1.000.000 kr. og 13% havde en årlig indkomst over 1.000.000 kr.

Et af spørgsmålene var hvordan ens stutteri blev drevet. Der var 3 svarmuligheder, hvoraf 5% svarede at deres stutteri blev drevet i selskabsform, 19% svarede at stutteriet blev drevet med en almindelig momsregistrering, og 76% drev stutteriet som privat.

Et andet interessant spørgsmål var, hvorvidt man betragtede sig som enten avler, rytter eller et mix. Til dette spørgsmål svarede 22% at de betragtede sig som avler, 30% som en rytter og 48% var et mix af begge dele.

Størrelsen på hesteholdet fordeles således:

Tabel 4: Størrelsen på hesteholdet

Antal hest	0	1-2	3-5	6-10	11-20	>20
Svarprocent	2%	33%	32%	19%	9%	5%

Kilde: Dansk Varmblods medlemsanalyse 2017

Hovedparten af besvarelsene havde fra 1-5 heste i deres besætning.

2.3.3 Interview af Dansk Varmblods sekretariatschef

Dansk Varmblod er meget lydhøre overfor deres medlemmers udfordringer med hensyn til SKAT. Ifølge Dansk Varmblods sekretariatschef, Casper Cassøe Krüth, er avlsforbundet opmærksom på, at flere af deres medlemmer oplever at skulle indsende deres regnskabsmaterialer til SKAT, såfremt der har været underskud i deres stutteri over en årrække (Bilag 2).

Det opleves at flere af Dansk Varmblods nyere medlemmer ikke længere kommer fra det traditionelle landbrug med en landbrugsmæssig uddannelse, men at flere nye medlemmer ofte køber en mindre landejendom, som indrettes til stutteri med avl af Dansk Varmblods-heste. Ofte har de nye medlemmer derfor en hovedindkomst udenfor landbruget (Bilag 2).

Det er ikke usædvanligt at Dansk Varmblods medlemmer endvidere også er medlemmer af en rideklub, idet de både avler heste men også dyrker ridning i deres fritid. Ifølge Casper Cassøe Krüth var det tidligere medlemmer med en baggrund i landbruget, som avlede heste. Der er derfor sket en udfasning af disse medlemmer, idet de er blevet færre. De nye medlemmer har derfor en interesse for både avl og ridning med henblik på konkurrenceridning (Bilag 2).

Ifølge Casper Cassøe Krüth er økonomien ofte ret presset hos stutterierne, idet der er mange omkostninger forbundet med avl af Dansk Varmblods-heste. Dette har gjort at nogle avlere har selvangivet et underskud af deres enkeltmandsvirksomhed, hvilket har medført at SKAT har startet en skattesag. Underskuddet kunne ikke fratrækkes, idet virksomheden bar præg af ejerens private interesse for heste, og derved kunne virksomheden ikke betegnes som en erhvervsmæssig virksomhed. I netop Dansk Varmblod er der flere medlemmer som har brugt store økonomiske ressourcer på at føre en skattesag. Dette har simpelthen fået flere avlere til at drive deres stutteri

som ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og derved har de ikke skullet selvangive eventuelle underskud. Endvidere er flere stutier momsregistreret, ifølge Casper Cassøe Krüth, fordi der netop er så mange omkostninger forbundet med avl af heste, og flere af de ydelser og varer, der leveres til stutierne, er momspligtigt salg fra leverandørerne. Typiske leverandører er ofte dyrlæger, beslagsmede, foderleverandører samt maskinstationer til markpleje.

2.3.4 Konsekvenser

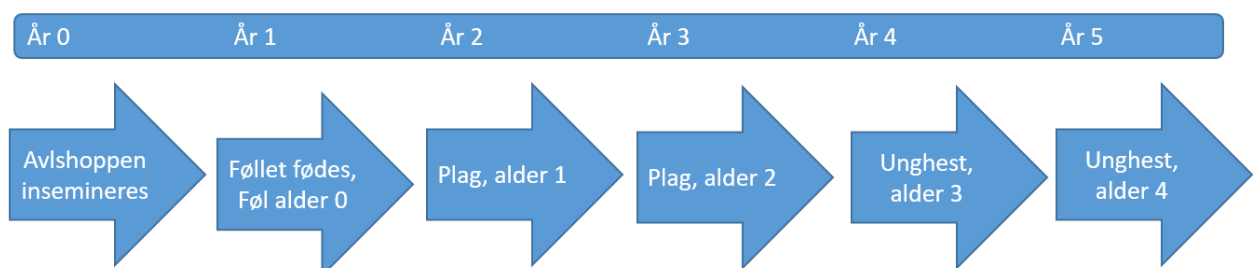
Dansk Varmblods medlemmer er gået fra at være traditionelle landbrugsbedrifter til at være mindre landejendomme, hvor medlemmerne derfor har en indkomst udenfor landbruget. Medlemmerne har derfor ofte ikke nogen erhvervsmæssig baggrund i landbruget. Motivationen for deres avl af heste, sker ofte ud fra en tidligere interesse for konkurrenceridning, som dyrkes i fritiden.

Tidligere var netop hesteavl en naturlig forbundet del af et erhvervsmæssigt landbrug. Eftersom hesten som arbejdsredskab udgik af landbruget, begyndte hesten at ændre status fra erhvervsmæssig brug til fritidsinteresse. Idet avl af heste ikke længere var tilknyttet erhvervsmæssigt landbrug, men mere blev en fritidsinteresse for folk med indkomst udenfor landbruget.

Da avl af heste i landbruget ofte var en større del af et erhvervsmæssigt landbrug med flere indkomstkilder, ville et underskud af driften af heste derfor kunne forsvinde i de øvrige indkomster på landbrugsbedriften. Derimod er det modsat sværere for mindre landbrugsejendomme uden andre aktiviteter end netop hestehold. Der kommer underskuddet netop til syne, idet der ofte ikke er andre indtægter at modregne underskuddet i.

Endvidere er processen med avl af heste lang og tidskrævende med mange risici undervejs. Processen kan skitseres således:

Figur 2: Hestens tilridningsproces



Kilde: Egen tilvirkning

Som ovenstående figur viser, så har man en ridehest efter år 4 til 5, hvilket betyder at hesten har en alder af 3-4 år. Dansk Varmblods-hest kan tilrides af en rytter, når de er 3 år, og deltage i unghestekonurrencer når de har en alder på 4 år. Det vil sige, at såfremt en avler ønsker at beholde sit avlsprodukt indtil det opnår en alder, hvor det kan omsættes direkte til slutbrugeren (rytteren), så er avleren nødt til at beholde hesten, indtil den opnår en alder på min. 4 år, hvilket vil sige, at fra avleren får sin avlshoppe med føl og indtil produktet er solgt, så går der 5 år.

For at belyse kapitalbindingen og omkostningerne forbundet med hold af heste vil vi forsøge at beregne omkostningen ved produktion af en hest:

Figur 3: Omkostningsberegning ved produktion af en hest

		Alder 0	Alder 1	Alder 2	Alder 3	Alder 4		I alt
Art af omkostning	År 0	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5		
Avlshoppe bedækkes	10.000,00							10.000,00
Opstaldning foder mv. avlshoppe	18.250,00							18.250,00
Dyrlæge	10.000,00	3.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00		23.500,00
Smed		3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00		18.000,00
Opstaldning, foder mv.		18.250,00	18.250,00	18.250,00	18.250,00	18.250,00		91.250,00
Tilridning					12.000,00	12.000,00		24.000,00
								-
								-
I alt	38.250,00	25.350,00	24.350,00	24.350,00	36.350,00	36.350,00		185.000,00

Kilde: Egen tilvirkning. Beregningsforudsætning ses i bilag 4.

Som ovenstående eksempel viser er pengebindingen og omkostningen til opdræt af heste stor. Forudsætningerne for ovenstående eksempel kan ses i Bilag 4. En avler binder derfor store beløb i sine heste før de er salgsklare og bidrager til en indtjening for stutieret. Derudover er det ikke garanteret at en hest vil kunne opnå en salgsspris som dækker de omkostninger. Hestemarkedet er meget konkurrencepræget, og gennemsigtigheden er meget stor på internettet, hvor der findes flere salgsdatabaser med heste. Køberen har derved mulighed for at sammenligne priser og kvalitet i et stort udvalg af heste, inden den endelige beslutning om køb af en hest sker. Der er to populære salgsdatabaser i Danmark til køb og salg af heste; ridehesten.com og everhorse.dk – begge databaser har henved 900 salgsklare heste til salg.

Da produktionen af heste i Dansk Varmblod har været faldende jf. afsnit 2.3.1, har det medvirket positivt til at priserne er stigende for heste, hvilket vil bidrage til en bedre økonomi hos avlerne i Dansk Varmblod, når afkommet sælges (Referat fra Repræsentantskabsmødet 2017).

Der er sket en ændring fra tidligere måder hvorpå stutierier blev drevet. Fra tidligere, hvor stutieriets driftsunderskud kunne gemmes i andre aktiviteter på større landbrug, blev de mere synlige, ved at det ofte er en almindelig lønmodtager som opretter et cvr-nr. på sit stutier. Denne

ændring skabte en større gennemsigtighed hos SKAT, som derved fik øget fokus på lønmodtagere med udvidet selvangivelse, hvori der blev selvangivet et skattemæssigt underskud (Bilag 2).

Dette fokus medførte et stigende antal skattesager hos Dansk Varmblods avlere, som ofte tabte skattesagen, hvilket medførte tilbagebetaling af skat og en stor advokat- og revisorregning. Dansk Varmblod forsøger derfor at gøre sine medlemmer opmærksomme på denne problematik med underskud af stuttedrift. Så vidt muligt bør foreningens medlemmer ikke selvangive underskud, hvis medlemmernes primære indkomst kommer fra øvrige indtægtsgivende erhverv eller lønindkomst (Bilag 2).

2.4 Hestesektoren

Hestesektoren i Danmark beskæftiger en stor del mennesker både direkte og indirekte, derudover er omsætningen betydelig. SEGES (det tidligere Dansk Landbrugsrådgivning og Videncentret for Landbrug) som er beliggende i Skejby, Aarhus, har gennemført en større analyse af den danske hestesektor i 2007, som kaster lys over størrelsen og betydningen af sektoren. Denne analyse dannede grundlag for at belyse og diskutere hestesektorens samfundsøkonomiske betydning i Danmark i fagpressen indenfor hestesport. SEGES er en dansk virksomhed med tilknytning til brancheorganisationen Landbrug & Fødevarer. Analysen har opdelt aktiviteterne i 7 hovedområder:

Tabel 5: Aktivitetsinddeling af hestesektoren

Aktivitet	Indhold
1) Trav & Galop	• Dansk Travsports Centralforbund • Dansk Galop • Træning og salg af trav- og galopheste • Trav- og galopbaner
2) Ridesport	• Branche- og interesseorganisationer • Rideklubber • Træning & salg (ekskl. Trav & Galop)
3) Hesteturisme	• Udlejning af heste & arrangering af rideferie • Hestevognskørsel • Vilde heste
4) Avl & Opdræt	• Avlsforbund • Rådgivning og udstedelse af hesteid • Produktion af heste

5) Spil & Publikationer	• DanToto • Løbsguiden • Internetsider • Hestefotografer
6) Varer & Tjenester	• Dyrlæger • Advokatydeler • Smede • Rideudstyr (træningsudstyr)
7) Landbrug (hestesektor)	• Dyrskeer • Opstaldning • Foder- og strøproduktion

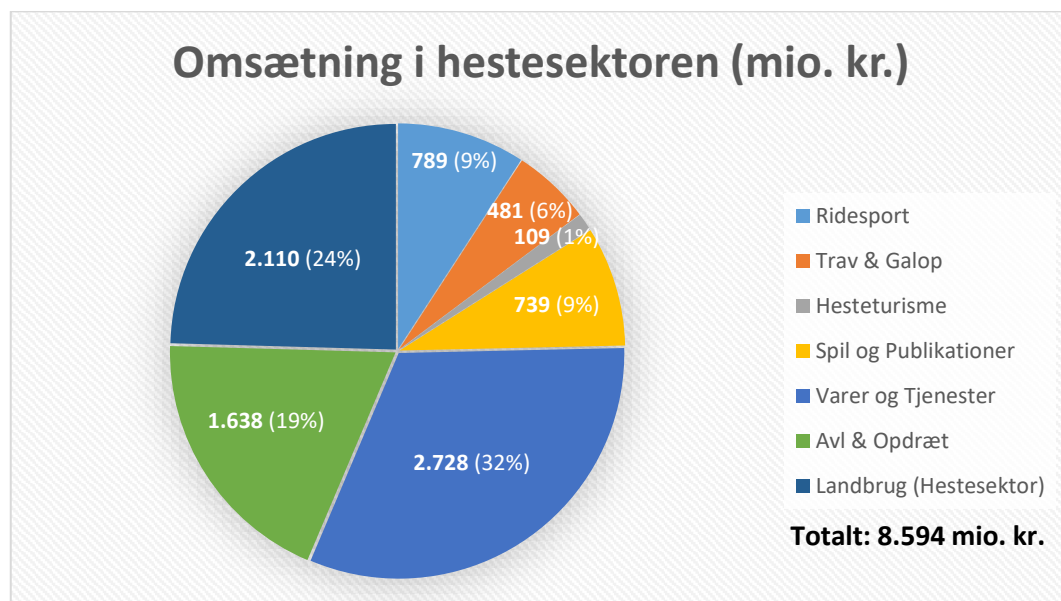
Kilde: Hestesektorens samfundsøkonomiske betydning i Danmark, Dansk Landbrugsrådgivning, 2009

”Der ligger en hel sektor, bestående af erhvervsfolk og hobbyfolk, hvoraf over 95.000 er registrerede ryttere bag, som i ultimo 2007 tilsammen havde 200.000 heste og genererede en totalomsætnings- og beskæftigelseseffekt i samfundet på henholdsvis 24,77 mia. kr. og 20.849 fuldtidsbeskæftigelse i Danmark.” (Dansk Landbrugsrådgivning, 2009).

2.4.1 Omsætning

Den direkte omsætning som genereres i hestesektoren er 8.594 mio. kr., hvoraf Avl & Opdræt tegner sig for 1.638 mio. kr. (19%), Ridesport andrager 789 mio. kr. (9%), som skyldes aktiviteter hos de danske rideklubber, henholdsvis træning og salg af rideheste, samt undervisning af ryttere. (Dansk Landbrugsrådgivning, 2009).

Figur 4: Direkte omsætning for hesteområdet opdelt på delsektorer



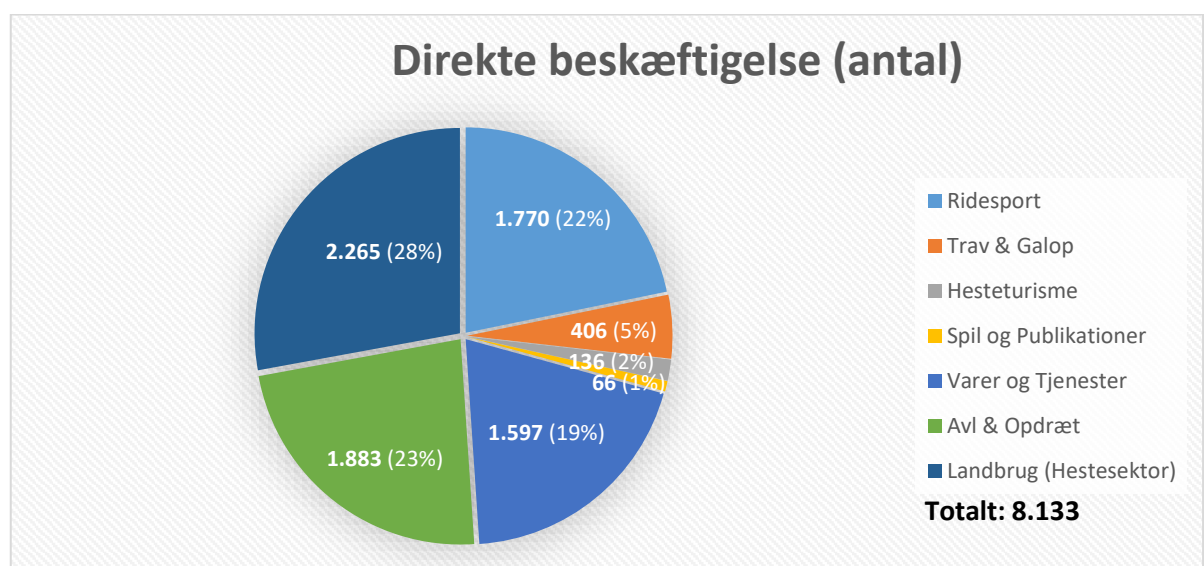
Kilde: Hestesektorens samfundsøkonomiske betydning i Danmark, Dansk Landbrugsrådgivning, 2009

Som ovenstående figur viser er andelen for Avl & Opdræt stor i det samlede billede af hestesektorens omsætning med 19%. Avl & Opdræt består af både avlsforbund, heriblandt Dansk Varmblod samt selve produktionen af heste i Danmark. Den største andel af omsætningen i hestesektoren findes hos Varer & Tjenester, som bl.a. dækker over dyrlæger, advokater, byggeri af haller, stalde, baner, hegn og inventar, rideudstyr samt forsikring af heste. Som nævnt er produktionen af heste omkostningstung, hvor især dyrlæger og smede er faste omkostninger som indgår i produktionen af heste, hvorfor det er forståeligt at netop Varer & Tjenester er aktiviteten med den største omsætning i hestesektoren samlet set.

2.4.2 Beskæftigelse

Hestesektoren bidrager samlet set med 8.133 direkte fuldtidsbeskæftigede. Heraf er den næststørste bidragsyder Avl & Opdræt med en andel på 23%, som hovedsageligt kan tilskrives produktion af heste. Sammenlagt bidrager Landbrug samt Avl & Opdræt med mere end halvdelen af hestesektorens fuldtidsstillinger. Gennem et stort antal beskæftigede i rideklubber bidrager Ridesport endvidere med en andel på 22% af de samlede beskæftigede, hvorimod de tre mindste sektorer samlet set kun tegner sig for 8% – hovedsageligt fordelt på trav- og galoptrænere samt aktører indenfor hesteturisme. Antallet af fuldtidsstillinger, der kan henføres til hestehold, er dog væsentligt større end de 8.133, når man indregner de afledte beskæftigelseseffekter, som for eksempel landmandens behov for mere materiel for at kunne honorere efterspørgslen på foder fra hestesektoren. Hestesektoren skaber således 20.849 fuldtidsstillinger i samfundet (Hestesektorens samfundsøkonomiske betydning i Danmark, Dansk Landbrugsrådgivning, 2009).

Figur 5: Direkte beskæftigelse indenfor hesteområdet opdelt på delsektorer



Kilde: Hestesektorens samfundsøkonomiske betydning i Danmark, Dansk Landbrugsrådgivning, 2009

Med Avl & Opdræt andel på 23% af beskæftigelsen i hestesektoren fylder aktiviteten fortsat en ret stor andel, som det også var tilfældet med omsætningen i forrige afsnit.

2.5 Sammenfatning

Hesten har været en naturlig del af dansk landbrug igennem tiden, indtil motoriserede landbrugsmaskiner fik overtaget og effektiviserede dansk landbrug i løbet af 1950'erne. Derefter var hestens dage talte som arbejdsredskab, og hesten gik imod en ny tid som fritidsinteresse. De gamle hesteracer i Danmark egnede sig ikke til sportsbrug, og derfor opstod behovet for avl af en ny type heste i Danmark.

For at fremme avlen af denne nye type hest blev foreningen Dansk Sportsheste Avlsforbund stiftet i 1962, og det var den første danske avlsforening med formålet at avle en moderne ridehest som kunne opfylde den store efterspørgsel på sportsheste i Danmark. I 1979 blev Dansk Varmblod en realitet igennem en fusion af de to eksisterende foreninger til avl af sportsheste i Danmark.

Avlen af heste blev faset ud af den traditionelle landbrugsbedrift, og fremstår i dag som en specialiseret produktion, hvor landejendommens dyrehold ofte kun består af heste i en mindre besætning.

Det største avlsforbund af heste i Danmark er Dansk Varmblod, som er presset på nedgang i antal medlemmer og antal registrerede heste i forbundet, hvilket sætter økonomien under pres. Medlemmerne eravlere i Danmark, som har oplevet svære vilkår for afsætning af deres heste, hvilket medvirker til at det er svært at opnå en rentabel produktion ved avl af heste. Flere af medlemmerne er ofte kendetegnet ved at hesteholdet er en bibeskæftelse, som varetages ved siden af deres almindelige arbejde.

Hestens erhvervsmæssige tilknytning til landbruget forsvandt, og da hesten historisk var et erhvervsmæssigt objekt der indgik i landbruget, blev hestens status mere et fritidsobjekt. Dette medførte at bevæggrunden for at starte en produktion af heste, ikke var erhvervsmæssigt begrundet, men mere en interessebegrundelse, og ikke med ønsket om en økonomisk gevinst ved produktionen af heste.

I og med at Dansk Varmblods medlemmer i de senere år har haft vanskeligheder med at afsætte deres produktion af heste til fornuftige priser, har dette medført at flere stutierier har haft underskud i en årrække, som ejeren af stutieriet har indberettet på sin selvangivelse. Da flere avlere har haft en indtægt fra anden side, har underskuddet resulteret i at avleren har modtaget skat retur. Dette har medført et større antal skattesager, hvor SKAT ofte har vundet sagen.

Med undersøgelsen "Hestesektorens samfundsøkonomiske betydning i Danmark" fra 2009, udgivet af Dansk Landbrugsrådgivning – SEGES, blev der for første gang belyst den samlede økonomiske betydning af hestesektoren i Danmark. Analysen medvirkede bl.a. til at belyse størrelsen af branchen, omsætning samt beskæftigelsen. Forbundene Dansk Ride Forbund og Dansk Varmblod kunne især benytte rapporten til at danne sig et overblik over branchens størrelse, samt inddrage rapporten som grundlag for at påvirke eventuelle politiske beslutninger, da der var tale om en betydelig sektor i det danske samfund.

3. Definition af erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed

Nærværende afsnit sonder mellem og behandler begreberne erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Endvidere redegøres der for den skattemæssige betydning og grundlæggende principper, der gælder for begge virksomheder. Det er vigtigt at få begreberne og den skattemæssige betydning på plads. Afslutningsvis vejes lighederne og forskellene ved virksomhederne op mod hinanden.

3.1 Generelt om erhvervsmæssig virksomhed

Den danske skattelovgivning definerer ikke særligt konkret, hvad det indebærer at drive en selvstændig erhvervsvirksomhed. Dog oplister Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, om personskatteloven, i afsnit 3.1.1 en række forhold, der taler for om der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed. Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om en selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt indkomstmodtageren selv tilrettelægger arbejdet, hvorvidt indkomstmodtageren påtager sig en selvstændig økonomisk risiko og hvorvidt indkomsten afhænger af et eventuelt overskud mv. jf. Cirkulærets afsnit 3.1.1.2. Såfremt cirkulærets oplyste momenter er til stede i en virksomhed, taler det for, at der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed. Cirkulærets afsnit 3.1.1 er blevet anvendt som fortolkningsgrundlag i flere domme, herunder i dommen TfS 1996.449 H, hvor der skulle bedømmes om hvorvidt en tupperwareforhandler skulle anses for selvstændig erhvervsdrivende.

I en virksomhed kan der være underskud i et par år, men hvis formålet med virksomheden er at opnå overskud, taler det for en erhvervsmæssig virksomhed. Indenfor traditionelle brancher eksisterer sjældent tvivl om der i skattemæssig henseende består en selvstændig erhvervsvirksomhed. De tilfælde, der giver anledning til tvivl, kendetegnes ved, at den indkomstskabende aktivitet har private og personlige ikke-økonomiske formål, herunder varetagelsen af en personlig hobby såsom hesteinteresse. I tvivlstilfælde må afgørelsen bero på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, som arbejdet udføres for jf. Personskattecirkulære afsnit 3.1.1. Der må foretages en konkret vurdering af, om virksomheden opfylder Personskattecirkulærets oplyste krav til en erhvervsmæssig virksomhed.

En erhvervsmæssig virksomhed skal være indrettet med systematisk indtægtserhvervelse, herunder skal virksomheden generere et overskud eller have udsigt til driftsmæssigt overskud, for at der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed (Michelsen m.fl., 2015, s. 255). Spørgsmålet om

rentabilitet må dermed anses som en vigtig vurderingsfaktor i bedømmelsen af, hvorvidt en virksomhed anses for erhvervsmæssig, dvs. som en virksomhed med systematisk indtægtserhvervelse.

Hvorvidt ejeren af en erhvervsmæssig virksomhed har anden indkomst udover indkomsten, der stammer fra den erhvervsmæssige virksomhed, har ingen betydning for betragtningen om en virksomhed er erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig. Dermed kan der udledes, at en virksomhed, som indehaveren kun driver i fritiden, godt kan kategoriseres som erhvervsmæssig, hvis disse betingelser opfyldes.

3.1.1 Skattemæssig behandling af erhvervsmæssig virksomhed

Indkomstopgørelsen for virksomheden tager udgangspunkt i de registreringer og økonomiske transaktioner, som virksomheden har foretaget for det aktuelle indkomstår. Virksomheden har pligt til at registrere samtlige økonomiske transaktioner jf. BFL § 6. Registreringen danner grundlag for årsregnskabet. Beskatning af erhvervsdrivende indtægter fremgår grundlæggende af bestemmelserne i SL §§ 4 og 5. Alle optjente indtægter skal beskattes, medmindre der er hjemlet særlig fritagelse herfor. Fradragshjemlet bestemmes i SL § 6, litra a, men er gennem årene suppleret med en række særlige bestemmelser i ligningsloven, der i forskellige sammenhænge henholdsvis udvider, beskærer og præciserer statsskattelovens grundlæggende bestemmelse om fradrag. Det er afgørende for fradragsretten, at den afholdte udgift har den fornødne forbindelse til indkomsterhvervelsen, samt at der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed (Pedersen m.fl., 2015, s. 466-468). Virksomheder kan i princippet fradrage alle omkostninger, der er nødvendige for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsterhvervelsen jf. SL §§ 4-6. Ofte er SL §§ 4-6 blevet udfordret af virksomhederne i hvad de kan trække fra i den skattepligtige indkomst, men i praksis vil de fleste fradragsmuligheder være lovreguleret. Afskrivningsloven og ligningsloven er blandt de vigtigste love, der regulerer en virksomheds fradragsmuligheder. Fradrag for omkostninger efter SL § 6, litra a, er de omkostninger der er afholdt i årets løb. Fradrag efter SEL § 6, litra a, forudsætter, at der er opstået en endelig retlig forpligtelse til at afholde omkostningen. Underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed kan trækkes fra i anden indkomst, og underskud kan ligeledes fremføres til modregning i efterfølgende års indkomst jf. PSL § 13 samt SEL § 12.

Afskrivninger efter afskrivningsloven foretages som skatteårsafskrivninger, hvor afskrivningerne foretages men efter en fastsat helårlig procentsats, uanset på hvilket tidspunkt på året det afskrivningsberettigede aktiv er anskaffet. Efter AL § 1, stk. 1, er det som hovedregel en forudsætning, at aktiverne benyttes erhvervsmæssigt. Det er ikke en betingelse, at erhververen af

aktivet anses for selvstændig erhvervsdrivende, men det er afgørende for afskrivningsretten, at aktivet anvendes erhvervsmæssigt. Dermed er det muligt for dem, der i skatteretlig henseende anses for lønmodtagere, at foretage afskrivninger efter afskrivningslovens regelsæt, hvis betingelserne om erhvervsmæssig benyttelse overholdes. I praksis vil der være en formodning om, at arbejdsgiveren har stillet aktivet til rådighed for udførelsen af arbejdet, derfor vil en lønmodtager i bevismæssig henseende blive stillet en besværligere opgave end den selvstændigt erhvervsdrivende, når aktivets erhvervsmæssige karakter skal påvises. Desuden fremgår i samme bestemmelse, at afskrivningsretten tilkommer ejeren af det pågældende aktiv. Såfremt der findes frem til, at ejendomsretten til aktivet må anses for at tilhøre en anden, nægtes afskrivningsadgang, idet den der ønsker at afskrive skal være ejer jf. AL § 1.

Udover at skelne mellem om virksomheden er erhvervsdrivende eller ikke-erhvervsdrivende, skal der skelnes mellem om man reelt er *erhvervsdrivende* eller er *lønmodtager*. Nogle af kendetegnene ved *erhvervsdrivende* virksomhed er, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed med økonomisk overskud for øje. Virksomheden udøves regelmæssigt, hvor ejeren leder og fordeler arbejdet. Virksomheden kan have personale ansat. Som *lønmodtager* anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. I de fleste tilfælde er det ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold eller en selvstændig virksomhed, men i tvivlstilfælde skal afgørelsen bero på en samlet vurdering. Et gennemgående træk, som der ofte lægges vægt på i vurdering, er hvorvidt indkomstmottageren selv har afholdt driftsomkostninger, der efter deres art og omfang ligger væsentligt udover, hvad der er almindeligt i lønmodtagerforhold (Michelsen m.fl., 2015, s. 197).

En væsentlig forskel mellem lønmodtagerindkomst og erhvervsindkomst er, at i modsætning til en lønmodtager, er en selvstændig erhvervsdrivende som hovedregel forpligtet til at foretage korrekt registrering af indkomsten gennem en regnskabsaflæggelse efter reglerne i bogføringsloven. Endvidere fremgår i SKL § 3, at der kan fastsættes regler om, hvordan erhvervsdrivende virksomheder skal udarbejde et skattemæssigt årsregnskab som grundlag for selvangivelsen, og om det regnskabsmæssige grundlag for det pågældende regnskab. Herved bliver fremgangsmåden, som den skattepligtige indkomst opgøres på, en afgørende forskel mellem erhvervsdrivende og andre skatteydere (Michelsen m.fl., 2015, s. 198).

Såfremt arbejde udføres for samme kunde dag ind og dag ud, og dette bliver ved i flere år i træk, kan der sættes spørgsmålstegn ved, om arbejdstageren i virkeligheden ikke er lønmodtager, idet man lige så godt kunne være ansat som lønmodtager hos kunden (Søren Revsbæk, s. 18, 2011). Dette skyldes, at den erhvervsdrivende virksomhed ingen risiko løber ved kun at arbejde for den

samme kunde i flere år i træk. Starter virksomheden derimod med én stor kunde, men som løbende tilføjer flere kunder til sin kundeportefølje, løber virksomheden en risiko. Denne problemstilling kan eksempelvis opstå i forbindelse med sælger- eller konsulentjob, hvor det ikke altid er helt entydigt, om det drejer sig om en selvstændig virksomhed eller ansættelsesforhold. Flere elementer indgår i vurderingen, hvor noget af det afgørende er, om der løbes en økonomisk risiko ved aktiviteten (Andersen m.fl., 2016, s. 126).

Selvstændigt erhvervsdrivende kan vælge mellem flere forskellige opgørelsesmetoder, herunder efter enten personskatteloven eller virksomhedsskatteloven, der regulerer både virksomhedsordningen og kapitalafkastordningen. Ved anvendelse af virksomhedsordningen er det muligt at foretage skattemæssig udjævning af indkomsten fra virksomheden. Både fuldt og begrænset skattepligtige personer kan som udgangspunkt anvende virksomhedsordningen jf. VSL § 1, stk. 1, forudsat at visse regnskabsmæssige krav er opfyldt jf. VSL § 2. Indkomst fra hobbyvirksomheder og lønmodtagerindkomst mv. kan ikke indgå i virksomhedsordningen (Michelsen m.fl., 2015, s. 220). Virksomheds- og kapitalafkastordningen bliver beskrevet nærmere i afsnit 6.

3.2 Generelt om ikke-erhvervsmæssig virksomhed

En ikke-erhvervsmæssig virksomhed udøves for indehavers egen regning og risiko, men hvor formålet for virksomheden ikke er at opfylde almindelige erhvervsmæssige formål om overskud. Formålet er derimod opfyldelsen af indehaverens private eller øvrige interesser, der ikke har erhvervsmæssig karakter. Dermed vægter de private interesser mere end de økonomiske interesser. Kendetegnet for ikke-erhvervsmæssige virksomheder er, at disse udøves i fritiden, samt at de ikke har det sædvanlige systematiske og professionelle tilsnit, som kendetegner erhvervsmæssige virksomheder. Derudover er den ikke-erhvervsmæssige virksomhed som regel underskudsgivende og med ingen udsigt til at blive overskudsgivende. Dermed står en ikke-erhvervsmæssig virksomhed i modsætning i forhold til en erhvervsmæssig virksomhed, som ville ophøre såfremt det ikke var muligt at opnå overskud (Pedersen m.fl., 2015, s. 292-293).

Når det drejer sig om *ikke-erhvervsmæssige virksomheder* har det betydning at være opmærksom på, at udtrykket dækker over flere typer af *ikke-erhvervsmæssige virksomheder*. Ole Bjørn sonderer i artiklen *Hobby – erhvervsmæssig virksomhed – galleri* mellem tre typer af *ikke-erhvervsdrivende virksomheder*:

1. Hobbyvirksomhed
2. Ikke-erhvervsmæssig virksomhed
3. Deltidslandbrug

Argumenterne for opdelingen er, ifølge Ole Bjørn, at en hobbyvirksomhed har en aktivitet af økonomisk betydning, der bærer præg af personlige interesser, og derfor er de forbundne nettoudgifter til aktiviteten i realiteten privatforbrugsudgifter. I en ikke-erhvervsmæssig virksomhed er der ikke rimelige udsigter til at opnå en rentabel drift, men samtidig kan virksomheden ikke kategoriseres som en hobbyvirksomhed, idet virksomheden ikke drives af personlige interesser. Dog synes der i almindelighed ikke at være forskel på de skatteretlige følger af hobby- og ikke-erhvervsmæssig virksomhed, idet kendetegnene for virksomhederne er, at disse udøves i fritiden og ikke har det sædvanlige systematiske og professionelle tilsnit, som erhvervsmæssige virksomheder har. I artiklen argumenterer Ole Bjørn endvidere, at deltidslandbrug bør kvalificeres som en selvstændig gruppe, idet området omfattes af en særlig ligningspraksis, som ikke gælder for øvrige ikke-erhvervsmæssige virksomheder og hobbyvirksomheder. Højesteret konstaterede i dommen TfS 1994.720, at den særlige ligningspraksis også er gældende for stuttevirksomheder, der udfoldes på en landbrugsejendom. Deltidslandbrug og hobbyvirksomhed har generelt de samme karakteristika, hvor deltidslandbruget enten drives af personlige interesser for at drive en beskeden landbrugsvirksomhed, eller er knyttet til opfyldelsen af andre personlige behov. Oftest foreligger begge motiver på én gang.

3.2.1 Skattemæssig behandling af ikke-erhvervsmæssig virksomhed

En afgørende forskel på ikke-erhvervsmæssig virksomhed og erhvervsvirksomhed i skatteretlig forstand er, at såfremt udgifterne ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed overstiger indtægterne, kan dette underskud ikke modregnes i andre indkomstkilder, idet her gælder en kildeartsbegrænset fradragsret. Efter kildeindkomstprincippet opgøres nettoindtægten fra den ikke-erhvervsmæssige virksomhed som personlig indkomst efter PSL § 3 og indgår herefter i skatteberegningen. Overstiger udgifterne indtægterne, indgår de ikke-erhvervsmæssige indtægter ikke ved opgørelsen af den personlige indkomst, idet virksomheden er et udslag af ejerens personlige interesse, og derfor betragtes underskud i virksomheden som udgifter til privat forbrug. Underskuddet kan desuden ikke fremføres til modregning i overskud i senere indkomstår. I enkeltstående tilfælde har praksis dog tilladt, at underskuddet overføres til fradrag i følgende års ikke-erhvervsmæssige indtægter, såfremt der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem udgifter, der kan indeholdes i årets underskud, og indtægter erhvervet i senere år. Herunder kan nævnes sag TfS 1989, 244 LSR, hvor

en hundekennelvirksohmheds indtægt ved salg af hvalpe skulle reduceres med udgifter, der i tidligere år var afholdt til at frembringe overskuddet. I sagen var der ikke direkte tale om en egentlig underskudsfremførsel, men derimod tale om adgang til at aktivere udgifter, der direkte kunne henføres indtægter, som blev indtjent i en senere periode (Pedersen m.fl., 2015, s. 305-306).

Flere af de nævnte forhold, der kendetegner en ikke-erhvervsmæssig virksomhed, kendetegner også en erhvervsmæssig virksomhed, derfor tiltrækker sondringen herimellem stor opmærksomhed. Den økonomiske effekt af, om virksomheden kategoriseres som erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig virksomhed, er betydelig. Det springende punkt blandt de nævnte forhold er igen spørgsmålet om rentabilitet, og om der er udsigt til overskud. Dermed understreges vigtigheden af rentabilitetskriteriet endnu en gang (Michelsen m.fl., 2015, s. 255).

En erhvervsmæssig virksomhed skal betale arbejdsmarkedsbidrag af nettoresultat jf. AML § 4 og 5. Dette er ikke gældende for ikke-erhvervsmæssige virksomheder, idet indkomsten hverken er omfattet af AML § 2 eller af §§ 4 og 5. Ikke-erhvervsmæssige virksomheder kan have en meget lille indkomst, men som regel er de underskudsgivende.

Såfremt den ikke-erhvervsmæssige virksomhed genererer indtægter ved at sælge formuegenstande, er disse fuldt skattepligtige jf. SL § 4. Men i det omfang, at udgifter er afholdt til indkomsterhvervelsen, er det kun nettoindkomsten, der skal beskattes. Fortjeneste ved afståelse af formueaktiver omfattende anlægs- og produktionsaktiver er skattefrie i en ikke-erhvervsmæssig virksomhed jf. SL § 5, litra a, medmindre der foreligger spekulation og næring. En ordlydsfortolkning i samme bestemmelse synes at medføre, at der ikke kan foretages beskatning af salgsfortjeneste, hvis virksomheden omfatter omsætning af aktiver, herunder i et stutteri. Omsætning af aktiver medfører således beskatning af handelsfortjenesten efter SL § 4, jf. SL § 5. (Pedersen m.fl., 2015, s. 303). Såfremt aktiviteterne karakteriseres som ikke-erhvervsmæssige, skal de aktiver, der indgår i virksomheden, karakteriseres som private aktiver. Konsekvensen heraf er, at eventuel avance eller tab ved salg af aktiverne ikke påvirker indkomstopgørelsen, medmindre aktiverne kan anses for erhvervet med spekulations- eller næringshensigt. Dvs. at aktiver i en ikke-erhvervsmæssig virksomhed bliver i skatteretlig henseende anset som private aktiver jf. SL § 5, litra a, og dermed er de ikke skattepligtige (Michelsen m.fl., 2015, s. 480).

Ikke-erhvervsmæssige virksomheder kan ikke afskrive på aktiver efter afskrivningslovens regler, idet AL § 1 udtrykkeligt kræver erhvervsmæssig benyttelse. Da aktiver i en ikke-erhvervsmæssig virksomhed ikke kan anvendes erhvervsmæssigt, må en evt. afskrivning ske med hjemmel i statsskatteloven. I SL § 6 fremgår ingen krav om erhvervsmæssig virksomhed, hvorimod det fremgår at der kan foretages ordinær afskrivning på anlægsudgifter vedrørende ikke-erhvervsmæssige

virksomheder. Tilsvarende hjemler SL § 6 fradrag for vedligeholdsudgifter afholdt på aktiver mv., som indgår i virksomheden. Både vedrørende ordinære afskrivninger og vedligeholdsudgifter gælder kravet om, at udgifterne ikke må have privat karakter, samt at indtægten ikke i skattemæssig henseende kan blive negativ (Pedersen m.fl., 2015, s. 307).

En ikke-erhvervsmæssig virksomhed har ikke mulighed for at benytte virksomhedsskattelovens regler, hvorfor det hverken er muligt at anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen og udnytte de fordele, der følger med ordningerne. Beskatning skal dermed foretages efter personskattelovens regler.

Reglerne i virksomhedsomdannelsesloven kan ikke anvendes af en ikke-erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor omdannelse fra virksomhed til selskab ikke kan foretages skattefrit. Det er til gengæld muligt for en erhvervsmæssig virksomhed at benytte disse regler. Omvendt kan selve den ikke-erhvervsmæssig virksomhed sælges skattefrit jf. SL § 5, mens det afhænger af virksomhedsformen for den erhvervsmæssige virksomhed.

3.3 Sammenfatning

I nedenstående tabel fremgår en opsamling af ovenfor nævnte forskelle og ligheder mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed:

Tabel 6: Oversigtsskema

	Erhvervsmæssig virksomhed	Ikke-erhvervsmæssig virksomhed
Udøvelse	Egen regning og risiko	Egen regning og risiko
Primære formål	Økonomisk overskud	Private interesser
Bogføringsloven	Reglerne i BFL skal anvendes	Reglerne i BFL gælder ikke
Indtægter	Skattepligtige jf. SL § 4	Skattepligtige jf. SL § 4
Udgifter	Fradragsret jf. SL § 6, litra a	Kildeartsbegrænset fradragsret
AM-Bidrag	Afregner bidrag af overskuddet jf. AMBL §§ 4 og 5	Overskud regnes ikke med til bidragsgrundlaget
Afskrivninger	Efter afskrivningsloven, hvis betingelserne er opfyldt	Efter statsskatteloven, ikke muligt efter afskrivningsloven
Salg af aktiver	Alle optjente indtægter beskattes efter SL §§ 4-5	Salg af formuegenstande i virksomhedens aktivitet er skattepligtige jf. SL §4. Salg af private aktiver er skattefrit.

Underskud	Trækkes fra i anden indkomst og fremføres til modregning	Kan hverken trækkes fra eller fremføres
Virksomhedsordningen	Kan anvende VSO, samt KAO, hvis betingelserne er opfyldt	Ikke muligt
Omdannelsesmuligheder	Muligt jf. VOL	Anvendelse af VOL er ikke muligt.
Salg af hele virksomheden	Afhænger af virksomhedsform	Skattefrit jf. SL § 5. litra a (selve virksomheden). Men der kan være aktiver der skal beskattes selvom der ikke drives erhvervsmæssig virksomhed.

Kilde: Egen tilvirkning med inspiration fra Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.1.1.2

Som det fremgår i tabel 6 ovenfor, er der flere forskelle end ligheder mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Begge udøves for egen regning og risiko, mens den grundliggende adskillelse findes i virksomhedernes primære formål, hvor formålet med erhvervsmæssig virksomhed er økonomisk overskud, mens formålet med ikke-erhvervsmæssig virksomhed er opfyldelse af indehavers private interesse. Overskud er skattepligtigt uanset hvilken type virksomhed, det drejer sig om. I en underskudssituation er der derimod stor forskel på virksomhedstyperne, idet underskud i en ikke-erhvervsmæssig virksomhed hverken kan trækkes fra eller fremføres, hvorimod det kan lade sig gøre i en erhvervsmæssig virksomhed. Udgifter, der er med til at erhverve, sikre og vedligeholde indtægten, er fradragsberettigede uanset virksomhedstype, dog gælder en kildeartsbegrænset fradragsret for ikke-erhvervsmæssige virksomheder, hvor det ikke er muligt at opnå fradrag for omkostninger, der overstiger indtægterne. Dermed kan driftsomkostninger, ordinære afskrivninger og vedligeholdelsesudgifter alene fratrækkes, når de kan indeholdes i positive indtægter.

Udover ovennævnte fordele medfølger flere fordele ved at blive statueret som erhvervsmæssig virksomhed. Herunder er det muligt at anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen med alle deres fordele, samt anvende reglerne i virksomhedsomdannelsesloven om skattefri omdannelse.

En fordel ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed er, at fortjeneste ved salg af omsætningsaktiver og driftsmidler, der kan statueres som ikke-erhvervsmæssig, er skattefri og dermed uvedkommende for indkomstopgørelsen. Disse aktiver anses i skatteretlig henseende som private aktiver, hvor der ikke har været mulighed for at foretage afskrivninger efter afskrivningsloven.

4. Skattemæssig vurdering af virksomheder

I nærværende afsnit fremstilles de momenter, der i praksis danner grundlag for SKAT's vurdering til at sondre mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Dernæst behandles den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug, der ligeledes gælder for stutriverksomheder. Herefter orienteres om styresignal SKM.2011.282.SKAT, der beskriver praksis om, hvornår stutriverier og væddeløbsstalde anses for at være selvstændige erhvervsvirksomheder i skattemæssig forstand. Afslutningsvis redegøres for, hvordan momsreglerne definerer en erhvervsmæssig virksomhed.

4.1 Kriterier til skildring af erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed

SKAT har oplistet en række kriterier, som i praksis danner grundlag for SKAT's bedømmelse af, om hvorvidt der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed jf. Den Juridiske Vejledning 2017-2 afsnit C.C.1.3.1. De afgørende støttekriterier til sondringen mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed, er virksomhedens professionelle tilsnit og driftsresultater. Men andre momenter kan generelt indgå i helhedsbedømmelsen. Nedenfor gengives nogle af de momenter, som SKAT i praksis lægger vægt på:

- *Der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud (blive **rentabel**)*
- *Virksomhedens **underskud er forbigående**, fx indkørvsvanskeligheder, 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 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 vil i givet fald kunne sælges til tredjemand, dvs. hvis den, trods hidtidigt underskud, i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller hvis den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.

Er flere af ovenstående momenter til stede i virksomheden, er virksomheden erhvervsmæssig, hvor der skal betales skat af overskuddet, og hvor der er mulighed for at fradrage underskud. Der er ingen krav om, at alle momenter skal være opfyldt, men opfyldes et par kan det anses for at være tilstrækkeligt. Omvendt hvis ovenstående momenter ikke er til stede i virksomheden, læner virksomheden sig op ad at være en ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Der vil dog altid være et element af konkret vurdering fra sag til sag, derfor er ovenstående punkter i sig selv ikke afgørende for, om en virksomhed er erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig. Det beror på en samlet vurdering af den pågældende virksomhed, samt afhænger af hvilken type virksomhed det drejer sig om jf. Den Juridiske Vejledning.

Til bedømmelse af, om en stutriver virksomhed skal anses som erhvervsmæssig, skal den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug anvendes. Dog fremgår de fleste kriterier igen i den særlige ligningspraksis og i de afgørelser, der ligger på området, jf. nedenstående afsnit.

4.2 Særlig ligningspraksis for deltidslandbrug

Deltidslandbrug kendetegnes ved, at der er et færre antal dyr og typisk mindre jordareal på landbrugsejendommen i forhold til et almindeligt landbrug. Derudover drives deltidslandbruget primært kun i fritiden, idet indehaveren arbejder og har indtægter andetsteds. Deltidslandbrug er omfattet af en særlig lempelig ligningspraksis jf. Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.1.3.2.1, som kun gælder for deltidslandbrug. I tabellen nedenfor fremgår gennemsnitsantallet af dyreenheder og gennemsnitsforskellen på jordareal i et heltidslandbrug i forhold til et deltidslandbrug. Tabellen giver et godt indblik over forskellen mellem de to landbrugsformer.

Tabellen nedenunder viser, at fra 2012 til 2016 er gennemsnits jordarealanvendelsen i et heltidslandbrug steget fra 158 til 187 hektar. Grunden til denne forholdsvis markante stigning skyldes bl.a., at en række opkøb er blevet foretaget blandt heltidslandbrug gennem de sidste par år (www.landbrugsavisen.dk). Dette er endvidere en af grundene til, at antallet af heltidslandbrug gradvis er faldet fra 11.618 til 9.789 i denne periode, samt at gennemsnitsantallet af dyreenheder på bedrifterne er steget fra 186 til 215.

Tabel 7: Heltids- og deltidslandbrugs udvikling (2012-2016)

	Heltidslandbrug						Deltidslandbrug				
	2012	2013	2014	2015	2016		2012	2013	2014	2015	2016
Antal bedrifter	11.618	11.245	11.178	10.776	9.789		19.698	19.147	18.631	18.423	18.389
Gnsn. areal-anvendelse pr. bedrift	158	164	168	167	187		35	36	35	39	36
Gnsn. antal dyreenheder pr. bedrift	186	190	192	203	215		6	6	7	6	6
Gnsn. antal arbejdstimer pr. bedrift	4.908	5.239	5.405	5.689	6.164		766	790	803	823	859
Arbejdstimer pr. dag. Antal/360	13,6	14,6	15,0	15,8	17,1		2,1	2,2	2,2	2,3	2,4

Kilde: Danmark Statistik

Antallet af deltidslandbrug er gradvis faldet fra 19.698 til 18.389 i samme periode, mens gennemsnits jordarealanvendelsen har været forholdsvis stabil i perioden, hvor det har varieret mellem 35-39 hektar. Gennemsnitsantallet af dyreenheder har stabilt ligget på 6 enheder med undtagelse af 2014, hvor antallet var 7.

Jordarealet og antal dyreenheder illustrerer meget godt forskellen på de to landbrugstyper. Samme gælder for gennemsnitsantallet af arbejdstimer, som i begge tilfælde har været gradvis stigende. I gennemsnit blev der i 2016 anvendt 6.164 arbejdstimer i et heltidslandbrug, hvilket svarer til 17,1 timer pr. dag. Modsætningsvis blev der i 2016 anvendt 859 timer i et deltidslandbrug, som svarer til 2,4 timer pr. dag.

Der står ingen steder defineret, hvilke dyrehold der skal være på landbrugsejendommen for at det bliver betragtet som et landbrug. Traditionelle dyrehold såsom kvæg-, svin- og fårehold er eksempler på almindelige dyrehold, der typisk er at finde på et landbrug, og som dermed omfattes af den særlige ligningspraksis. At disse dyrehold omfattes er endvidere blevet bekræftet i henholdsvis TfS 2007, 157, TfS 1998, 257 og TfS 2007, 580.

I flere afgørelser fremgår, at denne særlige ligningspraksis også omfatter en del dyrehold, der ikke direkte sættes i forbindelse med et traditionelt landbrug. Herunder blev det ved bl.a. dommen TfS 1994, 720 Ø stadfæstet, at stutier er omfattet af denne særlige ligningspraksis. Derudover kan nævnes, at minkfarme jf. SKM.2004.455.HR ligeledes er omfattet. Dog er det ikke muligt for alle aktiviteter der drives fra en landbrugsejendom, at benytte denne særlige ligningspraksis, idet der findes en række domme, hvor dyreholdet ikke er blevet anset for at være omfattet. Herunder kan

eksempelvis nævnes TfS 1998.294 V, hvor et ægtepar drev en ejendom bestående af hundekennel, hundepension og produktion af slagtekaniner, som ikke blev omfattet. Til trods for, at en virksomhed falder udenfor denne særlige ligningspraksis, udelukker det ikke dens muligheder for at blive statueret som erhvervsmæssig. Landsskatteretten anså i sagen TfS 2004, 776 en hundekennel for erhvervsmæssigt drevet, hvilket gjorde at man kunne fradrage interessentskabets underskud. Det var interessenternes faglige kvalifikationer, virksomhedens professionelle tilsnit samt forbedret rentabilitet gennem årene, der var udslagsgivende for afgørelsen.

Afgørelserne ovenfor giver et fingerpeg om, hvilke dyrehold der kan blive omfattet af denne praksis. Hverken stutteri, minkavl eller hundekennel kan betragtes som traditionelle landbrugs dyrehold. Hundekennel anses ikke for at have direkte tilknytning til et landbrug, idet en hund som udgangspunkt betragtes som et kæledyr. En mink betragtes ikke som et kæledyr, men anses derimod, i almindelighed, at have tilknytning til et traditionelt landbrug. En hest kan relateres til både landbrug og kæledyr, og derfor anses et stutteri for at ligge et sted mellem hundekennel og minkavl. På den anden side har heste op gennem årene spillet en væsentlig rolle i det danske landbrug, og kan på baggrund deraf betragtes som en del af et traditionelt landbrug jf. afsnit 2.1.

Såfremt der på landejendommen drives en virksomhed, der ikke direkte kan betegnes som landbrug, herunder f.eks. et stutteri, minkfarm eller noget med samme karakteristika, gælder de almindelige bevisregler om fradrag for underskud i ikke-erhvervsmæssige virksomheder. Betydningen heraf er, at den del af driftsresultatet, der ikke vedrører landbruget, skal udskilles. For en landmand kan dette medføre, at en del af virksomheden bliver vurderet til at være erhvervsmæssig, hvorimod den anden del bliver vurderet til ikke-erhvervsmæssig. Konsekvensen af denne opdeling er, at underskud ved den ikke-erhvervsmæssige del ikke kan modregnes i den erhvervsmæssige indkomst (Pedersen m.fl., 2015, s. 301).

4.2.1 Betingelser at opfylde

Deltidslandbrug var i en årrække omfattet af SD-cirkulære nr. 489 af 10/11 1976 om lystgårdspraksis. Det var dommene U 1975, 1065 H og U 1976, 68 H, der i sin tid grundlagde den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug og udarbejdelse af det særlige lystgårdscirkulære. Det kan udledes af dommene, at der ved bedømmelsen af om deltidslandbruget drives erhvervsmæssigt, også skal tages hensyn til de forudgående omstændigheder, der kan forårsage underskuddet. De forudgående omstændigheder kan være afgørende for, hvor lang tid det kan tage at gøre driften overskudsgivende. I begge sager kunne der ikke rejses nogen indvendinger mod driftsformen, til trods for at begge landbrugsejendomme havde været underskudsgivende i en

årrække. Højesteret gav deltidslandmændene medhold i, at underskuddene i de pågældende landbrugsejendomme kunne fratrækkes, idet det i begge tilfælde var hensigten at drive ejendommene på en erhvervsmæssig måde.

Med dommen TfS 1994, 364 H og en udarbejdet kommentar fra Skatteministeriet til dommen, TfS 1994, 583, blev den hidtil lempelige praksis vedrørende deltidslandbrug præciseret. De to domme førte til ophævelse af lystgårdscirkulæret, som blev ophævet ved cirkulære nr. 205 af 22/12 1997 (TSS-cirk. 1997-38). Det ansås for uheldigt, at lystgårdscirkulæret ikke udtrykkeligt lagde vægt på de forudgående omstændigheder og rentabiliteten. Der blev kun lagt vægt på det teknisk faglige. Ophævelsen af lystgårdscirkulæret var ikke udtryk for, at praksis tilsigtedes ændret eller skærpet i forhold til TfS 1994, 364 H. Afgørelserne siden ophævelsen af lystgårdscirkulæret synes at være i overensstemmelse med TfS 1994, 364 H (Michelsen m.fl., 2015, s. 256).

Siden praksis blev præciseret har der været to betingelser, som landbrugsejendommen skal opfylde for at blive anset for være drevet erhvervsmæssigt. For det første skal den konkrete drift af ejendommen drives *sædvanligt og forsvarligt* set ud fra en teknisk-faglig målestok, og for det andet skal driften tilsigtes et *rimeligt driftsresultat*, hvor der skal være udsigt til overskud.

Til bedømmelsen af, om driften af landbrugsejendommen er teknisk-forsvarligt drevet, indgår der efter praksis bl.a. en vurdering af, om ejendommen efter sin art, beliggenhed og størrelse drives forsvarligt. Der stilles endvidere krav om, at driftsformen som den konkrete gennemførte drift skal være sædvanlig og forsvarlig. Dvs. at betingelsen ikke er opfyldt, hvis landbrugsejendommen drives med en sædvanlig driftsform, hvor den konkrete drift er usædvanlig eller uforsvarlig. Det er op til skatteyderen at godtgøre, at den faktiske drift er tilrettelagt optimalt i forhold til den konkrete landbrugsejendom.

Ved bedømmelsen af, om der foreligger et rimeligt driftsresultat, foretages en konkret vurdering med henblik på at efterse, om driften har udsigt til at give et resultat omkring 0 eller blive overskudsgivende. I denne vurdering indgår bl.a. om virksomheden er i en opstartsfasen, om der er foretaget omlægning af produktionen, om der er forekommet større salg end normalt, om en supplerende virksomhed er opstartet omkring det overskudsgivende år mv. Denne betingelse indebærer derved i princippet en konstatering af ejerens subjektive hensigt og vurdering om opnåelse af et positivt driftsresultat. Ejeren skal dog være i stand til objektivt at underbygge sin påstand eller komme med konstaterbare kendsgerninger, som f.eks. realistiske budgetter, for at betingelsen kan anses for opfyldt.

Såfremt de to nævnte betingelser er opfyldt, er der ifølge praksis en formodning om, at landsbrugsvirksomheden er erhvervsmæssigt forsvarligt drevet (Pedersen m.fl., 2015, s. 300).

Udover de to ovennævnte betingelser er der én yderligere betingelse vedrørende en vis intensitet, som virksomheden skal leve op til. Det er ikke i alle tilfælde at der indrømmes fradrag, på trods af, at driften kan anses for at være teknisk-faglig forsvarlig. Denne betingelse går ud på, at der kan ikke opnås fradrag for underskud i en landbrugsejendom, hvis virksomhedens omsætning er af et ganske underordnet omfang. I kommentaren fra Skatteministeriets Department i TfS 1994, 583 fremgår det, at der kan nægtes fradrag for underskud, såfremt driften ikke har den fornødne intensitet. Intensitetskravet skal bedømmes ud fra den enkelte landbrugsejendom og dennes driftsmuligheder, samt det skal have i sinde, at det drejer sig om et deltidslandsbrug, hvorfor der ikke kan forventes, at landmanden lægger hele sin arbejdskraft i landbruget.

I afgørelsen SKM.2004.455.HR fastslår Højesteret, at et deltidslandsbrug anses som ikke-erhvervsmæssigt, såfremt intensitetskravet ikke er opfyldt. Sagen drejede sig om en minkfarm, som kunne drives landsbrugsfagligt forsvarligt, hvis kapaciteten blev udnyttet, idet ejeren havde de faglige forudsætninger for det. Et sygdomsudbrud blandt avlsdyrene i 1992 betød, at kapaciteten i landbruget ikke blev udnyttet fuldt ud, hvor besætningen faldt fra 556 avlsdyr til omkring 25-30 i perioden 1993-1998. Avleren ønskede at øge produktiviteten igen, men grundet avlerens økonomiske forhold og avlerens sygdom, var bestanden ikke blevet bygget op igen. I syns- og skønsrapporten blev det anført, at det ikke var ualmindeligt at vente nogle år med at opstarte avlen igen, og dermed sikre at sygdommen ikke vendte tilbage. Produktionen blev som sagt ikke øget igen grundet økonomiske overvejelser og avlerens sygdom, som dermed var de bagvedliggende årsager til, at kapaciteten i landbruget ikke var blevet udnyttet fuldt ud. Højesteret kom i sagen frem til, at landbrugsdriften ikke havde haft et så stort omfang, at intensitetskravet kunne anses for opfyldt, og derfor kunne landbruget ikke statueres som erhvervsmæssigt.

Dermed er der alt i alt *tre betingelser*, der er afgørende for vurderingen af, om virksomheden er erhvervsmæssig og dermed kan blive omfattet af den særlige ligningspraksis. Driften vil generelt blive anset for erhvervsmæssig, hvis virksomheden kan godtgøre, at driften opfylder betingelserne. Disse betingelser omfatter for det første et *forsvarlighedskrav*, hvor driften af stutieret skal kunne betegnes som sædvanligt og forsvarligt bedømt ud fra en teknisk-faglig målestok. Desuden er der et *rentabilitetskrav*, hvor der vurderes om virksomheden er rentabel eller har udsigt til et rimeligt driftsresultat. Herudover stilles et vis *intensitetskrav* for at kunne anerkende en landbrugsejendom, som værende drevet erhvervsmæssigt i skattemæssig henseende (Bagge og Mathiasen, 2016). Disse tre betingelser vil blive analyseret nærmere i afsnit 5.

4.3 Styresignal fra SKAT vedrørende hestestutteri

I 2011 kom SKAT med styresignalet SKM.2011.282. SKAT der beskriver praksis om, hvornår stutier og væddeløbsstalde anses for at være selvstændige erhvervsvirksomheder i skattemæssig forstand, samt hvornår der er tale om en selvstændig økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand.

Et styresignal har i retlig henseende samme status som SKAT-meddelelser og er som sådan bindende for SKAT's enheder, ansatte mv. Det er kun Juridisk Center der udgiver styresignaler, hvorimod SKAT-meddelelser kan udgives af alle enheder i SKAT. Formålet med styresignalet er at sikre en proaktiv styring af ensartethed, samt fastlæggelse af praksis på områder, hvor der i forvejen ikke er fastlagt praksis, eller hvor der skal foretages ændringer af praksis eller præciseringer. Endvidere skal styresignalet være et redskab til at beskrive og afklare et konstateret uklart retsgrundlag (Jan Pedersen m.fl., 2015, s. 91).

Styresignalet understreger, at de generelle principper for, hvornår en virksomhed anses for erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig, ligeledes gælder for stutierivirksomheder og væddeløbsstalde. SKAT udsendte styresignalet på baggrund af, at der fra SKAT's side var blevet udvist unødigt tilbageholdenhed med at anse stutier og væddeløbsstalde som erhvervsmæssige, og derfor blev styresignalet udsendt med det formål at beskrive, hvorledes vurderingen skulle foretages fremadrettet. At virksomheden bliver anset for erhvervsmæssig, har bl.a. følgende betydning jf. styresignalet:

- *Avancen ved salg af en hest er kun skattepligtig, hvis hesten har indgået i en erhvervsmæssig virksomhed, eller hvis hesten er købt med henblik på videresalg med fortjeneste.*
- *Underskud ved en aktivitet kan kun fradrages ved indkomstopgørelsen og evt. fremføres til modregning i senere års overskud, hvis der er tale om erhvervsmæssig virksomhed.*
- *Der kan kun afskrives efter afskrivningsloven på aktiver, der indgår i en erhvervsvirksomhed.*
- *Virksomhedsskatteloven kan kun anvendes af selvstændigt erhvervsdrivende.*

Ovenstående punkter er i overensstemmelse med konklusionen i afsnit 3, hvor sondringen mellem erhvervsmæssige og ikke-erhvervsmæssige virksomheder blev behandlet.

I styresignalet fremgår endvidere en række betingelser, som en virksomhed med væddeløbsheste og stutier skal overholde, for at kunne anses som erhvervsmæssig. Ved vurderingen lægges der vægt på:

- *Virksomheden drives teknisk fagligt forsvarligt.*
- *Antallet af heste muliggør en rationel drift.*

- *Virksomheden er overskudsgivende eller har mulighed for at opnå et overskud indenfor en årrække.*

Virksomheden anses som erhvervsmæssig, såfremt virksomheden efter en teknisk-faglig vurdering kan anses for professionelt drevet. Endvidere skal virksomheden være rentabel efter at etableringsfasen, der typisk vedrører en periode på 5-7 år, er udløbet, eller i hvert fald på længere sigt kan forvente at blive rentabel. Antallet af heste er ikke i sig selv afgørende for, om en virksomhed kan anses for erhvervsmæssig, men såfremt antallet af heste muliggør en rationel drift, taler det for at virksomheden drives erhvervsmæssigt. Det samme gælder, hvis en hesteejer opstaller sine heste i en større stald, hvor andre væddeløbsheste også står. Derudover er det en forudsætning for væddeløbsheste, at hestene skal registreres i Dansk Travsports Centralforbunds database eller Dansk Galops database, for at virksomheden kan anses for erhvervsmæssig. Endvidere indgår i vurderingen af væddeløbsheste, om de trænes af en professionel træner med a-licens, samt om der benyttes kusk eller jockey med professionel licens.

4.3.1 Samtidig drift af stutteri og hold af væddeløbsheste

Tidligere blev stutterier og væddeløbsheste anset som to forskellige driftsaktiviteter, der skulle deles op i to, når der skulle vurderes om der var tale om en erhvervsmæssig virksomhed. I styresignalet fremgår den praksisændring, at der fra indkomståret 2011 og fremover skal foretages en konkret vurdering af, om stutterivirksomheden og væddeløbsstaldene kan anses for én samlet virksomhed. Dette gælder også i de tilfælde, hvor der er flere ejere, når blot ejerkreds og ejerforhold er det samme i begge dele af virksomheden.

Styresignalet SKM.2011.282.SKAT opstiller en række forhold, der redegør for om virksomheden kan anses som én samlet virksomhed. Det som er afgørende i denne vurdering er, om den samlede aktivitet fremstår som en driftsmæssig enhed. Forholdene som taler for én samlet virksomhed:

- *Der er heste, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald forud for senere videresalg.*
- *Der er hopper, der overgår fra stutteri til væddeløbsstald for efter endt væddeløbskarriere at gå tilbage til stutteriet med avl for øje.*
- *Der sker opkøb af hopper til væddeløbsstald med henblik på senere overgang til stutteri.*
- *Der foretages fælles indkøb mv.*
- *Der er fælles administration og regnskabsføring.*
- *Saldoafskrivinger foretages under ét.*

Er nogen af ovenstående forhold til stede i virksomheden, taler det for at virksomheden skal anses som én samlet virksomhed. Denne vurdering beror på, at driftsaktiviteterne er så nært tilknyttet at de ikke ligefrem kan skilles ad jf. Styresignalet.

4.4 Momsregistrering

Momsreglerne er reguleret i dansk ret såvel som i EU-retten. De danske momsregler baseres på EU's momsdirektiver og skal fortolkes i overensstemmelse med disse (Mette Juul, s. 17, 2013). Det betyder bl.a., at en skatteyder kan blive momsregistreret blot vedkommende tilkendegiver at have en økonomisk virksomhed. Momsmæssigt bliver en økonomisk virksomhed defineret som uafhængig af formål eller resultat af virksomheden, men kræver – groft sagt – alene en enkelt transaktion (Bruno Pilgård, 2005).

Momspligten for en juridisk enhed er betinget af, at enheden er en afgiftspligtig person, der driver økonomisk virksomhed, hvor dens aktiviteter ikke er objektivt fritaget for moms jf. ML § 13. Begrebet *afgiftspligtig person* bliver defineret i ML § 3, stk. 1:

"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed."

I definitionen ovenfor bemærkes, at en afgiftspligtig person ikke begrænses til en bestemt type virksomhed eller en bestemt juridisk person. Den afgiftspligtige person kan både være fysisk eller juridisk. Det bemærkes endvidere, at det skal være tale om en selvstændig økonomisk virksomhed. En *økonomisk virksomhed* omfatter alle former for virksomhed, herunder producent, handlende, leverandør af ydelser samt virksomheder indenfor det liberale og dermed sidestillende erhverv mv., hvor formålet som oftest er at opnå økonomisk gevinst. Det er tale om en meget vid definition, som ikke udelukker nogen former for virksomheder. Det er både den regelmæssige virksomhedsdrift og de mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner, der falder under begrebet *økonomisk virksomhed* i momslovens forstand (Mette Juul, s. 30, 2013).

Stutterier er som oftest selvstændige økonomiske virksomheder, derfor opstår ingen tvivl i forhold til begreberne *selvstændig* og *økonomisk virksomhed*. Begrebet *selvstændig* er ikke defineret i momsloven, men dog fremgår det eksplicit i momssystemdirektivet, at lønmodtagere og andre personer ikke er omfattet af begrebet, såfremt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved andet retligt forhold, som tager hensyn til arbejdsforholdene og aflønningsvilkårene. Efter SKAT's opfattelse kan der i praksis lægges vægt på, om det udbetalte vederlag anses som A-indkomst (tjenesteforhold) eller B-indkomst (selvstændig

erhvervsvirksomhed) i kildeskattelovens forstand. I praksis vil der formentligt også i langt de fleste tilfælde være sammenfald mellem den momsmæssige og den skattemæssige sondring mellem selvstændige og lønmodtagere (Mette Juul, s. 41-42, 2013). Der skal altid foretages en selvstændig skatteretlig vurdering af, om der foreligger selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, som dermed har fradrag for driftsomkostninger mv. jf. Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.1.1.1.

Reglerne om registreringspligtens omfang findes især i ML §§ 47-51 A. En erhvervsdrivende, der sælger for mere end 50.000 kr. om året, skal momsregistreres jf. momsloven § 47, stk. 1, sammenholdt med § 49, stk. 1. Hvis de samlede momspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr. om året, skal der ikke betales moms eller foretages en momsregistrering jf. ML § 48, stk. 1. Denne undtagelse gælder ikke for udenlandske virksomheder og ved levering af nye transportmidler til andre EU-lande, hvor momsregistrering altid skal foretages uanset omsætningens størrelse. Pligten til at lade sig registrere indtræder på det tidspunkt, når det er åbenbart, at den afgiftspligtige omsætning overstiger bundgrænsen på de 50.000 kr. Uanset fritagelserne i ML § 48, kan en erhvervsdrivende vælge at lade sig registrere og betale moms, uanset om salget ligger under bundgrænsen for de enkelte områder jf. ML § 49. Dette kan være en fordel, hvis afsætningen foregår til andre momsregistrerede virksomheder med momsfradragsret.

Selvom en erhvervsdrivende har en omsætning, der overstiger 50.000 kr. er dette ikke ensbetydende med, at virksomheden bliver anset for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende. Højesteret har i dommen TfS 1991, 500 H fastslået, at en momsregistrering og erhvervsmæssig virksomhed ikke nødvendigvis hænger sammen, idet momsregistrering ikke har nogen betydning i bedømmelsen af, hvorvidt en virksomhed anses for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende. Dog fremgår i Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven og en række afgørelser, at momsregistrering er et kriterium der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed. Derfor er der alligevel en vis sammenhæng mellem momsregistrering og den skattemæssige vurdering af en virksomhed, til trods for at det ikke er tilfældet i alle situationer.

Væddeløbsheste var tidligere ikke omfattet af momslovens regler, derved var der ikke fradragsret for moms af varer og ydelser, herunder foder, dyrlæge, staldomkostninger mv., samt der skulle ikke betales moms af de indtægter, der knytter sig til væddeløbsheste. Denne praksis blev ændret, da det føromtalte styresignal SKM2011.282.SKAT blev implementeret. I styresignalet fremgår det, at en virksomhed med væddeløbsheste, der efter skattemæssig henseende anses for erhvervsmæssigt drevet, også skal anses for selvstændig økonomisk virksomhed efter momsreglerne, og bliver dermed omfattet af momslovens regler. Betydningen heraf er, at siden 2011 har der været fradragsret for moms af køb af varer og ydelser, samt at der skal betales moms

af de indtægter, der knytter sig til væddeløbsheste. Derimod skal der ikke betales moms af indtægter fra løbspræmier, idet tilsvarende præmier ikke anses for vederlag for levering af en ydelse.

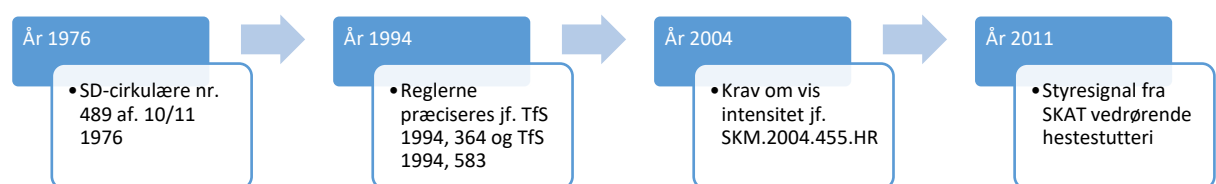
Ifølge Casper Cassøe Krüth har det en vis betydning for stuttevirkksomheder at blive momsregistreret, idet hovedparten af ydelser i hestebranchen er momsbelagt, herunder dyrlægeregninger, smederegninger, foder og bedækning af hopper. Dermed er der mange udgifter forbundet med virksomheden, som der kan fratrækkes moms af (Bilag 2).

4.5 Sammenfatning

I bedømmelsen af, hvorvidt der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed, har SKAT oplyst en række kriterier. I enhver bedømmelse vil der altid være et element af konkret vurdering af den pågældende virksomhed, hvor der foretages en undersøgelse af, om nogle af de oplyste momenter er til stede i virksomheden. Ud fra de oplyste momenter kan der udledes, at SKAT's primære fokusområde går på rentabilitet, herunder virksomhedens drift, om der er udsigt til overskud, om der er udarbejdet budgetter mv. Styresignalet samt afsnittene i Den Juridiske Vejledning, der vedrører hestestutteri og deltidslandbrug, fremhæver endvidere rentabilitetskravet, hvor virksomheden skal tilsigte et rimeligt driftsresultat.

I nedenstående tidslinje fremgår de væsentligste regler og reguleringer, som er gennemgået i nærværende afsnit:

Figur 6: Tidslinje



Kilde: Egen tilvirkning

Retsstillingen indenfor deltidslandbrug var gennem en årrække præget af SD-cirkulære nr. 489 af 10/11 1976 om lystgårdspraksis. Ved afgørelsen TfS 1994, 364 H, og en udarbejdet kommentar fra Skatteministeriet til dommen i TfS 1994, 583, præciserede Højesteret imidlertid reglerne, hvor der især fremgik tydeliggørelse af krav til rentabilitet. Dette førte til ophævelse af lystgårdscirkulæret.

De præciserede regler førte til krav om, at såfremt stuttevirkksomheder skal anses for erhvervsmæssigt drevet, skal driften af ejendommen være sædvanlig og forsvarlig set ud fra en teknisk-faglig målestok, samt at driften skal tilsigtes et rimeligt driftsresultat med udsigt til overskud

eller omkring 0. Med afgørelserne har rentabiliteten fået en højere betydning, hvor driften efter en længere årrække *skal* være overskudsgivende. Efter lystgårdscirkulæret blev et deltidslandbrug anset som erhvervsmæssigt, hvis det *kun* tilstræbte at opnå et rimeligt driftsresultat. Derudover fastslog Højesteret i afgørelse SKM.2004.455.HR, at udover disse to betingelser skal virksomheden desuden udvise en vis intensitet, for at deltidslandbruget kan statueres som erhvervsmæssigt.

Med styresignal SKM.2011.282.SKAT blev der indført en ny lempeligere praksis. Efter den gamle praksis skulle væddeløbs- og stutriver virksomhed anses for værende to selvstændige virksomheder. Med indførelsen af styresignalet skal der fra 2011 og fremadrettet foretages en konkret vurdering af, hvorvidt der er tale om en virksomhed eller flere virksomheder. Samtidig præciserer styresignalet de krav, der stilles til en væddeløbsvirksomhed. Tidligere var væddeløbsheste ikke omfattet af momslovens regler. Derudover bliver det accepteret, at der er en etableringsfase på 5-7 år, hvor der i denne periode godt kan anerkendes skattemæssige underskud, såfremt de øvrige betingelser er opfyldt.

Om en virksomhed er momsregistreret er uden betydning for den skattemæssige vurdering af virksomheden, idet en momsregistreret virksomhed ikke nødvendigvis opfylder betingelserne for at blive anset som erhvervsmæssig. Derfor skal der altid foretages en selvstændig skatteretlig vurdering af, om der foreligger erhvervsmæssig virksomhed, samt der skal foretages en selvstændig momsretlig vurdering. Ifølge Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven er momsregistrering et af mange kriterier, der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed, men det kan ikke stå alene ved den skattemæssige vurdering.

5. Betingelser for erhvervsmæssig virksomhed

I forhold til de tre ikke-erhvervsmæssige virksomhedstyper, som Ole Bjørn sonderer imellem, har det stor skattemæssig betydning for en stuttevirksomhed, hvilken af disse typer virksomheden bliver klassificeret som. Såfremt et stutteri opfylder de tre omtalte betingelser, bliver virksomheden i skattemæssig henseende anset for en erhvervsmæssig virksomhed, og får dermed adgang til de samme skattemæssige fordele, som andre erhvervsmæssige virksomheder jf. hele afsnit 3. Opfylder stutteriet derimod ikke de tre betingelser, og bliver statueret som enten hobby- eller ikke-erhvervsmæssig virksomhed, falder virksomheden udenfor den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug, hvor den ikke har samme skattemæssige fordele som erhvervsmæssige virksomheder.

I nærværende afsnit vil de tre betingelser blive analyseret nærmere ved at inddrage væsentlige afgørelser, der viser betydningen og konsekvenserne af, hvis virksomheden bliver statueret som deltidslandbrug kontra hobby- eller ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

5.1 Forsvarlighedskravet

Kendetegnet for de afgørelser og domme, der foreligger på dette område viser, at der indledningsvis foretages en vurdering af, hvorvidt selve driften kan karakteriseres som sædvanlig og forsvarlig set ud fra en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse. I en sag er det som udgangspunkt ikke muligt at vurdere, om et stutteri er drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt, uden at der foretages en sagkyndig bedømmelse heraf. Denne bedømmelse fremgår i en syns- og skønsrapport, der skal udarbejdes af en person med den fornødne indsigt til at kunne bedømme, hvorvidt stuttedriften i det konkrete stutteri er drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. I de afgørelser, hvor syns- og skønsmanden har udtalt sig positivt om den pågældende driftsform, har domstolene lagt dette til grund ved den efterfølgende afgørelse af sagen (Bagge og Mathiasen, 2016). Det er ikke muligt at få en sådan sagkyndig vurdering af stutteriet, mens sagen verserer hos SKAT, idet der ofte vil være tale om påstand mod påstand uden nærmere mulighed for at underbygge hverken ens egen eller SKAT's påstand. SKAT har ikke den fornødne landbrugsmæssige baggrund til at vurdere driftsform og rentabilitet, derfor er der i disse sager ikke en formodning om, at SKAT's afgørelse er rigtig (Bagge, 2014).

En syns- og skønsrapport giver en detaljeret gennemgang af, hvorledes jordkapaciteten i det pågældende landbrug er udnyttet og beskriver kvaliteten i bygningerne på landbrugsejendommen, herunder om de bliver udnyttet optimalt. Endvidere fremgår en bedømmelse af dyreholdet og

deres omgivelser. Desuden kan rapporten indeholde en bedømmelse af, hvorvidt omkostningerne har været på et forsvarligt niveau, hvis det anses nødvendigt.

Sag Tfs 1994, 720 Ø omhandler en læge, der havde fratrasket underskud ved sin stutriverksomhed for indkomståret 1988. Lægen havde erhvervet en landbrugsejendom i 1984, som de første år blev anvendt til at drive en traditionel planteproduktion, der var underskudsgivende. Derefter blev en hesteproduktion etableret på ejendommen, der i den første tid ligeledes gav underskud. Skønsmanden kom frem til, at indehaveren havde valgt en driftsform, hvor landbrugsarealet på ejendommen og driftsbygningernes kvalitet og kapacitet var drevet teknisk-fagligt forsvarligt. Endvidere konkluderede skønsmanden, at med den valgte driftsform var der udsigt til overskud, samt at virksomheden havde karakteristika som hørende under begrebet egentlig landbrugsdrift. Landsretten lagde skønsmandens vurderinger til grund i afgørelsen, hvor virksomheden blev anset at være omfattet af den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug. På baggrund heraf kom Landsretten frem til, at virksomheden var erhvervsmæssigt drevet, og dermed var lægen berettiget til at fratrække driftsunderskuddet i 1988.

I en anden sag, SKM.2008.621.BR, der omhandler et deltidslandbrug bestående af stutteri og markdrift, fandt retten ikke, at virksomheden var drevet på en sædvanlig og forsvarlig måde, bedømt ud fra en teknisk-faglig målestok. Sagen drejer sig om hvorvidt deltidslandbruget skulle behandles som en erhvervsmæssig virksomhed i indkomstårene 2001 og 2002.

Vurderingen af om driften skulle anses for forsvarlig blev baseret på, om der var sket en hensigtsmæssig udnyttelse af de foreliggende ressourcer, samt om produktionen blev gennemført på forsvarlig vis. I sagen fandt syns- og skønsmanden frem til, at der var gode faciliteter til hestene og stutterihold, idet stalden var relativ ny og velindrettet. Dog viste det sig, at produktionen var været af meget lav intensitet, idet produktionen af føl var ophørt i 1999. Sammenfattende vurderede syns- og skønsmanden, at virksomheden ikke var drevet forsvarligt bedømt ud fra en teknisk-faglig målestok. Den primære årsag skyldtes den ophørte produktion af føl. Skønserklæringen udgjorde dermed ikke det fornødne bevis for, at virksomheden var drevet teknisk-faglig forsvarligt, og alene af den grund var det udelukket at anse virksomheden for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende.

I denne sag var det syns- og skønsmandens vurdering af virksomheden, der lå til grund for rettens afgørelse. Virksomheden kunne ikke anses for at være drevet på en måde, der kunne betegnes som sædvanlig og forsvarlig, og med den tilsigtede hensigt at opnå et rimeligt driftsresultat. Derfor kom retten frem til, at der var ikke ret til fradrag i virksomheden efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a.

Retten kan tilsidesætte syns- og skønsmandens bedømmelse af, hvorvidt virksomheden er drevet teknisk-faglig forsvarligt. Dette gør sig gældende i sag TfS 2005, 665, hvor et selskab ønskede fradrag for stuttedrift i indkomstårene 1998-2000. Syns- og skønsmandens bedømmelse var, at driften kunne anses som sædvanlig og forsvarlig, samt med udsigt til overskud. Efter de oplysninger, som syns- og skønsmanden gav i sin forklaring under domsforhandlingen, herunder om en regnefejl og en forpagtningsudgifts størrelse, fandt retten frem til, at syns- og skønsmandens udtalelser ikke kunne lægges til grund i bedømmelse af, om virksomheden kunne blive rentabel. Landsrettens afgørelse var derfor, at stuttedriften ikke kunne anses for erhvervsmæssig i skattemæssig henseende.

Sagen viser, at retten kan tilsidesætte syns- og skønsmandens erklæring om sædvanlig og forsvarlig drift. I sagen kom Landsretten frem til, at driften var teknisk-faglig forsvarlig, men set over en længere årrække ville den ikke blive overskudsgivende. Afgørelsen står i kontrast til syns- og skønsmandens vurdering, som var uenig og derimod mente, at driften kunne blive overskudsgivende.

5.2 Rentabilitetskravet

Ved bedømmelse af rentabilitetskravet lægges der vægt på, om ejendommens driftsresultat efter driftsmæssige afskrivninger har udsigt til at give et resultat omkring 0 eller at blive overskudsgivende. Dermed lægges der direkte op til, at det er virksomhedens udsigt til rimeligt driftsresultat, samt om et evt. underskud er forbigående, ved bedømmelsen af rentabilitetskravet jf. Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.1.3.2.1. Den særlige ligningspraksis nævner ikke noget konkret åremål, som lægges til grund i vurderingen af, hvorvidt stuttedet har udsigt til at blive overskudsgivende. Derfor må det afhænge af en konkret vurdering fra sag til sag, dog fremgår i styresignalet vedrørende hestestuttedet, at etableringsfasen anses som 5-7 år. Landsskatterettens kendelse i sag LSR2012.09-03632 synes endda at have udvidet denne grænse, idet stuttedvirksomheden i den pågældende sag blev anset for en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende bl.a. med en henvisning til, at der efter en *årrække på 5-10 år* ville kunne opnås et driftsresultat på 0 eller overskud. Derudover nævner Ole Bjørn i sin artikel fra 1999, at etableringsfasen vedrører en periode på 3-4 år. Dermed er etableringsfasen gradvist blevet udvidet gennem årene. For at illustrere denne udvikling kan der henvises til LSR2013.11-0300064, hvor en landbrugsvirksomhed blev anerkendt som en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende på trods af, at virksomheden siden opstarten i 1988 og frem til 2009 havde været underskudsgivende. I syns- og skønserklæringen fremgik det, at der var udsigt til et positivt

driftsresultat på 0 kr., og derfor valgte Landsskatteretten at anerkende virksomheden som værende erhvervsmæssigt drevet.

Kravet til indtjening for deltidslandbrug adskiller sig fra det rentabilitetskrav, som erhvervsmæssige virksomheder er underlagt jf. Den Juridiske Vejledning afsnit C.C.1.3.1:

”Om en virksomhed er erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig vil normalt ikke give anledning til tvivl, hvis virksomheden er rentabel. Det vil sige, at virksomheden over en lidt længere periode giver 1) overskud på den primære drift, 2) mulighed for forrentning af fremmedkapital og den investerede egenkapital, samt 3) en rimelig driftsherreløn.”

Sammenholdes kravene til et deltidslandbrug i forhold til øvrige erhvervsmæssige virksomheder fremgår i ovennævnte citering fra Den Juridiske Vejledning, at der stilles flere krav til indtjening og rentabilitet til øvrige erhvervsmæssige virksomheder. Udover at dække løbende driftsudgifter og regnskabsmæssige afskrivninger, som deltidslandbrug omfattes af den særlige ligningspraksis ligeledes skal formå at dække, skal øvrige erhvervsmæssige virksomheder være i stand til dække renter til fremmedkapitalen og den investerede egenkapital, samt udbetale en rimelig driftsherreløn. Ovenstående tre punkter uddybes ikke yderligere, men imidlertid kan der udledes, at det er virksomhedens primære drift, som er fundamental i den samlede bedømmelse. Dermed foretages der en lempeligere rentabilitetsvurdering af et deltidslandbrug sammenlignet med øvrige erhvervsmæssige virksomheder, da det for et deltidslandbrug er resultatet før renter, der på sigt skal være omkring 0 kr., som anvendes til bedømmelse af om rentabiliteten anses for tilfredsstillende.

For at illustrere rentabilitetsbedømmelsen for øvrige erhvervsmæssige virksomheder kan der henvises til Østre Landsrets dom af 16.10.2013, SKM.2013.745.ØLR. Sagen omhandler en rejsebureauvirksomhed, der blev drevet som en enkeltmandsvirksomhed, og som blev dømt til at være ikke erhvervsmæssigt drevet, på trods af en omsætning på ikke mindre end 24,6 mio. kr. i perioden fra 1998 til 2012. I samme periode havde virksomheden haft et underskud på omkring 1,6 mio. kr. Fra Landsrettens side blev der bl.a. lagt vægt på, at virksomheden ikke opfyldte rentabilitetskravet, idet den ikke blev drevet med udsigt til rimelig fortjeneste hverken i forhold til honorering af arbejdsindsats eller forrentning af investeret kapital.

5.2.1 Udsigt til rimeligt driftsresultat

Udsigten til overskud er det mest vægtige parameter til at vurdere, om en virksomhed kan betragtes som erhvervsmæssig. Hensigten og formålet med virksomheden er helt uvæsentlig under en

rentabilitetsvurdering (Majbritt Høy Espensen, 2013). I den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug fremgår nogle kriterier, der kan indgå i vurderingen om udsigten til et rimeligt driftsresultat. Listen af kriterier er ikke udtømmende, men indeholder bl.a. følgende elementer:

- *Om landbrugsvirksomheden er **startet inden for få år**, så de underskudsgivende år må forventes at være forbigående i opstartsfasen.*
- *Om der er sket **omlægning af produktionen**, så de underskudsgivende år må forventes at være forbigående indtil omlægningen er kørt ind.*
- *Om der er sket **større salg end normalt** af eksempelvis dyr, som følge af forestående ophør med dyrehold i/omkring det overskudsgivende år. Dette vil eventuelt kunne påvirke driftsresultatet positivt i enkeltstående år, men er ikke nødvendigvis udtryk for en varig forbedring af resultatet.*
- *Om der omkring det overskudsgivende år er **startet supplerende virksomhed, som ikke skal regnes med ved opgørelsen af landbrugets driftsresultat**. Eksempelvis gårdbutik, stutteri, skovbrug, udlejning af bygninger eller lignende.*
- *Om der er udmeldt **syn og skøn** (i klagesager), sådan at sagkyndige har foretaget en vurdering af spørgsmålet.*

Flere af ovenstående punkter har lighedstræk med punkterne i Den Juridiske Vejledning, der blev introduceret i afsnit 4.1. Punkterne fokuserer på virksomhedens primære drift, som dermed danner grundlag for virksomhedens udsigt til rimeligt driftsresultat. De mest centrale rentabilitetskriterier fra afsnit 4.1 er kriterierne vedrørende udsigt til overskud, om underskud er forbigående, og om udsigt til rentabel drift er undersøgt forud for virksomhedens start mv.

At en virksomhed skal drives teknisk-fagligt forsvarligt og erhvervmæssigt forsvarligt, herunder at der skal være udsigt til rimeligt driftsresultat, blev konstateret i TfS 2013, 527. Sagen vedrører en skatteyder, der havde fratrasket underskud 183.900 kr. og 212.949 kr. i henholdsvis 1996 og 1997. Sagens omdrejningspunkt var, om skatteyderen var berettiget til disse fradrag.

I 1985 startede skatteyderen et privat hestehold på en ejendom med fire hestebokse. Fem år senere blev driften gjort erhvervmæssig, og en virksomhed blev etableret, hvorefter tre hestebokse yderligere blev indrettet. Siden stutieret blev etableret i 1990 til lukning i 1998, gav driften i stutieret et betydeligt underskud. Det samlede underskud før afskrivninger var 989.413 kr., mens omsætningen i perioden var på 177.905 kr. Der var ingen usædvanlige udgifter i 1996 eller 1997 i forhold til de øvrige år.

Retten fandt frem til, at set ud fra en teknisk-faglig vurdering var stutteriet drevet professionelt, imidlertid fandt retten desuden frem til, at stutteriet ikke havde været drevet erhvervsmæssigt forsvarligt, idet stutteriet ikke var drevet med henblik på at opnå et rimeligt driftsresultat. Endvidere vurderede retten ud fra skønserklæringen, at selv efter en længere årrække kunne der ikke forventes at stutteriet ville blive overskudsgivende. Rettens konklusion var derfor, at stutteriet ikke kunne statueres som erhvervsmæssigt, hvorfor der ikke var grundlag for at anse underskuddene ved driften i 1996 og 1997 for fradragsberettigede.

Ovenstående sag er et eksempel på, at det ikke er tilstrækkeligt at stutteriet kun drives teknisk-fagligt forsvarligt, men at det desuden skal drives erhvervsmæssigt forsvarligt, herunder skal stutteriet give overskud på nuværende tidspunkt eller med udsigt til overskud i fremtiden, for at det kan statueres som erhvervsmæssigt. Overskud på nuværende tidspunkt og udsigt til overskud har dermed afgørende betydning i vurderingen af, hvorvidt en stutterivirksomhed kan statueres som erhvervsmæssig.

Der findes flere lignende sager, hvor udsigt til overskud spiller en væsentlig rolle i sagernes udfald. Herunder kan nævnes TfS 2010, 842, der omhandler en skatteyder, som havde drevet en stutterivirksomhed siden 1969. Igennem årene 1994-2002 blev stutteriet imidlertid drevet med betydelige underskud. Fra 2003 omlagdes driften fra salg af føl i alderen 1-3 år til salg af trænede heste i alderen 5-7 år. Efter denne omlægning fik virksomheden et driftsmæssigt overskud.

Herefter omhandler sagen, om underskuddet i stutteriet i indkomståret 2002 kunne fradrages som en driftsomkostning. Skatteyderen fremførte i landsretten, at denne driftsomlægning kostede penge i form af udgifter til foder, dyrlæge, opstaldning mv., samtidig med at han måtte vente nogle år med at få indtægter ved salg af heste. Landsretten lagde til grund, at efter de betydelige underskud i årene forud for 2003, blev virksomheden i året 2002 ikke drevet på en sådan måde, at det var tilsigtet at opnå et rimeligt driftsresultat, samtidig med at der ikke var nogen udsigt til overskud. Derudover kunne virksomheden ikke anses for at være i en opstartsfase. Retten fandt derfor, at stutterivirksomheden i 2002 ikke havde været drevet erhvervsmæssigt, og dermed var der ikke grundlag for at fratrække driftsunderskuddet.

Når rentabilitetskravet skal vurderes, skal der tages højde for om der er plads til driftsmæssige afskrivninger jf. SKM.2007.59.HR. Sagen omhandler et deltidslanbrug, der var omfattet af den særlige ligningspraksis, med et mindre kvæghold. I virksomheden opstod et underskud i perioden 1996-1998, som ejeren ønskede fradrag for. Syns- og skønserklæringen viste imidlertid, at den valgte driftsform i de pågældende indkomstår ikke var tilrettelagt på en sådan måde, at der var udsigt til overskud efter driftsmæssige afskrivninger, og dermed kunne der ikke opnås et resultat,

der gav plads til afskrivninger i noget væsentligt omfang. Retten fandt derfor, at virksomheden ikke havde været drevet erhvervsmæssigt forsvarligt i disse år. Afgørelsen viser, at der skal være plads til driftsmæssige afskrivninger for at opfylde rentabilitetskravet.

Spørgsmålet om størrelsen af de driftsmæssige afskrivninger blev sat på spidsen i sag SKM.2004.432.VLR, der omhandler et deltidslandbrug med kvægavl, som var drevet fra en ældre ejendom med gamle og nedslidte aktiver, hvor bl.a. den nyeste traktor var fra 1969. Ejeren mente, at aktiverne ikke kunne forringes yderligere og havde derfor sat de driftsmæssige afskrivninger til 0 kr. Landsretten fandt ikke, at de driftsmæssige afskrivninger kunne sættes til 0 kr., men fandt ud fra oplysningerne i syns- og skønsrapporten om driftsbygningernes samt maskinernes alder og stand, at afskrivningerne kunne fastsættes til meget beskedne beløb. På den baggrund fandt Landsretten ikke at kunne lægge til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke ville kunne blive overskudsgivende. Afgørelsen viser, at der skal indregnes beskedne driftsmæssige afskrivninger selv i de tilfælde, hvor aktiverne er gamle og nedslidte.

I sag SKM.2009.24.HR fastslog Højesteret, at der ved vurderingen af driftsresultatet før renter ikke kunne ses bort fra forpagtningsafgiften. Sagen omhandler en landbrugsejendom, hvor driften havde været underskudsgivende efter driftsmæssige afskrivninger i alle årene fra 1990-2004 bortset fra 1995 og 1997. Skatteyderen havde solgt landbruget til sin søn i 1998, og herefter forpagtede skatteyderen såvel bygninger som jord af sønnen. Det var ubestridt, at landbruget blev drevet sædvanligt og forsvarligt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse, men spørgsmålet var om driften kunne blive overskudsgivende. Højesteret lagde til grund, at der ved vurderingen af landbrugsvirksomheden ikke kunne ses bort fra den forpagtningsafgift, som skatteyderen havde betalt efter at ejendommen blev overdraget til sønnen i 1998. Virksomheden kunne derfor ikke anses for erhvervsmæssig, idet der ikke var nogen udsigt til overskud.

Dommen i afgørelsen ovenfor fastslår endvidere, at selvom der er enkelte indkomstår med overskud efter driftsmæssige afskrivninger er det ikke ensbetydende med, at landbrugsejendommen bliver anset for erhvervsmæssigt drevet. Der vil fortsat foretages en bedømmelse af, hvorvidt virksomheden har udsigt til at blive overskudsgivende.

Der findes endvidere sager, hvor der er uenighed om hvorvidt der er udsigt til overskud. Herunder kan nævnes TfS 2005, 665, som ligeledes blev omtalt i afsnit 5.1, hvor Landsretten ikke anså et stutteri for erhvervsmæssigt drevet og derved tilsidesatte syns- og skønsmandens erklæring om, at driften på sigt kunne blive overskudsgivende. I sagen lagde retten vægt på virksomhedens stigende og betydelige underskud, og fandt derved ikke, at syns- og skønsmandens udtalelse om, at driften

kunne blive rentabel, kunne lægges til grund. Stutteridriften blev derfor ikke anset for erhvervsmæssig i skatteretlig forstand, og der kunne ikke godkendes fradrag for underskuddene.

5.2.2 Underskud i en periode

Rentabilitetskriteriet udelukker ikke, at en virksomhed kan være erhvervsmæssig, på trods af underskud i en periode jf. den særlige ligningspraksis for deltidsladbrug. Dermed kan en virksomhed anses for at være erhvervsmæssig, uanset om virksomheden i startfasen eller i en forbigående periode er underskudsgivende, såfremt der er udsigt til, at virksomheden kan blive rentabel over en længere periode.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at i nogle situationer kan startfasen betragtes som at begynde før virksomheden etableres. Som eksempel herpå kan der igen henvises til sag TfS 2013, 527, der blev behandlet i forrige afsnit. I sagen blev stutteriet ikke anset for at være i en opstartsfase i indkomstårene 1996 og 1997 til trods for, at stutteriet var etableret i 1990. Retten lagde i deres begrundelse vægt på, at fem år forud for etableringen af stutteriet, havde skatteyderen opstartet og drevet en stutteridrift i privat regi. Derfor kom retten frem til, at stutteriet ikke kunne anses for at være i en opstartsfase, idet reelt set havde stutteriet eksisteret siden 1985. Afgørelsen i sagen viser, at såfremt der drives et stutteri i privat regi forud for erhvervsmæssig regi, er der risiko for, at tidsperioden i det private regi medtages i vurderingen af, hvorvidt virksomheden er i en opstartsfase.

For at komme hele vejen rundt om sag TfS 2013, 527, så understreger den endvidere, at selv når et stutteri er i en opstartsfase, skal driften tilrettelægges forsvarligt og med en tilsigt om at opnå et rimeligt driftsresultat. Landsretten kom frem til, at med den valgte driftsform var der ingen udsigt til, at stutteridriften ville give overskud, heller ikke selvom der i de pågældende år endnu måtte være tale om en opstartsfase. Der var ingen udsigt til rentabel drift, og dermed kunne Landsretten ikke anse stutterivirksomheden for erhvervsmæssig i skattemæssig henseende. Herunder kom Landsretten frem til, at selv hvis virksomheden havde været i en opstartsfase i de pågældende år, ville det ikke være nok til at statuere virksomheden som erhvervsmæssig grundet manglende udsigt til overskud. Derved viser afgørelsen, at en virksomhed i en opstartsfase skal have udsigt til at blive overskudsgivende, for at blive statueret som erhvervsmæssig. Den må gerne have underskud i en periode, blot der er udsigt til overskud.

Budgetlægning er en vigtig forudsætning for erhvervsmæssig virksomhed. Det er ikke et afgørende kriterium, men det har betydning i forbindelse med vurderingen af virksomheden. Såfremt virksomheden inden opstarten har undersøgt markedet og udarbejdet budgetter, viser det at virksomheden har den fornødne seriøsitet og ikke drives af personlige interesser. I sag

SKM.2006.527.ØLR blev en frimærkehandel anset for ikke-erhvervsmæssigt drevet, bl.a. fordi virksomheden aldrig havde udarbejdet budgetter eller andet der belyste den økonomiske situation. Omvendt blev resultatet i SKM.2014.782.SR, hvor et deltidslanbrug anskaffede sig en husstandsvindmølle, hvor størstedelen af møllens produktion skulle sælges til el-nettet. Landbruget og vindmøllen blev anset som to særskilte virksomheder, og skatterådet bekræftede på grundlag af et fremlagt budget og undersøgelse af markedet inden virksomhedens etablering, at husstandsvindmøllen kunne betragtes som en erhvervsmæssig virksomhed.

I forbindelse med omlægning af stuttedrift og andre ekstraordinære omstændigheder, skal der tages højde for rentabilitetsvurderingen, herunder vurdere om virksomheden befinder sig i en startfase eller en omlægningsfase. Dette fremgår i afgørelsen LSR2015-12.0272373, hvor et stutted, der var startet i 1992, foretog en omlægning af stuttedriften i 2004. Stuttedet gik fra at sælge 2-3-årige heste, der ikke var tilredet, til at sælge 4-5-årige heste, der var præmieret og tilredet. Virksomheden fik derfor underskud de efterfølgende år. Landsskatteretten lagde i deres afgørelse vægt på, at det tager tid at indkøre en ny driftsform. Endvidere kom Landsskatteretten frem til, at under daværende forhold og valgte driftsform var der udsigt til at driften på sigt ville give overskud, og derfor blev stuttedvirksomheden anset som erhvervsmæssigt drevet i skattemæssig henseende.

5.3 Intensitetskravet

Selvom et stutted opfylder de to ovenfor nævnte betingelser, er dette ikke ensbetydende med, at virksomheden bliver anset for erhvervsmæssig, idet den særlige ligningspraksis endvidere stiller krav om en vis intensitet. Der kan ikke opnås fradrag for underskud, såfremt virksomhedens omsætning er af et ganske underordnet omfang, dvs. at omsætningen skal have en vis minimumsstørrelse. Den Juridiske Vejledning nævner ikke noget konkret om, hvilket niveau omsætningen skal have, hvilket giver retspraksis frie tøjler til at fortolke og anvende begrebet intensitetskrav fra sag til sag.

I visse særlige tilfælde kan der være tale om en erhvervsmæssig virksomhed, uanset om virksomheden ikke har opnået en vis omsætning. Dvs. såfremt det sædvanlige intensitetskrav ikke er opfyldt, men rentabilitetskravet er opfyldt, kan der være tale om en erhvervsmæssig virksomhed. Har virksomheden derimod ingen omsætning over en længere periode, vil dette i sig selv føre til, at virksomheden i sig selv ikke længere kan anses som erhvervsmæssig.

I afsnit 4.1 ses, at et af momenterne, som Skat lægger vægt på i deres vurdering af om virksomheden er erhvervsmæssig, er om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet. I

samme afsnit nævnes desuden andre momenter, der indirekte kan kobles til intensitetskravet. Herunder kan nævnes, at virksomheden skal have et omfang eller varighed af en vis størrelse, og at ejeren skal have de nødvendige faglige forudsætninger for at drive virksomheden. Derudover foretages en vurdering af, om ejeren har de faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og om denne har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv mv.

Som nævnt i afsnit 4.2.1 fastslog Højesteret i afgørelse SKM2004.455.HR, at der stilles krav om en vis intensitet for at anerkende et deltidslandbrug som værende drevet erhvervsmæssigt i skattemæssig henseende. Forud for denne højesteretsdom havde landsretterne berørt denne problemstilling om en vis intensitet i driften. Herunder kan der henvises til dommene TfS 1900.432.ØLR og TfS 1992.516.ØLR, hvor der i begge tilfælde blev nægtet fradrag grundet manglende intensitet. I begge sager fremførte retten, at den landbrugsmæssige udnyttelse af ejendommene ikke havde haft *en sådan intensitet*, at det kunne berettigede til fradrag.

At en virksomhed skal have et vist intensitetsomfang, for at blive betragtet som erhvervsmæssig, kom bl.a. til udtryk i højesteretsdommen U.2005.3071, hvor ejeren af en stutterivirksomhed ikke kunne fradrage virksomhedens driftsunderskud, idet den ikke kunne anses for at være erhvervsmæssig. Sagen drejer sig om Ulla Mortensen, der siden 1975 havde drevet en stutterivirksomhed på sin landejendom. I 1997 og 1998 var der et samlet driftsunderskud med omkring 108.000 kr., som Ulla Mortensen ville fradrage i skat. Skattemyndighederne nægtede fradrag for driftsunderskuddet, idet de ikke betragtede virksomheden som erhvervsmæssig. Ulla Mortensen mente, at hun var berettiget til at fradrage driftsunderskuddet i de pågældende år og sagsøgte derfor SKAT.

I retten var der ikke enighed om hvorvidt virksomheden skulle anses som erhvervsmæssig. Rettens flertal fandt imidlertid frem til, at der var en meget lille driftsintensitet i perioden 1993-1999, både angående avlsbesætningen på en hest samt tidsforbruget. Derudover var den gennemsnitlige indtægt i perioden pålydende 9.100 kr., hvorimod de gennemsnitlige udgifter var mere end dobbelt så store. På baggrund af den beskedne intensitet kom rettens flertal frem til, at der i denne periode ikke var udsigt til overskud i den ordinære drift, hvorfor virksomheden ikke kunne anses for erhvervsmæssigt drevet.

Sagen blev afgjort med dissens, idet et retsmedlem var uenig med flertallet og mente derimod, at stutterivirksomheden var erhvervsmæssigt drevet i 1997 og 1998. Begrundelsen hos retsmedlemmet var, at den sagkyndige syns- og skønserklæring burde lægges til grund for rettens

afgørelse. Syns- og skønserklæringen viste, at stutтерiet var drevet sædvanligt og forsvarligt efter en teknisk-landbrugsfaglig målestok.

Det blev imidlertid pointeret, at vurderingen efter den teknisk-landbrugsfaglige målestok består af to led, herunder om stutтерiet drives med såvel faglig dygtighed som en passende intensitet. På baggrund af det lille avlsgrundlag, den lille gennemsnitlige årlige omsætning og det anvendte tidsforbrug på omkring en time om dagen fandt rettens flertal ikke, at stutтерiet blev drevet med den fornødne intensitet. Flertallet argumenterede endvidere, at normalt lægges syns- og skønssrapporten til grund for afgørelser i sager som den foreliggende, dog blev der bemærket, at konkrete forhold i en sag kan begrunde, at en syns- og skønssrapport ikke alene kan lægges til grund for sagens afgørelse. Højesteret fandt til sidst frem til, at stutтерiet ikke kunne anses for erhvervsmæssigt drevet i 1997 og 1998.

Et andet eksempel, hvor virksomheden efter sit omfang ikke blev anset for at være erhvervsmæssigt drevet, er sag TfS 2008, 246. Sagen vedrører en sygeplejerske, der altid havde haft interesse for hesteavl og i sin fritid drev et mindre landbrug bestående af et stutтери samt opstaldning og udlejning af heste. Sagen drejede sig om, hvorvidt deltidslandbruget blev drevet erhvervsmæssigt i indkomstårene 1998-2000.

Landbruget baserede sig i vidt omfang på indtægter fra skatteyderens samlever, som lejede hestebokse fra landbruget. Udover denne indtægt var der i årene 1998-2000 ingen anden nævneværdig omsætning, som hidrørte fra hesteavl. Der blev kun solgt et føl i 1999.

Fra 1. juli 1998 anså skatteyderen sit deltidslandbrug for en erhvervsmæssig virksomhed, men antallet af heste forblev det samme og ejendommens jordtilliggende blev ikke udvidet. Derudover fandt landsretten det ikke bevist, at skatteyderens samlever reelt havde betalt for at have sine heste opstaldet. Herunder lagde retten vægt på, at samleveren hver måned indbetalte betydeligt mindre til budgetkontoen end skatteyderen.

Til trods for at syns- og skønserklæringen fra skønsmanden viste, at virksomheden med stutтери, opstaldning og udlejning af heste var én virksomhed, fandtes skatteyderen ikke at have godtgjort, at virksomheden havde et sådant omfang, at den kunne anses for erhvervsmæssigt drevet. Landsretten var dermed enig i SKAT's afgørelse om, at de selvangivne underskud i virksomheden for 1998, 1999 og 2000 på henholdsvis 100.627 kr., 40.211 kr. og 9.216 kr. ikke var fradragsberettigede.

Intensitetskravet må imidlertid siges at have en lav nedre grænse jf. LSR2013.13-0224424. Sagen omhandler en skovbrugsvirksomhed, der beskæftigede sig med salg af pyntegrønt. I perioden 1999

til og med 2011 havde omsætningen været meget begrænset, samtidig med at resultaterne var negative. Fra 2005 til 2010 var den gennemsnitlige omsætning på omkring 8.100 kr. SKAT havde på baggrund heraf statueret virksomhed som ikke-erhvervsmæssig. Landsskatteretten valgte imidlertid at se bort fra de realiserede underskud, og fokuserede i stedet på de positive resultater i virksomheden på 17.595 kr. i indkomståret 2012. Retten lagde dermed større vægt på virksomhedens udsigter til overskud end den udviste intensitet.

5.4 Sammenfatning

Tabel 8 viser et overblik over afgørelserne, som er gennemgået i udarbejdelsen af dette afsnit.

Tabel 8: Anvendte afgørelser

Betingelse	Afgørelse	Fradrag
Forsvarlighedskrav	- TfS 1994, 720 Ø - SKM 2008.621.BR - TfS 2005, 665	- Godkendt - Nægtet - Nægtet
Rentabilitetskrav	- LSR2012.09-03632 - LSR2013.11-0300064 - SKM.2013.745.ØLR - TfS 2013, 527 - TfS 2010, 842 - SKM.2007.59.HR - SKM.2004.432.VLR - SKM.2009.24.HR - TfS 2005, 665 - SKM.2006.527.ØLR - SKM. 2014.782.SR - LSR2015.12-0272373	- Godkendt - Godkendt - Nægtet - Nægtet - Nægtet - Nægtet - Nægtet - Nægtet - Nægtet - Nægtet - Godkendt - Godkendt
Intensitetskrav	- TfS 1990.432.ØLR - TfS 1992.516.ØLR - U.2005.3071 - TfS 2008, 246 - LSR2013.13-0224424	- Nægtet - Nægtet - Nægtet - Nægtet - Godkendt

Kilde: Egen tilvirkning

Forsvarlighedskravet omhandler, at driften skal være sædvanlig og forsvarlig, hvor driften skal anses for at være egentlig landbrugsdrift, mens den faktiske drift skal udføres med henblik på driftsøkonomisk forsvarlighed. I kraft af alle de mange afgørelser, der ligger på området, er der med tiden udarbejdet ret præcise retningslinjer for, hvad der udgør sædvanlig og forsvarlig drift i et deltidslandbrug.

For at opfylde *rentabilitetskravet* skal der som udgangspunkt udarbejdes budgetter, som skal overholdes. Afgørelserne viser, at i en syns- og skønsrapport foretages en vurdering af, om der er udarbejdet et budget for det pågældende deltidslandbrug. Det giver et seriøst og professionelt udtryk af deltidslandbruget, hvis der foretages budgetlægning. Når det er sagt, har budgetlægning ikke afgørende betydning for udfaldet af en sag, men derimod syns- og skønsmandens vurdering af virksomheden og dens fremtidige udsigter. Ved vurderingen af udsigterne til et rimeligt driftsresultat, anses et resultat omkring nul før renter som tilstrækkeligt. Dermed er deltidslandbrug undergivet en ret lempelig praksis på dette område.

Rentabiliteten dækker over en bred skare af elementer, som der skal tages højde for. Herunder skal der være udsigt til overskud, samt driften skal tilsigte at opnå et rimeligt driftsresultat selv under opstartsfasen. I nogle situationer kan startfasen betragtes som at begynde før virksomheden etableres. Derudover skal der tages højde for driftsmæssige afskrivninger mv. I det hele taget understreger de gennemgåede afgørelser på dette område, at flere forhold kan komme i spil i vurderingen af rentabilitetskravet.

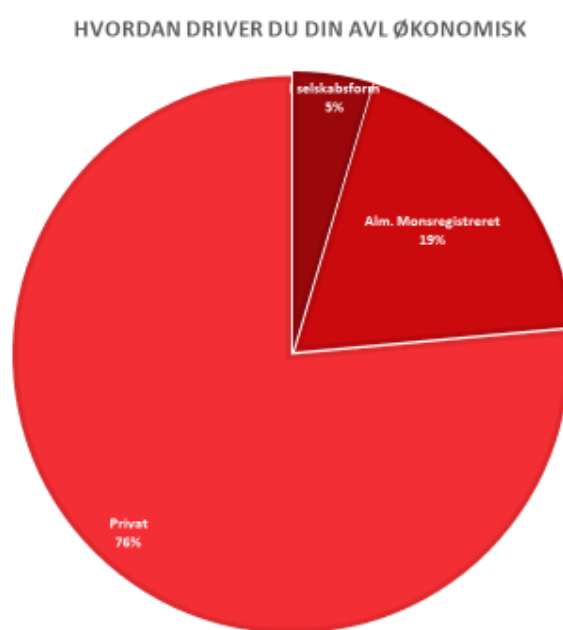
Afgørelserne U.2005.3071 og TfS 2008, 246, vedrørende *intensitetskravet* viser, at såfremt en stuttevirkomhed ikke har den fornødne intensitet, dvs. en omsætning af ganske underordnet omfang, bliver virksomheden ikke statueret som erhvervsmæssig. I afgørelserne fremgår det, at der konkret fokuseres på virksomhedernes omsætning, der anvendes som målestok i bedømmelsen af intensiteten. Dog kan andre parametre ligeledes indgå i vurderingen. Virksomhedens intensitet kan derfor have en afgørende betydning for, om virksomheden bliver anset for erhvervsmæssig. Dog understreger LSR.2013-0224424, at intensitetskravet må siges at have en lav nedre grænse, idet Landsskatteretten i sagen vælger at se bort fra de realiserede underskud og i stedet fokuserer på det positive resultat og fremtidige udsigter.

6. Selskabsretlige virksomhedsformer

I nærværende afsnit redegøres for vigtigheden af at skelne mellem selskab og virksomhed. I daglig kommunikation anvendes udtrykkene selskab og virksomhed ofte i flæng, hvorfor mange opfatter udtrykkene som ensbetydende, trods det ikke er tilfældet. Selskabet er den *juridiske person*, der ejer og driver én eller flere virksomheder. Flere selskaber kan i fællesskab eje og drive én virksomhed. Virksomheden er derimod en *enhed*, der tilhører selskabet eller selskaberne, og som består af aktiver og passiver samt virksomhedens tilknyttede medarbejdere. Med andre ord hører virksomheden til selskabets substans (Werlauff, 2016, s. 504).

En undersøgelse som Dansk Varmblod har foretaget blandt sine medlemmer og ikke-medlemmer viser, at kun 5% i Danmark driver hesteavl i selskabsform. Dermed er det hele 95%, der driver hesteavl udenfor selskabsform. Hele undersøgelsen ses i Bilag 1, men spørgsmålet om, hvordan respondenterne driver deres avl økonomisk, er gengivet i Figur 7 nedenfor:

Figur 7: Hvordan drives hesteavl



Kilde: Dansk Varmblod Medlemsanalyse 2017

Det bemærkes, at de tre svarmuligheder i spørgsmålet er *privat*, *selskabsform* og *almindelig momsregistreret*. Dansk Varmblod har ikke formuleret spørgsmålet på bedste vis, idet en *almindelig momsregistreret* virksomhed såvel kan drives i selskabsform som i privat regi. Det interessante ved svarfordelingen er imidlertid, at kun 5% af respondenterne svarer *selskabsform*. Men givet valgmulighederne i spørgsmålet kan det ikke udelukkes, at det er lidt flere, der driver hesteavl i selskabsform. Ifølge cvr.dk er der under branchekoden 014300 (Avl af heste og dyr af hestefamilien)

samlet registreret 1.549 virksomheder, hvoraf 999 er enkeltmandsvirksomheder, 252 er aktie- og anpartsselskaber samt resten er øvrige virksomhedsformer. Dermed drives hovedparten som enkeltmandsvirksomheder jf. Dansk Varmblods undersøgelse og cvr.dk.

6.1 Selvstændig erhvervsvirksomhed

Selvstændigt erhvervsdrivende, der ikke stifter et selskab, driver som regel deres stattervirksomhed som en enkeltmandsvirksomhed jf. forrige afsnit. Enkeltmandsvirksomhedsformen er den enkleste virksomhedsform af dem alle og har en ejer, der er en fysisk person. Virksomheden er derved en personlig virksomhed, hvor ejeren på egen hånd træffer samtlige beslutninger. Der findes ingen krav om et bestemt indskud eller en bestemt egenkapital, som virksomheden skal overholde, samt intet krav om, at regnskabet skal offentliggøres (udover til SKAT, hvis de beder om det). Dem, der vælger den personlige virksomhed, må antages ikke at have nogen aktuel forventning om snart at skulle sælge virksomheden igen med fortjeneste, idet ejeren bliver personligt beskattet af avancer, genvundne afskrivninger mv. ved salg af virksomheden (Werlauff, 2015, s. 37).

Ved en enkeltmandsvirksomhed dannes intet særskilt retssubjekt, dvs. ingen juridisk person. Konsekvensen heraf er, at virksomheden er identisk med ejeren, som hæfter personligt og ubegrænset for virksomheden og for skat. Ligeledes beskattes overskud/underskud som personlig indkomst hos ejeren, dvs. i den dyre del af skatteskalaen (Werlauff, 2015, s. 38-39). Der findes to undtagelser til denne hovedregel om beskatning, hvor ejeren i stedet for kan vælge at anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen. Mere herom i næste afsnit.

Såfremt man driver en enkeltmandsvirksomhed bør det overvejes, primært grundet hæftelsesforholdene, om der skal skiftes virksomhedsform til et nærtliggende alternativ, herunder til et IVS eller ApS. Modsat enkeltmandsvirksomhedsformen dannes en juridisk person ved et IVS og ApS, hvor denne juridiske person hæfter for selskabets forpligtelser. Dermed er der ingen personlig hæftelse jf. SL § 1, stk. 2. I praksis vil bank, leverandør mv. nok alligevel forlange personlig kaution, hvis det vurderes nødvendigt. Ejeren har nødvendigvis ikke brug for selskabsform, men det kan alligevel være fornuftigt at overveje alternative muligheder (Werlauff, 2015, s. 37).

I tilfælde af at man er lønmodtager, som mange med deltidslandbrug er, og overvejer at stifte en virksomhed, som forventes at give underskud de første par år, giver det mere mening at stifte en enkeltmandsvirksomhed fremfor IVS eller ApS, idet underskuddet i virksomheden kan trækkes fra i

den personlige indkomst. Er forventningerne derimod, at virksomheden vil give overskud det første år, giver det mere mening at stifte et IVS eller ApS.

6.1.1 Beskatning af personligt ejede virksomheder

Hovedreglen i beskatning af personligt ejede virksomheder er, at overskud/underskud beskattes som personlig indkomst hos ejeren og renteudgifter fradrages i kapitalindkomst med lav fradragseffekt. Dvs. at beskatning af indkomst ved personligt ejede virksomheder foretages efter personskatteoven jf. PSL §§ 3 og 4. Der findes to undtagelser til denne hovedregel, hvor ejeren kan vælge at anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen. I princippet findes desuden en tredje undtagelse, idet ægtefællen kan komme med i virksomheden og derved kan progressionen i skatten mildnes.

6.1.1.1 Virksomhedsordningen

Virksomhedsordningen kan anvendes af skattepligtige personer, der driver selvstændig virksomhed jf. VSL § 1, stk. 1. Selskaber og andre juridiske personer, der ikke er fysiske personer, kan dermed ikke benytte ordningen. Virksomhedsordningen blev indført som et led i 1987-skattereformen med formål om at tilvejebringe en skatteberegningsstruktur, der gør det muligt for selvstændigt erhvervsdrivende at have fuld fradragsværdi af finansielle udgifter, der vedrører erhvervsvirksomheden. Desuden forfølger ordningen andre mål med henblik på at opnå, at det så vidt muligt er skattemæssigt neutralt at drive selvstændig erhvervsvirksomhed (Michelsen m.fl., 2015, s. 189-190).

Indtægter hos selvstændigt erhvervsdrivende vil typisk udvise et langt mere svingende forløb end indtægter som lønmodtager. Med tilvalg af virksomhedsordningen har den erhvervsdrivende mulighed for at udjævne disse svingninger, idet det med ordningen er muligt at lade en del af overskuddet blive stående i virksomheden til en foreløbig beskatning, der svarer til selskabsskatten. Herefter kan den erhvervsdrivende i år med svigtende indtægter vælge at hæve overskuddet helt eller delvist til beskatning som personlig indkomst, hvor der er mulighed for at fradrage den allerede betalte virksomhedsskat (Michelsen m.fl., 2015, s. 190).

En stor del af de personligt ejede virksomheder anvender virksomhedsordningen, idet skatteyder opnår en række fordele i forhold til beskatning efter personskatteovens regler. Som eksempler på fordele kan nævnes (Henrik Steen Andersen m.fl., 2016 s. 157-158):

1. *Opsparet overskud beskattes med en sats svarende til selskabsskatten (22% i 2018) jf. VSL § 6, stk. 1.*
2. *Erhvervsmæssige renteudgifter kan direkte fratrækkes i virksomhedens indkomstopgørelse på lige fod med andre driftsomkostninger jf. VSL § 6, stk. 2.*
3. *Hvis virksomheden har en positiv egenkapital, beregnes et kapitalafkast (forrentning af egenkapitalen i virksomheden). Hæves kapitalafkastet bliver det beskattet som kapitalindkomst, dvs. til en beskatning på højst 42%.*
4. *Har virksomheden et overskud, kan skatteyder vælge at opspare overskuddet i virksomheden fremfor at overføre det til privatforbrug. Skatteyder får hermed mulighed for at udjævne svingende indkomster ved at lade pengene stå i virksomheden, og dermed udskyde beskatningen til pengene hæves. Virksomhedsskatten er en foreløbig skat, idet beskatning foretages i samme år, som opsparingen hæves til privatforbrug.*
5. *Giver virksomheden underskud, kan underskuddet efter særlige regler modregnes i skatteydere øvrige private indkomster eller i ægtefællens indkomst.*

Der stilles ingen særlige krav til størrelsen af den virksomhed, der ønsker at blive beskattet efter reglerne i virksomhedsordningen, men til gengæld stilles der krav om, at der skal være tale om en erhvervsmæssig virksomhed. Dermed skal der være udsigt til, at virksomheden giver overskud (rentabilitetsbetragtningen), samt der stilles krav om, at virksomheden ikke har et helt ubetydeligt omfang (intensitetsbetragtningen). Hobbyvirksomheder falder udenfor disse betragtninger, og er dermed udelukket fra at benytte virksomhedsordningen, men må i stedet anvende personskattelovens almindelige regler.

Grundprincippet i virksomhedsordningen er, at skatteyderen skal opdele sin økonomi i en virksomhedsdel og en privat del jf. VSL § 2, stk. 1. Derfor skal der opgøres en særlig virksomhedsindkomst, hvor de skattepligtige indtægter og fradrag vedrørende virksomheden indgår, mens private indtægter og fradrag medregnes i den private indkomstopgørelse. Dermed medfører et tilvalg af virksomhedsordningen mere administrativt arbejde grundet de mange forhold, som der skal tages hensyn til. Det må betragtes som ulemperne ved ordningen.

Der skal føres regnskabsmæssige konti for ejernes indskud, opsparet overskud og udlæg for virksomheden jf. hhv. VSL §§ 3, 5 og 4 A. Hvis der er underskud i virksomheden, skal dette først fratrækkes i opsparet overskud, dernæst i ejerens positive kapitalindkomst, herefter i personlig indkomst i øvrigt jf. VSL § 13 og ellers fremføres til fradrag i senere indkomstår, som kan foretages uden tidsbegrænsning (Werlauff, 2015, s. 42).

Aktiver omfattet af virksomhedsordningen kan ikke stilles til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i ordningen, dvs. privat gæld jf. VSL § 10, stk. 6. Derudover kan der ikke frit lånes penge ud fra ordningen til fx nærtstående, idet tilsvarende hævninger betragtes som private hævninger, der udløser beskatning efter VSL § 5. Der kan kun lånes penge ud, hvor det er forretningsmæssigt begrundet. En faldgrube ved virksomhedsordningen er, at lån fra virksomhedsordningen til ejeren af virksomheden behandles selskabsretligt, dvs. at tilsvarende lån betragtes som kapitalejerlån, som er ulovligt jf. SL § 210, og udløser beskatning af hele lånebeløbet jf. LL § 16 E. Virksomhedsordningen svarer til at have et selskab, derfor gælder reglerne om ulovligt kapitalejerlån også for virksomheder omfattet af ordningen.

6.1.1.2 Kapitalafkastordning

Som et alternativ til virksomhedsordningen, kan indkomsten for personligt ejede virksomheder opgøres efter reglerne i kapitalafkastordningen jf. VSL kapitel 7 a. Kapitalafkastordningen fik virkning fra indkomståret 1993 og kan siges at repræsentere en forenklet virksomhedsordning, dog vil den samlede skattebetaling ofte være lidt større i forhold til benyttelse af virksomhedsordningen. Ofte vælges kapitalafkastordningen af mindre virksomheder, der har forholdsvis stabile indkomster (Henrik Steen Andersen m.fl., 2016 s. 187). Alle personligt ejede virksomheder kan anvende kapitalafkastordningen, ligesom ved virksomhedsordningen. I modsætning til virksomhedsordningen stiller kapitalafkastordningen ikke krav om, at økonomi skal deles op i en virksomhedsdel og en privat del. Dermed er der ingen krav om nogle særlige konti, der styrer overførsler mellem virksomhedsdelen og den private del. Betydningen heraf er, at der ikke skal opgøres en mellemregningskonto, hævekonto, hæverækkefølge mv. ved anvendelse af kapitalafkastordning. Der skal kun opgøres et kapitalafkastgrundlag, der anvendes til beregning af årets kapitalafkast.

Skatteyderens indkomst opgøres efter de samme principper som efter personskatteloven, og dermed medregnes indkomst fra virksomheden i skatteyderens personlige indkomst, tilsvarende som driftsomkostninger trækkes fra i den personlige indkomst. Renteindtægter og renteudgifter medregnes i skatteyderens kapitalindkomst, uanset om disse hidrører fra virksomheden eller privat.

En fordel ved virksomhedsordningen, som ikke opnås ved kapitalafkastordningen, er, at overskud beskattes til en sats svarende til selskabsskatten på 22%. Som udgangspunkt skal overskud i kapitalafkastordningen personbeskattes. Der er imidlertid to fordele ved kapitalafkastordningen (Werlauff, 2015, s. 43):

- Afkastet af virksomhedens aktiver skal kun kapitalbeskattes, og ikke personbeskattes jf. VSL § 22 A.
- Der kan henlægges og dermed fratrækkes 25% af overskuddet til konjunkturudligning jf. VSL § 22 B.

Den første af de to nævnte fordele går ud på, at der først beregnes en værdi af virksomhedens aktiver. Denne værdi kaldes også *kapitalafkastgrundlaget*. Dernæst beregnes der et afkast heraf med *kapitalafkastsatsen*, som beregnes en gang årligt og var 1% i 2017 både ved anvendelse af virksomheds- og kapitalafkastordningen. Det således beregnede afkast bliver underkastet *kapitalbeskatning i stedet for personbeskatning*. Årets kapitalafkast beregnes dermed således:

$$\text{Kapitalafkast} = \text{kapitalafkastgrundlaget} * \text{kapitalafkastsatsen (1\% i 2017)}$$

Kapitalafkastgrundlaget opgøres efter en del af virksomhedens aktiver. Ikke alle erhvervsmæssige aktiver skal medregnes, mens gæld som hovedregel ikke skal fragå. Undtagelse fra denne hovedregel er, at værdien af varelagre, debitorer og igangværende arbejde kun skal medregnes til nettoværdien, dvs. at fx gæld til vareleverandører skal fratrækkes i værdien af varelager. Alle fysiske aktiver, herunder fast ejendom, inventar, varelagre mv., og immaterielle aktiver, herunder patenter, goodwill mv., medregnes i kapitalafkastgrundlaget. Derimod skal finansielle aktiver som kontante penge, bankindskud, aktier og obligationer ikke medregnes i kapitalafkastgrundlaget. Såfremt et aktiv benyttes både privat og erhvervsmæssigt, kan det medregnes forholdsmæssigt svarende til den erhvervsmæssige benyttelse (Henrik Steen Andersen m.fl., 2016, s. 188).

Ved den anden nævnte fordel, kan der *fratrækkes 25% af overskuddet*, hvorefter dette beløb hensættes til konjunkturudligning. Der skal betales en aconto konjunkturudligningsskat svarende til selskabsskatten på 22% af det henlagte beløb. Det beløb, der er tilbage efter betaling af skatten, skal indsættes på en særlig konjunkturudligningskonto i et pengeinstitut i en periode på mindst 3 måneder og højst 10 år. Kontoen må ikke sammenblandes med skatteyderens øvrige bankkonti, og pengene må ligeledes ikke investeres i fx værdipapirer. I praksis er der kun få virksomheder, der gør brug af dette system, idet det for en personligt ejet virksomhed med svingende indkomster normalt vil være mere attraktivt at vælge virksomhedsordningen og dens opsparingssystem (Henrik Steen Andersen m.fl., 2016, s. 192).

Når der hæves fra konjunkturudligningskontoen, udløser dette en skat ud fra virksomhedens ejervilkår, der gælder på hævelsestidspunktet. Der er fradrag for de 22%, som blev indbetalt aconto. Dermed kan progressionen mildnes, hvor man i gode indkomstår kan foretage fradrag, som derefter først beskattes i nogle måske mindre gode indkomstår (Werlauff, 2015, s. 43).

6.1.1.3 Ægtefælle i virksomheden

Der findes en tredje mulighed i og med at kildeskatteloven muliggør fordeling af indkomsten, når én af ægtefællerne eller begge driver erhvervsvirksomhed. I indkomstopgørelsen medregnes samtlige indtægter og udgifter, der relaterer sig til erhvervsindkomsten, herunder skattepligtige erhvervstilskud, kapitalgevinster i næring, renter af driftskapital mv. Kapitalgevinster og -tab hidrørende fra aktiver i erhvervsvirksomheden skal henføres til den af ægtefællerne, der driver erhvervsvirksomheden jf. KSL § 25 A, stk. 1. Det er endvidere en forudsætning jf. samme bestemmelse, at der er erhvervsmæssig aktivitet i virksomheden, således at en passiv deltagelse i en erhvervsvirksomhed udløser beskatning, efter hovedreglen i KSL § 24 A, hos den ægtefælle, der har ejendomsret eller rettigheden over aktivet. Tilsvarende foretages afskrivninger af den erhvervsdrivende ægtefælle, uanset hvem det afskrivningsberettigede aktiv tilhører jf. KSL § 26, stk. 1. Såfremt begge ægtefællerne deltager i driften af samme virksomhed, foretages beskatning som hovedregel hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden. Afgørelsen beror på en samlet konkret vurdering af arbejdsindsats, kompetence, uddannelse, ledelsesfunktioner mv. Driver ægtefællerne hver sin virksomhed, foretages beskatningen hos de respektive ægtefæller uanset ejerforholdet (Pedersen m.fl., 2015, s. 781).

I det hele taget er der tre modeller, som ægtefæller kan anvende til at mildne progressionen og derved spare skat (Werlauff, 2015, s. 43):

- Lønftale jf. KSL § 25 A, stk. 7.
- Medarbejdende ægtefælle jf. KSL § 25 A, stk. 3.
- I/S modellen. Et interessentskab mellem ægtefællerne, dvs. forlade enkeltmandsfirmaet som virksomhedsform jf. KSL § 25 A, stk. 8.

En traditionel *lønftale* jf. KSL § 25 A, stk. 7, indebærer, at der skal udstedes ansættelseskontrakt eller ansættelsesbevis, som beviser at den anden ægtefælle er lønmodtager. Lønmodtagerægtefællen sidestilles med de øvrige lønmodtagere og har et formueretligt krav på den aftalte aflønning. Lønnen, der udbetales til ægtefællen, skal indeholde kildeskat og arbejdsmarkedsbidrag efter reglerne i KSL §§ 43-49. Derudover skal lønnen stå i forhold til arbejdsindsatsen, idet der skal sammenlignes med, hvad lønmodtagerægtefællen kunne opnå hos en anden arbejdsgiver. Den udbetalte løn fradrages som almindelig driftsomkostning hos den erhvervsdrivende ægtefælle. Lønmodtagerægtefællen hæfter ikke for virksomhedens gæld, idet ægtefællen kun betragtes som lønmodtager.

Den anden model om *medarbejdende ægtefælle* jf. KSL § 25 A, stk. 3, forudsætter, at ægtefællerne er samlevende ved det pågældende indkomstårs udgang, samt at begge i væsentligt omfang har deltaget i driften af erhvervsvirksomheden. Normalt betragtes en væsentlig arbejdsindsats som 3-4 timer dagligt arbejde. Der kan ikke stilles krav om, at ægtefællen erstatter en ansat medarbejder. Desuden er enkeltstående medhjælp ved travlhed, julehandel mv. ikke tilstrækkeligt. Såfremt den periodiske medhjælp har et forøget omfang, har den erhvervsdrivende ægtefælle mulighed for at overføre til medarbejdende ægtefælle. I skattemæssig forstand bliver den medarbejdende ægtefælle betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, men med ingen mulighed for at fradrage driftsudgifter mv., ligeledes som reglerne i VSL kan anvendes, dvs. mulighed for at anvende virksomheds- eller kapitalafkastordningen.

Den medarbejdende ægtefælle skal betale B-skat. En erhvervsdrivende kan overføre op til 50% af virksomhedens nettooverskud til den medarbejdende ægtefælle, dog højst et grundbeløb på 230.600 kr. (2017-niveau). Det er en betingelse, at overførslen står i forhold til den udførte arbejdsindsats. Den medarbejdende ægtefælle hæfter for sin egen B-skat, men hæfter ikke for virksomhedens gæld, idet ægtefællen betragtes som medinteressent i virksomheden (Werlauff, 2015, s. 43-44).

Interessentskab mellem ægtefællerne, *I/S modellen* jf. KSL § 25 A, stk. 8, indebærer, at der bør udarbejdes en I/S-kontrakt, men dette er ikke lovpligtigt. Adgangen til at foretage fordeling af indkomsten i en fælles erhvervsvirksomhed er valgfri, men forudsætter en række betingelser opfyldt. Derfor bør I/S-kontrakten understrege, at virksomheden opfylder betingelserne, hvor der bl.a. er krav om, at begge ægtefæller skal deltage væsentligt og i tilnærmelsesvis ligeligt omfang i virksomhedens drift. Derudover er der krav om, at fordelingen af overskuddet mellem ægtefællerne skal have en saglig driftsmæssig begrundelse. En skævdeling af overskuddet kan godtgøres, hvis dette kan begrundes driftsøkonomisk. Ved denne model bliver begge selvstændigt erhvervsdrivende, og derved har begge mulighed for at anvende reglerne i VSL. Endvidere hæfter begge solidarisk og ubegrænset for virksomhedens gæld. En hæftelseserklæring herom skal afgives over for SKAT i medfør af KSL § 25 A, stk. 8.

6.2 Kapitalselskab

I et kapitalselskab dannes en juridisk person, dermed er selskabet selv ansvarligt og ingen af ejerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, medmindre de har stillet personlig kaution jf. SL § 1, stk. 2. Det kan forekomme, at bank, leverandør mv. kræver personlig kaution eller sikkerhedsstillelse fra selskabets ejer. Generelt siges, at desto spinklere selskabskapital, desto

større er sandsynligheden for, at lignende krav stilles (Werlauff, 2015, s. 60-61). Selskabet lever sit eget økonomiske liv og beskattes af overskuddet, mens ejerne får overskud som udbytte i forhold til deltagernes indskudte kapital. Der er krav om, hvor meget der skal indskydes i selskabet, som afhænger af den valgte virksomhedsform. Kravene er henholdsvis 1,00 kr. i et IVS, 50.000 kr. i ApS og 500.000 kr. i A/S. Indskuddet kan bestå af kontant- eller apportindskud, men i et IVS kan indskuddet kun kontantindskydes jf. SL § 357 a, stk. 2, 2. pkt.

6.2.1 Beskatning af kapitalselskab

Et kapitalselskab betaler selskabsskat, som er 22% af nettoresultat jf. SEL § 17, stk. 1. Det er en betingelse for skattesubjektiviteten, at selskabet er registreret i Erhvervsstyrelsen. Såfremt det viser sig, at registreringen er sket på forkert grundlag, opretholdes skattepligten for selskabet imidlertid desuagtet.

Et selskab skal beskattes af de indtægter, som det har en retlig adkomst til, mens selskabet ligeledes kan fratrække de udgifter, som det har en retlig forpligtelse til at bære jf. SL §§ 4-6.

6.3 Hesteavl i selskabsform

Som oplyst indledningsvis til dette kapitel, er der ikke specielt mange der driver hesteavl i selskabsform. Det kan være problematisk for et stutteri at opfylde de før omtalte tre betingelser, og dermed blive omfattet af den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug.

Et selskab driver per definition erhvervsmæssig virksomhed, dette fastslog Højesteret i den principielle sag TfS 2004.542 HR vedrørende Johnson Holding. Forinden Højesterets afgørelse var sagen afprøvet i både Landsskatteretten (TfS 2001.92 LSR) og Østre Landsret (TfS 2002.993 ØLD), hvor der var enighed om, at selskabet ikke kunne anses som en erhvervsmæssig virksomhed.

Kort fortalt omhandler sagen holdingselskabet Johnson Holding, hvis eneste aktivitet var at eje et datterselskab. I forbindelse med stiftelsen af Johnson Holding ønskede selskabet fradrag for udgifter afholdt til revisor og advokat. Ligningsloven § 8 J hjemlede tidligere en fradragsret til udgifter afholdt til revisor og advokat i forbindelse med etablering af ny erhvervsvirksomhed. Højesteret nåede frem til, at etableringen af Johnson Holding måtte anses som etablering af en erhvervsmæssig virksomhed, og dermed havde selskabet fradragsret for udgifter til revisor og advokat, der var afholdt ved etableringen af selskabet. Her blev der lagt vægt på, at definitorisk er aktie- og anpartsselskaber erhvervsdrivende, derfor blev fradraget godkendt. Højesterets flertal

lagde stor vægt på den gennemslagskraft, som det selskabsretlige begreb bør have i Skatteretten (Werlauff, 2016, s. 505). Flertallet i afgørelsen udtalte følgende:

”Ifølge aktieselskabslovens § 1, stk. 1, og anpartsselskabslovens § 1, stk. 1, skal aktie- og anpartsselskaber være erhvervsdrivende, og det er i selskabsretten anerkendt, at kravet herom er opfyldt også for så vidt angår selskaber, hvis virksomhed alene består i at besidde aktier eller anparter i et eller flere datterselskaber. Udgangspunktet må på denne baggrund være, at sådanne moderselskaber også anses for erhvervsdrivende ved anvendelsen af de skatteretlige regler.”

Højesteret anser med afgørelsen, at som udgangspunkt er alle selskaber erhvervsdrivende, såfremt de er registreret efter selskabsloven. Dermed skal den skatteretlige kvalifikation af en erhvervsvirksomhed følge den selskabsretlige.

6.3.1 Selskabsdrift anses for ikke-erhvervsmæssig

Til trods for at Johnson Holding afgørelsen understreger, at aktie- og anpartsselskaber skatteretligt anses for erhvervsdrivende, kan det forekomme, at en del af et selskabs drift anses for at være ikke-erhvervsmæssig. Det vil med andre ord sige, at civilretligt er et selskab altid erhvervsdrivende, men det er ikke ensbetydende med, at selskabets aktiviteter skatteretligt bliver bedømt på samme måde. Dette fremkom eksempelvis i UfR 1991.958 H, som omhandler *Stald Le Ann ApS*, hvis formål trods navnet var at drive modeforretning, men som også holdt væddeløbsheste. I væddeløbsstalden opstod et underskud, som selskabet ønskede at fratrække i selskabets øvrige positive indkomst. Det kunne umiddelbart ikke lade sig gøre og afgørelsen blev begrundet med, at der ingen udsigt var til at stalden ville opnå fortjeneste ved driften, når de store udgifter til driften blev sammenholdt med de usikre og tilfældige muligheder for at opnå indtægter ved løbspræmier samt salg af heste. Driften af væddeløbsstalden blev dermed anset for ikke-erhvervsmæssig.

Sag TfS 1991, 289 VLD ligner sagen ovenfor, men denne sag omhandler en speciallæge i psykiatri, der både drev lægepraksis og hundekennel i samme ApS. Der opstod et driftsunderskud i hundekennelen, som selskabet blev nægtet fradrag for. Begrundelsen herfor var, at der ingen naturlig sammenhæng var mellem lægevirksomheden og kennelvirksomheden, samt at lægen ingen kvalifikationer havde til kenneldrift. Derudover havde kennelvirksomheden aldrig udarbejdet budgetter, og virksomheden var kun i ringe grad tilrettelagt med økonomien for øje, hvorfor virksomheden ikke udviste stor seriøsitet. Landsretten kom frem til, at underskuddet ved driften

blev anset for at være yderligere løn til anpartshaveren, idet lægen ikke havde bevist, at kennelvirksomheden var drevet erhvervsmæssigt.

Det samme var tilfældet i TfS 2003.322 Ø, hvor en stutriver virksomhed blev overdraget til et anpartsselskab, der i forvejen producerede og solgte redningslys til både. Efter en syns- og skønserklæring fandt Landsretten frem til, at landbrugsejendommen med det tilhørende stutteri var sædvanligt og forsvarligt drevet efter en teknisk-landbrugsfaglig vurdering, men at den valgte driftsform, selv efter en længere årrække, ikke kunne forventes at blive overskudsgivende. Dermed kunne stutriveriet ikke anses for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende, uanset at det ejedes af et selskab. Underskud af virksomheden blev derfor anset for yderligere løn til hovedanpartshaveren.

Ovenstående sager viser, at et selskabs aktivitet kan blive betragtet som hobbybetonet, med den følge, at der ikke gives fradrag for omkostninger og underskud, samt at udbyttebeskatning og/eller lønbeskatning af dets aktionærer kommer på tale. Såfremt udgifterne til aktiviteterne afholdes i aktionærens interesse eller blot på hans vegne betyder det, at aktiviteterne ikke opfylder et reelt erhvervsmæssigt formål for selskabet selv. I så fald afskæres selskabets fradragsret, og aktionæren udlodningsbeskattes (Werlauff, 2016, s. 457).

Det gør ingen forskel for bedømmelsen af virksomheden, om aktiviteten drives direkte af et dansk selskab eller af et sambeskattet udenlandsk selskab jf. TfS 2002.806 V, der vedrører hestehold i et svensk datterselskab. I virksomheden var der et stigende driftsunderskud med ingen udsigt til at opnå rimelig fortjeneste, desuden var der ikke udarbejdet budgetter for driften, mens indtægterne var usikre og tilfældige. Landsretten fandt på baggrund heraf ikke godtgjort, at driften i virksomheden var erhvervsmæssig.

En juridisk person kan dermed drive en ikke-erhvervsmæssig virksomhed på samme måde som en selvstændigt erhvervsdrivende, til trods for at en juridisk person ikke kan forlenes med menneskelige behov og interesser (Pedersen m.fl., 2015, s. 292).

6.4 En eller flere virksomheder

At aktiviteterne i virksomheden bliver opdelt foregår ikke kun for virksomheder i selskabsform, men ligeledes blandt selvstændigt erhvervsdrivende. Til at vurdere om en virksomhed er erhvervsmæssig adskilles virksomhedens driftsaktiviteter, som herefter vurderes hver for sig. Dermed er der risiko for, at en del af virksomheden vurderes som erhvervsmæssig, mens den anden del vurderes som ikke-erhvervsmæssig. Om landbrugsejendommen skal opdeles i flere skatteretlige aktiviteter afhænger i høj grad af, hvorvidt aktiviteterne anses at have en integreret og naturlig

tilknytning til den samlede ejendom. Hvis aktiviteterne skal bedømmes som én driftsmæssig enhed, vil det være unaturligt at dele landbrugsvirksomheden op i flere driftsaktiviteter. Denne problemstilling dukker ofte op i de situationer, hvor en del af ejendommens jord bortforpagtes, eller i de tilfælde hvor ejeren selv driver en eller anden form for landbrugsaktivitet fra ejendommen (Torben Bagge, 2014).

Det er en tidligere praksis, at opdeling af landbrugsaktiviteter i flere virksomheder kan godkendes jf. SKDM 1983.280 V, der omhandler en stutteri- og landbrugsvirksomhed, hvor stutteridriften blev anset som erhvervsmæssig, mens landbrugsdriften blev statueret som ikke-erhvervsmæssig. Denne holdning er ligeledes blev fastslået i TfS 1990, 417 LSR og TfS 1997, 789 LSR. Problemstillingen ved at opdele aktiviteterne er som regel forbundet med, hvilke indtægter der kan og skal inddrages ved vurderingen af, om der foreligger én samlet virksomhed (Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen, 2014).

Denne problemstilling har SKAT valgt at fremdrage på ny i Landsskatterettens kendelse i SKM2014.112.LSR jf. artiklen *Syn og skøn i skattesager* af Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen. Sagen omhandler en landbrugsejendom på godt 55 hektar, hvoraf 41 hektar var bortforpagtet, mens ejeren benyttede de resterende hektar til at drive sit eget stutteri. Ejeren og forpagteren havde i forpagtningskontrakten aftalt, at ejeren udbragte hestegødning på de bortforpagtede marker, og at ejeren skulle modtage halm til brug for dyrene i stutterivirksomheden fra den bortforpagtede jord.

Ejeren havde for indkomstårene 2008-2010 fratrullet underskud ved landbrugsvirksomheden med henholdsvis 139.364 kr., 217.401 kr. og 178.842 kr. SKAT afviste disse fradrag med den begrundelse, at bortforpagtningen og stutteridriften måtte anses som to adskilte aktiviteter, der hver især skulle opfylde kravene til erhvervsmæssig drift. Ejeren var ikke enig i denne vurdering og mente derimod, at driften af ejendommen med bortforpagtning, stutteriet og jorden i egen omdrift dannede én samlet virksomhed, idet driftsgrenene var så tæt tilknyttet, samt at den valgte driftsform var den mest hensigtsmæssige løsning til at udnytte ejendommens ressourcer.

Landsskatteretten kom i sagen frem til, at forpagtningen skulle udskilles fra stutteridriften, idet forpagtningen ikke blev anset for at være en integreret del af den øvrige landbrugsejendom. Dermed blev landbrugsvirksomheden ikke anset som erhvervsmæssig i indkomstårene 2008-2010, hvorfor der ikke kunne godkendes fradrag for underskud.

At forpagtning skal udskilles fra stutteridriften er i øvrigt i overensstemmelse med styresignal SKM.2009.110.SKAT, hvor det bl.a. fremhæves, at udgifter til helforpagtning skal fradrages som en

almindelig driftsomkostning ved opgørelsen af, om en egentlig landbrugsejendom har udsigt til fremtidigt driftsoverskud på eller over 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger. Det er uden betydning, om der er tale om delforpagtning eller helforpagtning af jord og bygninger. Med styresignalet har SKAT tydeliggjort, at udgifter til forpagtning altid skal medtages i rentabilitetsvurderingen. Styresignalet blev udsendt som en kommentar til dommen SKM.2009.24.HR, der blev belyst i afsnit 5.2.1.

I artiklen *Syn og skøn i skattesager* fra 2014 sætter skribenterne, Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen, spørgsmålstegn ved afgørelsen, hvor de mener at kendelsen giver anledning til at rejse spørgsmålet om, hvilke aktiviteter der skal anses som en naturlig og integreret del af en landbrugsdrift. Desuden spørger de om, hvorvidt udfaldet af sagen havde været det samme, hvis ejeren selv havde drevet de 41 hektar og anvendt dem under samme omstændigheder, som tilfældet var i indkomstårene 2008-2010. Endvidere fremgår det i artiklen, at normalt forsøger ejeren af en landbrugsejendom at frugtbar gøre denne på bedste vis gennem én eller flere aktiviteter indenfor ejendommens rammer. Om opdelingen foretages ved bortforpagtning, planteavl mv. bør ikke indgå i den samlede vurdering af, om driften anses for rentabel. Afslutningsvis mener skribenterne, at underskud i en landbrugsejendom, der bliver statueret som hobbyvirksomhed, i det mindste bør kunne fratrækkes i et overskud fra andre hobbyaktiviteter.

Kan der påvises en direkte sammenhæng mellem de forskellige landbrugsaktiviteter, vil der ikke være grundlag for at foretage en opdeling af landbrugsvirksomheden. Her kan der henvises til LSR2010.09-00018, hvor landbrugsejendommens aktiviteter, herunder hestehold, udlejning af hestebokse og bortforpagtning, blev anset som én samlet virksomhed. I bortforpagtningskontrakten fremgik det, at 12 ud af omkring 20 hektar af markjord blev bortforpagtet, samt at forpagteren skiftede areal år for år. Om vinteren havde ejeren rådighed over en stor del af markjorden, som blev anvendt til vinterfolde og stubmarker til hestene. Ved vurderingen blev der lagt vægt på syns- og skønsmandens udtalelser om, at alle driftsaktiviteterne var tæt integreret, samt at det bortforpagtede areal kunne udnyttes til vinterfolde, samtidig med at det ikke drejede sig om det samme areal, der blev bortforpagtet hvert år.

Der synes ikke at være den store forskel på omstændighederne i sag SKM.2014.112.LSR og LSR2010.09-00018, men trods det er udfaldet i sagerne meget forskelligt. I begge sager er der en vis tilknytning mellem landbrugsejendommen og den bortforpagtede jord, hvor ejeren af landbrugsejendommen får en hel del til gengæld ved at bortforpagte jorden. Forskellen på sagerne er, at i LSR2010.09-00018 var det ikke det samme areal, der blev bortforpagtet hvert år, samtidig med at ejeren kunne udnytte det bortforpagtede areal til vinterfolde. Omkring halvdelen af

ejendommens samlede areal blev bortforpagtet. I sag SKM.2014.112.LSR blev omkring 80% (41 ud af 55 hektar) bortforpagtet, og var i øvrigt det samme areal hvert år. Ejeren modtog halm fra den bortforpagtede jord til brug for dyrene, samtidig med at ejeren udbragte husdyrgødning på forpagterens marker. Ud fra sagerne kan udledes, at såfremt bortforpagtningen omfatter en væsentlig del af ejendommens samlede jordtilliggende, taler det for en udskillelse. I det hele taget er det forskelligt hvordan bortforpagtningen udnyttes i sagerne, og det har en afgørende rolle i syns- og skønsmandens vurdering af, hvorvidt aktiviteterne skal anses for så nært tilknyttet, at de kan statueres som én driftsmæssig enhed. Det viser sig, at desto mere integrerede aktiviteterne er, desto mere taler det for, at der i relation til rentabilitetsbedømmelsen skal foretages én samlet bedømmelse.

Til trods for ovenstående, har Landsskatteretten i sag LSR2011.10-02460 og LSR2011.10-02837 fastslået, at samarbejde mellem ejeren og forpagteren er et forhold der kan indikere, at der er tale om én samlet drift. I begge sager var en væsentlig del af jorden bortforpagtet, henholdsvis 13 ud af 15,67 hektar og 15 ud af 21,1 hektar, samtidig med at der var indgået en nærmere aftale om et samarbejde mellem ejeren og forpagteren i relation til ejendommens drift. I begge sager skulle bortforpagtningen ikke udskilles fra den øvrige drift grundet *samarbejdet mellem ejeren og bortforpagteren*. Dermed kan udledes, at i forhold til bedømmelse af, hvorvidt der foreligger én eller flere virksomheder, har samarbejde en væsentligere betydning end antallet af hektar, der bliver bortforpagtet. Således kan en landbrugsejendom som i sag SKM.2012.112.LSR, hvor godt 80% bliver bortforpagtet, godt blive statueret som én driftsmæssig enhed, såfremt samarbejdet mellem ejeren og forpagteren er tilstrækkeligt. Det synes at være meget vanskeligt at vurdere, hvad der anses som tilstrækkeligt samarbejde, og derfor vil det variere fra sag til sag. Umiddelbart vurderes der at være et vist samarbejde i sag SKM.2012.112.LSR, men om grunden til at aktiviteterne skal holdes adskilt skyldes manglende samarbejde, bortforpagtningen eller noget helt andet, er svært at gennemskue.

I sag SKM2008.621.BR, som blev kort omtalt i afsnit 5.1, blev aktiviteterne markdrift og hestehold statueret som én driftsmæssig enhed. Retten bemærkede, at driftsaktiviteterne var indrettet med en væsentlig sammenhæng mellem markdriften og hesteholdet, hvor det rent økonomisk ikke var muligt at udskille markdriften fra stutieret. Derfor kom retten frem til, at samlet set skulle aktiviteterne ses under ét. Rettens konklusion blev begrundet med, at kornet mv. fra markdriften blev anvendt til hestene i stutieret, og dermed var driftsaktiviteterne så tæt tilknyttet at de ikke kunne udskilles fra hinanden. Dette medførte, at hele landbruget blev betragtet som en selvstændig skatteretlig aktivitet. Dermed spiller begrebet nær tilknytning også en væsentlig rolle i de tilfælde, hvor der er en økonomisk sammenhæng mellem aktiviteterne.

I en anden før omtalt sag, Tfs 2008, 246 (afsnit 5.3), fandt Landsretten ligeledes frem til et deltidslandbrug, der i den sammenhæng skulle ses som én samlet virksomhed. Virksomhedens aktiviteter omfattede stutteri, opstaldning og udlejning af heste. Syns- og skønsmanden lagde til grund i denne sag, at det blev anset som sædvanligt og naturligt for en stuttevirksomhed, at denne udlejede ledig staldkapacitet eller jordkapacitet til fremmede heste. Syns- og skønsmanden argumenterede ydermere for, at det i praksis og rent økonomisk ville være vanskeligt at adskille aktiviteterne fra hinanden. Dermed vurderede retten i denne sag, at aktiviteterne var så naturligt forbundne, at den samlede aktivitet skulle fremstå som én driftsmæssig enhed.

Lighedstegnene mellem SKM2008.621.BR og Tfs 2008, 246, er, at i begge sager er aktiviteterne i virksomhederne så tæt tilknyttet, at det ikke er muligt at adskille dem. Hvis aktiviteterne ikke vurderes som nært tilknyttet, skal virksomheden skattemæssigt opdeles i flere virksomheder. Herunder kan nævnes sag Tfs 2005, 665, hvor driften af et stutteri, værelsesudlejning og indvinding af sand mv. ikke kunne anses for at være så nært tilknyttet, at det udgjorde én erhvervsmæssig virksomhed, idet aktiviteterne ikke var en naturlig og integreret del af stuttedriften. Afgørelsen i sag Tfs 2005, 665 giver mening, idet der ikke synes at være sammenhæng mellem aktiviteterne.

Til yderligere illustration af problemstillingen kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 15. november 2010, j. nr. 08-03601, hvor udlejning af lejlighed indrettet i driftsbygning ikke blev anset for at have en så nær tilknytning til landbrugsdriften, at den kunne anses som én driftsmæssig enhed. Afgørelsen giver ligeledes mening, idet tilsvarende som i sag Tfs 2005, 665, ligger aktiviteten udlejning til beboelse umiddelbart langt fra det, der anses som normal drift i en landbrugsejendom. Men i og med at lejligheden i LSR2010.08-03601 er indrettet i driftsbygningen kan det tale for, at der er en naturlig sammenhæng og tæt tilknytning mellem aktiviteterne, idet andre afgørelser viser fx, at udlejning af hestebokse i en driftsbygning kan anses som en naturlig del af en stuttevirksomhed. Landsskatteretten anser med afgørelsen, at udlejning af lejlighed til beboelse ikke anses som en naturlig del af en landbrugsejendom. I sag LSR2012-09.03420 fastslår Landsskatteretten desuden, at udlejning af værksted, opbevaring og gildesal ikke har en så nær tilknytning til landbrugsdrift, at det skal anses som én driftsmæssig enhed.

Kendetegnet for ovennævnte kendelser og andre på dette område er, at der ved vurderingen af, om der er tale om én eller flere virksomheder, lægges afgørende vægt på syns- og skønsmandens udtalelser herom. Dermed er det oftest nødvendigt med en syns- og skønsrapport for at fastslå, om driften i den pågældende landbrugsejendom skal fremstå som én samlet drift eller som flere driftsmæssige enheder.

6.5 Sammenfatning

Ved enkeltmandsvirksomhedsformen dannes ingen juridisk person, derfor hæfter ejeren personligt og ubegrænset for virksomheden. Endvidere træffer ejeren samtlige beslutninger i virksomheden. Beskatning foretages efter personskatteloven, med undtagelse af hvis ejeren anvender virksomheds- eller kapitalafkastordningen eller reglerne i kildeskatteloven om fordeling af indkomst mellem ægtefæller.

I et kapitalselskab dannes en juridisk person, som er ansvarlig for selskabets forpligtelser, medmindre de fysiske ejere aftaleretligt har påtaget sig at hæfte for selskabet. Det kan dreje sig om aftaler med bank, leverandør mv., som typisk forlanger kaution eller aftale baseret på den indskudte kapital i selskabet. Desto mindre penge der er indskudt, desto flere kautioner eller aftaler vil kreditorerne i praksis forlange. Selskabet beskattes af overskuddet, mens ejerne får udbytte i forhold til deres indskudte kapital.

Det findes meget interessevækkende, at ikke flere vælger at drive sit deltidslandbrug i selskabsform, givet de fordele som medfølger. Johnson Holding afgørelsen understreger, at alle selskaber som udgangspunkt er erhvervsdrivende, dog er det ikke ensbetydende med, at aktiviteterne anses for erhvervsmæssige. En del af aktiviteterne kan netop blive anset for ikke-erhvervsmæssige, hvor der ikke gives fradrag for underskud og omkostninger, hvis aktiviteterne ikke opfylder betingelserne eller ikke har nogen naturlig sammenhæng. Dermed kan en virksomhed skattemæssigt blive delt op i en erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig del. Aktiviteterne skal bedømmes ud fra en samlet konkret vurdering, hvori alle relevante forhold skal inddrages.

Et deltidslandbrug kan have vanskeligheder ved at opfylde betingelserne for erhvervsmæssig virksomhed, derfor kan det formodes, at flere ville foretrække selskabsformen, såfremt aktiviteterne altid ville blive statueret for erhvervsmæssige.

I artiklen *Syn og Skøn i skattesager* fører Bodil Christensen og Tommy V. Christiansen nogle interessante synspunkter frem vedrørende begrebet *nær tilknytning* af aktiviteter. Ud fra praksis kan der udledes, at begrebet *nær tilknytning* virkelig kræver en naturlig sammenhæng mellem aktiviteterne, som må siges at være yderst uheldigt for ejeren af et deltidslandbrug. Afgørelsen SKM2014.112.LSR viser, at det kan være vanskeligt at få anerkendt bortforpagtning som en naturlig og integreret del af et deltidslandbrugs drift, til trods for at bortforpagtning af jord må anses som meget normalt i en landbrugsejendom. Samarbejdet mellem ejeren og forpagteren har en væsentlig betydning. Retspraksis lægger stor vægt på begrebet *nær tilknytning* i bedømmelsen af, hvorvidt aktiviteterne anses for erhvervsmæssige. Landmændene bliver dermed nødt til at overveje, hvilke aktiviteter landbrugsejendommen skal beskæftige sig med, samt efterfølgende

undersøge, om aktiviteterne er nært tilknyttede. Såfremt aktiviteterne ikke er nært tilknyttede til hinanden, er der stor risiko for, at en del af aktiviteterne bliver anset for ikke-erhvervsmæssige i skattemæssig henseende.

Afgørelserne, der er gennemgået i dette afsnit viser, at bortforpagtningen ikke skal udskilles fra virksomhedens øvrige erhverv, såfremt der kan påvises en direkte sammenhæng mellem aktiviteterne. Hvordan bortforpagtningen udnyttes og samarbejdet mellem ejeren og forpagteren spiller en afgørende rolle i syns- og skønsmandens vurdering af, om der foreligger én erhvervsmæssig virksomhed. Det kan siges, at desto mere integrerede aktiviteterne er, desto mere taler det for, at aktiviteterne skal bedømmes under ét.

Det kan undre, at bortforpagtning af jord ikke anses som en naturlig og integreret del af en landbrugsdrift, når retten i sag SKM.2008.621.BR fandt frem til, at markdrift og stutterivirksomhed skulle anses som én selvstændig aktivitet. Argumentet bag konklusionen i sagen var, at det rent økonomisk ikke var muligt at udskille aktiviteterne. Den umiddelbare forskel i sagerne er, at det er ejeren selv, der driver markdriften i sag SKM.2008.621.BR, mens det ikke er tilfældet i sag SKM.2014.112.LSR, hvor markerne var bortforpagtet til en forpagter.

I en anden sag, TfS 2008, 246, fandt Landsretten frem til, at aktiviteterne stutterivirksomhed, udlejning af heste og hestebokse skulle anses som én fælles aktivitet. I princippet burde der ikke være forskel på bortforpagtning af jord og udlejning af heste eller hestebokse, idet aktiviteterne udføres med det formål at udnytte landbrugsejendommens ressourcer på bedste vis. Her er det igen begrebet *nær tilknytning*, der spiller en afgørende rolle i sagernes udfald, hvor aktiviteterne i TfS 2008, 246 anses for naturligt forbundne, hvorimod forpagtning ikke anses for at være en integreret del af landbrugsvirksomheden i SKM2014.112.LSR.

Det er ovenstående opdeling og tilknytning af aktiviteter, som Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen sætter spørgsmålstegn ved, idet i alle omtalte sager forsøger ejerne blot at frugtbar gøre ejendommene på bedste vis ved at udnytte de aktiviteter, der findes på landbrugsejendommene.

7. Analyse

Nærværende afsnit omhandler Blue Hors ApS, der er beliggende i Randbøl, og som er et af Danmarks største stutterier med fokus på avl af Dansk Varmblods-heste. Stutteriet har et af Danmarks største udvalg af avlshingste, hvoraf flere er indkøbt på europæiske auktioner til ekstremt høje priser.

7.1 Blue Hors ApS

Idémænden bag stutteriet er Poul Erik Fugmann, som tidligere har drevet en rideudstyrsbutik i Vejle. I ungdomsårene mødtes Poul Erik Fugmann med arvingen til LEGO, Kjeld Kirk Kristiansen, hvor de deltog i et 14-dages ridekursus. De havde holdt kontakten ved lige i de efterfølgende år og i begyndelsen af 1990'erne blev de to enige om at danne et Dansk Varmblods-stutteri med fokus på dressurheste. Stutteriets heste skulle deltage i konkurrence på højeste plan, og samtidig skulle der drives hingstestation med avlshingste af den bedste kvalitet, som kunne tilbydes de danskeavlere. Til at danne rammerne omkring stutteriets virksomhed blev gården Korshøjgaard på adressen Tørskindvej 70 i Randbøl købt i 1991 (Ridehesten Hippologisk i avl og sport, december 2017).

Blue Hors ApS er et anpartsselskab, som er stiftet den 1. september 1991 med cvr-nr. 15 50 47 49. Selskabet drives som et af Danmarks mest succesrige stutterier, hvoraf flere af stutteriets heste har deltaget i danmarksmesterskaber, europamesterskaber, verdensmesterskaber og de Olympiske Lege med stor succes. Selskabets avls- og sportslige succes udmønter sig derimod ikke i de økonomiske resultater for virksomheden (www.bluehors.dk).

Selskabet har samlet tabt 179.026 t. kr. i perioden 2012 til 2016. Selskabet har endvidere investeret en betydelig andel af kapitalen i varebeholdninger og anlægsaktiver. Varebeholdningen består af stutteriets hingste, avlshopper, føl og rideheste. Selskabet tilbyder årligt de danske og udenlandske avlere mellem 12-16 avlshingste. Ofte er avlshingste meget dyre at investere i (www.ridehesten.com). Prisen for at modtage sæd fra stutteriets hingste til inseminering af avlshopper ligger på mellem 6.000 kr. til 20.000 kr. (www.bluehors.dk). Det er ikke ualmindeligt at selskabets hingste samlet betjener mellem 200-500 hopper om året. En anden væsentlig indtægtskilde er stutteriets salg af dressurheste. De heste som ikke vurderes at have den fornødne kapacitet til at begå sig i den absolutte verdenstop i dressursport frasælges løbende. Derudover har selskabet mindre indtægter i form af afholdelse af stævner og skuer på adressen i Randbøl. I selskabet er der 56 heltidsansatte ifølge årsrapporten for 2016, og personalet består af

administration, beridere og ryttere til træning af selskabets heste, dyrepasserassistenter samt personale til at vedligeholde stedet. Selskabets udvalgte nøgletal er følgende:

Tabel 9: Nøgletal i Blue Hors ApS

Hovedtal (t.kr.)	2016	2015	2014	2013	2012
Bruttotab	-12.083	-7.207	-6.016	-11.649	10.629
Driftsresultat	-39.388	-30.482	-93.288	-36.860	-4.267
Årets resultat	-29.487	-26.029	-88.404	-35.665	559
Investering i mat. anlægsakt	18.220	19.220	84.090	132.449	1.683
Besætning	65.309	56.896	61.681	57.893	71.894
Aktiver i alt	286.287	294.695	368.256	399.745	319.444
Egenkapital	254.968	284.455	310.494	212.834	248.510

Kilde: Blue Hors ApS årsrapporter 2012-2016

Ejeren af Blue Hors ApS, Kjeld Kirk Kristiansen, giver også udtryk for at det ikke er de økonomiske resultater der vægter højest ved hans ejerskab af Blue Hors ApS i artiklen i Ridehesten, december 2017: *"Vi har meget succes med det, vi laver, både sportsligt og avlsmæssigt, men ikke så meget økonomisk"*. Under interviewet giver Kjeld Kirk Kristiansen endvidere udtryk for at det glæder ham, at hele familien deler interessen for heste.

Selskabet er ejet af moderselskabet K & C Holding A/S, Billund, og indgår i det ultimative moderselskab KIRKBI A/S, Billunds koncernregnskab. Selskabet indgår endvidere i sambeskatning med det ultimative moderselskab KIRKBI A/S, som er administrationsselskab (Bilag 3).

Blue Hors ApS må derfor formodes at indgå med det skattemæssige resultat i den samlede indkomstopgørelse for moderselskabet KIRKBI A/S. Det vil betyde at de betydelige underskud, som Blue Hors ApS har genereret årligt, vil kunne fratrækkes i indkomsten fra øvrige selskabers indkomst i koncernen KIRKBI A/S, hvorved der vil kunne opnås en skattebesparelse.

7.2 Opfylder Blue Hors ApS betingelserne for erhvervsmæssig stuttevirkksomhed

Nærværende afsnit vil benytte de tre kriterier fra afsnit 5. Kriterierne benyttes ved vurderingen af om deltidslandbrug skal anses for erhvervsmæssige. Nærværende afsnit vil analysere, hvorvidt Blue Hors ApS ville opfylde kriterierne hvis det var et deltidslandbrug.

Forsvarlighedskravet

Som beskrevet i afsnit 5.1 omkring forsvarlighedskravet er det kendetegnet ved at der foretages en vurdering af, hvorvidt selve driften kan karakteriseres som sædvanlig og forsvarlig set ud fra en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse.

Selskabet råder over topmoderne faciliteter som løbende er blevet ombygget, og selskabet færdiggjorde i begyndelsen af 2014 en investering i nye stalde, ridehal og bygninger (www.ridehesten.com). Netop vurderingen af indretningen af bygningerne samt udnyttelsen af jorderne er væsentlige elementer, som vil indgå i en syns- og skønsrapport ved bedømmelse af forsvarlighedskravet. Endvidere har selskabet ansat et stort antal medarbejdere som har den uddannelsesmæssige baggrund for at kunne drive og drage omsorg for selskabets stuttevirkksomhed.

Ud fra ovenstående vil det kunne vurderes at selskabet opfylder forsvarlighedskravet, og at selve driften netop drives som sædvanlig og forsvarlig set ud fra en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse.

Rentabilitetskravet

Som beskrevet i afsnit 5.2 omkring rentabilitetskravet lægges der vægt på, om driftsresultatet har udsigt til at give et resultat omkring 0 eller at blive overskudsgivende, samt hvorvidt virksomheden har udsigt til et rimeligt driftsresultat.

Eftersom selskabet har eksisteret siden 1991, og at selskabet netop har drevet stutteri fra samme lokaliteter, må det lægges til grund at selskabet ikke opfylder rentabilitetskravet, da selskabet har været underskudsgivende de seneste 4 regnskabsår, og at tabene er så betydelige, at udsigten til et 0 resultat eller overskud synes noget fjern, hvis ikke umulig. Selskabet vurderes heller ikke at have ændret forretningsplanen i væsentligt omfang, idet hovedparten af selskabets indtægter må formodes at komme fra stutteriets avlshingste og salg af opdrættede heste.

Intensitetskravet

Som beskrevet i afsnit 5.3 vedrørende intensitetskravet skal der foreligge, at virksomheden har en vis fornøden intensitet og seriøsitet i sin virksomhed for at der kan være tale om en erhvervsmæssig virksomhed.

Omfanget af selskabets virksomhed synes at være ret stor. Selskabet besidder store varebeholdninger af ride- og avlsheste. Intensiteten vurderes til at være høj set i målestok over både antal heste og størrelsen af selskabets bygninger og faciliteter samt den samlede investering i virksomheden.

Seriøsiteten vurderes også til at være høj, idet selskabet har været repræsenteret i flere større konkurrencer indenfor ridesport, samt at flere af stutteriets heste opnår ganske gode avlsmæssige resultater. Derudover har flere af stutteriets hingste opnået den højeste status i Dansk Varmblod som Elitehingst.

Derimod kan det som sådan ikke vurderes, hvorvidt selskabets ultimative hovedaktionær Kjeld Kirk Kristiansen personligt har de faglige forudsætninger for at drive et stutteri i det store format, som stutteriet har på nuværende tidspunkt. Der er ingen tvivl om, at Kjeld Kirk Kristiansen har oparbejdet en viden omkring stutteridrift set i lyset af sit mangeårige ejerskab af selskabet. Derudover har hovedaktionæren dog søgt at ansætte personale, som har den uddannelsesmæssige baggrund til at drive stutteriet professionelt. Endvidere må de eventuelle mangler ved branchekendskab kunne opvejes, idet Kjeld Kirk Kristiansen har besiddet flere forskellige topposter i LEGO-koncernen i flere år, hvorfor de ledelsesmæssige og organisatoriske kundskaber må overskygge manglede branchekendskab.

Hvorvidt selskabet kan vurderes at have en naturlig sammenhæng med skatteyderens øvrige indtægtsgivende erhverv er svært at få øje på. Hvorfor det må antages, at der ikke er nogen direkte forbindelse eller sammenhæng til hovedaktionærens øvrige virksomheder og Blue Hors ApS.

7.3 Hovedaktionærforhold Blue Hors ApS

Nærværende afsnit vil give en redegørelse af et eventuelt udfald af hovedaktionærens personlige interesse ved aktiviteter der er tabsgivende. Afsnittet bygger på formodninger ud fra retspraksis, idet der ikke er offentlige oplysninger tilgængelige omkring hverken Blue Hors ApS' skattemæssige forhold, udover at selskabet er sambeskattet med administrationsselskabet i koncernen KIRKBI A/S, og der foreligger ej oplysninger omkring den reelle ejer af Blue Hors ApS personlige skatteforhold.

Kjeld Kirk Kristiansen er den reelle ejer af selskabet KIRKBI A/S, idet han besidder stemmerettigheder for i alt 62% (www.cvr.dk). Resten ejes af Agnete Kirk Thinggaard, Sofie Kirk Kristiansen og Thomas Kirk Kristiansen som er børn af Kjeld og Kamilla Kirk Kristiansen. De to børn Agnete Kirk Thinggaard og Thomas Kirk Kristiansen har i deres ungdomsår haft stor interesse for dyrkning af ridesport, samt de driver begge to deres egne stutterier i selskaberne Julianelyst ApS

og Kirk Arabians ApS. Fælles for de to selskaber er, at de har givet betydelige underskud i de seneste år.

Der er ingen tvivl om at familien Kirk Kristiansen har en stor interesse for at drive hestestutterier og dyrke konkurrenceridning på topniveau. Senest deltog Agnete Kirk Thinggaard i de Olympiske Lege med stor succes i 2016. Derudover glæder det Kjeld Kirk Kristiansen at hele hans familien deler interessen for heste (Ridehesten Hippologisk i avl og sport, december 2017).

Set i lyset af ovenstående vil der være mulighed for at SKAT vil vurdere, at der skal foretages korrektioner til selvangivelserne både for selskaberne i sambeskatningen, men også den personlige selvangivelse hos Kjeld Kirk Kristiansen.

Da der er tale om et hovedaktionærforhold, hvor den ultimative hovedaktionær Kjeld Kirk Kristiansen har bestemmende indflydelse på egen aflønningsform, gælder der en formodning om, at hovedaktionæren har haft rådighed over goder eller aktiver igennem hele året. Formodningsreglen gælder også, når godet eller aktivet er stillet til rådighed for nærtstående i gaveafgiftskredsen til hovedaktionæren (Den Juridiske Vejledning 2017-2 afsnit C.A.5.13.1.2.2).

Hvis værdien af godet eller aktivet ikke kan anses som et løntillæg, bliver beskatningen behandlet som maskeret udbytte fra selskabet i stedet for løn. En ansat aktionær er personlig skattepligtig af alt, hvad der måtte modtages som vederlag for sin arbejdsindsats i selskabet, uanset om det udbetales kontant eller i naturalier i form af fri bolig, bil mv. jf. SL § 4a og PSL § 3, stk. 1.

Alt hvad den ansatte aktionær i øvrigt modtager fra et selskab er som udgangspunkt udbytte og beskattes som aktieindkomst jf. PSL § 4A, stk. 1 nr. 1, LL § 16 A, stk. 1.

Et datterselskab kan eventuelt stille en bolig til rådighed for moderselskabets hovedaktionær. I praksis anses hovedaktionæren for at have modtaget maskeret udbytte fra moderselskabet, og moderselskabet for at have modtaget udbytte fra datterselskabet, der er skattefrit jf. SEL § 13, stk. 1 nr. 2.

Det må formodes at Kjeld Kirk Kristiansen ikke modtager aflønning fra Blue Hors ApS, idet han ikke indgår i bestyrelsen eller direktionen i selskabet.

I forholdet med Blue Hors ApS kan selskabet blive nægtet fradrag for underskuddene oparbejdet i de enkelte regnskabsår. Underskuddene som eventuelt er blevet fratrasket i sambeskatningen vil blive nægtet, og derefter vil underskuddene blive betragtet som maskeret udbytte fra Blue Hors ApS og op igennem ejerstrukturen (Bilag 3). Selskabet Blue Hors ApS tilgodeser aktionærens personlige interesse herunder familiens interesse for ridning og avl af varmblodsheste.

Beskatningen af maskeret udbytte fra Blue Hors ApS op igennem ejerstrukturen i Bilag 3 er udbytte fra datterselskaber som er skattefritaget jf. SEL § 13, stk. 1 nr. 2, når et datterselskab udlodder udbytte til et moderselskab.

Beskatningen af udbytte fra moderselskabet til Kjeld Kirk Kristiansen vil ske efter PSL § 4A, stk. 1 nr. 1, og LL § 16 A, stk. 1.; 27 procent i skat af de første 52.900 kr. og 42 procent af aktieindkomst ud over 52.900 kr. (sats for 2018).

Ifølge dommen SKM2012.621.ØLR, som endvidere er behandlet i Landsskatteretten (Journalnr. 10-03418) med kendelse af 4. marts 2011, er et selskabs anskaffelse af en dressurhest at betragte som maskeret udbytte, idet hovedaktionæren ikke har været beskattet af rådigheden af hesten. Hesten deltog i dressurkonkurrencer med hovedaktionærens datter. Hovedaktionæren blev derfor udbyttebeskattet af hestens anskaffelsessum på 1.813.967 kr.

Imidlertid var Landsskatteretten ikke enig med SKAT omkring maskeret udbytte, idet selskabet kun havde afholdt omkostningen til anskaffelsen, men da de løbende omkostninger til driften af hesten blev afholdt af hovedaktionæren, dømte Landsskatteretten ikke forholdet som maskeret udbytte. Dette var Østre Landsret dog ikke enig i, og dømte derfor at anskaffelsessummen på 1.813.967 kr. skulle beskattes som udbytte for hovedaktionæren. Det skal nævnes at selskabet, som hesten blev anskaffet i, havde aktiviteter bestående fortrinsvis af investering i pantebreve, handel med aktier og investeringsbeviser med tilhørende finansiering samt investering i udlejningsejendomme gennem datter- og associerede virksomheder. Selskabet havde derfor ikke nogen naturligt forbundne aktiviteter indenfor hestebranchen. Dette bestyrkede SKAT's opfattelse af, at selskabets erhvervelse af den omhandlende hest kun skete i hovedaktionærens personlige interesse for heste sammen med datteren.

Ovenstående dom kan ikke 100% sidestilles med forholdene hos Blue Hors ApS, idet Blue Hors ApS netop driver aktiviteter indenfor branchekoden 014300 Avl af heste og dyr af hestefamilien (cvr.dk). I ovennævnte dom havde selskabet anskaffet en hest, som ikke havde en naturlig tilknytning til de registrerede brancheforhold i det omhandlende selskab. Derimod er anskaffelsen af hesten i selskabet sket pga. hovedaktionærens interesse for hestebranchen, som også er baggrunden for Kjeld Kirk Kristiansens anskaffelse af heste i Blue Hors ApS.

Der er imidlertid flere faktorer ud fra ovenstående dom, som vil kunne påvirke et muligt udfald af en gennemgang hos Blue Hors ApS. Landsskatteretten udtalte således, at omkostninger ved selskabers udøvelse af en aktivitet, som må antages at være begrundet i hovedaktionærens personlige interesse uden sammenhæng med selskabets naturlige erhvervsmæssige aktivitet, skal

anses som udbytte for aktionæren svarende til selskabets underskud og tab. I Blue Hors ApS tilfælde er selskabets naturlige aktiviteter netop avl af heste og dyr af hestefamilien. Idet Blue Hors ApS koncernforhold på ingen måde har en naturlig forbunden tilknytning til hestebranchen, men udelukkende opfylder hovedaktionærens personlige interesse for hestebranchen sammen med dennes familie, ville et muligt udfald af en gennemgang være at selskabet blev nægtet fradrag for underskud i sambeskatningen, og eventuelle underskud ville blive udbyttebeskattet hos hovedaktionæren. Endvidere ville der være muligheden for at gaveafgiftskredsen ville skulle beskattes af rådigheden over godet eller aktivet hele året. Idet familien har en stor interesse for ridning på topplan vil der være en formodning om, at familien har rådighed over aktiverne i Blue Hors ApS i form af hestene, faciliteterne og personalet.

Ovenstående synspunkt er således, at i det omfang selskabet påføres underskud og tab ved aktiviteten, skal aktionæren beskattes af disse underskud og tab. Netop ved Blue Hors ApS, som har genereret store underskud, hvor det må formodes at disse underskud er fratrullet i sambeskatningen med de øvrige selskaber i koncernen, ville der højst sandsynligt blive nægtet fradrag, og der ville derfor skulle korrigeres i både selskabernes og hovedaktionærs selvangivelser.

7.4 Sammenfatning

Kjeld Kirk Kristiansen driver Blue Hors ApS ud fra et ønske om at opnå både sportslige og avlsmæssige resultater, ifølge interviewet i Ridehesten, december 2017. Dette indikerer at det ikke er det økonomiske resultat, der er drivkraften bagved driften af Blue Hors ApS. Derimod er en af motivationerne for driften af selskabet, at hele familien Kirk Kristiansen deler en fælles interesse for heste og konkurrenceridning.

Der er ingen tvivl om at Blue Hors ApS opfylder forsvarlighedskravet, da driften må anses for værende sædvanlig og forsvarlig set ud fra en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse.

Selskabet vurderes at opfylde intensitetskravet, idet intensiteten vurderes til ret høj, og seriøsiteten anses at være stor, set i lyset af de opnåede sportslige og avlsmæssige resultater i selskabets levetid.

Tvivlen kan opstå ved rentabilitetskravet, da selskabet har haft betydelige underskud i de seneste 4 år, og det må formodes med den store investerede kapital i selskabet, at der er lange udsigter til en forretning af kapitalen.

Samlet set drives Blue Hors ApS ud fra personlige interesser, og selskabet har ikke en naturlig sammenhæng med Kjeld Kirk Kristiansens øvrige indtægtsgivende erhverv. Derved vurderes det at

selskabet ikke vil kunne fratrække de store underskud på selskabets indkomstsopgørelse, samt at KIRKBI A/S ikke vil kunne udnytte de skattemæssige underskud fra Blue Hors ApS, idet selskabet ikke driver erhvervsmæssig virksomhed efter den skattemæssige betegnelse.

Derudover foreligger muligheden for at Kjeld Kirk Kristiansen ville skulle udbyttebeskattes af underskud samt værdien af rådighed over aktiver i Blue Hors ApS.

8. Sammenfatning

Ved stuttermidrift i personligt regi opstår problemstillingen, at driften af et stuttermi er meget omkostningstungt, og at det tager en årrække indtil virksomhedsejeren kan sælge det endelige produkt i form af enten et føl, unghest eller ridehest. Denne lange modningsproces, hvor der løbende påløber omkostninger, bevirker at virksomheden oftest har underskud indtil der opnås indtægter ved salg af heste efter typisk 3-4 år.

Denne lange tidshorisont fra at virksomhedsejeren har en indtjening, har bevirket at flere stuttermier har større driftsunderskud, indtil stuttermiet har oparbejdet et salgsklar varelager. Denne problematik har fået skattemyndighedens opmærksomhed, hvilket har øget skattekontrollen af denne type virksomheder. Endvidere udsendte SKAT styresignal SKM.2011.282.SKAT i 2011, som klargjorde krav til netop denne virksomhedstype.

Et kendetegn for virksomhedsejerne indenfor racen Dansk Varmblod er, at stuttermiet drives fra en mindre landejendom med et mindre jordtillæg tilhørende ejendommen. Virksomhedsejeren er ikke fuldtidsbeskæftiget med stuttermiet, idet ejerens hovedindkomst kommer fra enten anden virksomhed eller lønindkomst. Virksomhedsejeren har interesse for både konkurrenceridning og avl af heste i avlsforbundet Dansk Varmblod. Denne beskrivelse passer overordnet på hovedparten af medlemmerne i Dansk Varmblod.

Historisk set har hestens tilhørsforhold indtil 1950'erne båret præg af at være et arbejdsredskab i det danske landbrug. Denne rolle ophørte med indtoget af de motoriserede landbrugsmaskiner efter Anden Verdenskrig. Dette ændrer opfattelsen af hestens rolle fra at være et erhvervsmæssigt arbejdsredskab til udelukkende at være en fritidsinteresse. Hesten opfyldte ikke mere en rolle i landbruget, men blev en fritidsinteresse som befolkningen begyndte at dyrke mere op igennem 1970'erne og 1980'erne. Denne samfundsmæssige ændring kan have bevirket, at skattemyndigheden har ændret dens opfattelse af, at hesten ikke udfylder en erhvervsmæssig rolle i samfundet mere – men udelukkende dækker et behov for dyrkning af fritidsinteresse for befolkningen i Danmark.

Derfor, for at kunne argumentere og dokumentere overfor skattemyndigheden at et stuttermi er af erhvervsmæssig karakter, stiller dette store krav til overvejelser og tilrettelægning af driften af et stuttermi, såfremt virksomhedsejeren ønsker at stuttermiet skal kunne bedømmes som en erhvervsmæssig virksomhed. Idet stuttermidrift er omkostningstungt vil muligheden for at modregne stuttermiets underskud i øvrige indtægter være fordelagtigt for virksomhedsejeren, fremfor at disse underskud går tabt, såfremt vurderingen er ikke-erhvervsmæssig virksomhed af stuttermiet.

For at virksomhedsejeren kan løfte bevisbyrden overfor skattemyndigheden vil det være vigtigt, allerede i etablerings- og opstartsfasen at kunne vurdere, hvorvidt stuttern kan opfylde følgende kriterier fra SKAT:

- Forsvarlighedskravet
- Rentabilitetskravet
- Intensitetskravet

De ovenstående kriterier vil indgå i en samlet bedømmelse fra skattemyndighedens side ved en gennemgang af stutternvirksomheden. Derfor er det vigtigt at virksomhedsejeren, allerede inden etableringen og valget om hvorvidt et underskud påføres selvangivelsen, kan forsvare de ovenstående kriterier overfor skattemyndigheden. Det vil derfor være vigtigt at inddrage hestefaglige konsulenter men også enten revisorer eller skatteadvokater med en stor indsigt på dette område, sådan eventuelle fejlpositioner kan undgås inden etableringen af stuttern.

Såfremt virksomhedsejeren ønsker at vælge en anden virksomhedsform fremfor en enkeltmandsvirksomhed, er muligheden for at lægge driften af stuttern i et kapitalselskab, som kunne være enten et anparts- eller aktieselskab. Derved mister virksomhedsejeren muligheden for at benytte et eventuelt skattemæssigt underskud på selvangivelsen, idet der ved oprettelsen af et anparts- eller aktieselskab opstår en selvstændig juridisk person. Per definition er et anparts- eller aktieselskab en erhvervsmæssig virksomhed ifølge Højesteretssagen TfS 2004.542 HR.

Såfremt et stuttern drives i et anparts- eller aktieselskab, kan der dog opstå en problematik omkring hvorvidt stuttern er en virksomhed som er naturligt forbundet med hovedaktionærs øvrige virksomheder. Det kan tænkes at der skal ske en rådighedsbeskatning af hovedaktionær i det hovedaktionær har råderet over aktiverne, som vil kunne benyttes i hovedaktionærs private interesse.

Heste er i Danmark gået fra at være dyrket af overklassen og militæret, til at være en sport og fritidsinteresse som samler store dele af samfundet i Danmark. Hestesport kan dyrkes af alle i alle aldre og på top- til hyggeniveau. Der er ingen tvivl om, at der er noget "Morten Korch" over at inddrage hesteavl på en mindre landejendoms faciliteter og påbegynde avl af heste i mindre omfang. Efter at produktionen af heste er påbegyndt og virksomhedsejeren har anskaffet sig et cvr-nr. fristes mange til at påføre selvangivelsen det driftsunderskud som stuttern har skabt. Ved denne handling opstår det skattemæssige spørgsmål for mange stutterniejdere; vil stuttern blive bedømt som erhvervsmæssig virksomhed, således at et underskud godkendes, eller vil vurderingen være ikke-erhvervsmæssig virksomhed?

Der er ved analysen og gennemgangen af de forskellige domme i denne opgave blevet belyst en væsentlig faktor, som danner grundlag for hvilken vurdering der opnås ved domsafsigelsen. Denne faktor er især udmeldelsen af et fagligt syn og skøn. Dette er – såfremt stuteriejeren har tilrettet driften af stutteriet ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok – en vigtig faktor, som har stor indflydelse på dommen af hvorvidt det er en erhvervsmæssig virksomhed eller ej.

Derudover er det yderst vigtigt at kriterierne forsvarligheds-, rentabilitets- og intensitetskravet kan dokumenteres at være opfyldt, for at stutteriet kan være en erhvervsmæssig virksomhed.

Det er igennem opgaven blevet erfaret at disse tre kriterier er væsentlige elementer, der skal være opfyldt i en ret stor grad, for at stutterier kan opnå anerkendelse som erhvervsmæssige virksomheder. Det er endvidere også blevet erfaret, at underskud kan blive fratrullet i en årrække, inden skattemyndigheden udtager virksomheden til kontrol. I de tilfælde hvor virksomhedsejeren har anden indkomst hvorfra underskuddet kan fratrækkes, ville dette eventuelt bevirke at virksomhedsejeren modtager skat retur pga. skatteunderskuddet i stutteriet. Ved en skattekontrol vil dette medføre at virksomhedsejeren vil skulle tilbagebetale skat fra en årrække, hvor et underskud er fratrullet.

Nærværende opgave kan til slut konkludere at gældende ret og praksis på området for stutreridrift ikke er ensrettet og entydigt, hvorfor det i alle tilfælde kommer an på en vurdering af de faktuelle forhold omkring driften og omfanget af det pågældende stutteri. Da dette er tilfældet for området, vil det kræve at stuteriejeren nøje planlægger og gennemtænker hvorledes stutteriet skal drives – både kort- og langsigtet. Desuden vil driften skulle drives ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok forsvarligt og i henhold til almindelig anerkendt stutreridrift. Det er naturligt at i etablerings- og opstartsfasen vil der opstå underskud af driften, men på lang sigt bør der tilstræbes en balance mellem indtægter og udgifter.

9. Konklusion

Historisk set har heste altid haft stor betydning for udførelsen af arbejdsopgaver i danske landbrug. Med tiden har hestens rolle i landbrugene udviklet sig fra at være en arbejdshest til at være en fritidsinteresse. Denne overgang begyndte for alvor op igennem 1970'erne og 1980'erne, samtidig med at efterspørgslen på heste til at udøve hestesport intensiveredes. På den tid blev Dansk Varmblod stiftet med det formål at avle heste egnet til hestesport, idet de gamle hesteracer i Danmark ikke egnede sig til sportsbrug. En hest fra Dansk Varmblod er ikke en racebestemt hest, men derimod et kryds af flere europæiske hesteracer. Hovedsageligt består en hest af racen Dansk Varmblod af Hollands Varmblod, tysk Oldenburger, tysk Hannoveraner, Trakehner, Holsteiner og Westfaler. De sidste par år har Dansk Varmblod oplevet en nedgang i såvel antal medlemmer som antal registrerede føl, hvilket sætter økonomien under pres. Medlemmerne i Dansk Varmblod har ligeledes haft vanskelige vilkår for afsætning af deres hesteavl, hvorfor de har haft svært ved at opnå rentabel produktion.

Dansk Varmblod er nødsaget til styrke samarbejdet med Dansk Ride Forbund, idet de fleste medlemmer i Dansk Varmblod ligeledes er medlemmer i andre danske rideklubber, der dyrker ridning hos Dansk Ride Forbund. For at deltage i konkurrenceridning i Danmark stilles der krav om, at den pågældende rideklub eller rideskole, som rytteren er tilknyttet, er optaget i Dansk Ride Forbund. Derudover spiller Dansk Ride Forbund en stor rolle i at koordinere udvikling af ridning, uddannelse og undervisning af ryttere.

Processen med avl af heste er lang og tidskrævende, og der er mange risici undervejs, bl.a. fordi det tager det 4-5 år at avle en ridehest. Desuden er der mange omkostninger forbundet med avlsprocessen, hvor beløbet kan stige op til 185.000 kr. over denne femårige periode. Der er ingen garanti for at hesten opnår en salgspris, der dækker alle omkostningerne.

Der er mange mennesker tilknyttet hestesektoren i Danmark. Alt i alt er der 20.849 (2007) fuldtidsbeskæftigelse i Danmark, mens den samlede økonomiske aktivitet udgør 24.770 mio. kr.

Ved vurderingen af, hvorvidt en stutriverksomhed skal anses som selvstændig erhvervsvirksomhed, lægges der vægt på, hvorvidt indkomstmodtageren selv tilrettelægger arbejdet, om virksomheden drives for egen regning og risiko, samt om virksomheden er indrettet med systematisk indtægtserhvervelse, hvor formålet er at opnå økonomisk overskud mv. En ikke-erhvervsmæssig virksomhed har ikke samme professionelle og systematiske tilsnit, som en erhvervsmæssig virksomhed. Formålet er desuden påvirket af indehavers private interesser, der

vejer mere end de økonomiske interesser. Den ikke-erhvervsmæssige virksomhed er som regel underskudsgivende og uden udsigt til at blive overskudsgivende.

I skattemæssig henseende er det en fordel for stuttevirkomheden, hvis den bliver statueret som erhvervsmæssig fremfor ikke-erhvervsmæssig. Underskud i en erhvervsmæssig virksomhed kan trækkes fra i anden indkomst eller fremføres til modregning, mens underskud hverken kan trækkes fra eller fremføres i en ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Derudover har erhvervsmæssig virksomhed fradragsret for udgifter der er med til at erhverve, sikre og vedligeholde indtægten, mens der gælder en kildeartsbegrænset fradragsret for ikke-erhvervsmæssige virksomheder. Desuden har erhvervsmæssig virksomhed mulighed for at anvende virksomheds- eller kapitalafkastordningen. En fordel ved at virksomheden bliver statueret som ikke-erhvervsmæssig er, at aktiverne bliver anset som private aktiver, derfor skal evt. fortjeneste ved salg af aktiver ikke beskattes.

SKAT har oplistet en række kriterier, der i praksis danner grundlag for, om hvorvidt der foreligger en erhvervsmæssig virksomhed. De fleste af disse kriterier gengives igen i den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug, som SKAT anvender i deres bedømmelse af, hvorvidt en stuttevirkomhed skal anses for erhvervsmæssig. I den særlige ligningspraksis fremgår det, at såfremt driften af ejendommen kan betragtes som sædvanlig og forsvarlig bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok, samtidig med at driften tilsigtes et rimeligt driftsresultat og fremtidigt overskud, bliver stuttevirkomheden anset for at være drevet erhvervsmæssigt. Imidlertid er der en yderligere betingelse at opfylde, nemlig hvis omsætningen er af ganske underordnet omfang, så bliver virksomheden ikke anset for erhvervsmæssigt drevet, uanset om de øvrige betingelser er opfyldt. Alt i alt skal stuttevirkomheden opfylde disse tre betingelser for at blive omfattet af den særlige ligningspraksis og dermed anset for erhvervsmæssig.

Til trods for at den særlige ligningspraksis for deltidslandbrug oplister, hvilke betingelser der skal opfyldes, for at stuttevirkomheden bliver anset for erhvervsmæssig, udsendte SKAT styresignal SKM.2011.282.SKAT grundet en unødigt tilbageholdenhed med at anse stuttevier og væddeløbsstalde som erhvervsmæssige. Styresignalet beskriver retningslinjer for, hvornår drift af væddeløbsstalde og stuttevier anses for erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, henholdsvis selvstændig økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand. Derudover fremgår en praksisændring i styresignalet, hvor der fra indkomståret 2011 og frem skal foretages en konkret vurdering af, om driften i det pågældende stuttevier og væddeløbsstald kan anses for én samlet virksomhed. Det afgørende i vurderingen er, om den samlede aktivitet fremstår som en

driftsmæssig enhed. Tidligere blev stutтерier og væddeløbsstalde anset som to forskellige driftsaktiviteter.

Momsregistrering er ikke ensbetydende med, at en virksomhed med væddeløbsheste eller stutтери bliver anset for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende, idet momsregistrering ikke har nogen betydning i bedømmelsen af, hvorvidt en virksomhed anses for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende. Dog anses momsregistrering som et af mange kriterium, der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed, men det kan ikke stå alene. Dermed er der en vis sammenhæng mellem momsregistrering og skattemæssig vurdering af en virksomhed.

Der er flere stutтерivirksomheder, der drives i enkeltmandsvirksomhedsformen. Disse virksomheder anses som en personlig virksomhed, hvor ejeren på egen hånd træffer samtlige beslutninger. I en personlig virksomhed dannes ingen juridisk person, og derfor hæfter ejeren personlig og ubegrænset for virksomheden og for skat. Desuden beskattes overskud/underskud som personlig indkomst hos ejeren. For at mildne skatten har ejeren mulighed for at anvende virksomhedsordningen, kapitalafkastordningen eller lade ægtefællen komme med i ordningen. Ved at vælge virksomhedsordningen siger man sædvanligvis, at ejeren har valgt at drive en virksomhedsbeskattet virksomhed, hvor det opsparede overskud kun skal beskattes med en sats svarende til selskabsskatten. Kapitalafkastordningen er en forsimplet form for virksomhedsordning, men dog bliver overskud ikke beskattet med en sats svarende til selskabsskatten. Fordelen ved kapitalafkastordningen er, at afkastet af virksomhedens aktiver kun kapitalbeskattes, og at der kan henlægges 25% af overskuddet til såkaldt konjunkturudligning. Ved den tredje mulighed, hvor ægtefællen kan komme med i ordningen, er der tre modeller herfor: En lønftale jf. KSL § 25 A, stk. 7, medarbejdende ægtefælle jf. KSL § 25 A, stk. 3 og et interessentskab mellem ægtefællerne jf. KSL § 25 A, stk. 8.

Ikke mange stutтерivirksomheder i Danmark drives i selskabsform. I et kapitalselskab dannes en juridisk person, som hæfter for selskabets forpligtelser, medmindre ejerne har stillet personlig kaution. Et kapitalselskab betaler selskabsskat, som er 22% i 2018. Ejerne får udbytte af overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital.

Et selskab driver per definition erhvervsmæssig virksomhed blev det fastslået i den principielle sag TfS 2004.542 HR vedrørende Johnson Holding. Til trods herfor kan det forekomme, at en del af selskabets drift anses for at være ikke-erhvervsmæssig. Det gælder både for virksomheder i selskabsform samt virksomheder drevet i privat regi. Dermed kan virksomhedens driftsaktiviteter blive adskilt og vurderet hver for sig, hvorefter der ikke gives fradrag for omkostninger og underskud for de ikke-erhvervsmæssige aktiviteter. Hvis en virksomheds aktiviteter bliver anset

som nært tilknyttede, hvor det ikke er muligt at adskille dem, skal virksomheden ikke deles op i flere virksomheder, men den samlede aktivitet skal fremstå som én driftsmæssig enhed.

Blue Hors ApS har fokus på avl af Dansk Varmblods-heste og driver deres stuttedrift i et kapitalselskab. Blue Hors ApS er af Danmarks største og mest succesrige stuttedier, hvor flere af stuttediets heste har deltaget i mesterskaber rundt omkring i hele verden med stor succes. Selskabets avls- og sportslige succes udmønter sig derimod ikke i de økonomiske resultater for virksomheden. I perioden 2012 til 2016 har selskabet tabt 179.026 t. kr., samtidig med at der er investeret en betydelig andel af kapitalen i varebeholdninger og anlægsaktiver.

Blue Hors ApS opfylder forsvarlighedskravet, idet driften anses for værende sædvanlig og forsvarlig set ud fra en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse. Desuden opfyldes intensitetskravet, hvor der udvises høj intensitet og stor seriøsitet. Selskabet har haft et betydeligt underskud i de sidste 4 år, hvorfor der kan opstå tvivl om hvorvidt rentabilitetskravet opfyldes. Udsigten til overskud eller til et resultat omkring 0 synes noget fjern, hvis ikke umulig.

I det hele taget drives Blue Hors ApS ud fra personlige interesser, og selskabet har ikke nogen naturlig sammenhæng med ejerens øvrige indtægtsgivende erhverv. Derved vurderes det, at selskabet ikke vil kunne fratrække de store underskud på indkomstopgørelsen, samt at moderselskabet ikke vil kunne udnytte de skattemæssige underskud fra Blue Hors ApS.

10. Litteraturliste

Nedenfor listes den anvendte litteratur:

Bøger:

- Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave Jeppesen (2015): *Lærebog om indkomstskat*, 16. udgave
- Erik Werlauff (2015): *Valg af virksomhedsform*, 1. udgave
- Erik Werlauff (2016): *Selskabsskatteret 2016/17*, 18. udgave
- Hasse Hoffmann (2011): *Dressur med hjerte og forstand*
- Henrik Kure (2015): *Skatteret kompendium*, 6. udgave
- Henrik Steen Andersen, Dorthe Jørgensen, Erik Schou Nielsen og Anne Mette Voldbjerg (2016): *Skat for de finansielle uddannelser*, 2. udgave
- Ib Andersen (2010): *Den skinbarlige virkelighed – om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*, 4. udgave
- I.C. Christensen (1987): *Kronen & Bølgen*
- Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen (2015): *Skatteretten* 1, 7. udgave
- Kaptajnløjtnant P. Hersting (1937): *Dansk Ridesport*
- Mette Juul (2013): *Moms på tværs*, 1. udgave
- Peter Blume (2009): *Juridisk metodelære*, 5. udgave
- Søren Revsbæk (2011): *Bogen om skat for selvstændige*, 1. udgave

Artikler og rapporter:

- Danmark Statistik (2015): *Landbrugsregnskaber i 100 år 1916-2015*
- Dansk Varmblod: *Regler & Vedtægter 2017*
- Dansk Varmblod: *Referat fra Repræsentantskabsmødet 2017*
- Dansk Varmblod: *Medlemsanalyse 2017*
- Blue Hors årsrapporter 2012-2016
- Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen (2014): *Syn og skøn i skattesager*
- Bruno Pilgård (2005): *Hobby – en sag med udfordringer*
- Dansk Landbrugsrådgivning (2009): *Hestesektorens samfundsøkonomiske betydning i Danmark*

- Foreningen Danske Revisorer (Marts 2017): *Driver du en erhvervsvirksomhed, eller er der tale om en privat hobby?* Artikel skrevet Torben Bagge, Advokat, og Karin Østergaard Mathiasen, Advokat.
- Kjeld Kirk Kristiansen (2017): *Ridehesten Hippologisk i avl og sport, december 2017*
- Majbritt Høy Espensen (2013): *Hobbyvirksomhed, opfindervirksomhed og rentabilitetskriteriet*
- Michael Fester (2014): *Ridesporten i Danmark – et notat om ridesportens udvikling og fremtid*
- Ole Bjørn (1999): *Hobby – erhvervsmæssig virksomhed – galleri, SR.1999.0416*
- Torben Bagge (2014): *Fokus på deltidslandbrugerne – er det erhvervsmæssig i virksomhed i skattemæssig henseende?*

Domme og andre afgørelser:

- Tfs 1989, 244 LSR
- Tfs 1990, 417 LSR
- Tfs 1990, 432 ØLR
- Tfs 1991, 289 VLD
- Tfs 1991, 500
- Tfs 1992, 516 ØLR
- Tfs 1994, 364
- Tfs 1994, 583
- Tfs 1994, 720 Ø
- Tfs 1996.449 H
- Tfs 1997, 789 LSR
- Tfs 1998, 257
- Tfs 1998, 294 V
- Tfs 2001.92 SLR
- Tfs 2002.806 V
- Tfs 2002.993 ØLD
- Tfs 2003.322 Ø
- Tfs 2004.542 HR
- Tfs 2004, 776
- Tfs 2005, 665
- Tfs 2007, 157

- Tfs 2007, 580
- Tfs 2008, 246
- Tfs 2010, 842
- Tfs 2013, 527
- UfR 1991.958 H
- U 1975, 1065
- U 1976, 68 H
- U.2005.3071
- SKDM.1983.280 V
- SKM.2004.432.VLR
- SKM.2004.455.HR
- SKM.2006.527.ØLR
- SKM.2007.59.HR
- SKM.2008.621.BR
- SKM.2009.24.HR
- SKM.2012.621.ØLR
- SKM.2014.112.LSR
- SKM.2013.745.ØLR
- SKM.2014.782.SR
- LSR.2010.08-03601
- LSR.2010.09-00018
- LSR.2011.10-02460
- LSR.2011.10-02837
- LSR.2011.10-03418
- LSR.2012.09-03420
- LSR.2012.09-03632
- LSR.2013-0224424
- LSR.2013.11-0300064
- LSR.2015.12-0272373

Hjemmesider:

- Blue Hors ApS: www.bluehors.dk (30/11-17)
- CVR.dk:
- Danmarks Statistik: www.dst.dk/stattabel/1346 (20/01-18)

- Dansk Ride Forbund: www.rideforbund.dk (14/10-17)
- Dansk Varmblod: www.varmblod.dk (17/11-17)
- DR Nyheder: <https://www.dr.dk/nyheder/hvornaar-opstod-krisen> (15/01-18)
- Landbrugsavisen: <https://landbrugsavisen.dk/her-forsvinder-jorden-hen-ledige-hektar-overtages-af-de-store> (04/01-2018)
- Ridehesten:
 - <http://www.ridehesten.com/nyheder/dejlig-dancier-son-til-danmark/43598> - (29/01-18)
 - <http://www.ridehesten.com/nyheder/blue-hors-nye-stald-tages-i-brug/27498> (27/01-18)

Lovgivning, vejledninger og styresignaler:

- Den Juridiske Vejledning, 2017-2
- Cirkulære nr. 489 af 10. november 1976 om lystgårdspraksis
- Cirkulære nr. 205 af 22. december 1997 (Ophævelse af lystgårdspraksis, TSS-Cirk.1997-38)
- Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven
- SKM.2011.282.SKAT
- SKM.2009.110.SKAT

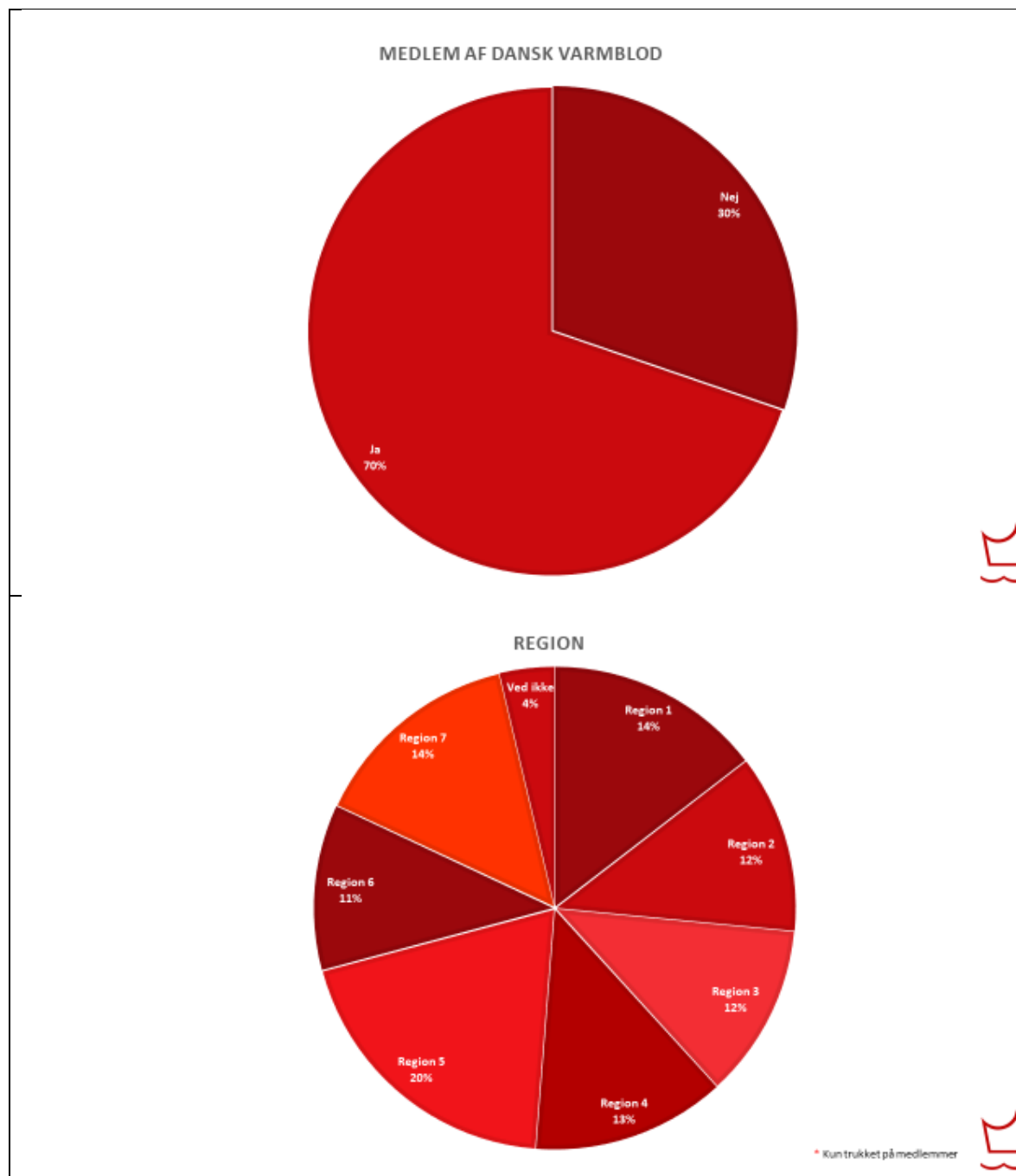
11. Bilag

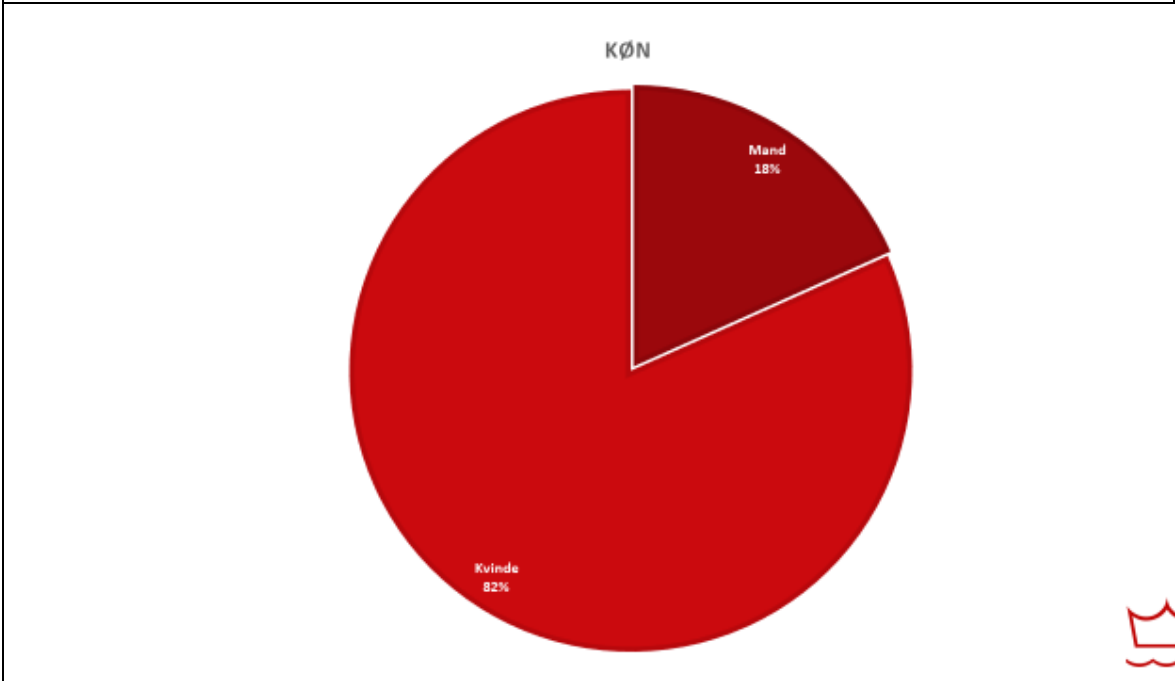
Nedenfor listes afhandlingens anvendte bilag:

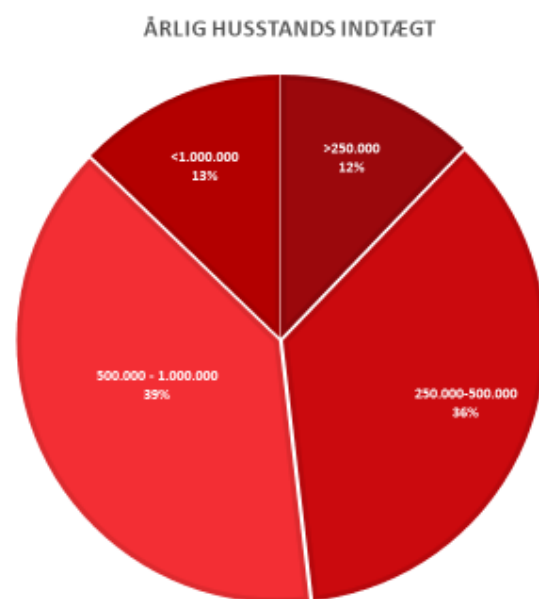
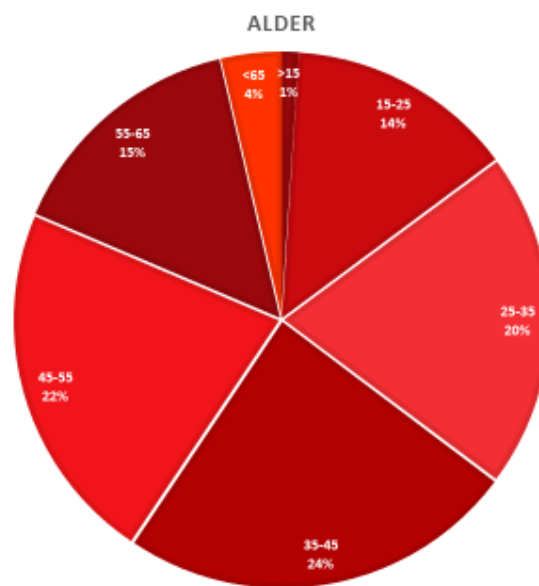
11.1 Bilag 1: Undersøgelse hos Dansk Varmblod

Undersøgelse fra 2017, som Dansk Varmblod har foretaget blandt medlemmer og ikke-medlemmer. I undersøgelsen indgår 1.209 besvarelser.

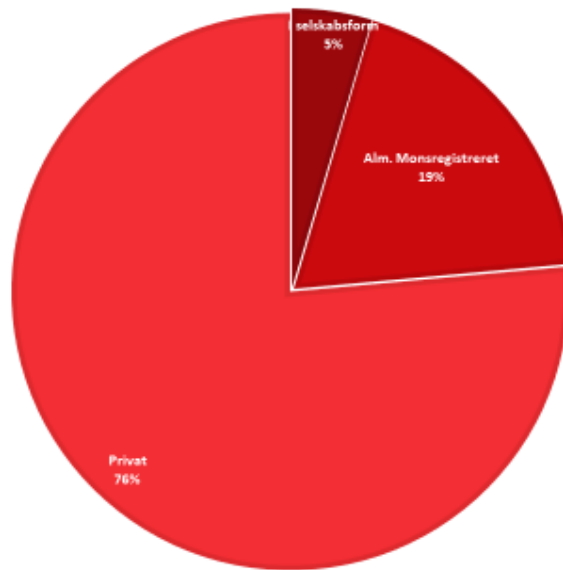
Figur 8: Spørgeskema om hesteavl



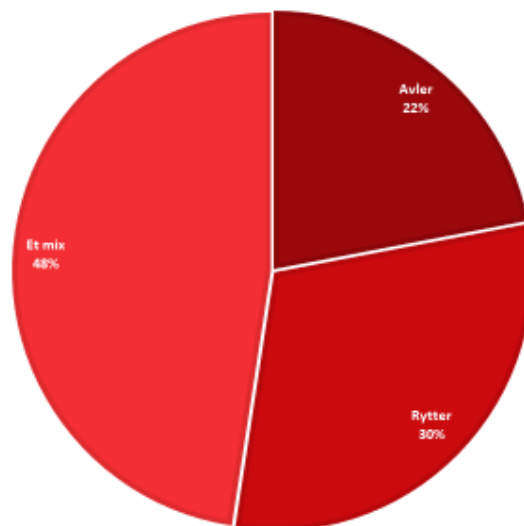




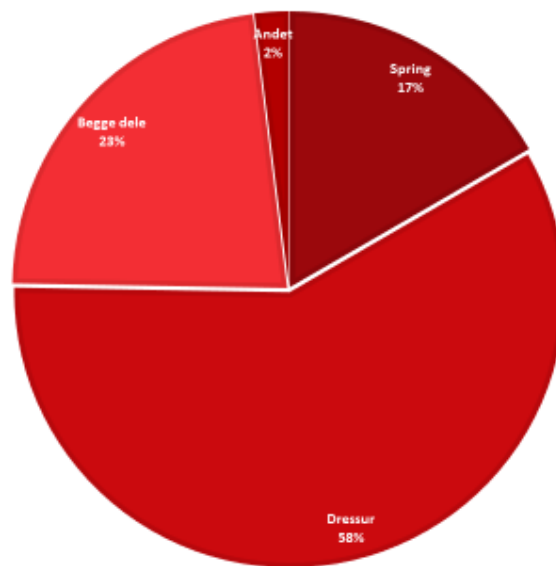
HVORDAN DRIVER DU DIN AVL ØKONOMISK



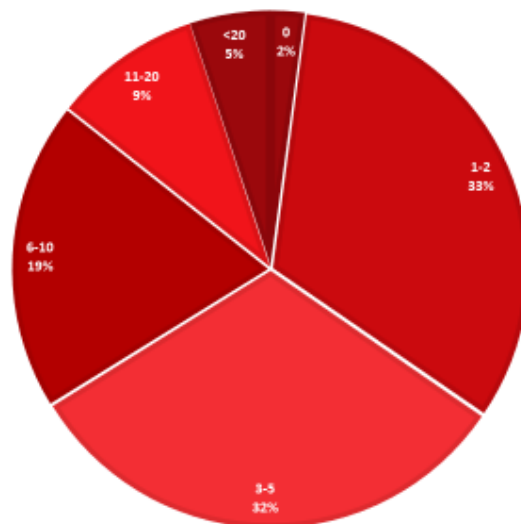
ER DU



INTERESSER



HVOR MANGE HESTE EJER DU



Kilde: Dansk Varmblod

11.2 Bilag 2: Interview med Casper Cassøe Krüth

Den 20/11-2017 afholdt Jan Bastrup Pedersen et delvist struktureret interview med Dansk Varmblods sekretariatschef, Casper Cassøe Krüth. Interviewet blev afholdt over telefon, og er transskriberet nedenfor:

Jan B: Casper, du er sekretariatschef i Dansk Varmblod – hvor lang tid har du været det?

Casper C: *Det har jeg været siden 2010.*

Jan B: Hvad er din rolle nede hos Dansk Varmblod?

Casper C: *Vi driver kontoret som administration for foreningen Dansk Varmblod, som består af danske ridehesteavlere. Kontoret består af 10 medarbejdere, som passer foreningen og hjælper medlemmerne til kåring, følskuer, til brug af udenlandske hingste, og alt hvad der har med avl at gøre, samt medlemspleje. Jeg er den administrative chef af kontoret.*

Jan B: Dansk Varmblod stiftes i 1960'erne – Tidligere har avl af heste været tilknyttet landbruget – Hvad er dit indtryk af, hvilken type hesteavlere der er i Dansk Varmblod i dag?

Casper C: *Det har ændret sig meget de sidste 10 år fra krisen og frem til nu. Vi har netop afsluttet en spørgeskemaundersøgelse hos Dansk Varmblod i september 2017, hvor mere end 70% af vores medlemmer har besvaret en spørgeskemaundersøgelse på nettet. Det er ret overraskende at mere end 80% af vores medlemmer driver virksomheden i privat regi og er ikke momsregistreret ved avl af deres hestehold. Vi var godt klar over, at det var den vej det var gået. Vi har de sidste 4 år set, at det er den gamle avler, som havde landbruget derhjemme, der har holdt med avlen af Dansk Varmblods-heste. Derudover er der utrolig mange hobbylandbrug som faktisk egner sig utrolig godt til hestehold – disse har også meldt sig ud af vores avlsforbund. Dels fordi det er så svært for dem at drive det, og specielt fordi de har haft det svært med hensyn til SKAT. Dem der er tilbage kører deres hestehold på ren hobbybasis uden momsregistrering og uden registrering af cvr-nr.*

Jan B: Betyder det meget for den enkelte avler om de er momsregistreret og har et cvr-nr.?

Casper C: *Det har en vis betydning, idet hovedparten af ydelser i hestebranchen er momsbelagt; smederegninger, dyrlægeregninger, foder og bedækning af hopper.*

Så der er utrolig mange udgifter som bare gøre det hele meget dyrere for de private avlere.

Jan B: Ifølge jeres brugerundersøgelse var der en overlapning af avlere og ryttere, hvor begge både red men også avlede heste – hvad tænker du om dette med hensyn til driftsformen?

Casper C: *Jeg tror at besværlighederne med SKAT er omkring problematikken, hvorvidt et stutteri er erhvervsmæssigt eller hobby. Der har nærmest været en hetz mod de her små enkeltmandsvirksomheder fra SKAT's side. Det har fået mange til at drosle ned, så det holdes på et helt lavt niveau. De gør det for hyggens skyld, idet mange bor på en lille gård. Det er især de nytilkomne medlemmer, som både er ryttere og avlere, hvor de så holder det på et ret lavt niveau. I gamle dage var det primært folk som ikke var ryttere, men de havde så altid haft heste på deres ejendom.*

Jan B: Der er så sket et skift af jeres medlemmers baggrund i de senere år?

Casper C: *Ja uden tvivl. Det er især de nytilkomne medlemmer der både rider og avler, hvorimod de gamle avlere havde en mere naturlig tilknytning til landbrugserhvervet. Disse gamle avlere havde typisk deres hestehold tilknyttet en erhvervsmæssig virksomhed i form af deres landbrug. Dansk Varmblods store succes de senere år skyldes især, at der er kommet flere ryttere til i forbundet. De ved hvilke egenskaber hestene skal have for at begå sig på konkurrencebanerne.*

Jan B: Noget af det som I har drøftet på jeres repræsentantskabsmøde er det her øgede samarbejde med Dansk Ride Forbund. Er det i erkendelse af, at der bliver flere ryttere som avler og ikke så mange af de traditionelle avlere i jeres forbund?

Casper C: *Ja uden tvivl. Det er vores nye medlemmer, som ikke mere er født ude på en landbrugsgård. Den nye avler er en rytter, som enten selv er aktiv rytter eller har været tidligere rytter. Derfor bliver Dansk Varmblod markedsført utroligt meget overfor netop ryttere, og derfor forsøger vi at øge samarbejdet med rideforbundet.*

Jan B: Hvad gør I når der kommer mange nye avlere til – rådgiver I også folk omkring hvordan de kan drive deres stutteri, enten i form af enkeltmandsvirksomhed eller kapitalselskab, eller blot helt privat?

Casper C: *Ja, vi forsøger at rådgive folk angående driftsformen. Vi synes at avlere bør drive deres stutteri som enkeltmandsfirma langt hen ad vejen – de skal huske at tænke*

sig om – der er rigtig mange som netop kommer i problemer med SKAT omkring problematikken om fradrag men også eventuelle underskud i deres virksomheder. Der har være flere sager, hvor folk har måtte betale en stor efterskat, når deres materialer er blevet kaldt ind. Det er klart, at folk får en over næsen, hvis det er et betydeligt underskud de har fratrasket i deres personlige indkomst, uden at der er udsigt til overskud i deres virksomhed. Så det har vi prøvet at rådgive meget om, at man skal have for øje, at virksomheden skal give overskud.

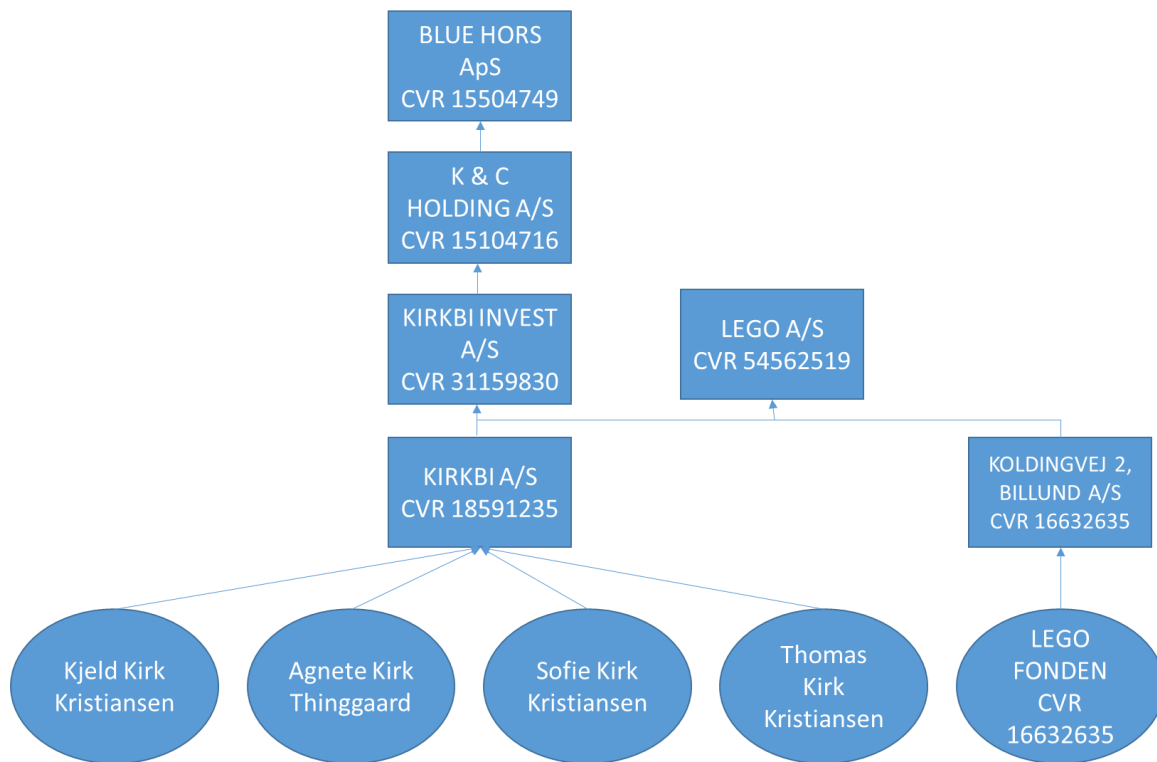
Jan B: Jeg tror vi har været lidt omkring nu – mange tak for din tid.

Casper C: *Det var så lidt.*

11.3 Bilag 3: Blue Hors ApS ejerandele

Nedenfor illustreres ejerandelene i Blue Hors:

Figur 9: Blue Hors ejerandele



Kilde: Blue Hors

11.4 Bilag 4: Omkostningsberegning ved produktion af heste

Nærværende bilag vil på overordnet niveau komme med en beregning af omkostningen ved opdræt af heste. Beregningen er ikke en endegyldig kalkulation af omkostningen ved opdræt af heste, da det ofte er individuelle forhold hos den enkelte avler af heste som fastsætter omkostningsniveauet.

Forudsætninger:

- Avlshoppen bliver insemineret i år 0. Terminsdagen sættes normalt til 11 måneder efter befrugtningen.
- Avlshoppen skal derfor passes, fodres, vaccineres af en dyrlæge, have beskåret hove af en smed i 11 måneder før føllet kommer til verden.
- Bedækningens pris: Prisniveauet på avlshingste ligger fra 6.000 kr. til 15.000 kr., hvorfor der er valgt som udgangspunkt 10.000 kr. (kilde www.bluehors.dk)
- Opstaldning og foder samt pasning af avlshoppe, indtil føllet ankommer, er forsigtigt ansat til 50 kr. pr. dag X 365 kr. – Ved opstaldning på hingstestationer, når hoppen skal insemineres, koster den daglige pasning og fodring 125 kr. (kilde www.bluehors.dk)
- Ved inseminering påregnes at en dyrlæge ilægger sæden i avlshoppen. Afregning til dyrlægen for insemineringen foregår pr. brunst og i gennemsnit anvendes ca. 1,5 brunst pr. hoppe, før den er drægtig (kilde Højelse Hesteklinik). Hvis avlshoppen har brug for supplerende behandling, eksempelvis hormonbehandling eller andet, kommer udgifterne til dette oveni. Der kan være en del faldgruber, der skal kendes forud for insemineringen bl.a. sædens kvalitet, ifolingsprocent, leveringsbetingelser, forsendelsesomkostninger, følpenge, indberetning til avlsforbund m.m. Forsigtigt ansat er omkostningen til dyrlægen i år 0 ansat til 10.000 kr.
- Der er forsigtigt ansat 2.500 kr. til 3.500 kr. pr. år i afkommets levetid fra år 1 til år 5.
- Det er påregnet at afkommet skal have smed 1 gang om måneden til en forsigtig ansat pris på 300 kr. pr. besøg fra smed.
- Opstaldning og pasning af afkommet er forsigtigt ansat til fortsat 50 kr. pr. dag X 365 dage.
- Når hesten opnår en alder af 4 år, sendes hesten til tilridning i 2 mdr. Niveauet for træning af heste koster mellem 4.000 kr. til 10.000 kr. – forsigtigt er træning af hesten ansat til 6.000 kr. pr. måned.