



HVORDAN AVGRENSES ERVERVSMESSIG VIRKSOMHET FRA HOBBYVIRKSOMHET, OG HVILKEN ROLLE SPILLER DEN JURIDISKE VEJLEDNINGEN OG NYERE PRAKSIS I DENNE VURDERINGEN

Universitet: Aalborg Universitet
Utdannelse: Kandidat Jura
Oppgave: Kandidatspeciale
Fagområde: Skatterett

Forfatter: Ola Backe Lundgaard (20240138)
Veileder: Susi Hjorth Bærentzen
Avleveringsdato: 24.04.2026



Abstract

The purpose of this thesis is to examine the distinction between commercial activity and hobby activity under Danish tax law, with particular focus on the role of “Den Juridiske Vejledning” and the development of judicial practice.

The distinction is not codified in legislation and must therefore be determined through an overall assessment based on the criteria established in case law and administrative practice. The legal framework is rooted in Statsskatteloven §§ 4-6 which governs taxable income, exempt income, and deductible operating expenses. The classification carries significant tax consequences, particularly regarding the right to deduct operating expenses from personal income under personskatteloven § 3 stk. 2 and the right to carry forward losses.

Den Juridiske Vejledning lists several non-exhaustive criteria for the assessment presenting them as equally important in the overall evaluation in which no single criteria is more important than the others. An analysis of the jurisprudence reveals that some criteria are more important than others. In particular the profitability criterion appears to be the most important factor. If this criterion is not met, jurisprudence effectively excludes the activity from being commercial. The sector specific analysis demonstrates that the assessment is subject to variation depending on the specific sector. Part time agriculture, stud farming and racing stable operations have an obligation to uphold technical and agricultural responsible management practices among other factors. Boat rentals are subject to a particularly strict assessment of profitability where the deciding factor is the ratio of income to invested capital. Den Juridiske Vejledning is broadly consistent with judicial practice regarding the sector specific activity.

The distinction between commercial activity and hobby activity depends on the assessment of profitability and private interest. If the activity is not profitable it will be classified as non-commercial. If it can additionally be deduced that the activity primarily serves private interests it will be classified as hobby activity. Recent jurisprudence confirms profitability as the dominant factor and clarifies which specific elements are included in the assessment. Furthermore, a terminological gap can be identified between the tax authorities and the courts, where the tax authorities use the word hobby activity while the courts limit themselves to classifying the activity as non-commercial. This gap is particularly visible in Den Juridiske Vejledning, where several cases that Landskatteretten classifies as hobby and the courts characterize as non-commercial activity are subsequently labeled as hobby in Den Juridiske Vejledning.

Innholdsfortegnelse

Kapitel 1	3
1.1 Tema og relevans	3
1.2 Problemstilling	3
1.3 Avgrensning	3
1.4 Metode og rettskilder	4
1.4.1 Redegjørelse av metode og rettskilder	4
1.4.2 Anvendelse av metode og rettskilder	6
1.5 Systematikk	6
Kapitel 2 (Sl §§ 4-6 som rettslig ramme)	6
Sl § 4.....	7
Sl § 5.....	8
Sl § 6.....	9
Kapitel 3 selvstendig ervervsmessig virksomhet og avgrensninger	11
3.1 lønsmottagere	11
3.2 Honorar mottagere.....	14
3.3 Hobbyvirksomhet og ikke ervervsmessig virksomhet	15
3.4 Skatterettslige konsekvenser av sontringen mellom hobbyvirksomhet og ervervsmessig virksomhet	16
3.4.1 Skatterettslige konsekvenser ved klassifikasjon som selvstendig ervervsvirksomhet.....	16
3.4.2 Skatterettslige Konsekvenser ved klassifikasjon som hobby eller annen ikke ervervsmessig virksomhet.....	17
4. Generelt om sontringen mellom hobby, ikke ervervsmessig virksomhet og ervervsmessig virksomhet.	18
4.1 Generelt om rentabilitet, intensitet, privat interesse og profesjonalitet	19
4.2 Generell Analyse	20
Kapitel 5 Anvendelsen av kriteriene i konkrete bransjer.....	32
5.1 Deltidslandbrug.....	33
5.2 Stutterier og veddeløbsstalde	38
5.3 Bådudleining.....	44
6. Bevisbyrde og dokumentasjon	48
7. Konklusjon	51

Kapitel 1

1.1 Tema og relevans

Avgrensningen mellom hobbyvirksomhet og selvstendig ervervsvirksomhet kan ha stor betydning for skatteyter. Denne klassifiseringen er særlig viktig i forbindelse med om skatteyter er berettiget til å foreta fradrag i personinntekt etter psl § 3 stk. 2 og fremføring av underskudd.

Problemstillingen er et sentralt og relevant tema i skatteretten og vil særlig få betydning i tilfeller hvor det kan utledes at en aktivitet har både økonomiske og private interesser.

Skillet mellom hobbyvirksomhet og ervervmessig virksomhet er ikke direkte lovregulert og må i stor grad fastlegges via rettspraksis og administrativ praksis, herunder Den Juridiske Vejledning. Dette ulovfestete skillet gjør rettstilstanden uklar og dermed svært egnet til analyse.

1.2 Problemstilling

Hvordan avgrenses ervervmessig virksomhet fra hobbyvirksomhet, og hvilken rolle spiller Den Juridiske Vejledning og nyere praksis i denne vurderingen?

1.3 Avgrensning

Spesialen vil ikke ta stilling til grensen mellom hobby, næring og spekulasjon etter sl § 5 a. Hovedfokuset til kandidatoppgaven ligger på avgrensningen mellom hobby og ervervmessig virksomhet etter kriteriene som følger av praksis og djv.

Klassifiseringen har betydelige skattemessige konsekvenser, blant annet i forhold til fradrag i personinntekten etter psl § 3 stk. 2 og fremføring av underskudd. Disse konsekvensene vil imidlertid kun behandles i den grad det er nødvendig for å belyse betydningen av klassifiseringen. Videre vil oppgaven fremstille eksempler på den skattemessige behandlingen uten å gå inn i dybden av dette. Kapitalafkastordningen og virksomhetsordningen behandles ikke. Videre vil oppgaven heller ikke behandle avskrivninger.

I oppgaven vil cirkulære nr. 129 af 4 juli om personskatteloven kun brukes til å avgrense selvstendig ervervsvirksomhet ovenfor lønsmottager og honorarmottakere. Selve analysen av kriteriene for ervervsvirksomhet og hobby virksomhet vil ta utgangspunkt i rettspraksis og djv. Videre vil oppgaven heller ikke ta stilling til merverdiavgift.

1.4 Metode og rettskilder

1.4.1 Redegjørelse av metode og rettskilder

I denne oppgaven vil den rettsdogmatiske metode bli benyttet i forbindelse med besvarelsen av problemstillingen. Formålet med den rettsdogmatisk metode er å analysere samt beskrive gjeldende rett. Ved å anvende den rettsdogmatiske metode bestrebes det etter å finne ny viten og erkjennelser om gjeldende rett på en systematisk, metodisk og transparent måte.¹ Den rettsdogmatiske metode ønsker dersom mulig en objektiv beskrivelse av rettstilstanden, noe som i det følgende vil forsøkes ved besvarelsen av problemstillingen.²

Utgangspunktet i både rettsdogmatikken og det praktiske liv er «anvendelse af de såkaldte retskilder, anerkendte fortolkningsprincip-per og retlig subsumption»³ Begrepet rettskilde omfatter både bindende og veiledende materiale, typiske eksempler på kilder som kan nevnes i denne sammenheng er lov og forarbeider.⁴ Formålet med anvendelse av de ulike rettskildene er å få fastlagt gjeldende rett.⁵

Videre følger rettskildene en hierarkisk struktur. Hvorved det kan utledes at lavere rangerte rettskilder må vike for høyere rangerte rettskilder. Dansk rettskilde hierarki har følgende struktur: 1. Grunnlov, 2.lov, 3. bekendtgørelse. 4 rettspraksis, 5 administrativ praksis. Dette utgangspunkt er imidlertid gjenstand for visse modifikasjoner. I enkelte tilfeller kan det være nødvendig å tilsidesette regler på bakgrunn av alminnelige prinsipper om rettsgarantier og innskrenkende fortolkning.⁶

Begrepet rettspraksis referer til avgjørelser fattet av domstolene.⁷ De generelle domstolene, er Byretten, Landsretten og Højesteret. Disse betegnes som de alminnelige domstolene. De alminnelige domstolene har følgende hierarki 1. Højesteret 2, Landsretten og 3 Byretten. Hovedregelen er at rettsaken anlegges i Byretten, deretter kan saken ankes til Landsretten. Højesteret behandler primært saker av prinsipiell karakter og avgjørelser fra Højesteret veier tyngst. ⁸

Dersom dommen fastlegger en ny regel eller en ny fortolkning vil den ha prejudikatsverdi. Det som fastslås i den nye dommen omtales som ratio decidendi. Dommer fastlegger rettstilstanden innenfor et visst område.⁹ Vekten til en dom avhenger

¹ Munk-Hansen, 2022 s. 70

² Munk-Hansen, 2022 s. 72

³ Munk-Hansen, 2022 s. 211

⁴ Evald,2023, s. 18

⁵ Bolander m.fl. 2025, s. 111

⁶ Munk-Hansen, 2021 s. 17

⁷ Munk-Hansen, 2021 s. 61

⁸ Munk-Hansen, 2021 s. 62

⁹ Munk-Hansen, 2021 s. 66

av en rekke forhold. Av særlig betydning kan nevnes premissenes formulering, med dette siktes det til om ordlyden er konkret eller generell. Videre har det betydning hvilken instans som har avsagt dommen, den aktuelle doms alder, om dommen ble fattet under dissens.¹⁰

Den Juridiske Vejledning inneholder skattestyrelsens oppfattelse av gjeldende praksis og binder de som jobber i skatteforvaltningen med mindre oppfattelsen av gjeldende praksis åpenbart strider med høyere rettskilder. Med dette refereres det til EUretten, lovgivning, bekendtgjørelser, domspraksis. Det samme gjelder også for praksis som stammer fra Landskatteretten, skatteankenævne og skatterådet. Videre er det også vært å poengtere at Landskatteretten, skatteankenævn og skatterådet er uavhengige organer og dermed ikke bundet av Den Juridiske Vejledningen.¹¹ Av den administrative praksis vil vanligvis Landskatteretten og skatterådet sine avgjørelser veie tyngst. Begrunnelsen for dette er at både Landskatteretten og skatterådet behandler prinsipielle saker. Skatterådet er bundet av Landskatterettens avgjørelser og avgjørelser fattet av skatterådet kan fremmes for Landskatteretten.¹² Den Juridiske Vejledning er ikke bindende for domstolene.¹³

Circulærer referer til generelle tjenestebefalninger fra en overordnet til underordnet myndighet. Dersom det ikke er et over-/underordningsforhold kan et circulære utstedes med hjemmel i lov. Circulærer forplikter ikke domstolen eller borgere. Hovedregelen er dermed at en borger ikke har mulighet til å anvende circulæret som grunnlag for å anlegge en sak.¹⁴ Imidlertid er det et krav at circulæret ikke er uforenlig med loven. Dette skyldes at en overordnet myndighet ikke kan opphæve lovregler. Forvaltningsmyndigheten skal følge circulæret i forbindelse med sakens avgjørelse. Dersom en sak senere dukker opp i domstolen kan circulæret ikke anvendes som rettsgrunnlag i forbindelse med sakens avgjørelse. Ut ifra dette kan det utledes at et circulæret er en rettskilde i i forvaltningsmyndighetene, men er ikke en rettskilde i domstolene.¹⁵

Videre vil juridisk litteratur og artikler anvendes i analysen. Utgangspunktet er at litteratur mangler tilstrekkelig legitimitet som rettskilde. Imidlertid kan rettslig litteratur brukes til å utlede gode juridiske argumenter. Tilslutt er det verdt å bemerke at det ikke

¹⁰ Munk-Hansen, 2022 s. 341-344

¹¹ Bolander m.fl. 2025, s 112 -113

¹² Bolander m.fl. 2025, s 123

¹³ Bolander m.fl. 2025, s 120

¹⁴ Munk-Hansen, 2021 s. 81-82

¹⁵ Munk-Hansen, 2021 s. 82

er artikkelen eller boken som utgjør rettskilden, men snarere resultatet av det metodiske arbeidet.¹⁶

1.4.2 Anvendelse av metode og rettskilder

Den rettsdogmatiske metoden vil bli anvendt for å besvare oppgavens problemstilling. Sl §§ 4 og 5 regulerer henholdsvis hva som er inkomst og hva som ikke er inkomst. Videre regulerer sl § 6 blant annet når en driftskostnad er fradragsberettiget. Sl § 4-6 benyttes derfor som rettslig ramme i oppgaven. I og med at grensen mellom hobbyvirksomhet og ervervsvirksomhet ikke reguleres av lovgivningen vil klassifiseringen måtte fastlegges gjennom rettspraksis og administrativ praksis.

Rettspraksis fra Høyesteret og Landsrettene spiller er dermed sentral for klassifiseringen. Disse avgjørelsene bidrar til å fastlegge de kriteriene som anvendes ved vurderingen av om en aktivitet skal anses som ervervsmessig virksomhet eller hobbyvirksomhet

I tillegg vil administrativ praksis fra Landskatteretten og skatterådet bli anvendt i og med at den illustrer hvordan skattemyndighetene praktiserer regelverket. Den Juridiske Vejledning vil også bli benyttet i analysen etter som den inneholder skattemyndighetenes oppfatning av gjeldende rett og dermed kan gi viktige fortolkningsmomenter ved vurderingen av om det er snakk om hobby eller ervervsmessig virksomhet.

Juridisk litteratur vil benyttes til å utlede generelle linjer, begrepsavklaringer, utdypning av kriterer og kritiske perspektiver.

1.5 Systematikk

- Kapittel 2 redegjør for statskattelovens §§ 4-6 som rettslig ramme
- Kapittel 3 tar stilling til hobbyvirksomhet, selvstendig ervervsmessig virksomhet og tilgrensende kategorier
- Kapittel 4 analyserer kriteriene for sontringen mellom hobby og ervervsmessig virksomhet
- Kapittel 5 fokuseres det på sontringen i spesifikke bransjer
- Kapittel 6 behandler både bevisbyrde og dokumentasjonen
- Kapittel 7 konklusjon

Kapittel 2 (Sl §§ 4-6 som rettslig ramme)

Fremstillingen av sl § 4-6 vil kun omhandle hovedtrekk og vil dermed ikke gå inn i dybden av innholdet. Forskjeller i den skatterettslige behandlingen mellom ervervsmessige virksomheter og hobbyvirksomheter omtales i kapittel 3. 4, herunder adgangen til fradrag i personlig inkomst etter psl § 3 stk. 2 og fremføring av underskudd.

¹⁶ Munk-Hansen, 2022 s. 399

Hva som menes med skattepliktig inntekt fremgår av sl § 4 og 5. Sl § 4 gir uttrykk for hva som regnes som inntekt. Motsetningsvis gir sl § 5 uttrykk for hva som ikke er inntekt. Sammen utgjør sl § 4 og 5 henholdsvis den positive og negative avgrensningen for skattepliktig inntekt. Videre medfører samspillet mellom sl § 4-6 at det er nettoinntekten som utgjør den skattepliktige inntekt. Med nettoinntekt refereres det til bruttoinntekten minus aktuelle fradrag. For selvstendig ervervsdrivende kan det fradrages driftsomkostninger etter sl § 6 litra a. Ved Hobby kan det foretas et kildebegrenset fradrag etter nettoinntektprinsippet som fremgår av sl § 4.¹⁷

Sl § 4

Som skattepliktig inntekt betraktes med de i de følgende fastsatte, unntakelser og begrensninger den skattepliktiges samlede årsinntægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder av pengeverdi[.], jf. sl § 4. Videre oppstiller sl § 4 i litra a-f en rekke eksempler på skattepliktige inntekter. I denne sammenheng er det viktig å poengtere at oppstillingen i sl § 4 ikke er uttømmende. Dette fremgår både av ordlyden « f eks:» og litteratur « Andre former for inntekt kan således være skattepliktige, selv om de ikke uttrykkelig er nævnt i bestemmelsen»¹⁸

Videre fremgår sl § 4 sin ikke uttømmende natur også av rettspraksis

TfS 1986, 592 H omhandlet beskatning av fritt opphold hos samboer. Som en følge av en ulykke sa vedkommende opp sitt «erhvervsarbejde» og flyttet inn med samboer for å ta vare på vedkommende. Til tross for dette kom retten frem til at:

«Værdien af sagsøgerens fri underhold hos samleveren må anses for omfattet af den ikke udtømmende opregning af eksempler på former for inntekt, som er givet i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra c. Som følge heraf, og da der ikke er rejst indsigelse mod beløbet størrelse, findes den foretagne ansættelse af sagsøgerens skattepliktige inntekt for inntektåret 1977 for sket med rette, og sagsøgtens frifindelsespåstand tages derfor til følge»

Det følger av sl § 4 at det hvert år skal gjennomføres et oppgjør av skattepliktig inntekt. Videre fremgår det at inntekt ikke bare gjelder for penger, men også « formuegoder av pengeverdi». Dette innebærer at en mulighet for beskatning av « alle retserhvervelser av økonomisk verdi uanset fremtrædelsesform»¹⁹. Dette kan tilsynelatende gi inntrykk av at verdivekst også er skattepliktig. Imidlertid avgrenses inntekt begrepet i sl § 4 av sl § 5. Sl § 4 fastsetter også en oppregning av flere inntektskilder hvor inntektene er skattepliktige. Benyttelsen av et slikt inntektskildesystem, innebærer imidlertid ikke at underskudd fra en inntektskilde ikke kan utlignes mot overskudd fra en annen inntektskilde. En begrensning av motregnings

¹⁷ Bolander m.fl. 2025, s. 167-168 og s. 175

¹⁸ Bolander m.fl. 2025, s. 169

¹⁹ Bolander m.fl. 2025, s. 168

retten er avhengig av hjemmel. Dette kan utledes av sl § 4 « samlede årsindtægter». Underskudd vil som regel kunne motregnes i overskudd det påfølgende år. Imidlertid modifiseres dette utgangspunktet som følge av kildeartsbegrensede fradrag. Kildeartsbegrensede fradrag innebærer at « tabet kun kan modregnes i gevinst fra den samme type aktiver eller virksomhet» For sådanne tap er det derfor ikke mulighet til å direkte motregne i annen inntekt.²⁰

Inntekt begrepet i sl § 4 favner meget bredt og utgangspunktet er dermed at det omfatter alle «vederlagsfrie ydelser, hvor man motager en ydelse uden at have givet noget til gængæld» . I de vanskeligere tilfellene kan det potensielt være utslagsgivende hvorvidt det er snakk om den aktuelle ytelsen er kontant eller i form av naturalier. Videre har det betydning om ytelsen stammer fra det offentlige eller privat arbeidsgiver.²¹

TfS 1998, 98 H illustrerer dette: I det aktuelle tilfellet sto arbeidstaker i kø ved et offentlig hospital. På grunn av lang ventetid tilbød arbeidsgiver seg å betale for operasjonen hos et privat hospital. Høyesteret kom frem til følgende:

«Høyesteret tillægger det ikke betydning, om appellants egen interesse i en fremskyndelse af operationen var afgørende for hendes beslutning om at modtage arbejdsgivers tilbud om at betale for operationen på et privathospital. Som anført af landsretten blev der ved arbejdsgivers betaling for ydelsen tilført appellanten et formuegode af økonomisk værdi, der er omfattet af statsskattelovens indtægtsbegreb, jf. herved lovens § 4 sammenholdt med §§ 5 og 6.»

Tilsynelatende ble det vektlagt at utgiften ble betalt av arbeidsgiver og dermed fikk karakter av avlønning.²²

Det ovenstående illustrerer den brede beskatningshjemmelen i sl § 4. Det viktigste i forhold til hobbyvirksomhet og ervervsmessig virksomhet er at inntekten i utgangspunktet vil være skattepliktig.

Sl § 5

«Af sl § 5, stk .1, litra a, fremgår det, at den blotte værdisvingning på en skatteydners formuegoder ikke skal medregnes ved inntektstopgørelsen.»²³ Ut ifra dette kan det utledes at det som regel gjelder et realisasjonsprinsipp i dansk skatterett.

«Statsskatteloven § 5, stk.1, litra a, fastslår også , at avancer og tab ved salg av formuesgoder, hvad enten de benyttes privat eller ervervsmæssigt , som hovedregel ikke skal påvirke inntektstopgørelsen»²⁴ . Det fremgår her klart av bestemmelsen at salg

²⁰ Bolander m.fl. 2025, s 168-169

²¹ Bolander m.fl. 2025, s 169

²² Bolander m.fl. 2025, s 170

²³ Bolander m.fl. 2025, s 171

²⁴ Bolander m.fl. 2025, s 172

av formuesgode i utgangspunktet er skattefrie. Formuesgoder kan allikevel beskattes dersom omfattet av lex specialis lovene EBL , AFL, ABL og KGL.

Formuesgoder vil allikevel være skattepliktig dersom det «henhører til vedkommendes næringsvej» eller er foretaget i «spekulationsøjemed» ,jf. sl § 5 stk 1 a.

«Ved næring forstås den professionelle, omfattende og systematiske omsætning af den pågældende type aktiv, som sker med videresalg for øje og med det formål at opnå et samlet økonomisk overskud.»²⁵. I tillegg er det en betingelse om at det omhandlede aktiv er «erhvervet eller produceret med henblik på senere salg med fortjeneste.»²⁶

Bare salgsinntekter som henfører næringsveien dvs. aktiver som er innkjøpt eller produsert med henblik på salg (omsetningsaktiver) omfattes av næringsreglen i sl § 5 stk 1 litra a. ²⁷ Videre vil anleggsaktiver dvs. aktiver som ikke omsettes som ledd i virksomheten være unntatt fra beskatning,jf. sl § 5 stk1. I denne sammenheng er det viktig å påpeke at anleggsaktiver ofte vil beskattes av andre beskatningsregler.²⁸

Spekulasjon foreligger dersom et gode er ervervet med videresalg for øye og det kan utledes hensikt om fortjeneste.²⁹

Hvis et salg anses for å være foretatt som ledd i næring eller spekulasjon faller den utenfor fritaket i sl § 5. Gevinsten vil da være skattepliktig etter sl § 4.

En vanlig ordlydsfortolkning vil skape en formodning om at omsetning av aktiver vil være inkomstoppgjørelsen uvedkommende ved hobbyvirksomhet , jf. sl § 5 a. Karakteristisk for hobby virksomhet er jo at den ikke er utført «systematisk eller profesjonelt» Pedersen m.fl argumenterer imidlertid for at begrepet næring kan utvides til å også omfatte hobbynæring. Konsekvensen av dette er at tilrettelagt omsetning av aktiver i hobbyvirksomhet medfører at salget av aktiver faller ut av fritaket i sl § 5 og beskattes etter sl § 4. ³⁰ I denne sammenheng uttaler Pedersen m.fl følgende «Se hertil UfR 1991.958 H (Tfs 1991,500 H) om salg af travheste, som ikke anerkendte fradrag for underskudd, idet virksomheten ikke blev anset for erhvervsmæssig, men hvor indtægterne forudsætningsvist blev ansett for skattepligtige».

Sl § 6

Hovedregelen er at for å kunne fradra en utgift må det være en direkte og umiddelbar kobling mellom avholdelse av den aktuelle utgift og ervervlsen av inkomsten. Med andre ord må det være en aktuell driftsmessig begrunnelse bak utgiften.³¹

²⁵ djv 2026-1 C.C.2.1.3.3.2 Næring

²⁶ djv 2026-1 C.C.2.1.3.3.2 Næring

²⁷ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 296

²⁸ Djv 2026-1 C.C.2.1.3.3.2 Næring

²⁹ Kure, Henrik ,2019 skatteret kompendium s. 113

³⁰ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 388

³¹ Bolander m.fl. 2025, s 290

Ved beregningen af den skattepliktige indkomst bliver at fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve sikre og vedlikeholde indkomsten, herunder ordinære avskrivninger, jf. sl § 6 litra a.

Sl § 6 a suppleres av sl § 6e som hjemler fradrag for:

«hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst».

videre avgrenses fradragsretten av sl § 6 stk 2 :

Den beregnede skatteindtægt er skattepliktig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen familie eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.

Utgifter avgrenses således mot utgifter av privat karakter og utgifter som vedrører inntømsgrunnlaget. Utgifter til etablering eller endring kan dermed ikke fradras.³² Etablering av virksomhet vil dermed som hovedregel ikke være fradragsberettiget etter sl § 6 i og med at de verken «erhverver, sikrer eller vedlikeholder» inntøms. Det vil dermed anses som en etableringsutgift noe som medfører at utgiften ikke er fradragsberettiget. Tilsvarende vil det ved avvikling av virksomhet oppstå utgifter uten tilstrekkelig tilknytning til ervervsen av skattepliktig inntøms. Slike kostnader vil være tilknyttet inntømsgrunnlaget og som en konsekvens av dette ikke være fradragsberettiget.³³

Videre må det også skilles mellom vedlikeholdsutgifter og forbedringsutgifter.

«Vedlikeholdelsesudgifter er udgifter, der anvendes til at sætte et formuegode i samme stand, som det var ved anskaffelsen.»³⁴ Med forbedringsutgifter forstås utgifter som medfører at aktivet er i bedre stand en ved ervervsen. Kun utgifter som holder aktivet i samme stand som ved ervervsen er fradragsberettiget.³⁵

³² Bolander m.fl. 2025, s 288-289

³³ Bolander m.fl. 2025, s 310-314

³⁴ Djv 2026-1 C.C.2.2.1.9 Vedlikeholdelsesudgifter, ikke fradrag for forbedringsudgifter

³⁵ Djv 2026-1 C.C.2.2.1.9 Vedlikeholdelsesudgifter, ikke fradrag for forbedringsudgifter

Kapitel 3 selvstendig ervervsmessig virksomhet og avgrensninger

Det finnes ingen alminnelig definisjon for hva som skal forstås med inntekter fra selvstendig ervervsvirksomhet i skattelovgivningen. Rettspraksis vil dermed være avgjørende for å kvalifisere en aktivitet som ervervsmessig virksomhet. Det fremgår imidlertid noen eksempler i sl § 4. I denne sammenheng er det viktig å poengtere at sl § 4 verken er uttømmende eller avgrensende. Eksempler som fremgår av sl § 4 er skogbruk, industri, handel og håndverk.³⁶

Det følger av Den Juridiske Vejledningen at «Selvstendig erhvervsvirksomhet er karakterisert ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål å oppnå et økonomisk overskudd»³⁷. Videre må virksomheten ha et visst omfang, ha foregått gjennom en ikke kort periode, samt være noenlunde regelmessig. Virksomhet som foregår innenfor sedvanlig bransjer og som drives forsvarlig og profesjonelt, vil normalt anses som selvstendig ervervsvirksomhet. Eksempelvis kan nevnes egen virksomhet som advokat, selvstendig praktiserende lege og revisor. Videre vil også fremstillingsvirksomhet i form av håndverk, industri og landbruk vanligvis karakteriseres som selvstendig ervervsvirksomhet.³⁸ For å regnes som selvstendig ervervsvirksomhet må det skje en avgrensning ovenfor tjenesteforhold, noe som innebærer en avgrensning ovenfor både lønn og honorarmottagere.³⁹

3.1 lønnsmottagere

Ved avgrensningen mellom lønnsmottaker og selvstendig ervervsdrivende skal det tas hensyn til de ulike kriterier oppstilt i personskattelovscirkulæret pkt.3.1.1.⁴⁰

At avgrensningen mellom selvstendig ervervsdrivende og lønnsmottagere skal fortas ved hjelp av personskattelovscirkulæret ble bekreftet i Tfs 1996,449 H.

I Tfs 1996, 449 H i skulle Højesteret ta stilling til om Tupperware forhandlere skulle anses for selvstendig ervervsdrivende eller lønnsmottagere. Videre utalte Højesterett eksplisitt at avgrensningen mellom lønnsmottagere og selvstendig ervervsdrivende skal

³⁶ Den juridiske veiledning 2026-1 C.C. 1.1.1 Begrepet selvstendig ervervsvirksomhet og Bolander m.fl. 2025, s. 224

³⁷ Den juridiske veiledning 2026-1 C.C. 1.1.1 Begrepet selvstendig ervervsvirksomhet

³⁸ Den juridiske veiledning 2026 -1 C.C. 1.1.1 Begrepet selvstendig ervervsvirksomhet og Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 378

³⁹ Den juridiske veiledning 2026-1 C.C. 1.1.1 Begrepet selvstendig ervervsvirksomhet

⁴⁰ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 404

skje etter de kriterier som følger av pkt. B.3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4 juli om personskatteloven.

Ved avgrensningen mellom selvstendig ervervsdrivende og lønsmottager vektla Høyesteret i den aktuelle dommen følgende momenter:

Det er herved særligt tillagt vægt, at forhandlerne helt frit bestemmer deres arbejdstid, at de selv afholder alle udgifter i forbindelse med udførelsen af arbejdet, at disse udgifter medfører en betydelig omkostningsprocent, at forhandlerne ikke anses for lønmodtagere ved praktiseringen af hverken ferieloven, arbejdsløshedsforsikringslovgivningen, funktionærloven, arbejdsskadeforsikringsloven eller dagpengeloven, at de ikke er begrænset i adgangen til at udføre arbejde for andre, at de er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp, at de er momsregistreret, og at de må antages at have påtaget sig i alt fald en vis økonomisk risiko.

«Personer, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold, anses som lønsmottagere»⁴¹

Det følger av B.3.1.1. 1 i cirkulære nr. 129 af 4 juli om personskatteloven at det i vurderingen av om det foreligger tjenesteforhold kan legges vekt på følgende momenter:

Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- a) hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,
- b) indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,
- c) der mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,
- d) indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,
- e) indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel,
- f) vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),
- g) vederlaget udbetales periodisk,
- h) hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,
- i) vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren,

⁴¹ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 406

- j) indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

Ved vurderingen af om det foreligger selvstændig erhvervs virksomhed følger det af cirkulære nr. 129 af 4 juli om personskatteloven B 3.1.1.2 at følgende momenter kan anvendes:

Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervs virksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- a) indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- b) hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- c) indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- d) indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- e) indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,
- f) vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- g) indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- h) indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- i) indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,
- j) indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,
- k) indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,
- l) indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,

- m) indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- n) indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms,
- o) ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

3.2 Honorar mottagere

«Personer, der modtager vederlag for personligt arbejde uden for tje-nesteforhold og som heller ikke anses for selvstændigt erhvervs-drivende, anses for «honorarmottagere»»⁴² Eksempelvis kan nevnes musikere, kunstnere, forfattere og foredragsholdere.

I SKM.2007.35.ØLR skulle retten ta stilling til om en historieprofessor som bedrev en forfatter og foredragsvirksomhet var selvstendignæringsdrivende og dermed kunne dra nytte av virksomhetsordningen. I den aktuelle dommen var det dissens, men flertallet kom frem til at historieprofessoren verken kunne anses for felle inn under lønnsmodtager virksomhet eller selvstendig ervervsvirksomhet. Flertallet la i denne sammenheng vekt på at saksøker ikke hadde påtatt seg selvstendig økonomisk risiko eller hatt vesentlige utgifter. Siden historieprofessoren ikke ble ansett for selvstendig næringsdrivende medførte det den konsekvens at professoren ikke kunne anvende virksomhetsordningen.

TfS 1998, 695 LSR

I den aktuelle kjennelsen ble en gymnaslærer der også beskjeftiget seg med medforfatterskap ansett for verken lønnsmodtager eller selvstendig ervervsdrivende. Imidlertid fikk vedkommende fradrag for avholdte utgifter i forbindelse med forfatteraktiviteten, jf sl § 4 og psl § 3, stk1.

I Forhold til kursdeltagelse uttalte Landskatteretten at:

Endelig bemærkede Landsskatteretten, at udgifterne vedrørende kursdeltagelse, 2.465 kr., kunne anses afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten ved lønansættelsen på amts-gymnasiet, jf. statskattelovens § 6. Fradrag kunne dog alene ske i det omfang, de samlede lønmodtagerudgifter oversteg grundbeløbet i ligningslovens § 9, stk. 1, som for indkomståret 1995 udgjorde 3.800 kr.

⁴² Pedersen m.fl., 2024, Skatteretten 1, s. 410

Personlig arbeide utenfor tjenesteforhold hjemler således et kildebegrenset fradrag etter nettoinntkomstprinsippet. Videre kan utgifter avholdt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inkomsten fradrages etter sl § 6 under forutsetning av at de overstiger grunnbeløp i ll § 9 stk1.

SKM2025.490.ØLR

Spørsmålet som ble fremhevet for landsretten var om fradragsretten for betalingen av erstatningsbeløpet var kildeartsbegrenset og dermed kun kunne fratrekkes i inntekter fra bestyrelsesarbeidet.

Landsretten uttaler at: Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, giver efter sin ordlyd ikke grundlag for en kildeartsbegrænsning. Den af Skatteministeriet hævdede indskrænkende fortolkning af bestemmelsen ses endvidere ikke at have støtte i lovens forarbejder.

Dommen utfordrer dermed den tradisjonelle oppfatningen om at honorarmottakeres fradrag innebærer en kildeartsbegrensning.

3.3 Hobbyvirksomhet og ikke ervervsmessig virksomhet

Pedersen m.fl uttaler at : «Ved hobbyvirksomhet forstås almindeligvis en indtægtsgivende virksomhed , der udøves for indehaverens egen regning og risiko, men hvor motivet for denne virksomhed ikke er opfyldelsen af alminnelige erhvervsmæssige formål om overskuddsgivende virksomhed på kort eller langt sigt.»⁴³ Målet med hobbyvirksomhet er å få utøve egen privat interesse eller andre interesser med manglende ervervsmessig karakter. Eksempelvis kan nevnes sportsinteresser i form av ridning og seiling eller ulike former for dyrehold.⁴⁴ Pedersen m.fl argumenterer for at det tilsynelatende ikke er noen forskjell mellom de skatterettslige følger av hobby og annen ikke ervervsmessig virksomhet.⁴⁵ I skatterettslig sammenheng er dermed det avgjørende å fastlegge om det er snakk om ervervsmessig virksomhet i og med at dette åpner for fradrag i person inntekten og fremføring av underskudd.

Klassifiseringen av en virksomhet som ikke ervervsmessig eller hobbyvirksomhet har dermed ikke betydning for den skatterettslige behandlingen.

Ved annen ikke ervervsmessig virksomhet siktes det til økonomisk aktivitet der utøves uten mulighet for rentabel drift. Samtidig pleier den heller ikke private interesser og kan dermed ikke karakteriseres som hobby. Ikke ervervsmessig virksomhet karakteriseres i likhet med hobby at denne utøves i fritiden og mangler systematisk og profesjonelt preg. Typisk for både hobby og ikke ervervsmessig virksomhet er at de går i underskudd og

⁴³ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 376-377

⁴⁴ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 377 og Den juridiske veiledning 2026-1 C.C. 1.1.1 Begrepet selvstendig ervervsvirksomhet

⁴⁵ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 377

normalt heller ikke har mulighed til å gå overskudd. Dette har dermed betydning for avgrensningen i og med at alminnelig ervervsmessig virksomhet påbegynner ved overskudd / utsikt til overskudd. ⁴⁶ Rentabilitetskriteriet er derfor sentralt for å skille ervervsmessig virksomhet fra hobby og ikke ervervsmessig virksomhet.

3.4 Skatterettslige konsekvenser av sontringen mellom hobbyvirksomhet og ervervsmessig virksomhet

3.4.1 Skatterettslige konsekvenser ved klassifikasjon som selvstendig ervervsvirksomhet

- Inntekt fra selvstendig ervervsvirksomhet beskattes etter sl § 4. Driftsomkostninger oppgjøres etter sl § 6 a.⁴⁷ Videre følger det av psl § 3 stk 2 nr 1 at det i den personlige innkommst kan fradrages utgifter, som i årets løb er anvendt til at erverve, sikre og vedligeholde innkommst ved selvstendig ervervsvirksomhed[..].
- «Udgifter skal ikke trækkes fra som ligninsmessige fradrag, og fradraget skal derfor ikke begrenses med bunnfradrag efter ll § 9 stk 1 der kun gjelder for lønmodtagere»⁴⁸
- Fradrag for forsøk og forskningsudgifter ll § 8 B
- Skattepliktige personer der driver selvstendig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen[...], jf vsl § 1. Videre vil også selvstendig ervervsdrivende kunne benytte kapitalavkastordningen med tilhørende konjunkturudligningsordning ,jf. vsl § 22 a stk1 og 22 b ,stk 1⁴⁹.
- «selvstændigt erhvervsdrivende kan overføre op til halvdelen af virksomhedens overskudd til beskatning hos en medarbejdende ægtefelle efter reglen i Ksl l § 25A»⁵⁰
- Videre er selvstendig ervervsdrivende forpliktet til å bedrive bogføring, jf bogføringsloven § 1
- Det skal betales et arbeidsmarkedsbidrag etter ambl §§ 4 og 5
- Underskudd kan fremføres til motregning, jf. psl § 13 og vsl § 13
- Avskrivninger etter sl § 6 a og avskrivningsloven

⁴⁶ Pedersen m.fl., 2024, Skatteretten 1, s. 377

⁴⁷ Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstendig erhvervsvirksomhed og ikke ervervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

⁴⁸ Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstendig erhvervsvirksomhed og ikke ervervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

⁴⁹ Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstendig erhvervsvirksomhed og ikke ervervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

⁵⁰ Pedersen m.fl., 2024, Skatteretten 1, s. 591

3.4.2 Skatterettslige Konsekvenser ved klassifikasjon som hobby eller annen ikke ervervsmessig virksomhet

Hobby beskattes som en følge av det brede inntombegrepet i sl § 4. skatteplikten gjelder uavhengig av om hobbyinntekten er bestående av pengebeløp eller naturalgoder.⁵¹ Hjemmelen for fradragsretten av de kildeartsbestemte utgifter er en innfortolkning av nettoprinsippet i sl § 4.⁵²

- Ved hobbyvirksomhet betales det ikke arbeidsmarkedsbidrag av inntekt. Dette skyldes at inntekten ikke er omfattet av ambl § 2 eller av §§ 4 og 5⁵³
- Nettoinntomsprinsippet innebærer at utgifter ikke skal fratregges som ligningsmessig fradrag. Dette innebærer at fradraget ikke skal begrenses som en følge av ll § 9 stk 1 tfs ,jf Tfs 1992,70 LSR⁵⁴
- «Gevinst og tab på aktiver, som er anvendt i hobbyvirksomhet , er bortsett fra i spekulasjonstilfælde virksomhedsindkomsten uvedkommende. Se sl § § 5 stk 1 litra a».⁵⁵
- «Hobbyvirksomheder kan efter administrativ praksis foretage driftsøkonomiske afskrivninger, som fratregkes efter nettoindkomstprincippet, jf. SL § 4.»⁵⁶

Tfs 1989,244 LSR(Hunde) i den kjennelsen fikk den klagende part ikke medhold i at virksomheten måtte anses som ervervsmessig drevet. Imidlertid kom retten frem til at «afståelsessummen for hundehvalpe blev godskrevet de omkostninger, som var medgået til frembringelsen av overskuddet, uansett at disse var afholdt i tidligere år».

Videre fremgår det av kjennelsen at Landsretten anvendte skjønn ved fastsettelsen av utgifter «disse utgifter kunne passende anslås til 10 000 kr»

I Tfs 1999.517.LSR utalte Landskatteretten at:

oppgørelsen af overskud måtte baseres på de i årets løb opnåede indtægter og afholdte udgifter, jf. princippet i statsskattelovens § 4. Det bemærkedes herved, at der ikke i hobbyindtægt kunne ske fremførsel af underskud efter personskattelovens § 13 eller ligningslovens § 15.

⁵¹ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 387

⁵² Kure, Henrik ,2019 skatteret kompendium s. 79

⁵³ Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

⁵⁴ Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

⁵⁵Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

⁵⁶ Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.1.2 Beskatning af selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

Tilsynelatende virker det som om det er uenighet blant teoretikerne vedrørende mulighet for fremføring av underskudd ved hobbyvirksomhet. Bolander m.fl argumenterer for at «underskudd ved hobbyvirk-somhed ikke kan modregnes i inntægter fra andre inkomstkilder og kan heller ikke fremføres til modregning i overskudd i senere inkomstår i medfør av PSL § 13,jf Tfs 1999,517 LSR.»⁵⁷ På den andre siden synes Pedersen m.fl å åpne opp for fremføring av underskudd i visse tilfeller:

I enkeltstående tilfælde har praksis dog tiladt, at underskuddet over-føres til fradrag i følgende års hobbyinntægter. Dette kan muligvis forklares med, at underskudsfremførelse kan anerkendes, når de afholdte udgifter har en snæver sammenhæng med de afledte inntægter og kunne have været fradraget, heri, men hvor det alene skyldes en tilfældighed, at inntægtene først er realiseret i et senere inkomstår»⁵⁸

Tilsynelatende deler også Kure oppfatningen til Pedersen m.fl.⁵⁹ Det virker dermed trygt å konkludere med at utgangspunktet er at fremføring av underskudd ikke lar seg gjøre ved hobbyvirksomhet og at en eventuell fremføring av underskudd vil være et snevert og teoretisk unntak.

4. Generelt om sontringen mellom hobby, ikke ervervsmessig virksomhet og ervervsmessig virksomhet.

Avgrensningen mellom hobbyvirksomhet og selvstendig ervervsmessig virksomhet kan ha stor betydning for skatteyttere. Av særlig betydning er muligheten for fremføring av underskudd og fradrag i personlig inkomst etter psl § 3 stk 2. Sontringen mellom hobbyvirksomhet og ervervsmessig virksomhet er ikke lovfestet og sontringen må dermed foretas etter en konkret helhetsvurdering på bakgrunn av ulovfestede kriterier forankret i rettspraksis og administrativ praksis. Tilsynelatende er den avgjørende forskjellen på ikke ervervsmessig virksomhet og hobbyvirksomhet at det ved ikke ervervsmessig virksomhet ikke kan utledes tilstrekkelig privat interesse til å regnes som hobbyvirksomhet.

Sentrale momenter fremgår blant annet av den juridiske vejledning (dju) Ved vurderingen av om det er snakk om selvstendig ervervsmessig virksomhet eller hobbyvirksomhet kan det tas stilling til om virksomheten er rentabel, drives med tilstrekkelig intensitet, profesjonalitet og om virksomheten har privat karakter. Av avgjørende betydning for om det foreligger hobby virksomhet er vurderingen vedrørende privat karakter. I denne sammenheng må det poengteres at ingen av de oppstilte kriterier i dju er avgjørende,

⁵⁷Bolander m.fl. 2025, s. 291

⁵⁸ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 391

⁵⁹ Kure, Henrik 2019 skatteret kompendium s. 81

men djv bemerker at kriteriet om rentabilitet ofte omtales i sondringen.⁶⁰ Selv om det ikke fremgår eksplisitt av Den Juridiske Vejledning kan det muligens utledes at kriteriet om rentabilitet er det mest avgjørende for sondringen, noe som også fremgår av rettspraksis.

Djv oppstiller en rekke kriterier for når noe regnes som ervervsmessig:

- *er utsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud (blive rentabel)*
- *virksomhedens underskud er forbigående, fx indkøringsvanskeligheder, 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 i givet fald kunne sælges til tredjemand, dvs. om den, trods hidtidigt underskud, i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.⁶¹*

4.1 Generelt om rentabilitet, intensitet, privat interesse og profesjonalitet

Ved vurderingen av om en virksomhet er rentabel tas det stilling til om virksomheten før eller siden vil være egnet til å gå i overskudd. Det kan også tas stilling til om et eventuelt

⁶⁰ Den juridiske vejledning 2026-1 C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁶¹ Djv 2026-1 C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed

underskudd er forbigående, om virksomheten vil kunne selges til tredjemann og om det har vært foretatt forundersøkelser for eksempel i form av budsjettering⁶²

Den Juridiske Vejledning oppstiller følgende krav til rentabilitet. For at en virksomhet skal anses som ervervsmessig legges det særlig vekt på om virksomheten er egnet til å gå i overskudd. Videre vektlegges rimelig forrentning av den investerende kapital, herunder av eventuell fremmed kapital. Det kan også tas stilling til om vedkommende som yter arbeidsinnsats i virksomheten er mottager av en rimelig driftsherrelønn.⁶³

Rentabilitet er et avgjørende kriterium for at en virksomhet kan anses som ervervsmessig. Dette fremgår av den tidligere nevnte definisjonen av ervervsmessig virksomhet i djv hvor det blant annet «formålet er å gå i økonomisk overskudd». Dette drar i retning av at en virksomhet ikke kan anses som ervervsmessig dersom den ikke er rentabel. Videre vil rentabilitetskriteriet også kunne avhenge av typen virksomhet (se bransjespesifikk analyse i kap. 5).

Kravet om intensitet og virksomhetens omfang/ varighet er tilknyttet hverandre og må vurderes sammen. Videre må virksomheten ha en omsetning av en viss størrelse. Intensitetskravet er objektivt noe som medfører at sykdom og evt. andre omstendigheter ikke legitimerer manglende størrelse på virksomhetens omsetning.⁶⁴

I forbindelse med privat interesse kan man ta stilling til om det kan utledes andre enn ervervsmessige formål med virksomheten. Videre vill også det at eieren av virksomheten er avskåret fra å anvende virksomhetens aktiver privat kunne spille inn i vurderingen. Dersom det kan utledes tilstrekkelig privat interesse vil dette tale for at virksomheten drives for å pleie egne interesser og ikke er bedrevet med henblikk på overskudd.

Når det skal vurderes om virksomheten har et profesjonelt tilsnitt kan det tas stilling til om vedkommende har særlige faglige forutsetninger og naturlig sammenheng med andre inntektsgivende erverv. Videre kan det også tas stilling til om driftsformen er sedvanlig.⁶⁵

4.2 Generell Analyse

Avgrensningen mellom ervervsmessig virksomhet og hobbyvirksomhet har i flere år vært gjenstand for omfattende diskusjon. Selv om Den Juridiske Vejledningen presenterer en ikke uttømmende liste over momenter som kan inngå i helhetsvurderingen, og

⁶² Djv 2026-1 C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁶³ Djv 2026-1 C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁶⁴ Djv 2026-1 C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁶⁵ Djv 2026-1 C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed

domstolene ikke er bundet av disse momentene, viser praksis at enkelte kriterier tillegges større vekt enn andre.

Dette kapitlet vil operere med et skille mellom nyere og eldre rettspraksis. Eldre rettspraksis referer til dommer før 2005 og nyere rettspraksis referer til dommer etter 2005. I den generelle analysen vil det følgende undersøkes:

- Hvilket kriterium er det viktigste og veier alle momentene i helhetsvurderingen like mye?
- Kan det utledes noen markant forskjell mellom nyere og eldre rettspraksis?
- I hvilke tilfeller har virksomheten blitt ansett for ervervmessig?
- Kan det utledes en terskel for når en virksomhet ikke lenger kan anses for rentabel?
- Når anses en virksomhet som hobbyvirksomhet

Dommer hvor virksomheten har blitt ansett som ikke ervervmessig uten preg av hobby

SKM.2019.186.ØLR

I dommen skulle Landsretten ta stilling til om en virksomhet som bedrev sosialmedia virksomhet kunne anses for ervervmessig.

I dommen uttaler Landsretten at:

intensitetskravet innebærer etter retningslinjene og skatteretlig praksis på området, at virksomheten har haft en omsætning af en vis størrelse. Der er således tale om et økonomisk kriterium. G1 har i perioden fra 2005 til 2010 alene dokumenteret en samlet omsætning på 189.665 kr

Til tross for generert aktivitet på nattelivssitet og betydelige arbeidsinnsats fant Landsretten ikke at virksomheten hadde oppfylt intensitetskriteriet. Dette skyldes at omsetning er et økonomisk kriterium og grunnet en omsetning på kun 189.665 kr fantes virksomheten ikke å ha oppfylt dette kriteriet. Videre fant heller ikke Landsretten at «udefrakommende» omstendigheter slik som finanskrisen og fremveksten av Facebook kunne rettferdiggjøre del lave omsetningen.

Videre anså heller ikke Landsretten virksomheten for å være rentabel av de grunner som ble anført av byretten. Byretten vektla at virksomheten har gått i underskudd i alle år og det dermed ikke var sikkert grunnlag for å anta at virksomheten ville utvikle seg på en måte som tilsa at den i overskuelig fremtid ville kunne gi en fortjeneste som sto i rimelig forhold til den investerte kapital og tidsforbruk.

Det kan dermed utledes av dommen at intensitetskravet er et økonomisk kriterium og at arbeidsinnsats ikke kan veie opp for dette dersom omfanget ikke er tilstrekkelig. Videre fremgår det også at for at virksomheten skal anses for rentabel må den være egnet til å

gå i overskudd i overskuelig fremtid og gi fortjeneste som står i rimelig forhold til den investerte kapital og tidsforbruk. Det kan ikke utledes noen momenter fra dommen som gir noen indikasjon på hva som menes med overskuelig fremtid. Dette momentet fremgår dermed meget skjønnsmessig og uforutsigbart. Imidlertid understøtter dommen at avgjørende ikke er om virksomheten går i overskudd, men om den er egnet til å bli det.

SKM2016.403.VLR

I den aktuelle dommen stadfestet Landsretten byrettens dom. Landsretten vektla at solsenteret hadde gått i underskudd i 5 år. Videre utales det at:

Efter oplysningerne i sagen om driften af virksomheden, herunder dens regnskabstal navnlig i form af forholdet mellem omsætning og udgifter, og i øvrigt af de grunde, som er anført af byretten, tiltrædes det, at A ikke har godtgjort, at solcentret i indkomstårene 2009, 2010 og 2011 blev drevet med udsigt til, at der kunne opnås en rimelig fortjeneste hverken i forhold til hans arbejdsindsats eller i forhold til den investerede kapital.

Her var tilsynelatende det avgjørende i forhold til klassifiseringen av virksomheten som ikke ervervsmessig at det ikke var utsikt til rimelig fortjeneste basert på investert kapital i virksomheten. Heller ikke virksomhetens arbeidsinnsats tilsa at virksomheten kunne anses for ervervsmessig. Samtidig kan det ikke utledes av dommen at virksomheten ble drevet av privat interesse. Avgjørelsen synes derfor primært å være begrunnet i manglende rentabilitet. Et interessant moment i denne sammenheng er Landsrettens henvisning til de øvrige grunner anført av byretten. I byrettsdommen skm 2015.440, BR uttaler byretten at «Heller ikke det forhold, at solcentret ikke har hobbykarakter kan henset til de betydelige underskud føre til noget andet resultat». Dommen illustrerer dermed at fravær av hobbykarakter ikke i seg selv er tilstrekkelig for at en aktivitet kan anses som ervervsmessig virksomhet.

Byretten utalte også at:

For så vidt angår indkomståret 2009, hvor solcentret på 5. år var underskudsgivende må det være en forudsætning for at anse den drift for erhvervsmæssig i skatteretlig henseende, at der er et sikkert grundlag for at antage, at virksomheden ville udvikle sig således, at den ville kunne give en rimelig fortjeneste

Det kan dermed også muligens utledes at etter 5 år med underskudd vil man vanskelig kunne anses for å være drevet ervervsmessig med mindre man kan det kan utledes sikkert grunnlag for et virksomheten vil være gjenstand for en slik utvikling at den vil kunne gi en rimelig fortjeneste

Denne terskelen fremgår også av U2000.313.H her fremgår det at:

For så vidt angår indkomståret 1992, hvor virksomheden på femte år var underskudsgivende, må det herefter være en forudsætning for at anse dens drift for erhvervsmæssig med fradragsret for

underskud efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at der er et sikkert grundlag for at antage, at virksomheden ville udvikle sig således, at den ville kunne give en rimelig fortjeneste.

SKM2013.745.ØLR

Den aktuelle dommen omhandlet fradrag for underskudd ved reisebyråvirksomhet. Landsretten var av den oppfatning at virksomheten utvilsomt hadde tilstrekkelig intensitet og tok dermed stilling til rentabilitetsvurderingen. I vurderingen av manglende rentabilitet vektla Landsretten at driften i perioden 1998-2006 hadde et underskudd på 1,6 millioner kr. Det fremgår også at overskudd i årene 2002 og 2003 ikke kan tillegges vekt når man ser på hele perioden. Enkelte overskudsår kan dermed ikke oppveie en langvarig periode med betydelige underskudd.

Grunnet den lange perioden med underskudd var Landsretten av den oppfatning av virksomheten ikke var egnet til å gå i overskudd. Videre fremgår det også at faglige forutsetninger for forsvarlig drift ikke kunne medfølge et annet resultat. På denne bakgrunn kom Landsretten frem til at driften ikke var ervervsmessig.

Det kan dermed utledes av dommen at tilstrekkelig intensitet og faglige forutsetninger ikke kan medføre at virksomheten anses for ervervsmessig dersom den ikke er egnet til å gå i overskudd. Det kan heller ikke utledes noe av dommen som taler om at virksomheten ble drevet med privat interesse for øye. Manglende rentabilitet fremstår dermed som avgjørende for at virksomheten ikke ble regnet for ervervsmessig.

Dommer med Hobbypresumpsjon

SKM.2012.669.BR

Spørsmålet i saken var om saksøker kunne fradra utgifter til barnas motorsportsaktiviteter i personlig inntekt.

I dommen ble det vektlagt at både saksøkeren og hans barn bruker mye av sin fritid på motorsport. Byretten la vekt på at aktiviteten hadde innbragt ikke ubetydelige inntekter fra premiepengene og sponsorinntekter. Til tross for dette var retten av den oppfatning at virksomhetens omsetning (intensitet) og dårlige resultater medførte at virksomheten ikke var egnet til å bli rentabel. Videre utalte retten at det var snakk om en aktivitet med karakter fritidsinteresse og hobby. På bakgrunn av disse momentene var retten av den oppfatning at det ikke var snakk om ervervsmessig virksomhet.

SKM.2008.321 VLR

Den aktuelle dommen handlet om motorsport og skatteministeriet hevdet at det var snakk om hobbyvirksomhet. Landsretten tok ikke stilling til vurderingen av privat interesse og nøyde seg med å konstatere at virksomheten ikke var ervervsmessig på bakgrunn av intensitet og rentabilitetsbetraktninger.

SKM.2007.107.HR(Horoskop) omhandlet en virksomhet som også beskjeftiget seg med fremtidsforutsigelser. Spørsmålet for Højesteret var om vedkommende hadde rett til fradrag for underskudd og om vedkommende hadde rett til befordringsfradrag etter ll § 9c. I den aktuelle dommen vektla Højesteret at virksomheten hadde en beskjedne omsetning på ca. 10 000 kr og et underskudd på ca. 27 000 kr.

I tidligere år hadde virksomheten også hatt beskjedne omsetning og gått med underskudd. På bakgrunn av dette var Højesteret av den oppfatning virksomheten ikke kunne anses for ervervsmessig. Det er også vært å bemerke at Højesteret i forbindelse med manglende intensitet vektla at «sykdom herunder dens varighet» er uten betydning i forbindelse med intensitetskravet. Det fremgår tydelig av Landsretten sin avgjørelse at de anser virksomheten for å være av hobbykarakter. Det er dermed underlig at Højesteret ikke tar eksplisitt stilling til dette og tilsynelatende nøyer seg med å omtale virksomheten som ikke ervervsmessig.

Virksomhetens aktivitet i form av horoskoper og fremtidsforutsigelser tilsier en nær sammenheng mellom aktiviteten og personlig interesse. Dette sett i sammenheng med gjennomgående beskjedne omsetning og vedvarende underskudd over flere år, fremstår virksomheten i realiteten som hobbyvirksomhet selv om Højesteret ikke anvender denne betegnelsen. Dommen illustrerer dermed to forhold. For det første viser den at aktiviteter med begrenset omfang og vedvarende underskudd over en lengere periode lett faller utenfor begrepet ervervsmessig virksomhet. Dommen kan muligens også tolkes som en rettsutvikling hvor domstolene ikke finner det nødvendig å ta stilling til om det er snakk om hobbyvirksomhet selv om virksomheten tydelig ivaretar private interesser. Højesteret synes dermed å anse det som tilstrekkelig å fastslå at virksomheten ikke oppfyller kravene til ervervsmessig virksomhet uten å foreta en ytterligere kategorisering.

TFS 1998, 216 ØLD

I den aktuelle saken skulle Landsretten ta stilling til om driften av en dragsterbil kunne anses for ervervsmessig eller om det var snakk om hobbyvirksomhet. Landskatteretten utalte at «Uanset virksomhedens momsregistrering finder retten det dog under hensyntagen til virksomhedens faktiske omfang og karakter ikke godtgjort, at den udøvede aktivitet i Black Magic I/S har haft det for erhvervsmæssigt virke fornødne omfang». Det kan dermed utledes av Landskatteretten sin uttalelse at de anså virksomheten til å ikke ha den nødvendige omfang samt for å være av hobbykarakter.

Landskatteretten bemerket videre at brødrene hadde både utdannelse og erfaring som ga dem tilstrekkelig faglig kunnskap om virksomhets område. Etter Djv vil faglige forutsetninger normalt tale for at aktiviteten er ervervsmessig. Til tross for dette uttaler Landskatteretten at virksomheten var uten utsikt til overskudd og «uden mulighed for fornøden driftsmæssig dækning af værdien af indehavernes arbejds- og kapitalindsats.»

Landsretten vektla i forbindelse med om virksomheten kunne anses for ervervsmessig at det ikke hadde vært utarbeidet «egentlige budgetter og markedsanalyser til belysning av virksomhetens økonomi».

Videre utales det også at:

Efter de foreliggende regnskabsmæssige oplysninger gav virksomheden et betydeligt underskud i 1992. og der er ikke noget grundlag for at antage, at virksomheden ville kunne drives på en rentabel måde og give sagsøgeren en rimelig honorering af den betydelige arbejdsindsats, som han efter sin forklaring lagde i virksomheden.

Det er tydelig at manglende rentabilitet var det avgjørende momentet for at virksomheten ikke kunne anses som ervervsmessig. Landsretten fremhever både fraværet av budsjetter og markedsanalyser og den manglende mulighet for å rimelig honorering av den betydelige arbeidsinnsats. Disse momentene taler dermed for at virksomheten ikke kunne anses for ervervsmessig grunnet manglende rentabilitet.

Landskatteretten hadde tidligere lagt vekt på at brødrene hadde særlige faglige forutsetninger noe som ifølge djv kan tale for at moment for at virksomheten er ervervsmessig. Det fremstår dermed underlig at Landsretten ikke eksplisitt drøfter betydningen av faglige forutsetninger. Dette taler for at rentabilitet er et så tungtveiende moment at faglige forutsetninger ikke kunne medføre et virksomheten anses for ervervsmessig .

Landsretten tar heller ikke eksplisitt stilling til virksomhetens omfang. Selv om landsskatteretten hadde vurdert virksomhetens omfang som utilstrekkelig drøfter ikke Landsretten dette momentet nærmere. Dette kan forstås som et uttrykk for at retten anså rentabilitet som det avgjørende momentet, og at omfang ikke kunne kompensere for manglende rentabilitet.

Landsretten tar heller ikke eksplisitt stilling til virksomhetens karakter. Likevel er det nærliggende å anta at virksomhetens preg av motorsport og sportsinteresse taler for at virksomheten har hobbykarakter, Dette samsvarer med djv, hvor det fremgår at sports interesser vil kunne tale for hobbyvirksomhet. Retten synes imidlertid å nøye seg med å konstatere manglende rentabilitet, uten å foreta en ytterligere kategorisering av virksomheten som hobbyvirksomhet.

Saken illustrerer dermed at vurderingen av rentabilitet ikke bare knytter seg til tidligere underskudd, men også om virksomheten etter en objektiv vurdering virker egnet til å gi

rimelig honorering av arbeidsinnsats. Videre kan det også ved vurderingen av om en virksomhet er rentabel legges vekt på budsjettering og markedsanalyser. Avgjørelsen taler for at manglende rentabilitet i praksis kan være tilstrekkelig til å avskjære en aktivitet fra å være ervervsmessig, selv om andre momenter slik som faglige forutsetninger taler for at driften er ervervsmessig.

TfS 1997, 293 VLD gjaldt spørsmålet om en virksomhet innen foto og videoproduksjon kunne anses som ervervsmessig.

Landsretten uttaler at:

For årene etter 1990 må det - dog med noen usikkerhet med hensyn til visse udgifter - antages, at resultatet for 1990 omtrent balanserede, og at hvert af årene 1992 og 1993 med en omsætning på ca. 15.000 kr. gav et mindre underskud.

Landsretten legger vekt på at det ikke ble foretatt regnskapsmessige undersøkelser eller analyser før virksomhetens etablering. Det fremgår også at eierern av virksomheten «ikke hadde andre uddannelsesmæssige forudsætninger for at drive end forskellige aftenskolekurser»

På bakgrunn av dette var Landsretten av den oppfatning at virksomheten ikke kunne anses for ervervsmessig. Virksomhetens underskudd og lave omsetning medførte at kravene til intensitet og rentabilitet var ikke var oppfylt. Videre talte også manglende regnskapsmessige undersøkelser for manglende rentabilitet.

Det er interessant at Landsretten vektlegger at vedkommende « ikke hadde andre uddannelsesmæssige forudsætninger for at drive end forskellige aftenskolekurser». Dette kan muligens tale for at aftenskole kurser ikke anses for å kunne gi tilstrekkelig faglige forutsetninger til å kunne dra i retning av ervervsmessig virksomhet.

I forhold til Den Juridiske Vejledning skal det tas stilling til om vedkommende er avskåret fra å anvende virksomhetens aktiver privat og om det er andre enn ervervsmessig formål med virksomheten. Det faktum at virksomheten drives ved siden av fulltidsarbeid og at den verken er rentabel eller drevet med tilstrekkelig intensitet taler sterkt for at virksomheten drives av privat interesse for fotografi. Det fremgår ikke av dommen, men det er ingen ting som tilsier at han er avskåret fra å anvende aktiver i form av for eksempel kamera privat. Dette kan være et moment som taler for hobby virksomhet. Selv om retten ikke eksplisitt omtaler virksomheten som hobbyvirksomhet, fremstår virksomheten som klart interessepreget, Også her synes retten å nøye seg med og konstatere manglende intensitet og rentabilitet og deretter konkludere med at virksomheten ikke er ervervsmessig.

TFS 1994,752

I den aktuelle dommen tok Landsretten stilling til om en virksomhet som drev med roadracing kunne anses for ervervsmessig eller om det var snakk om hobbyvirksomhet.

I den aktuelle dommen utalte Landsretten at: «etter de meddelte opplysninger at måtte give skatterådet medhold i, at klagerens virksomhet, der grunder sig på personlig interesse, ikke kan anses for anlagt og udøvet alene med indtjening for øje.[sic]»

Dommen kan dermed forstås som et eksempel på praksis hvor virksomheten ikke anses ervervsmessig fordi den primært er begrunnet i personlig interesse og ikke fremstår som etablert med det hovedformål å oppnå økonomisk fortjeneste. Selv om det ikke tas eksplisitt stilling til rentabilitetskriteriet fremgår det av de økonomiske opplysningene oppgitt i dommen at virksomheten ikke fremstår egnet til å generere overskudd, noe som taler for manglende rentabilitet. Her ble virksomheten eksplisitt ansett som ikke ervervsmessig på bakgrunn av personlige interesser. Det var dermed i realiteten snakk om hobbyvirksomhet.

Tfs 1992,556 Ø

Den aktuelle dommen omhandlet virksomhet som bedrev med salg og kjøp av gokart deler. I Den aktuelle dommen ble det vektlagt at skatteyder ikke hadde foretatt budsjettering eller markedsundersøkelser før etablering. Utgiftene til gokartkjørsel var avholdt av virksomheten. Videre fikk eieren heller ikke honorert for betydelige arbeidsinnsats.

Videre uttaler Landsretten at:

Under disse omstændigheder og navnlig henset til, at virksomheden efter bevisførelsen måtte antages stedse at være drevet med underskud, uden at der var udsigt til et fremtidigt overskud, kunne den ikke anses for at være etableret og drevet med indtægtserhvervelse for øje.

Det er interessant at det fremkommer av dommen at vedkommende ikke kunne fremlegge dokumentasjon for at virksomheten gikk i overskudd. Manglende regnskapsføring kan muligens i seg selv tale for at virksomheten ikke er ervervsmessig. Dommen illustrer dermed en vurdering av rentabilitetskriteriet uten at man faktisk har reelle tall å jobbe med. Avgjørende i forhold til rentabilitetskriteriet i den aktuelle dommen var dermed manglende budsjettering og markedsføring, samt manglende honorering ift. arbeidsinnsats. Videre vil det at virksomheten betalte for gokart kjøring tale sterkt for at virksomheten ble bedrevet for å ivareta private interesser istedenfor overskuddsformål noe som vil tale sterkt for at det foreligger hobbyvirksomhet. Det er imidlertid interessant at retten ikke omtaler virksomheten som ervervsmessig eller ikke ervervsmessig, men istedenfor omtaler virksomheten som ikke etablert og drevet med

inntektservervelse for øye noe tilsier at det reelt er snakk om ivaretagelse av private interesser og dermed reelt snakk om hobbyvirksomhet.

Det følgende tar for seg et utvalg av dommer hvor retten har kommet frem til at driften var ervervsmessig.

Tfs 1991,525 ØLD

I den aktuelle dommen skulle Landsretten ta stilling til om vedkommende var berettiget til fradrag for sin dykkervirksomhet. Landsskatteretten henviste til virksomhetens art og omfang samt vedvarende underskudd og var på bakgrunn av dette av den oppfatning at virksomheten ikke var ervervsmessig.

Landsretten var derimot av den oppfatning at virksomheten kunne anses som ervervsmessig. Tilsynelatende ble den lave aktiviteten i dommen legitimert på grunn av at det «beror på tilfældigheder, hvornår der opstår situationer, hvor der er behov for dykkerassistance særligt til bjærgningsopgaver af den art, sagsøgerens virksomhed sigter på» På bakgrunn av virksomhetens uvanlige art var domstolen av det formening at det vanskelig kunne oppstilles generelle retningslinjer for hva som regnes for sedvanlig drift. Videre vektla retten driftsresultatet i 1987 som ikke ble tatt med i ligningen og var på bakgrunn av dette av den oppfatning at virksomheten ikke var utsiktsløs i forhold til på sikt å oppnå reelt overskudd. Videre ble dykkerens faglige kvalifikasjoner og profesjonelle utstyr vektlagt ved virksomhetens vurdering som ervervsmessig.

Dommen er interessant fordi den tilsynelatende gir virksomheter som bedriver med «bjærgningsopgaver» en rettferdiggjørelse av lav aktivitet i og med at slike oppdrag ikke forekommer for ofte. Videre ble det også vektlagt at dykkerutstyret var profesjonelt og dermed egnet til «bjærgningsoppgaver». Dette sett i sammenheng med skatteytters utvilsomme faglige kvalifikasjoner medførte at virksomheten ble ansett for ervervsmessig. Det fremstår uklart hvordan ett enkelt inntekt år kan medføre at driften var egnet til å gå med overskudd. Her spilte nok virksomhetens art / faglige forutsetninger en betydelig rolle ved rettens avgjørelse om å anse virksomheten som ervervsmessig.

SKM2008.641.BR

Dommen omhandlet en virksomhet som bedrev med produktutvikling av lampemoduler. Spørsmålet i saken var om vedkommende var berettiget til å fradra utgifter i 2003 avholdt i forbindelse med virksomheten. Saksøker vant og ble henvist til fornyet behandling hos skattemyndighetene.

I dommen hadde virksomheten i 2003 et underskudd på 157.272 og en omsetning på 80 kr. Tiltros for vedvarende underskudd og lav omsetning var retten av den oppfatning at virksomheten var ervervsmessig. I denne sammenheng ble det vektlagt at saksøkeren hadde «udfoldede intense bestræbelser på, dels at opnå patent, og dels at skaffe

samarbeidspartnere med henblik på markedsføring av lampen». Videre var retten også av den oppfatning at bevisførselen tilsa at patentet hadde kommersielt potensiale. Det ble også vektlagt at virksomheten var i samtale med en virksomhet vedrørende markedsføring.

På bakgrunn av dette utalte retten følgende:

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

Det kan dermed muligens utledes en lavere terskel for at virksomheter som bedriver oppfinner virksomhet kan anses som rentabel. Dette unntaket ser imidlertid ut til å være sterkt avhengig av patentbeskyttelse og kommersielt potensielle, samt markedsføringsbestrebelse. Det gir mening at den tradisjonelle rentabilitetsbetraktningen ble sett bort ifra i det aktuelle tilfellet.

Oppfinnervirksomheter vil gjerne i lenger tid gå i underskudd i forbindelse med produktutvikling. Det er dermed logisk å vektlegge om produktet har blitt patentert, har kommersiell potensiale og at det har vært foretatt dialog vedrørende markedsføring av produktet. Dette er alle momenter som er egnet til å vurdere virksomhetenes fremtidige overskuddspotensiale.

SKM2004.244.LSR

I kjennelsen ble en virksomhet som bedrev virksomhetsrådgivning ansett for ervervsmessig. Virksomheten hadde kun underskudd i 2 år før den ble lagt ned. I dommen ble det vektlagt at:

Klageren har haft de fornødne faglige forudsætninger for at drive virksomheden. Retten har videre lagt vægt på, at klageren forud for opstarten af virksomheden har foretaget undersøgelser af markedet og udarbejdet budgetter for virksomhedens drift.

Videre ble det også lagt vekt på at omsetningen hadde økt fra 24.492 i 1999 til 32.216 i 2000.

Faglige forutsetninger ble riktignok lagt til grunn som ved vurderingen av virksomheten som ervervsmessig. I midlertid ble dette momentet sett i sammenheng med undersøkelse av markedet og utarbeide budsjetter som i realiteten er en vurdering av rentabilitet. Videre fremgår det også tydelig at retten vektla økningen av omsetningen i intensitets vurderingen. Faglige forutsetninger var dermed ikke alene nok til å anse virksomheten som ervervsmessig. Det kan i midlertid utledes at virksomhetens faglige forsvarlighet sett i sammenheng med det faktum at det var foretatt budsjettering og den økende omsetningen antageligvis medførte at domstolen fant det forsvarlig å omtale virksomheten som ervervsmessig. Dommen bekrefter dermed at faglige forutsetninger fungerer som et vippemoment ved tvil rundt virksomhetens ervervsmessighet.

SKM2015.465.LSR

I den aktuelle avgjørelsen hadde virksomheten gått i overskudd i flere år. I avgjørelsen ble underskuddet for året 2010 godkjent, men ikke underskuddet i 2011.

Det fremgår av avgjørelsen at:

Henset til, at virksomheten har været drevet som en bivirkomhed siden 1995 med en betydelig professionalisme, at der i årene 2007 og 2008 har været en betydelig omsætning og positive resultater, og at der i perioden 2007-2010 samlet har været overskud, finder Landsskatteretten ikke, uanset at der sker en væsentlig nedgang i omsætningen i 2009 og 2010, at der er grundlag for at anses virksomheden for ophørt allerede i indkomståret 2010. Derimod finder Landsskatteretten i overensstemmelse med klagerens subsidiære opfattelse, at virksomheden må anses for ophørt i 2011, hvor der ikke er den fornødne intensitet i virksomheden.

Her legges det vekt på intensitet og profesjonell drift. Det fremgår tydelig av avgjørelsen at virksomheten i perioden 2007-2010 samlet har gått i overskudd og dermed var rentabel i denne perioden. Dette fremstår som den viktigste grunnen til at virksomheten ble ansett for ervervsmessig. Profesjonalitets momentet sin rolle fremstår dermed noe uklart, men har nok fungert som et støttende moment for ervervsmessighet. Dommen bekrefter dermed at profesjonell drift er et vurderingsmoment som kan få betydning ved tvil. Fra 2010-2011 var omsetningen redusert fra 153 950 kr til 23 720 kr.

Landsskatteretten anså dermed virksomheten for opphørt i 2011 grunnet manglende intensitet

Avgjørelsene fra 2015 og 2004 bekrefter at faglige forutsetninger og profesjonalitet kan vektlegges ved tvil rundt virksomhetens ervervsmessighet, men at dette avhenger av intensitetskriteriet er oppfylt. Dommene fra 2004 og 2015 kan muligens indikere at man kan få godkjent 1-2 år fradrag ved anvendelsen av de øvrige kriterier i djv.

Delkonklusjon

Gjennomgangen av praksis viser at vurderingen av om en aktivitet kan anses som ervervsmessig i all hovedsak knytter seg til virksomhetens rentabilitet. Av de ovenfornevnte dommer kan det utledes at det i rentabilitetsvurderingen særlig legges

vekt på om virksomheten kan gi rimelig honorering av arbeidsinnsats og rimelig avkastning på investert kapital. Videre kan det vektlegges om det foreligger budsjetter og markedsanalyser. Det kan også utledes at det avgjørende i forhold til rentabilitet er ikke om virksomheten går i overskudd, men om den er egnet til å bli det. Dette stemmer godt overens med djuv. Videre kan det også muligens utledes en terskel hvor virksomheten på det 5 året ikke kan anses for ervervsmessig med mindre det kan utledes sikkert grunnlag for at virksomheten vil kunne utvikle seg slik at den blir egnet til å gi en rimelig fortjeneste. Dette kan muligens tale for at de andre momentene i djuv kan legitimere at inntil 4 år med underskudd. På år 5 tillegges tilsynelatende kun rentabilitetskriteriet vekt, jf. SKM2016.403.VLR og U2000.313.H. Dette kan muligens indikere en terskel på rundt år 5, men rettskildegrunnlaget er for vagt til å kunne fastslå dette med sikkerhet og dette bør dermed undersøkes nærmere. SKM2008.641.BR kan muligens tilsi at terskelen for å bli rentabel er lavere ved oppfinnervirksomheter enn ellers. Et annet interessant funn er at fraværet av hobbykarakter ikke medfører at virksomheten kan anses som ervervsmessig, jf. SKM2016.403.VLR. Dette understøtter at rentabilitetskriteriet er en selvstendig og nødvendig betingelse uavhengig av om hobby karakter foreligger eller ikke. Videre ser man også en utvikling hvor rentabilitet kriteriet fremstår som det klart mest sentrale momentet og at selv ikke tilstrekkelig intensitet kan veie opp for manglende rentabilitet og faglige forutsetninger, jf. bl.a. SKM2013.745.ØLR

Intensitetskravet fremstår mer som et støttemoment til rentabilitetsvurderingen og vil tilsynelatende ikke alene være tilstrekkelig til å konstatere at en virksomhet er ervervsmessig. Videre er intensitetsvurderingen et økonomisk kriterium og betydelig arbeidsinnsats kan dermed ikke veie opp for manglende omsetning, jf. SKM.2019.186.ØLR.

Faglige forutsetninger har i enkelte tilfeller medført at virksomheten har blitt anerkjent som ervervsmessig jf. bla. SKM2015.465.LSR, SKM2004.244.LSR i begge tilfelle var det imidlertid kun snakk om få års underskudd. I SKM2013.745.ØLR hvor det var snakk om et vesentlig underskudd i perioden 1998-2006 ble faglige forutsetninger og tilstrekkelig intensitet ikke tillagt betydning. Dette stemmer dermed godt med formodningen om en 5 års terskel. I TFS 1998, 216 ØLD ble virksomheten ikke ansett for ervervsmessig til tross for kun få års underskudd og faglige forutsetninger nøyde Landsretten seg med å henvise til manglende rentabilitet, dette kan muligens skyldes formodningen om privat interesse.

Selv om djuv fremhever faglige forutsetninger som et relevant moment, viser praksis at faglige kvalifikasjoner kun i få tilfeller kan kompensere for manglende rentabilitet. Det kan også utledes at mer begrensede kvalifikasjoner som aftenskolekurs ikke vil kunne anses som faglige forutsetninger, jf. TfS 1997, 293 VLD.

Skillet mellom hobbyvirksomhet og ervervsmessig virksomhet synes i praksis å bero på to forhold. 1) manglende rentabilitet og 2) om aktiviteten bærer preg av privat interesse. Det er allikevel påfallende at domstolene nøyter seg med å omtale virksomheten som ikke ervervsmessig på bakgrunn av manglende rentabilitet selv når det kan utledes klar privat interesse. Dette kan muligens forklares med at den skattemessige behandlingen av ikke ervervsmessig virksomhet og hobbyvirksomhet tilsynelatende er lik.

Djuv oppstiller en bred liste med vurderingsmomenter og gir uttrykk for en omfattende helhetsvurdering. Rettspraksis viser imidlertid at momenter som intensitet og faglige forutsetninger kun i få tilfeller får selvstendig betydning dersom virksomheten ikke er rentabel. Djuv har dermed primær funksjon som systematisering av relevante momenter, mens praksis illustrerer hvilke kriterier som i realiteten er avgjørende for avgrensningen mellom ervervsmessig virksomhet og hobbyvirksomhet.

En gjennomgang av eldre og nyere rettspraksis viser at i eldre dommer ble vurderingen av privat interesse tillagt betydelig vekt, jf. bla TfS 1992,556 og TfS 1994,752. I SKM2012.669 BR vektla byretten også ivaretagelsen av private interesser ved vurderingen av virksomheten som ikke ervervsmessig. Min tidligere observasjon om at SKM2007.107 HR markerer en mulig endring av rettsstilling er dermed muligens ikke holdbar. Det er imidlertid verdt å poengtere at jeg ikke har kunnet identifisere dommer fra høyere instanser (landsrett og Høyesterett) som eksplisitt har tatt stilling til vurderingen av private interesser etter 2007. Et eksempel på dette er SKM.2008.321 VLR hvor retten til tross for at Skatteministeriet hevdet at virksomheten hadde hobbykarakter og den sterke presumpsjonen for ivaretagelse av private interesser ved motorsport valgte å ikke ta stilling til om driften primært var drevet av private interesser, men nøyte seg med å konstatere manglende rentabilitet og intensitet og på bakgrunn av dette anse virksomheten som ikke ervervsmessig.

Kapitel 5 Anvendelsen av kriteriene i konkrete bransjer

Den bransje spesifikke analysen vil også operere med et skille mellom nyere og eldre rettspraksis hvor nyere rettspraksis refererer til praksis etter 2005 og eldre praksis refererer til dommer før 2005.

5.1 Deltidslandbrug

Det følger av Den Juridiske Vejledning at landbrukseiendommer vanligvis vil karakteriseres som ervervsmessige dersom 1. driften anses som forsvarlig etter teknisk-landbruksfaglig målestokk og 2. Det tilstrebes et rimelig driftsresultat. Den Juridiske Vejledning presiserer i denne sammenheng at dette utgangspunktet ikke gjelder dersom det kan legges til grunn at driften etter en «længere årrekke» ikke vil kunne bli overskuddsgivende. I forbindelse vedrørende om landbrug kan anses for teknisk-landbruksfaglig forsvarlig har praksis vektlagt blant annet art, beliggenhet og størrelse.⁶⁶

Videre fremgår det at:

«Ved bedømmelsen af, om der foreligger et rimeligt driftsresultat, lægges der vægt på, om ejendommen efter driftsmæssige afskrivninger, det vil sige før renter, har udsigt til på længere sigt at give et resultat omkring 0 eller til at blive overskuddsgivende.»⁶⁷

I tillegg er intensitetskravet gjenstand for modifisering ved deltidslandbrug. Til tross for at driften kan anses for teknisk landbruksfaglig forsvarlig vil ikke dette nødvendigvis medføre fradrag. I følge DJV «kan der ikke opnås fradrag for underskudd i et deltidslandbrug, hvis virksomhetens omsætning er av et ganske underordnet omfang»⁶⁸

En naturlig ordlydstolkning av deltidslandbruk tilsier at virksomheten ikke er skattyters primære erverv.

TfS 1994, 364 H

Den aktuelle dommen omhandlet fradragsrett for driftsunderskudd ved deltidslandbruk. I dommen ble Landsrettens avgjørelse stadfestet. I dommen ble det vektlagt at det etter skjønnsmannens vurdering var godtgjort at «sagsøgerens drift af ejendommen er teknisk-landbruksfagligt forsvarlig og sædvanlig for et deltidslandbrug af denne størrelse i området». Videre utales det at basert på landbrukseiendommens størrelse og beskaffenhet at det «med en veletableret driftsform må forventes at kunne give et driftsoverskudd på omkring nul». Det fremgår også at de negative driftsresultatene i årene 1985 og 1986 ikke utelukker at driften kan anses som forsvarlig. Basert på dette konkluderte Landsretten at landbruket var drevet ervervsmessig og at driftsunderskudd kunne fradragas i den skattepliktige inntekt.

⁶⁶ Djv 2026-1 C.C.1.3.2.1 Deltidslandbrug. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁶⁷ Djv 2026-1 C.C.1.3.2.1 Deltidslandbrug. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁶⁸ Djv 2026-1 C.C.1.3.2.1 Deltidslandbrug. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

Højesteret bemerker i denne sammenheng at sl § 6a som en følge av den særlige ligningspraksis hjemler fradrag dersom driften av eiendommen «bedømt ud fra en teknisk-landbruksfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig og tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat». Dersom dette er tilfelle vil eiendommen anses for ervervsmessig med mindre det kan legges til grunn at driften «selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.» driften ble ansett for ervervsmessig og fradrag invilget

Ut ifra dommen kan det utledes at vilkårene teknisk -landbruksfaglig drift og rimelig driftsresultat er kumulative. Videre kan det utledes at det ikke kreves et betydelig driftsmessig overskudd for å anses som ervervsmessig. Det er tilstrekkelig at det etter driftsmessige avskrivninger og før renter kan etableres at det på lengere sikt kan produsere et resultat på rundt 0 eller bli overskuddsgivende.

SKM.2009.24 HR

I den aktuelle dommen skulle Højesteret ta stilling til om virksomheten var ervervsmessig. Videre ble Landsrettens dom stadfestet. Verken Højesterett eller Landsretten tok stilling til vurderingen av privat interesse. Det fremgår av Højesteret sin dom at det var ubestridt at «landbrugsvirksomhed ud fra en teknisk-landbruksfaglig bedømmelse har været drevet sædvanligt og forsvarligt, og det må lægges til grund, at Rasmus Haarslev har tilsigtet at opnå et rimeligt driftsresultat». I forbindelse med spørsmålet om driften kunne regnes for ervervsmessig i år 2000 fremgår det at det ikke kan bortses fra forpaktningsavgiften på eiendommen. I denne sammenheng henvises det til Landsretten sin dom hvor Landsretten var enige med skyn og skjønnsklering om at den «i år 2000 valgte driftsform, ikke vil kunne give et overskud på eller omkring 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger, men før renter, hvis forpagtningsavgiften anses for en almindelig driftsomkostning.». Videre var Højesteret av den oppfatning at det ikke kunne vektlegges at det kun i ett av årene etter år 2000(2005) har vært et positivt driftsresultat. På bakgrunn av dette kom Højesteret frem til at virksomheten ikke kunne bli overskudsgivende og driften kunne dermed heller ikke klassifiseres som ervervsmessig.

Dommen viser at teknisk forsvarlig drift ikke er nok. Det må også foreligge et realistisk overskudd over tid. Driftsresultat på eller rundt 0 anses tilstrekkelig. Videre illustrerer dommen at andre faktorer som for eksempel forpaktningsavgift vil kunne påvirke overskudsvurderingen.

Skm 2004.455 HR

I dommen ble det tatt stilling til om en minkfarm var ervervsmessig. i den aktuelle dommen nøyde Høyesteret seg med å stadfeste Landsrettens begrunnelse og kom ikke med ytterligere bemerkninger

Det fremgår av Landsretten sin begrunnelse og resultat at «minkfarmen etter sin størrelse og indretning kunne drives landbrugsfaglig forsvarlig, hvis kapasiteten blev udnyttet, og at sagsøgeren havde de nødvendige faglige forudsætninger herfor». Videre fremgår det at minkfarmen ble rammet av et sykdomsutbrudd, at dette påvirket produksjonen og at eieren av minkfarmen hadde til hensikt å trappe opp produksjonen igjen. Videre var Landsretten også av den oppfatning at det i vurderingen av om virksomheten var ervervsmessig i årene 1996-1998 kunne tas hensyn til eierens behov for å sikre seg mot sykdom og igangsette produksjonen igjen. Landsretten var imidlertid av den oppfatning at det ikke var sykdom, men snarere økonomiske årsaker som medførte at eieren ikke økte produksjonen. Minkfarmen hadde i årene 1996-1998 en omsetning på mellom ca. 7000-19500 kr. På bakgrunn av dette ble virksomheten ikke ansett for ervervsmessig.

Ut ifra det ovenstående kan det utledes at virksomhetens struktur og kapasitet ikke nødvendigvis medfører at virksomheten kan anses for ervervsmessig, lav omsetning på mellom 7000-19500 kr viser at intensitetskravet vurderes faktisk aktivitet, ikke potensialet.

TfS 1998, 256 VLD i dommen skulle Landsretten ta stilling til om en pengesum på 112 500 kr var endelig ervervet og om virksomheten som beskjeftiget seg med svineproduksjon og stuttevirkosomhet kunne anses som ervervsmessig.

Landsretten var av den oppfatning at det ikke var godtgjort at sagsøker ikke hadde utført arbeid som ga «hende en endelig og ubetinget ret til honoraret». Honoraret ble dermed medregnet i inntøms oppgjørelsen. Det var heller ikke godtgjort at «eftergivelsen af honoraret var nødvendigt for at sikre hendes indkomst». Som en følge av dette var det ikke mulighet til å bringe tapet til fradrag i skattepliktig inntøms.

Videre henviser Landsretten til skjønnsmannens sin erklæring hvor det kan utledes at kjøp og salg av griser var av et beskjedent omfang og at det ikke var seriøst drevet i den relevante perioden. Det ble dermed vurdert at svineproduksjonen ikke hadde en slik intensitet at driften kunne anses for teknisk faglig forsvarlig. På bakgrunn av at «udgifterne ved driften af sagsøgerens hestehold sammenholdt med de usikre muligheder for at opnå indtægter relateret hertil, og sagsøgerens manglende sandsynliggørelse af allerede opnåede indtægter, herunder mulige salgssummer, præmier» var Landsretten av den oppfatning at det ikke var mulighet for å oppnå fortjeneste ved hesteholdet. Virksomheten ble dermed ikke ansett for ervervsmessig.

Spørsmålet i dommen var om vedkommende var berettiget til fradrag for inkomståret 1985. Det fremgår av dommen at skatteministeriet var av den oppfatning at det var snakk om hobbyvirksomhet. Landsretten utalte at: «således som saken var forelagt for Landsretten, fandtes det ikke godtgjort, at skatteyderens landbrugsmæssige udnyttelse af ejendommen i 1985 havde haft en sådan intensitet, at underskuddet kunne fradrages som driftsomkostning». Dommen er interessant fordi manglende ervervsmessighet ble avgjort på bakgrunn av manglende intensitet. Det ble imidlertid ikke foretatt noen vurdering av private interesser og det fremstår dermed uklart hvorfor dommen omtales som en hobbydom.

SKM2017.63.LSR

Landsskatteretten uttaler at det for landbruk ikke er et krav om at resultatet skal kunne dekke rimelig driftsherrelønn eller forrentning av den investerte kapital. Videre er Landskatteretten av den oppfatning at virksomhetens lave omsetning sett i sammenheng med at den har gått i underskudd i alle år medfører at driften verken oppfyller kravene til intensitet eller rentabilitet. «På det foreliggende grundlag er der ikke holdepunkter for at antage, at der i inkomstårene var udsigt til, at virksomheden vil give et resultat på 0 kr. eller derover, selv efter en længere årrække». Videre poengterer Landskatteretten at landbrukets drift bestod av 1 amme ku og 4-6 kvier. Dette ble ikke ansett som tilstrekkelig og driften kunne derfor ikke anses som ervervsmessig.

SKM2023.197.ØLR

I dommen skulle Landsretten ta stilling til om virksomheten kunne anses for ervervsmessig i årene 2010-2012. Landsretten henviser til skjønnsmannens forklaring og på bakgrunn av denne var Landsretten av den oppfatning at virksomheten verken var drevet landbruksmessig sedvanlig eller rentabel. Videre ville virksomheten selv etter driftsmessige avskrivninger ikke være egnet til å gi et overskudd på rundt null. Mindre overskudd i årene 2013-2014 kunne ikke endre på dette. Skatteyder kunne dermed ikke fradrage underskudd.

Ut ifra dommene bekreftes det at det er den særlige ligningspraksis er avgjørende for om en landsbukseiendom skal kunne anses for ervervsmessig. Med andre ord må driften være teknisk-landbruksfaglig forsvarlig og egnet til å oppnå et rimelig driftsresultat. Ut ifra rettspraksis kan det utledes at et rimelig driftsresultat vil ligge på rundt null. Videre vil virksomheten heller ikke kunne anses for ervervsmessig dersom den er teknisk-faglig forsvarlig, men ikke oppfyller kravet om rimelig driftsresultat, jf. SKM.2009.24 HR

I forhold til intensitetskravet kan det utledes at det ikke alltid kan anerkjennes fradrag til tross for at den aktuelle drift er teknisk landbruksfaglig forsvarlig. Selv om virksomheten sin struktur og kapasitet gjør den velegnet til forsvarlig drift vil den ikke anses ervervsmessig dersom aktiviteten er av beskjedent omfang. Videre vil lav omsetning og utilstrekkelig seriøsitet dra i retning av at intensitetskravet ikke er oppfylt. Avgjørende for

intensitetskravet er derfor tilsynelatende den objektive drift ikke potensialet. Videre fremgår det av Landskatteretten at rimelig driftsherrelønn og forrentning av investert kapital ikke er et krav for rentabilitet ved landbruk.

Dersom driften ikke er teknisk landbruksfaglig forsvarlig, ikke har utsikt til å oppnå et rimelig driftsresultat og samtidig har manglende intensitet, taler dette for at virksomheten må anses for ikke ervervsmessig. For at en virksomhet kan karakteriseres som en hobbyvirksomhet i skatterettslig forstand legges det vekt på om driften fremstår som motivert av private interesser. Det er imidlertid bemerkelsesverdig at praksis vedrørende deltidslandbruk ikke tar stilling til dette, men synes å nøye seg med å omtale virksomheten som ikke ervervsmessig. I ingen av de ovenfor nevnte dommer tas det stilling til privat interesse i vurderingen.

Det kan muligens argumenteres for det at virksomheten foregår på deltid i seg selv kan medføre en formodning for at virksomheten er hobby dersom den ikke oppfyller kravene til teknisk landbruksfaglig forsvarlighet og rimelig driftsresultat. Det er vanskelig å skjønne hvorfor skatteyter skulle ønske å bedrive en virksomhet på fritiden som går i underskudd uten at den ivaretar private interesser i noen grad. «I sager vedrørende landbrug og lignende vil det ofte være af afgørende betydning, hvad den primære årsag til anskaffelsen og driften har været, dvs. om boligformålet eller andre private formål overskygger hensigten med at opnå et afkast af bedriften»⁶⁹

Det at driften ikke er landbruksteknisk forsvarlig for eksempel på grunn av antall dyr kan muligens indikere at driften foregår for å ivareta private interesser i og med at man da kan umulig kan ha hatt realistiske forventinger om overskudd. I TfS 1998, 256 VLD ble svineproduksjonen ikke ansett for teknisk landbruksmessig forsvarlig, videre bedrev virksomheten også hestehold. Hestehold nevnes i djuv som en type dyrehold med formodning om pleie av private interesser.⁷⁰ Det at virksomheten ikke var egnet til å oppnå et rimelig driftsresultat, ikke var teknisk landbruks faglig forsvarlig, manglende intensitet og i tillegg bedrev hestehold kan dermed muligens tale for at virksomheten reelt var hobbyvirksomhet i og med at det da muligens kan utledes en presumsjon om ivaretagelse av private interesser. Dersom virksomheten ikke oppfyller kravene til teknisk landbruksfaglig forsvarlighet og rimelig driftsresultat fremstår det som uklart hvorfor vedkommende skulle ønske å fortsette driften uten at dette skyldes opprettholdelsen av private interesser som for eksempel dyrehold.

Den viktigste utviklingen innenfor deltidslandbruk ser ut til å stamme fra SKM2004.HR hvor virksomheten til tross for at den oppfylte den særlige ligningspraksis ikke kan

⁶⁹ C.C.1.3.2.1 Deltidslandbrug. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁷⁰ C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervs virksomhed

anses for ervervsmessig dersom omsetningen er av underordnet omfang. I forhold til nyere praksis av betydning kan nevnes SKM.2009.24 HR hvor det fremgår av praksis at et overskudd i et enkelt inntekt år ikke kan tillegges avgjørende betydning og at teknisk faglig forsvarlig drift ikke er tilstrekkelig dersom virksomheten ikke er egnet til å gi et rimelig driftsresultat. Tilsvarende fremgår det også av SKM2023.197.ØLR mindre overskudd i 2013 og 2014 ikke kunne endre på virksomheten ikke var ervervsmessig i årene 2010-2012. Praksis synes dermed å stemme overens med djuv.

5.2 Stutterier og veddeløbsstalde

Den Juridiske Vejledning definerer stutterier som følgende «Ved et stutteri forstås en virksomhet, der avler og opdrætter heste med henblik på videresalg»⁷¹

Den Juridiske Vejledning vektlegger følgende momenter når det skal tas stilling til om et stutteri er ervervsmessig drevet. 1) virksomheten drives teknisk faglig forsvarlig 2) antall hester muliggjør rasjonell drift 3) virksomheten er overskuddsgivende/ potensiale til å oppnå overskudd i løpet av en årrekke.⁷²

I forhold til veddeløpshester utales det i Den Juridiske Vejledning at driften vil regnes som ervervsmessig dersom den 1) etter en teknisk faglig vurdering anses for profesjonelt drevet 2) etter etableringsfasen som anslås til 5-7 år vil kunne være rentabel eller ha overskuddspotensiale over et lengre tidsperspektiv.⁷³

Videre kan man ved vurderingen av om driften er ervervsmessig vektlegge følgende momenter:

- 1) profesjonell trener med a lisens, og jockey som er innehaver av profesjonell lisens
- 2) antall starter og premiestørrelse⁷⁴

Det poengteres videre i djuv at antall hester ikke nødvendigvis vil være avgjørende ved vurderingen av om en virksomhet kan anses for ervervsmessig, men dersom det virksomheten eier et antall hester stort nok til å muliggjøre rasjonell drift kan dette dra i retning av at virksomheten er ervervsmessig drevet. Det må bemerkes at praksis vedrørende veddeløpshester skiller seg fra de andre bransjer vet at det kan oppnås

⁷¹ DJV 2026-1 C.C.1.3.2.2 Stutterier og væddeløbsstalde. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁷² DJV 2026-1 C.C.1.3.2.2 Stutterier og væddeløbsstalde. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁷³ DJV 2026-1 C.C.1.3.2.2 Stutterier og væddeløbsstalde. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁷⁴ DJV 2026-1 C.C.1.3.2.2 Stutterier og væddeløbsstalde. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

fradrag etter ll § 8 ved betydelig reklameverdi for annen virksomhet tilhørende den skattepliktige ⁷⁵

Det skal også foretas en konkret vurdering av om stutteri og hold av veddeløpshester må ses under ett som en samlet virksomhet. Ved denne vurderingen kan det vektlegges om:

- *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 i stutteriet med avl for øje.*
- *Der sker opkøb af hopper til væddeløbsstald med henblik på senere overgang til stutteri.*
- *Der foretages fælles indkøb m.v.*
- *Der er fælles administration og regnskabsføring.*
- *Saldoafskrivninger foretages under ét.* ⁷⁶

SKM2005.301.HR

i den aktuelle dommen stadfestet Højesterett Landsretten sin dom. Det fremgår av Landsretten sine bemærkninger at det i tidsperioden mellom 1992 til 2001 hadde stutteriet inntekter til en sum av 64 000 kr, noe som utgjør en gjennomsnittlig inntekt på ca. 7000 kr i året. Videre hadde bedriften i den aktuelle perioden et underskudd på 107 999 kr. Ut ifra dette var Landsretten av den oppfatning at stutteriet ikke hadde et omfang som kunne tilsa at det var ervervsmessig drevet. Videre uttaler Landsretten også at:

Den omstændighed, at driften i 2002, hovedsageligt på grund af salg af et føl og salg af halvparten af hesten Lester, medførte en samlet indtægt på 105.000 kr., der med fradrag af de direkte udgifter ved tilvejebringelsen af denne indtægt resulterede i et overskud på 36.367 kr., kan på baggrund af de foregående års tilfældige og usikre indtægter, foranlediget af at driften var baseret på kun én avlshoppe, ikke føre til andet resultat.

Videre uttaler Landsretten også at det negative resultatet i 2000 og 2001 som skyldtes omlegging av driften ikke er relevant på grunn av at opp og nedskrivningen av besetningsverdiene var innbakt i resultatet til stutteriet.

På bakgrunn av manglende omfang og at driften ikke var egnet til å gå i overskudd ble driften dermed ikke ansett for ervervsmessig. Det fremgår ingen drøftelse av privat interesse i dommen. Det kan muligens dog argumenteres for at en virksomhet som

⁷⁵ DJV 2026-1 C.C.1.3.2.2 Stutterier og væddeløbsstalde. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

⁷⁶ DJV 2026-1 C.C.1.3.2.2 Stutterier og væddeløbsstalde. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

driver med stutteri virksomhet og verken er rentabel eller har tilstrekkelig omfang får karakter av privat interesse i og med at det da i realiteten er snakk om hestehold. I det aktuelle tilfellet hadde vedkommende ca. 4 hester i perioden og jobbet ca. 1 time om dagen med hestene. Det kan dermed muligens utledes en presumpsjon for at virksomheten primært ble drevet på bakgrunn av private interesser i form av hestehold og dermed var hobbyvirksomhet selv om Høyesterett nøyter seg med å omtale dommen som ikke ervervsmessig.

TfS 1991, 500 HRD

Det fremgår av dommen at sagsøkte var av den oppfatning at det var snakk om hobbyvirksomhet. Imidlertid nøyde Høyesteret med å konstatere at driften ikke var ervervsmessig. Dette skyldes de usikre og tilfeldige muligheter for å oppnå fortjeneste som en følge av enten løpspremier eller salg av hester. Høyesteret vektla dermed virksomhetens manglende rentabilitet ved bedriftens karakterisering som ikke ervervsmessig.

Det fremgår av dju at hesteveddeløp vil normalt skape en formodning for at det reelt er snakk om ivaretagelse av private interesser.⁷⁷ Ivaretagelsen av private interesser samt manglende rentabilitet medfører at det kan utledes en formodning om at det reelt var snakk om hobby virksomhet til tross for at virksomheten kun omtales som ikke ervervsmessig.

Skm2013.524 VLR

Det fremgår av dommen at med unntak av den økonomiske del har virksomheten vært drevet både sedvanlig og forsvarlig etter en teknisk landbruksfaglig bedømmelse. Det fremgår videre av dommen at «at der i stuttoriet blev anvendt betydelige beløb til indkøb af avlsmateriale og træning af hestene, og at alle hestene blev overført fra stuttoriet til væddeløbsstalden, når de blev 3 år, til en mindstepris, der på ingen måde kunne dække omkostningerne.»

Videre poengterer Landsretten at driftsformen ikke var egnet til å på sikt gi virksomheten overskudd til tross for at driften fortsatt måtte sies å være i oppstartfasen. På bakgrunn av dette ble driften i 1996 og 1997 ikke ansett for forsvarlig driftet og dermed uegnet til å produsere et rimelig driftsresultat. Virksomheten ble følgelig ikke ansett ervervsmessig. Det at hestene ble overført til en minstepris som på ingen måte dekket omkostningene kan muligens tale for at virksomheten reelt ble drevet for å ivareta private interesser. Det fremgår også av dommen at vedkommende også bedrev med hesteveddeløp noe som ytterligere kan tale for at virksomheten reelt ble drevet for å ivareta private interesser. Det er dermed min formening at det reelt var snakk om hobby virksomhet.

⁷⁷ Dju 2026-1 C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

I skm 2010.492 VLR var Landsretten av den oppfatning at stutteriet etter en teknisk landbruksfaglig bedømmelse var drevet sedvanlig og forsvarlig. I midlertid ble det også her vektlagt at stuttevirkosomheten ikke var driftet på et vis som tilsier at skatteyter tilsiktet å oppnå et rimelig driftsresultat. Videre ville uendret drift av virksomheten heller ikke gi utsikt til å oppnå et rimelig driftsresultat. Det var dermed ikke grunnlag for å anse driften for ervervsmessig. Det kan ikke utledes noen åpenbar privat interesse eller formodning herfor.

Skm2019.287.BR

I den aktuelle dommen skulle retten ta stilling til om virksomheten var berettiget til fradrag for underskudd fra stutteri og hold av galopphester. Det fremgår av dommen at skatteyter etablerte hestehold i 1980 og at det ikke lenge etter utviklet seg til aktiviteter med stutteri og hold av galopphester. I dommen ble det lagt vekt på at galopphesteaktivitetens karakter og manglende umiddelbare sammenheng med H1 hovedaktivitet som omhandlet salg av gear, motorer og variatorer. Ut ifra dette var det en formodning for at hesteaktivitetene har vært av privat karakter. Retten uttaler videre at de ikke var godgjort at hesteaktiviteten var av ervervsmessig karakter i 2008.

Tilsvarende var det heller ikke godgjort at driften av hesteaktiviteten etter en teknisk landbruksfaglig vurdering var sedvanlig og forsvarlig og tilsiktet å oppnå et rimelig driftsresultat. Det var heller ikke godtgjort at virksomheten hadde utsikt til overskudd eller at hesteaktivitetene hadde det fornødene omfang. Hesteaktivitetene ble dermed ikke ansett for å være av ervervsmessig karakter. Det er dermed tydelig at hesteaktivitetene ble ansett for hobbyvirksomhet. Også av denne dommen kan det utledes at hesteveddeløp vil tale sterkt for at det foreligger privat interesse særlig sett i sammenheng med manglende teknisk faglig forsvarlig drift og manglende utsikt til overskudd. Det kan også utledes at manglende kobling til annen virksomhet også taler sterkt for at det reelt er snakk om hobbyvirksomhet.

SKM2025.713.BR

I den aktuelle saken skulle byretten ta stilling til om virksomheten som var omfattet av den særlige ligningspraksis for deltidslandbruk, således at saksøkeren hadde rett til fradrag for underskudd.

Det fremgår av dommen at virksomheten som beskjeftiget seg med veddeløp stall og stutteri var ble drevet tradisjonelt. Videre fremgår det at: «Løbshestene blev trænet og kørt af professionel, og avlsmaterialet var af godkendt og rimeligt anerkendt materiale». Videre uttaler også byretten at virksomheten aldri har gått i overskudd og at i tidsperioden mellom 2013-2018 at driften hadde et betydelig underskudd. Videre medførte antall hester at driften hadde et begrenset omfang. Det uttales videre i dommen at etter skjønnsmannens vurdering var det utsikt til å starte en virksomhet med potensiale for overskudd ved virksomhetens begynnelse i 2011. Det kan også utledes av

dommen at skjønnsmannen var av den oppfatning at oppstartsfasen varer i 5 år etter virksomhetens registrering noe som tilsier i hvert fall til slutten av 2016.

I forbindelse med drøftelsen av om virksomheten var i en oppstartsperiode i tidsperioden 2013 til 2018 utalte byretten at de:

ikke kan bortses fra, at virksomheten i 2011 blev etableret med kun fem heste, der alle havde været ejet af A i en længere periode forud for virksomhedsregistreringen, og som havde deltaget og indhentet præmier i travløb fra erhvervelsestidspunkterne, der for to af hestenes vedkommende var helt tilbage i år 2006.

Videre vektlegger byretten også at det i forbindelse med virksomhetens registrering ikke var «udarbejdet forretningsplaner, budgetter eller andet, der har vist, at A havde en samlet strategi for virksomheden, herunder hvilke forventninger, der var til, at virksomheden ville generere overskud efter en opstartsperiode.»

Byretten vekta også i vurderingen at resultatene i perioden mellom 2011 til 2018 var avtagende samt at det ikke ble tilført ny kapital eller nyanskaffelser av hester. På bakgrunn av ovennevnte kom byretten fram til at driften ikke hadde utsikt til overskudd. Driften ble derfor ikke ansett som ervervsmessig.

TfS 1990,417 LSR

I dette tilfellet kom Landskatteretten frem til at driften var ervervsmessig. Det ble særlig vektlagt at «der med de seneste regnskabsoplysninger var konstateret en, om end beskedne, positiv udvikling i klagerens hestehold». Videre ble det vektlagt at hesteholdet var teknisk landbruksfaglig forsvarlig og den klagende part hadde betydelige kjennskap til hesteavl. Dommen ble avsagt med dissens og et rettsmedlem var av den oppfatning at «På baggrund af hesteholdets beskedne omfang, den manglende udvikling i hesteholdet, samt de beskedne salgspriser, der var opnået, fandt dette retsmedlem ikke, at der var grundlag for at ændre Landsskatterettens tidligere afgørelse af sagen»

Det fremstår tvilsomt at denne kjennelsen hadde holdt i dag. Dette skyldes særlig driftens manglende omfang et moment som har blitt tillagt betydelig vekt i nyere praksis, jf. Bla SKM2025.713.BR og SKM2005.301.HR.

På bakgrunn av Den Juridiske Vejledning og fast rettspraksis, herunder TFS 1991,500 HRD, SKM2005.301 HR, SKM2010.492.VLR, SKM2013.524. VLR og SKM2019.287.BR og SKM2025.713 BR må vurderingen av om hestehold utgjør ervervsmessig virksomhet bero på en konkret helhetsvurdering, hvor det må skilles mellom stuttedrift, hesteveddeløp og kombinert drift.

For det første viser praksis som omhandler stuttedrift at det avgjørende ikke er om virksomheten er teknisk landbruksfaglig forsvarlig, men om det har tilstrekkelig omfang og har realistisk utsikt til overskudd, jf. SKM2005.301.HR og SKM2010.492.VLR. I SKM2010.492. VLR ble det fastslått at selv faglig forsvarlig drift ikke er tilstrekkelig når virksomheten er av et begrenset omfang og ikke var egnet til å generere et rimelig driftsresultat. Det stilles dermed strenge krav til økonomisk bærekraft og struktur for stuttedvirksomheter.

For det andre er vurderingen av veddeløpshester enda strengere. Allerede i TFS 1991,500 HRD fremheves det at inntektene er usikre og tilfeldige noe som taler for at virksomheten ikke er egnet til å gå i overskudd. Videre fremgår det av SKM2019.287.BR at virksomhet med veddeløpshester innebærer en formodning for hobbyvirksomhet særlig når virksomheten ikke er egnet til å gå i overskudd, ikke har det fornødne omfang og ikke har sammenheng med den øvrige virksomhet.

For det tredje fremgår det også at kombinerte virksomheter som bedriver både stutted og hesteveddeløp ofte vil bli ansett for ikke ervervsmessig når de ikke er egnet til å gå i overskudd etter en oppstartsperiode, har begrenset omfang, ikke har fått tilført kapital og heller ikke har utarbeidet budsjett eller forretningsplaner. Det at profesjonelle trenere har vært involvert veier mindre dersom virksomheten ikke er egnet til å gå i overskudd, jf. SKM.2025.713.BR.

Det er videre min formening at overføring av hester til egen veddeløpsvirksomhet vil være et sterkt moment for at den samlede virksomheten reelt ivaretar private interesser. Det må i denne sammenheng understrekes at dette er min formening og at retten i skm.2013.524 ikke anvender dette som et argument for hobby, men kun som et moment for at virksomheten ikke er ervervsmessig.

Tidligere dommer som for eksempel TFS 1991,500, HRD fokuserte primært på rentabilitet og tilfeldige inntekter nyere praksis (SKM2013,VLR, SKM2019.287.BR og BR.SKM2025.713.BR) legger til en mer sammensatt vurdering som inkluderer teknisk landbruksfaglig forsvarlig drift, større hensyn til oppstartsfase, virksomhetens omfang, profesjonell trening av hester og økonomisk utsikt til overskudd. Formodning om privat interesse fremkommer særlig ved hesteveddeløp som ikke går i overskudd. Likevel er hovedmomentet for både stutted og veddeløp fortsatt om driften er egnet til å gå i overskudd.

Delkonklusjon: vurderingen av ervervsmessighet må bygge på en helhetsvurdering av omfang, teknisk forsvarlig drift, utsikt til overskudd. I forhold til om driften er rentabel kan det tas hensyn til oppstartsfasen og om det har vært foretatt forretningsplaner og budsjettering. Videre kan det muligens utledes en formodning for at det foreligger privat interesser dersom en virksomhet som driver med vestehedeløp ikke er egnet til å oppnå overskudd. Praksisen ved stutted og hesteveddeløp er dermed stort sett samsvarende

med djv. Det kan muligens utledes at omfang og mulighet til overskudd er de viktigste kriteriene og at teknisk faglig forsvarlighet ikke kan veie opp for dette.

5.3 Bådudleining

Det fremgår av Den Juridiske Vejledning at i saker vedrørende utleie av båter, vil privat benyttelse av aktiver i utgangspunktet gi uttrykk for at virksomheten ikke er ervervsmessig, I forhold til rentabilitetskriteriet er det mest avgjørende om det er utsikt til at virksomheten gir en avkastning som står i rimelig forhold til investert kapital.⁷⁸

Det følgende vil se på ulike momenter som kan utledes av rettspraksis ved vurderingen av om en virksomhet kan anses som ervervsmessig.

Tfs 1984, 332 HRD

Den aktuelle dommen omhandlet utleie av motorsejler. Dommen stadfester Landskatterettens dom og avsagt under dissens. Det fremgår av dommen at båten ble kjøpt for en sum av 435 882 kr og hadde beskjedne leieinntekt i både 1977 og 1978. Videre gikk bedriften et betydelig underskudd på henholdsvis 144 937 kr og 95 270 kr de aktuelle årene.

Høyesteret stadfestet Landsrettens dom. Av avgjørende betydning for utfallet var følgende momenter. 1) utleingsvirksomheten hadde ikke utsikt til å oppnå inntekter der ville stå i rimelig forhold til det investerte kapital. 2) At utleie virksomheten ikke hadde noen naturlig sammenheng med andre ervervsmessige forhold. Videre bemerkes det også at normale utleiebestrebelse i denne sammenheng var uten betydning. På bakgrunn av dette ble bedriften ikke ansett for ervervsmessig.

Høyesteret fulgte en tilsvarende linje i Tfs 1991, 233 HRD også her ble det i forbindelse med rentabilitet vektlagt at det ikke ville være utsikt til å anskaffe inntekter som står i et rimelig forhold til den investerte kapital. Det kunne heller ikke konstateres sammenheng mellom båtvirksomhet og virksomheten som beskjeftiget seg med windsurfere. Igjen poengteres det at normale utleiebestrebelse er uten avgjørende betydning. Imidlertid vektlegges det også at driften må være ervervsmessig forsvarlig. Driften ble ikke ansett for ervervsmessig.

I Tfs 1995, 828 HRD ble det i forbindelse med om virksomheten kunne anses for ervervsmessig poengtert at sykdom ikke kan unnskyldes beskjedne omsetning. Drift ble ikke ansett for ervervsmessig.

⁷⁸ Djv 2026-1 C.C.1.3.2.5 Bådudleining. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke erhvervsmæssig virksomhed

I Tfs 1996,28 ble det vektlagt at «Fra begynnelsen af udlejningsperioden måtte det have stået indstævnte klart, at det budgetterede omkostningsniveau var urealistisk lavt». Højesteret anvendte derfor budsjettering som et supplerende argument for virksomhetens manglende rentabilitet. I Tfs 1998 311 ØLD bemerket Landsretten at det burde være åpenbart for skatteyteren at leieinntekt var budsjettert for høyt. Videre ble det vektlagt at leien fortsatte uten nye budsjetter. Drift ble dermed ikke ansett for ervervsmessig.

Skm 2002.395 HR

I dommen poengterer Højesteret at fradragsrett avhenger av en rettslig vurdering og ikke et skjønn. Også i skm 2002.395 HR legger Højesteret vekt på at «virksomheten ikke var etableret og drevet med utsikt til opnåelse af indtægter, der står i rimeligt forhold til størrelsen af den investerede kapital, jf. herved Højesterets dom i U 1999.1849.» Det kunne heller ikke utledes noen naturlig sammenheng mellom utleievirksomheten og andre ervervsmessige forhold. Højesteret er også av den oppfatning at overfinansieringen ikke er relevant i denne sammenheng. Drift ble dermed ikke ansett for ervervsmessig.

Med rentabilitet forstås at driften må være egnet til å gå i overskudd. I forhold til utleie av båter følger det av praksis at det er av avgjørende betydning om det er utsikt til å oppnå inntekter som står i et rimelig forhold til den investerte kapital. Dette stemmer dermed godt overens med Den Juridiske Vejledning. Videre fremgår det også av praksis at budsjettering hyppig anvendes i forbindelse av om virksomheten kan anses for ervervsmessig. Budsjettering brukes dermed primært som et støttemoment for virksomhetens eksisterende eller manglende rentabilitet.

Tilsynelatende er intensitetskravet av underordnet betydning i forbindelse med båtutleie. I tfs 1995 828 HRD ble det dog bemerket at sykdom ikke kan unnskyldes beskjeden omsetning.

Kriteriet om at driften skal være ervervsmessig forsvarlig synes tett tilknyttet kriteriet om at driften skal være egnet til å gå i overskudd og at det har blitt foretatt forsvarlige budsjetter. Det fremstår dermed ikke åpenbart hvordan dette kriteriet skiller seg fra rentabilitet. Imidlertid vil nok ervervsmessig forsvarlig drift også innebære andre elementer slik som for eksempel nødvendige lisenser og forsikringer. Overfinansiering har heller ikke blitt tillagt betydning. Videre har også tilknytning til øvrige ervervsmessige forhold blitt tillagt vesentlig betydning i praksis. Dersom det ikke kan utledes at båtutleievirksomheten har en naturlig sammenheng til annen virksomhet vil dette tale imot at virksomheten kan anses ervervsmessig. I forhold til båtutleie har det ikke kunne utledes noen vesentlig endring i nyere rettspraksis. Det avgjørende ser dermed ut til å fortsatt være om virksomheten har rimelig utsikt til å kunne gi forsvarlig avkastning av investert kapital.

Privat anvendelse og overgang til hobby

Privat bruk vil i utgangspunktet tale imot at det foreligger ervervsmessig virksomhet, jf. Den Juridiske Vejledning og skm.2017.250 SR.

TfS 1999, 405 ØLD

I dommen skulle Landsretten ta stilling til om virksomheten kunne anses for ervervsmessig. På bakgrunn av et negativt driftsresultat, samt fortsettelse av utleie uten å endre budsjettet og at virksomheten heller ikke på lenger sikt har mulighet til å ansees som forsvarlig, var Landsretten av den oppfatning at driften ikke kunne anses for ervervsmessig. Imidlertid er det verdt å poengtere at retten vektlegger at båten ikke ble brukt privat i utleingsperioden. Dette gjøres antageligvis for å avgrense fra en potensiell hobbyvirksomhet vurdering. Det er derfor logisk at Landsretten ikke gikk nærmere inn på en hobbyvurdering her. I tfs 1998,369 ØLD ble det også vektlagt at båten ikke ble anvendt privat i utleieperioden. Driften ble i begge tilfeller ansett for ikke ervervsmessig på grunn av manglende forsvarlig drift og uansvarlig budsjettering.

Tfs 1999,405 ØLD og tfs 1998,369 ØLD kan dermed ikke sies å gi tilstrekkelige holdepunkter for at privat anvendelse automatisk utelukker at driften er ervervsmessig. Dommene kan imidlertid muligens skape en presumsjon for at privatbruk i driftsperioden innebærer en formodning om at virksomheten pleier andre personlige interesser uten overskuddsformål.

I SKM2017.250.SR skulle skatterådet ta stilling til om den forespurte konstruksjon ville anses som hobby virksomhet og om deltagerne i partnerselskapene som en konsekvens av dette ville bli beskattet som hobby virksomhet.

Her bemerker Skatt at sontringen mellom ervervsmessig virksomhet, ikke ervervsmessig virksomhet (Hobbyvirksomhet) og privat karakter vil avhenge av aktiviteten sin karakter. Skatt bemerker at «partnerselskab, som skal udleje en yacht, oplyst, at udlejningen sker for at bidrage til den løbende drift, og at det forventes, at driften i P/S'et vil give et årligt underskud i skattepligtig indkomst, hvorfor løbende indskud fra investorerne er nødvendige for at opretholde drift og administration» det opplyses at formålet til investorene er å kunne anvende yachten i forbindelse med ferie. Videre forventes det heller ikke fortjeneste.

Ut ifra formål og manglende rentabilitet må partnerselskapet regnes som ikke ervervsmessig virksomhet. Deretter referer Skatt til Den Juridiske Vejledningen vedrørende båtutleie hvor det fremkommer at det i forhold til rentabilitet særlig vektlegges at om der er utsikt til at virksomheten gir et avkast som står i rimelig forhold til den investerte kapital. Videre fremgår det at privat utnyttelse i utgangspunktet utelukker at en virksomhet kan anses som ervervsmessig.

Partnerselskaper som skal utleie yachten vil derfor beskattes etter et nettoprinsipp, jf. sl. § 4. Det andre selskapet hvor båten kun anvendes privat, må ses på som en rent privat aktivitet hvor det ikke er fradrag for utgifter.

Ut ifra det ovenstående kan det følgende utledes. I forbindelse med båt utleie vil privat bruk og manglende rentabilitet utelukke at det er snakk om ervervsmessig virksomhet. Dersom virksomheten har inntekter, men driften ikke gir rimelig avkastning på den investerte kapital og samtidig pleier private interesser vil det være snakk om hobbyvirksomhet. Samlet sett ser rettspraksis ut til å være i overensstemmelse med Den Juridiske Vejledning i forhold til båtutleie. Manglende overskuddsutsikt og privatbruk vil dermed tale sterkt for hobbyvirksomhet. Den Juridiske Vejledning inneholder kun momenter for når en virksomhet kan anses som ervervsmessig og er dermed ikke utfyllende. Det er dermed mitt syn at Den Juridiske Vejledning formulerer seg korrekt når den uttaler at privat bruk i «utgangspunktet» vil utelukke at driften kan anses ervervsmessig.

Det har ikke skjedd en vesentlig endring i nyere rettspraksis. Det mest relevante av nyere praksis ser ut til å være SKM2017.250.SR som tilsynelatende bekrefter den eksisterende presumpsjonen om at privat bruk vil medføre at virksomheten fort kan få karakter av hobbyvirksomhet.

6. Bevisbyrde og dokumentasjon

I saker hvor det er tvil hvorvidt en aktivitet skal klassifiseres som hobby eller ervervsmessig virksomhet vil bevisbyrden være sentral. Skatteyttere vil ofte ha en interesse i at aktiviteten anses som ervervsmessig virksomhet ettersom dette gir adgang til fradrag i personinntekten, jf.psl § 3 stk. 2 og fremføring av underskudd. Motsetningsvis vil en klassifisering som hobby medføre at skatteyter vil være avskåret fra å anvende de gunstige reglene.

Ordet bevisbyrde henviser til en partenes sitt ansvar for å godtgjøre faktisk tvil. Dette får den konsekvens at en rettslig uoverensstemmelse vil falle til ugunst for den parten som ikke godtgjør sin bevisbyrde.⁷⁹ Ofte vil tvisten angå fastleggelse av sakens reelle faktum, og ikke hvordan skattelovgivningen skal fortolkes. Faktum kan være objektivt konstaterbart. Typiske eksempler i denne sammenheng kan for eksempel være personlig cpr.nr, alder, statsborgerskap etc.

Imidlertid vil det ofte være uenighet om hva som er riktig faktum. Dansk rett oppstiller to grunnprinsipper for bevis henholdsvis fri bevisbedømmelse og fri bevisførelse. Fri bevisbedømmelse innebærer en konkret vurdering hvor det skal tas stilling til flere foreliggende opplysninger med henblikk på å avgjøre hva som skal anses som sakens riktige faktum. Fri bevisførelse innebærer at loven ikke begrenser hva som kan anvendes som bevismiddel i den aktuelle sak. Det kan utledes av de nevnte grunnprinsipper at verken hvor mye bevis som må fremlegges før et faktum er bevist, samt hva som kan fremlegges av bevis ikke reguleres av loven. I forhold til hvem som har bevisbyrden er dette som utgangspunkt heller ikke lovregulert.⁸⁰ De viktigste bevisene i skattesaker vil kunne utledes av dokumenter, parts og vitneforklaringer. Vanligvis vil dokumenter tilegnes størst bevismessig vekt. Vitneforklaringer sin verdi vil ofte være avhengig av forutsetningene vedkommende vitne har til å komme med uttalelser, tidsperspektiv hvor nylig / langt tilbake i tid det er snakk om og tilknytningen til sakens parter.⁸¹ Det antas at bevisbyrden vil påfalle den part som ønsker å gjøre en konkret rettsposisjon gjeldende.⁸² Beviskravet i skatteretten bygger på sannsynlighetsovervekt og dersom det kan godtgjøres at faktum er mer en 50 % sannsynlig vil det kunne legges til grunn.⁸³

Videre har det også stor betydning hvem som har best mulighet til å innhente dokumentation.⁸⁴ I denne forbindelse uttaler Torben Bagge følgende:

I TfS 2003, 401 uttrykker nuværende høyesteretsdommer Lars Apostoli det på følgende vis: "Det følger af de almindelige bevisbyrdereregler, at den, der er nærmest til at tilvejebringe og sikre sig

⁷⁹ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 144

⁸⁰ Bagge, Torben (RR.2015) hefte nr 5. s. 56 ff

⁸¹ Bagge, Torben (RR.2015) hefte nr 5. s. 56 ff

⁸² Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 144

⁸³ Pedersen m.fl.,2024, Skatteretten 1, s. 147

⁸⁴ Bagge, Torben (RR.2015) hefte nr 5. s. 56 ff

den relevante dokumentation, også bærer bevisbyrden. Refleksvirkningen af dette princip er, at det kommer den pågældende til skade, hvis den relevante dokumentation mangler eller er ufyldestgørende. Såfremt skatteyderen f.eks. hævder at have haft en fradragsberettiget udgift, påhviler det ham derfor at dokumentere sin påstand. Dokumentation er nødvendig – både for eksistensen af den fradragsberettigede udgift og for dens størrelse. Hvis han vælger at “læne sig op ad officialprincippet” i stedet for selv at bidrage med de nødvendige oplysninger og beviser, må skatteyderen påregne en skuffelse, jf. således også den i [TfS 1984, 259](#) V citerede udtalelse fra Justitsministeriets lovfdeling, hvor det fastslås, at manglen på bevis kommer den skattepligtige, der ønsker fradraget, til skade.”⁸⁵

Dersom en virksomhet ønsker å kunne fradra driftsomkostninger direkte i personinntekten etter psl § 3 stk 2 eller fremføre underskudd må de dermed kunne bevise at de oppfyller kravene til ervervsmessig virksomhet. Dette innebærer blant annet at de særlig må kunne dokumentere virksomhetens rentabilitet. I tillegg må også skatteyder ved tvil anses for å være nærmest til å godtgjøre at virksomheten ikke er preget av private interesser og dermed har hobby karakter. Imidlertid ser ikke dette ut til å være et reelt problem i og med at domstolene nøyer seg med å konstatere at virksomheten ikke er ervervsmessig. Videre må det også anses for å være mest nærliggende at skatteyder har bevisbyrden for fradrag. Dette fremgår også av U.2004.1516 H hvor det utales at « bevisbyrden herfor påhviler - i overensstemmelse med hvad der generelt gælder for skattemæssige fradrag - som udgangspunkt skatteyderen»

I skm2010.549 Hr tok Højesteret stilling til om en sangerinne kunne få fradrag for scenebekledning i medfør av sl § 6 a. vedkommende ønsket fradrag for 11. 620 kr i forbindelse med utgifter til scenebekledning og 10.499 kr i utgifter for frisør og make up 10.499 kr. Totalt ønsket vedkommende fradrag for 22 119 kr. Vedkommende hadde omfattende dokumentasjon for sine utgifter i form av kvitteringer

Skattemyndighetene anerkjente et skjønnsmessig fradrag for 5000 kr idet de var av den oppfatning at det var godtgjort at dette var utgifter til tøy som ikke kunne brukes privat. Tilsynelatende var det avgjørende at dette var beklædning der « adskiller sig fra normal beklædning i en sådan grad at, at beklædningen er uanvendelig til privat brug». I denne sammenheng kan det nevnes at mange av klærne ble kjøpt i alminnelige klesbutikker slik som for eksempel HM, noe som innebærer en antagelse av at de er egnet til privat bruk. Utgiftene til hår og make up ble ikke anerkjent. Dette skyldes at disse utgiftene antageligvis uansett ville blitt pådratt uavhengig av bransje.

I det aktuelle tilfelle kom Højesteret frem til at «utgifter til tøy, frisør og make up m.v. i almindelighet anses som privatutgifter, der ikke er fradragsberettigede i medfør av statsskatteloven». Videre var Højesteret av den oppfatning av det ikke var tilstrekkelig

⁸⁵ Bagge, Torben (RR.2015) hefte nr 5. s. 56 ff

godtgjort at kobling mellom inntekt og utgifter til tøy, frisør og makeup m.v til å fravike skattemyndighetens skjønnsmessige fradrag.

Dommen illustrer dermed at skatteyter i tillegg til å dokumentere utgiftens avholdelse også må kunne godtgjøre at det er tilstrekkelig nær og direkte sammenheng med inntekstvervet. Det kan også utledes av dommen at omfattende dokumentasjon i form av kvitteringer ikke anses tilstrekkelig dersom utgiften har karakter av en privat levekostnad.

Skm2024.488.BR skulle byretten ta stilling til om skatteyter hadde rett til fradrag på 553 000 kr i sin personlig inntekt i året 2013 grunnet underskudd i ett IS hvor a var interessent. Det fremgår av dommen at a ble anmodet av Skatt til å frembringe årsregnskap og skatteregnskap for interessent selskapet i 2013, dokumentasjon for utgifter i årene 2012 og 2013. Det ble også forespurt kjøpsavtaler vedrørende patenter og rettigheter. Videre ble det også forespurt kopi av interessentavtalen samt en redegjørelse av dokumentasjon av virksomhetens gjæld som utgjorde 5 millioner kr.

Det fremgår videre av dommen at a ikke har imøtegått forespørselen og den etterspurte dokumentasjon ikke ble fremlagt for Landskatteretten eller nåværende sak (Byretten). Videre uttaler Byretten at:

A har således ikke bevist, at der blev afholdt udgifter i G1-virksomhed, og at virksomheden havde et underskud svarende til det, A selv angav for indkomståret 2013. Han har heller ikke bevist, at G1-virksomhed drev erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende i indkomståret 2013, idet han ikke uden dokumentation for virksomhedens aktiviteter, regnskaber, bogføring eller andet har godtgjort, at driften i G1-virksomhed skulle være rentabel eller drevet med fornøden intensitet.

På bakgrunn av ovenstående fikk vedkommende ikke fradrag i sin personlige inntekt. Dommen understøtter derfor at skatteyter har bevisbyrden for fradrag og må i forbindelse med fradrag for driftskostnader i personinntekten som følge av ervervsmessig virksomhet kunne fremlegge relevant informasjon vedrørende intensitet og rentabilitet. Som jeg har argumentert for tidligere er det min formening at rentabilitetskriteriet er det mest relevant for at det foreligger ervervsmessig virksomhet. Imidlertid er intensitetskriteriet et viktig vurderingsmoment i forbindelse med virksomhetens rentabilitet fordi virksomhetens omsetning vil ha direkte betydning for om virksomheten kan gå i overskudd. Det gir dermed mening at retten også vektlegger intensitet. Dommen understreker dermed viktigheten av dokumentasjon som bevis ved klassifiseringen av en virksomhet som ervervsmessig. Videre bekrefter dommen også Lars Apostoli sin uttalelse om at manglende fremleggelse av dokumentasjon vil skade skatteyteren. Manglende bevis ble også brukt mot skatteyter i Tfs 1992,556 Ø hvor eier av virksomhet ikke kunne fremlegge regnskap.

SKM2009.757.VLR

I den aktuelle dommen ble årsregnskapet lagt til grunn i forbindelse med om vedkommende hadde rett til fradrag etter sl § 6 litra a. Her fremgikk det av virksomheten hadde en omsetning på 0 kr og at virksomheten hadde et underskudd på 123.168 kr. Årsregnskapet spiller dermed en betydelig rolle ved avgjørelsen av om en virksomhet oppfyller kravene til intensitet og rentabilitet. Imidlertid uttaler Landskatteretten at øvrig bevisførsel heller ikke godtgjorde at det forelå en tilstrekkelig økonomisk og driftsmessig intensitet. Det fremgår ikke av dommen hva som menes med øvrig bevisførsel, men det kan utledes at andre faktorer enn regnskap kan spille inn i bevisvurderingen ved avgjørelsen av om en virksomhet kan klassifiseres som ervervsmessig. Dette stemmer godt med nyere praksis hvor det fremgår at man kan ta stilling til dokumentasjon vedrørende virksomhedens aktiviteter, regnskaber, bogføring eller andet, jf. Skm2024.488.BR.

I forbindelse med bevis bør det også nevnes at det ved deltidslandbruk, som er omfattet av særskilt ligningspraksis, vil legges vekt på at driften er teknisk og landbruksfaglig forsvarlig og egnet til å oppnå et rimelig driftsresultat. Skjønnsmannens vurderinger vil her ha betydning for om virksomheten kan klassifiseres som ervervsmessig, jf tfs 1994, 364 og skm 2009.24 HR. Dette viser at bevisvurderingen kan påvirkes av bransjespesifikke forhold.

7. Konklusjon

Formålet med denne oppgaven var å besvare hvordan ervervsmessig virksomhet avgrenses fra hobbyvirksomhet, og hvilken rolle Den Juridiske Vejledning og nyere praksis spiller i denne vurderingen.

Rentabilitet som dominerende moment for ervervsmessighet.

Det fremgår av dommene at det klart viktigste kriteriet for å anse en virksomhet som ervervsmessig er rentabilitetskriteriet. Avgjørende i denne sammenheng er ikke om virksomheten faktisk går i overskudd, men om den er egnet til å gå i overskudd over tid. Videre kan det muligens også utledes en terskel på 5 år for rentabilitetskriteriet. Dersom virksomheten er på det 5 året skal det være sikkert grunnlag for fremtidig rentabilitet for å anse virksomheten som ervervsmessig, jf. U 2000.313 H og SKM 2016.403.VLR. Et annet interessant funn er at fraværet av hobbykarakter ikke er nok til å medføre ervervsmessig klassifisering, noe som innebærer at rentabilitetskriteriet er en selvstendig og nødvendig betingelse uavhengig av øvrige momenter, jf. SKM 2016.403.VLR. Videre har tilsynelatende intensitetskriteriet primært en støttende funksjon til rentabilitetskriteriet. Selv tilstrekkelig intensitet og faglige forutsetninger ble ikke ansett for tilstrekkelig i SKM2013.745.ØLR. Andre momenter slik som faglige forutsetninger og profesjonalitet har kun i få tilfeller medført at virksomheten har blitt

ansett for ervervsmessig. I begge avgjørelsene ble det tilsynelatende særlig vektlagt at kravet til intensitet også var oppfylt, jf. SKM.2004.244.LSR og SKM.2015.465.LSR.

DJV rolle

Djv oppstiller en bred men ikke uttømmende liste med momenter for når en virksomhet kan anses som ervervsmessig. Analysen viser at likestillingen som fremhevet i djv ikke reflekteres i domstolens faktiske praksis. Imidlertid ser man at rentabilitet klart er det viktigste kriteriet på tvers av bransjer. Djv fungerer dermed primært som en systematisk og veiledende kilde.

Nyere praksis sin rolle

Nyere praksis bidrar til å presisere og stramme inn vurderingen. Den generelle rentabilitetsvurderingen er tilsynelatende gjenstand for modifikasjon ved oppfinnervirksomhet noe som taler for at det eksisterer en lempeligere terskel for slike typer virksomheter, jf. SKM2008.641.BR. SKM2016.403. VLR fastslår at fravær av hobbykarakter ikke er tilstrekkelig for ervervsmessighet. SKM2019.186.ØLR bekrefter at intensitetskriteriet er objektivt økonomisk kriterium der arbeidsinnsats ikke kan veie opp for manglende omsetning. SKM2023.197.ØLR viser at mindre overskudd i etterfølgende år ikke kan tillegges avgjørende vekt dersom virksomheten for de aktuelle inntektsår verken var drevet landbruksmessig sedvanlig eller rentabel. SKM2017.250.SR bekrefter tilsynelatende formodningen om hobbyvirksomhet ved privatbruk i båtutleie virksomheter. Innenfor hestehold viser SKM2019.287.BR og SKM2025.713 BR en utvikling fra eldre praksis der fokuset primært lå på rentabilitet, til en mer sammensatt vurdering som inkluderer teknisk landbruksfaglig forsvarlig drift, større hensyn til oppstartsfasen, virksomhetens omfang, profesjonell trening av hester og økonomisk utsikt til overskudd. Imidlertid ser man at det avgjørende fortsatt er om driften er egnet til å gå i overskudd.

Hobbybenevnelsen og domstolens tilnærming.

I tidligere dommer ble ivaretagelse av private interesser eksplisitt ansett som selvstendig begrunnelse for ikke ervervsmessig klassifisering, jf. TfS. 1992,556 og TFS 1994,752. Det har imidlertid ikke vært mulig å identifisere dommer fra høyere instanser (Høyesterett og Landsrett) etter SKM2007.107 HR som tar eksplisitt stilling til privat interesse. I SKM2008.321 VLR anførte skatteministeriet eksplisitt hobbykarakter uten at landskatteretten tok stilling til dette. Også i tidligere dommer på tvers av bransjer ser man et mønster hvor særlig høyere instanser velger å ikke ta stilling til privatinteresse og hobbyvirksomhet. I TfS 1992, 516 anførte skatteministeriet hobbyvirksomhet, men i den aktuelle dommen nøyde Landsretten seg med å klassifisere virksomheten som ikke ervervsmessig. Den mest nærliggende forklaringen er at den identiske skattemessige behandlingen av hobbyvirksomhet og ikke ervervsmessig virksomhet gjør ytterligere kategorisering unødvendig. Det eksisterer dermed tilsynelatende et gap i begrepsbruken

mellom domstolene og skattemyndighetene. Dette er særlig synlig i dju hvor flere dommer markeres som hobbydommer til tross for at domstolen ikke tok stilling til privat interesse.

Bransjespesifikke funn

Den bransjespesifikke analysen bekrefter at rentabilitetskriteriet er dominerende på tvers av alle tre bransjer. For deltidslandbruk kreves i tillegg til rimelig driftsresultat at driften er teknisk landbruksfaglig forsvarlig. Videre kan det muligens argumenteres for at deltidslandbruk som ikke oppfyller disse kriteriene lett vil kunne anses for å i realiteten være motivert av private interesser. For stutier og virksomheter som driver med hesteveddeløp fremstår særlig omfang og utsikt til overskudd som de viktigste kriteriene. Videre ser det til å være en sterk formodning for ivaretagelsen av private interesser dersom virksomheten bedriver med hesteveddeløp og ikke oppfyller de nevnte kriterier, jf. viser SKM2019.287.BR. For båtutleievirksomhet er det desidert viktigste kriteriet om virksomheten gir rimelig avkast på investert kapital. Privat bruk vil tale imot ervervmessighet og for hobbyvirksomhet, jf. SKM2017.250.SR.

Hvordan avgrenses ervervmessig virksomhet fra hobby virksomhet og hvilken rolle spiller Den Juridiske Vejledning og nyere praksis i denne sammenheng

Avgrensningen mellom ervervmessig virksomhet og hobbyvirksomhet beror på en vurdering av rentabilitet og privat interesse. Dersom virksomheten ikke er rentabel vil den anses som ikke ervervmessig. Dersom det i tillegg kan utledes at virksomheten primært ivaretar private interesser vil det være snakk om hobbyvirksomhet. Dju spiller primært en systematiserende rolle og den formelle likestillingen mellom kriteriene gjenspeiles ikke i praksis. Nyere praksis bekrefter rentabilitet som det dominerende momentet og presiserer hvilke konkrete momenter som inngår i vurderingen. Videre ser man også et begrepsmessig skille mellom skattemyndighetene og domstolene hvor skattemyndighetene anvender begrepet hobbyvirksomhet og domstolene nøyer seg med å konstantere at virksomheten ikke er ervervmessig. Dette skillet er særlig tydelig i dju hvor flere dommer som landskatteretten omtaler som hobbyvirksomhet og landsretten omtaler som ikke ervervmessig i ettertid omtales som hobby i dju.

Litteraturliste

Dansk lovgivning

Lov nr.149 af 10. april 1922 om indkomstskat til staten (statsskatteloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1284 af 14. juni 2021 om indkomstskat for personer m.v (personskatteloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1500 af 24. November 2025 om påligningen af indkomst til staten(ligningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1836 af 16. september 2021 om indkomstbeskatning af selvstændig erhvervsdrivende (virksomhedsskatteloven)

Lovbekendtgørelse nr. 460 af 3. mai 2024 Kildeskatteloven

Lovbekendtgørelse nr. 700 af 24. mai 2022 om bogføring

Lovbekendtgørelse nr. 121 af 7. februar 2020 om arbejdsmarkedsbidrag(arbejdsmarkedsbidragsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1222 af 13. Oktober 2025 om skattemæssige afskrivninger(afskrivningsloven)

Praksis

TfS 1986,592 H

TfS 1998,98 H

TfS 1996,449 H

SKM.2007.35.ØLR

TfS 1998, 695.LSR

TfS 1992,70 LSR

TfS 1989, 244 LSR

TfS 1999.517.LSR

SKM.2019.186.ØLR

SKM2016.403.VLR

SKM2013.745. ØLR

SKM.2007.107. HR

TfS 1998,216 ØLD
TfS 1997,293 VLD
TfS 1994,752
TfS 1992,556 Ø
TfS 1994, 364 H
SKM.2009.24 HR
SKM2004.455 HR
TfS 1998,256 VLD
SKM.2017.63.LSR
SKM2005.301 HR
TfS 1991,500 HRD
SKM2013.524 VLR
SKM2010.492 VLR
SKM.2019.287.BR
SKM.2025.713 BR
TfS 1984, 332 HRD
TfS 1991, 233 HRD
TfS 1995, 828 HRD
TfS 1996, 28
TfS 1998, 311
SKM 2002.395 HR
SKM.2017.250.SR
TfS 1999, 405 ØLD
TfS 1998,369 ØLD
U.2004.1516 H
SKM.2010.549 HR
SKM.2024.488.BR
SKM2025.490.ØLR

Tfs 1991,525 ØLD
SKM2004.244.LSR
SKM2015.465.LSR
U2000.313.H
SKM2023.197.ØLR
SKM2008.641.BR
SKM.2012.669.BR
SKM.2008.321 VLR
TfS 1992,516

Juridisk litteratur

Bolander, J., Madsen, L., Nørgaard Laursen, A. og Langhave, I. (2025). Lærebog om indkomstskat (21.udg.) Djøf Forlag.

Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J. & Hedegaard Eriksen, C. (2024). Skatteretten 1 (10. udg.). Karnov Group

Kure, Henrik (2019) Skatteret kompendium(7.udg.) Karnov Group

Munk-Hansen, C. (2022) Retsvidenskabsteori (3.udg.) Djøf forlag

Evald, J. (2023) At tænke juridisk (6.udg.) Djøf forlag

Munk-Hansen, C. (2021). Den Juridiske løsning: Introduktion til den Juridiske metode(2.udg.) Djøf forlag.

Artikler

Bagge, Torben (2015): Bevis for faktum i skattesager med fokus på bevisbyrdens placering, revision og regnskabsvæsen hefte nr. 5, 56 ff.

Vejledninger

Den Juridiske Vejledning 2026-1 (30.01.2026)

Circulære

cirkulære nr. 129 af 4 juli om personskatteloven

Word Count ? X

Statistics:

Pages	51
Words	18 127
Characters (no spaces)	106 281
Characters (with spaces)	124 256
Paragraphs	399
Lines	1 728

Include textboxes, footnotes and endnotes

Close