

Jakob Bundgaard, Dennis Ramsdahl Jensen
& Niels Winther-Sørensen (red.)

Den evige udfordring

– omgåelse og misbrug i skatteretten

ExTuto
Publishing
www.extuto.com

Hvis skatteyderen har ret, så får han ret

– to højesteretsdomme om kunstneres erhverv

*Af advokat Lida Hulgaard, tidligere formand for Skatterådet og lektor ved Aarhus
Universitet*

*I lyset af forfatterens statistiske dommerundersøgelse i Tfs 2014.132 og højeste-
retspræsident Børge Dahls kommentar hertil i Tfs 2014.185 gennemgås og
kommenteres højesteretsdommene Tfs 2013.241H og Tfs 2013 534H.*

1. Hvad er skattevidenskabelig forskning?

Dansk Skattevidenskabelig Forening har gennem sine 50 år bidraget væsentligt til den retsvidenskabelige forskning om skat. Det gør foreningen ved sine foredragsaftener og temadage og ikke mindst som dansk bidragsyder til de årlige cahiers, der udgives af International Fiscal Association.

Retssikkerhed er det overordnede emne i den skattevidenskabelige forskning. Opkrævning af ca. halvdelen af bruttonationalproduktet ved skatter og afgifter har imidlertid sit rationale helt andre steder. Det illustrerer Peter Loft i sin bog "Behøver det at være så indviklet?"¹ ved kun at omtale retssikkerhed i et kapitel på 18 sider ud af bogens 245 sider.

Retssikkerheden har ind imellem trange kår. Skatteministeriets vision: "Vi tænker retssikkerhed ind i alt, hvad vi foretager" præger ikke de fleste af de love, der fremsættes og vedtages af Folketinget. Skattemyndighedernes eventuelle overvejelser herom fremgår da heller ikke af lovbemærkningerne.

1 Peter Loft: Behøver det at være så indviklet, 2015 (Gyldendal).

Om statistiske undersøgelser er retsvidenskab eller ej, kan diskuteres. Traditionelt indgår statistik ikke i den juridiske metode.

Spørgsmålet blev rejst af Højesterets (daværende) præsident Børge Dahl i hans kommentar til den statistiske undersøgelse af dommernes vota i skattesager 2002–2011, som jeg offentliggjorde i 2014 (TfS 2014, 132 og 185). Undersøgelsen viste, at skatteyderne i årene 2002–2011 kun havde fået medhold helt eller delvis i Højesteret i gennemsnitligt 15 % af sagerne, faldende fra 18 % i de første 5 år til 12 % i de sidste 5 år. Professor dr. Jur. Jan Pedersen har konstateret, at medholdsprocenten i de følgende år er faldet yderligere til 10 %.²

Højesteretspræsidenten afviser en statistisk metode og fastslår, at det er sagen, der afgør domresultatet. Den faldende medholdsprocent må forklares ud fra en nærmere undersøgelse af indholdet af de førte sager og ikke ud fra hvilke dommere, der træffer afgørelserne. “Har skatteyderen i en sag retten på sin side, får skatteyderen medhold. Har skatteministeriet retten på sin side, får ministeriet medhold”, er hans hovedsynspunkt.

Heroverfor er mit synspunkt, at dommernes afgørelser beror på valg, som træffes af mennesker – valg, der kan være svære eller umulige at forudsige.

I dette indlæg følger jeg op på retspræsidentens synsvinkel og omtaler to af Højesterets domme som eksempler.

2. Sager om kunstneres skatteforhold, SKM 2013.241 HR og SKM 2013.534 HR

I begge tilfælde gav Højesteret SKAT medhold. Begge sager drejede sig, hvorvidt skatteyder drev en erhvervmæssig virksomhed, således at underskud i virksomheden kunne fradrages i andre indtægter, eller om underskud i det mindste kunne fradrages i legater og løn, der havde forbindelse til den kunstneriske virksomhed.

I SKM 2013. 241 drejede det sig om en kunstner, der modtog en livsvarig ydelse på finansloven. Sådanne ydelser kan tildeles skabende kunstnere, der har en sådan kunstnerisk produktion bag sig, at vedkommende har placeret sig afgørende som kunstner, jf. § 11 i bekendtgørelse af lov om Statens Kunstfond mv.³ I lovbemærkningerne⁴ overvejes, om statens støtte til kunstnere først og fremmest bør ydes i form af arbejdsopgaver, bestillingsværker

2 U.2014B.251: Professor dr.jur. Jan Pedersen: Domstolsprøvelse af skattesager – retssikkerhed, statistik og retsanvendelse.

o.lign., men det fravalgtes til fordel for disse ydelser. Det skete bl.a. med den begrundelse, at den kunstneriske produktion ofte indebærer en langvarig proces, hvor netop arbejdslegaterne og livsvarige ydelser er nødvendige for at give kunstnerne den fornødne arbejdsro. Arbejdslegaterne betragtes også som en form for vederlag til kunstneren for samfundets mere generelle nytte af den kunstneriske produktion. Det nævnes, at kun ganske få kunstnere i Danmark kan leve af deres kunstneriske produktion. Det er et arbejde og en profession at være kunstner, men det er en kendsgerning, at det ikke er et erhverv, som sikrer sin udøver en rimelig indkomst. De livsvarige ydelser må ses som en fortjent og rimelig betaling for samfundets anvendelse af kunstneren og de af ham skabte samfundsværdier. Det hedder om Statens Kunstfond, at "fondets funktion har været at støtte den kunstneriske virksomhed "ved kilden" af den kunstneriske produktion i erkendelse af, at uden støtte til den kunstneriske skabelsesproces er der intet grundlag for et kunst- og kulturliv". Ydelserne tildeles under hensyn til kunstnerisk kvalitet og uafhængigt af økonomiske forhold.

Sagen drejede sig om, hvorvidt den livsvarige ydelse kunne medregnes i regnskabet for den kunstneriske virksomhed eller ej. Faktisk ville nettoresultatet det pågældende år være positivt, hvis den livsvarige ydelse kunne medregnes.

Højesteret starter med at afvise, at den livsvarige ydelse er en indtægt, der er erhvervet ved driften af kunstnervirksomheden. Det er den ikke, fordi den ikke er vederlag for konkrete arbejder og produkter.

Dernæst fastslår Højesteret, at det følger af de sædvanlige skatteretlige kriterier for erhvervsmæssig virksomhed, at virksomheden må være "etableret med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital og arbejdsindsats". Det antoges ikke at være tilfældet, uagtet at den pågældende blev anset for en fagligt kompetent, dygtig og anerkendt kunstner, som havde deltaget på adskillige udstillinger mv.

Med udgangspunkt i dette sidste når en af Højesterets 5 dommere, Niels Grubbe, til det modsatte resultat: "Det er ubestridt, at A er en fagligt kompetent, dygtig og anerkendt kunstner, og han har således de fornødne faglige kvalifikationer til at drive den kunstneriske virksomhed, som sagen angår.

3 Bekendtgørelse om Statens Kunstfond mv. (bekendtgørelse nr. 119 af 16. februar 2009).

4 Lovbemærkninger til forslag til lov om Statens Kunstfond (Folketingstidende 1977-78, till., s. 1447 ff.) som citeret i SKM 2013.241 H.

Det er endvidere ubestridt, at virksomheden har det fornødne arbejdsmæssige omfang til at kunne anerkendes som erhvervmæssig virksomhed”. For så vidt angår virksomhedens økonomiske omfang og rentabilitet, lægger den dissenterende dommer vægt på, at der for kunstnerisk virksomhed af en art som den foreliggende kun i beskedent omfang opnås direkte vederlag for konkrete arbejder eller produkter, men at der, hvis virksomheden efter en periode opnår anerkendelse, oppebæres indtægter fra private fonde og staten i form af tilskud til projekter, stipendier, arbejdslegater, præmieringer og hæderslegater. Sådanne ydelser er efter dommerens opfattelse klart relateret til den kunstneriske virksomhed. Det gælder også for de livsvarige ydelser, jf. forarbejderne til lov om Statens Kunstfond.⁵ Dommeren fremhæver, at indtægterne ofte er stærkt svingende fra år til år, og at der ofte alene forventes en beskeden vederlæggelse af arbejdsindsatsen.

En måneds tid senere, SKM 2013.534 H nåede højesteret til samme resultat som flertallet i en lignende sag, der dog ikke drejede sig om en livsvarig ydelse, men om kunstnerens løn som leder af en institution, som drev virksomhed med kunstformidling og kunstpædagogik. Også her var den pågældende en fagligt kompetent, dygtig og anerkendt kunstner. Hans virksomhed havde i perioden 1989–2007 alene givet overskud i 6 år. Ved ansættelsen som leder var det en forudsætning, at han var aktiv kunstner, men Højesteret antog, at hans kunstnervirksomhed ikke var en forudsætning for hans stilling som leder, og der var således ikke grundlag for undtagelsesvis at tage hans lønindtægt i betragtning ved bedømmelsen af rentabiliteten.

Tilsyneladende accepterer Højesteret kammeradvokatens forståelse af kravet om rentabilitet: Formålet med virksomheden skal være at tjene penge. Overskuddet skal have en vis størrelse, idet der skal være rimelig dækning for den investerede arbejdsindsats og den indskudte kapital. Jo større indsats, des sværere er det at opfylde rentabilitetskravet. Selv hvis man skulle medregne den livsvarige ydelse fra Statens Kunstfond, ville virksomheden ifølge kammeradvokaten ikke opfylde rentabilitetskravet. Retspraksis fremstilles af kammeradvokaten som entydig, selvom den kun var det, fordi afvigende afgørelser konsekvent omtales som “forkerte”.

Selvom intensitetskravet og kravet om de faglige forudsætninger for udøvelsen af professionen altså er opfyldt, er dette ikke tilstrækkeligt til, at virksomheden kan anses for erhvervmæssig, hvis ikke rentabilitetskravet er op-

5 Ibid.

fyldt. Rentabilitetskravet kan tilsyneladende kun opfyldes ved et rimeligt overskud. Tilsyneladende er denne vurdering ikke branchebestemt, og der tages intet hensyn til, at kunstnerisk virksomhed generelt "ikke er et erhverv, som sikrer sin udøver en rimelig indkomst".

Det andet spørgsmål i sagerne var, om henholdsvis livsvarig ydelse fra Statens Kunstfond og en lønindtægt som leder af en kulturinstitution var en del af denne ikke-erhvervsmæssige virksomhed. Højesterets flertal indtog det standpunkt, at kun "vederlag for konkrete arbejder eller produkter eller betinget af en bestemt fremtidig kunstnerisk indsats" kunne indgå som indtægter i den ikke-erhvervsmæssige indkomst.

Dette spørgsmål blev indgående overvejet i forbindelse med drøftelserne om den livsvarige kunstnerstøtte: Forslag om, at statens støtte til kunstnere først og fremmest skulle ydes i form af arbejdsopgaver, bestillingsværker o.lign., således at der blev tale om en direkte betaling for levering af en kunstnerisk præstation, blev afvist med henvisning til, at en stor del af de statslige ydelser til kunstnerne netop ydes på denne måde. Der henvises til, at den kunstneriske produktion ofte indebærer en langvarig proces, hvor de livsvarige ydelser er nødvendige for at give kunstneren den fornødne arbejdsro. I øvrigt må også arbejdslegaterne betragtes som en form for vederlag til kunstneren for samfundets mere generelle nytte af den kunstneriske produktion.⁶

Mindretallets votum i SKM 2013.241 H udtaler med henvisning til disse lovbemærkninger, at disse ydelser klart relaterer til den kunstneriske virksomhed, selvom de ikke er vederlag for konkrete arbejder eller produkter, og at de derfor må tages i betragtning ved vurderingen af virksomhedens økonomiske omfang og rentabilitet. Højesterets flertal lagde derimod vægt på, at når tildelingen af livsvarig ydelse er besluttet, udbetales ydelsen uden nogen sammenhæng med, hvilke kunstneriske aktiviteter modtageren herefter måtte udføre.

Flertallet af dommerne vælger altså at støtte SKAT's snævre opfattelse, i realiteten uden anden begrundelse end "sædvanlige skatteretlige kriterier for erhvervsmæssig virksomhed".

6 Ibid.

3. Hjemmel for beskatningen

Spørgsmålet om erhvervsmæssig virksomhed støttes i skatteretlig teori på grundbegreberne i statsskattelovens §§ 4 og 6. § 4 fastslår, at skattepligtig indkomst er den skattepligtiges samlede årsindtægter, f.eks. vederlag for kunstnerisk virksomhed. SL § 6 giver fradrag for driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Af § 6, stk. 2 fremgår, at den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til eget underhold, nytte eller behagelighed eller på anden måde. Hobbybegrebet udspringer af denne privatforbrugsbetragtning. Hobbyvirksomhed er ikke erhvervsvirksomhed.

Personlig indkomst omfatter alle de skattepligtige indkomster, der ikke er kapitalindkomst, personskattelovens § 3, stk. 1. § 3, stk. 2, nr. 1, nævner, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved selvstændig erhvervsindkomst.

Hverken erhverv eller hobby er nærmere defineret i skattelovgivningen. Opgørelsen af indkomstens størrelse ved hobbyvirksomhed er heller ikke beskrevet i loven. Det antages ud fra en nettoindkomstbetragtning, baseret på statsskatteloven, at udgifter i relation til hobbyindtægter kan fradrages i disse indtægter, således at kun nettoindkomsten beskattes. Hvilke indtægter og udgifter, der kan indregnes i denne opgørelse, fremgår heller ikke.

Viser opgørelsen overskud, beskattes resultatet som anden personlig indkomst. Viser nettoresultatet underskud, kan dette underskud ikke fradrages i anden indkomst og heller ikke fremføres eller tilbageføres til fradrag i positiv indkomst fra hobbyvirksomheden i forudgående eller efterfølgende år. Hverken reglerne om skattemæssige afskrivninger eller virksomhedsskatte- loven kan anvendes på hobbyvirksomhed.

Reglerne betyder, at ikke-erhvervsdrivende beskattes hårdere end erhvervsdrivende, navnlig derved at underskud i de enkelte år skal finansieres af beskattede midler, og at virksomhed med svingende indtægter beskattes i overskudsår uden fradrag for driftsudgifter, som er afholdt i andre år, og som ikke har kunnet modregnes i indtægter samme år.

Rentabilitetsbetragtningen anerkender, at en virksomhed kan være erhvervsmæssig, selvom den giver underskud i en periode, fx i startfasen eller i en forbigående periode på grund af dårlige konjunkturer, blot virksomheden udøves med henblik på rentabel drift, se Den Juridiske Vejledning

C.C.1.3.1., der suppleres af C.C.1.3.2.6 om kunstnerisk virksomhed. Der er ingen faste regler for, hvor lang tid der accepteres, det beror på et konkret skøn.

Hvis SKAT efter nogle års drift når til den konklusion, at virksomheden ikke er erhvervsmæssig, kan SKAT gå 3 år tilbage i tid og forhøje den skattepligtige indkomst med underskud, som tidligere er trukket fra, men som nu anses for ikke-erhvervsmæssige. Typisk med en klækkelig skatteregning til følge. Skatteyderen har herefter ikke alene skullet finansiere sit forsøg på at holde virksomheden i gang, men også den skat, som nu pålignes. Det er næppe befordrende for den arbejdsro, som var formålet med ydelsen fra Statens Kunstfond.

Højesteret tiltræder generelt SKATs synspunkt, at hvis en erhvervsaktivitet, der ikke giver eller har udsigt til at give et rimeligt afkast, fortsætter trods dårlig rentabilitet i stedet for at blive lukket, er der ikke tale om erhverv. Virksomheden må være "etableret med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital og arbejdsindsats", udtaler Højesteret. Heri ligger, at virksomheden ikke kun typisk skal være overskudsgivende, men at der også skal være overskud til dækning af forrentning og driftsherreløn. Megen kunstnerisk virksomhed kan ikke leve op til disse krav, og det kan en del af de aktiviteter, der sættes i gang af (andre) iværksættere, heller ikke. At forretningsdrift ofte iværksættes på grundlag af en optimistisk tro på succes og held, som så ikke viser sig at holde stik, indgår ikke i SKATs og domstolenes foræstillingsverden.

Det kan konstateres, at domstolene ikke ser nogen hjemmelmæssige problemer i den retsstilling, der har udviklet sig i SKATs administrative praksis på basis af statsskattelovens rammebestemmelser.

Det er snarere et spørgsmål, om ikke den strenge praksis kalder på et politisk initiativ til en lovgivning i skatteyderens favør, enten generelt om iværksætteres skattemæssige stilling eller specifikt for kunstnere. Kulturverdenen og politikerne bør genoverveje formen for kulturstøtte med inddragelse af de skattemæssige konsekvenser.

4. Afgørelsens forhold til civilretten

Den danske højesterets dommere er generalister. Sådan er det ikke i mange andre lande, hvor tvister imellem borgerne og det offentlige afgøres af særlige forvaltningsdomstole. Det danske system er historisk bestemt og har den fordel, at generalister har et overblik over hele retssystemet, således at

skat kan anskues i en bredere sammenhæng og ikke kun snævert skattemæssigt. Eller med højesteretsdommer Jon Stokholms ord:⁷

“Højesteret ser det nok også som sin opgave at bevare et overblik over det samlede retssystem og indpasse skatteretten på en naturlig måde i dette og dermed virke imod, at skatteretten får ‘sit eget indre liv’. En sådan opgave ligger lige for Højesterets ‘hold’ af generalister og er vel det centrale argument for at tildele Højesteret en rolle på skatteområdet.”

Ifølge lovbemærkningerne til lov om Statens Kunstfond støtter staten kunstnerne i erkendelse af, at kun ganske få kunstnere i Danmark kan leve af deres kunstneriske produktion. Det er et arbejde og en profession at være kunstner, men ikke et erhverv, som sikrer sin udøver en rimelig indkomst.⁸ Uanset disse bemærkninger fremhæver Højesterets flertal i SKM 2013.241: “I administrativ praksis lægges der ved vurderingen af, om disse kriterier er opfyldt ved kunstnerisk virksomhed, vægt på, at den personlige indsats er det væsentligste aktiv, og at der typisk vil være en glidende overgang fra, at virksomheden anses for at være hobbyvirksomhed til, at virksomheden anses for at være erhvervsmæssig.” Senere i begrundelsen anføres, at “det ikke kan føre til andet resultat, at A er en fagligt kompetent, dygtig og anerkendt kunstner”. Højesterets flertal har altså valgt et snævert skatteretligt perspektiv og ikke vurderet sagen i den bredere sammenhæng, som har fundet udtryk i den kulturelle verden ved tildelingen af de livsvarige arbejdslegater.

Efter min mening modarbejder skattesystemet hermed de intentioner, som ligger bag legaterne fra Statens Kunstfond: Det offentlige kunstlegater gives, fordi kunstnerisk virksomhed typisk giver beskedne indtægter. Arbejdsro betyder, at en kunstner i samfundets interesse kan fortsætte sin virksomhed og ikke tvinges til at fokusere på salgbare værker for at kunne overleve. Rentabilitetsovervejelser kan altså træde i baggrunden. Denne intension tager SKAT og Højesteret ikke hensyn til.

Det ville have været interessant at have sagkyndige fra kulturmiljøet med som dommere i 1. instans, således som retsplejelovens § 20 åbner mulighed for. Det er under alle omstændigheder relevant at inddrage branchens syn på sådanne skattespørgsmål, og det kunne måske have påvirket sagens udfald.

7 Højesteret – 350 år, 2011 (Gyldendal), s. 351 ff.: Jon Stokholm: Højesterets funktion som domstol på skatteområdet siden ca. 1960.

8 Lovbemærkninger til forslag til lov om Statens Kunstfond (Folketingstidende 1977–78, till., s. 1447 ff.) som citeret i SKM 2013.241 H.

Konsekvensen af Højesterets dom er den barske, at jo bedre indtjening, kunstneren har, des gunstigere er den skattemæssige stilling. Hvis kunstnerens virksomhed anses for erhvervmæssig, kan han trække sine udgifter i virksomheden fra, både i de løbende indtægter fra virksomheden og i andre indtægter, samt fremføre et underskud til udligning i positive indtægter i de følgende år. I SKM 2013.534 H havde skatteyderen haft overskud i nogle af årene. Når underskud ikke kan modregnes i disse overskud, bliver konsekvensen, at han beskattes af mere, end den ikke-erhvervmæssige virksomhed har indtjent, set samlet over årene.

Skatteretten anskues sædvanligvis som de skattemæssige konsekvenser af civilretlige forhold og dispositioner. Det viser sig bl.a. på den måde, at skatteretten tager udgangspunkt i de civilretlige definitioner og begreber og ikke i sit eget særlige begrebsapparat – i det omfang de findes, og der ikke gælder specielle skatteretlige hensyn, der tilsiger en anden begrebsbestemmelse. Det har bl.a. givet sig udslag i domme om afgrænsning af personindkomst og selskabsindkomst, f.eks. *Haugland-sagen* TfS 1998, 485 H og kommentarerne hertil, se Lærebog om Indkomstskat, 16. udgave, kapitel 23, 3. om rette indkomstmodtager: “Nøglen til løsning af disse konflikter består alene i at få afklaret, hvad der følger af de civilretlige regler”.

Spørgsmålet om, hvad der er erhvervmæssig virksomhed, spiller en betydelig rolle skattemæssigt. Begrebet er ikke defineret i skattelovgivningen, men beskrevet andre steder, f.eks. i Den Juridiske Vejledning. Der synes ikke at være tilsigtet en særlig skattemæssig forståelse i modsætning til en civilretlig afgrænsning. Alligevel begrundes Højesteret ligesom landsretten afgørelsen med “de sædvanlige skatteretlige kriterier for erhvervmæssig virksomhed”. Hvad er det særligt skatteretlige i denne sammenhæng? Tværtimod synes skatteretten i denne relation at benytte en civilretlig tankegang i definitionen af erhvervmæssig virksomhed? Landsskatteretten antyder ikke i deres begrundelse, at der skulle være tale om et særligt skatteretligt begreb, men det gør domstolene – uden nærmere begrundelse.

Disse domme synes ikke at være påvirket af det generaliserende overblik, som de civile domstole – i modsætning til særlige skattedomstole – skulle have forudsætningerne for at udøve.

5. Retssikkerhed – forudberegnelighed

Ifølge grundlovens § 63 kan domstolene prøve øvrighedsmyndighedens grænser. Højesterets fortolkning er ifølge Stockholm præget af almindelige

retsgrundsætninger som retssikkerhed, lighed, forudberegnelighed og lovmæssighed.⁹

Dette kan anskues fra den vinkel, at SKAT indrømmes vide grænser, når fiscale og administrative hensyn skal varetages. “Hvis 2 forståelser af loven har lige meget for sig, følger domstolene den, som administrationen har valgt”, udtalte højesteretsdommer Spleth i sin kommentar i U 1965 B, s. 270. Det beror naturligvis på dommernes vurdering, hvornår 2 forståelser af loven har lige meget for sig.

Det kan også anskues fra den vinkel, at domstolene vurderer skatteydere retsstilling i forhold til landets love og varetager den enkeltes behov for retssikkerhed, herunder muligheden for at forudberegne sin retsstilling.

I disse 2 sager er den første vinkel den mest præcise:

- Vi er i et lovgivningsmæssigt tomrum, forstået på den måde, at resultatet ikke kan findes ved at studere skattelovgivningen eller lovbemærkninger hertil og heller ikke anden lovgivning om erhverv/ikke-erhverv.
- Højesteret vælger ikke at fokusere på og argumentere ud fra lovgivningen for kunstnere og heller ikke at lægge vægt på det “blå stempele”, som kunstnerverdenen har givet de pågældende skatteydere.
- Højesteret ikke kun henviser til, men udbygger den skatteretlige praksis ved at formulere sin egen definition af “sædvanlige skatteretlige kriterier”, nemlig: “virksomheden må være etableret med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital og arbejdsindsats”, jf. kammeradvokatens procedure.
- Der lægges ikke op til branchemæssige forskelligheder, uagtet den lempeligere praksis, der menes på det samme lovgrundlag at gælde for deltidsladbrug.
- Ved afgrænsningen imellem erhverv og hobby har domstolene valgt en bred forståelse af hobbybegrebet ud over en naturlig sproglig forståelse. Mon man i kunstverdenen vil karakterisere disse kunstneres virksomhed som hobby?
- I tillæg hertil er valgt en snæver forståelse af, hvilke indtægter der hører under hobbyerhvervet.

9 Højesteret – 350 år, 2011 (Gyldendal), s. 351 ff.: Jon Stokholm: Højesterets funktion som domstol på skatteområdet siden ca. 1960.

- De pågældende skatteydere kunne ikke på forhånd regne ud, at det var sådan, SKAT og domstolene ville se på deres situation. At forudberegne resultatet var ikke muligt.

Hvad er så konsekvensen af disse domme for forudberegneligheden i senere sager? Det er lidt pudsigt at læse Den Juridiske Vejledning, for der står stadig omtalt en glidende overgang fra hobby til erhverv, hvor der lægges vægt på uddannelse, virksomhedens omfang og kunstnerens deltagelse i udstillinger, intensitetskriteriet og rentabilitetskriteriet. For mig at se lægger dommene op til anderledes håndfaste kriterier.

6. Rentabilitet og fremme af kunstnerisk virksomhed og andet iværksætteri

Ved at godkende rentabilitetsbetragtningen har Højesteret bortset fra rationalet bag statens støtte til kunsten.

Dommene og deres formulering af rentabilitetskriteriet vil ramme ikke kun kunstnere, men også alle andre brancher, måske med undtagelse af landbrug og skovbrug. For så vidt som muligt at få fradrag for de udgifter, der knytter sig til erhvervsdriften, må iværksætteren inddrage rentabilitetsspørgsmålet allerede fra virksomhedens spæde start, så han kan dokumentere udsigterne til rentabel drift med realistiske budgetter og undersøgelser. Efter nogle år med underskud vil SKAT under alle omstændigheder have let ved at nå til, at virksomheden ikke er rentabel i den forstand, at der ikke er overskud på den primære drift, når forrentning af den investerede kapital og en rimelig driftsherreløn er trukket fra. Der er i Den Juridiske Vejledning offentliggjort et stort antal afgørelser i mange forskellige brancher, hvor spørgsmålet er blevet rejst med det resultat, at erhverv er afvist.

Livet leves forfra, men dette spørgsmål opstår først efter nogle år. Det vil næppe være muligt på forhånd at få sikkerhed for den skattemæssige behandling via et bindende svar f.eks., netop fordi vurderingen vil afhænge af, hvordan det rent faktisk går.

Politikerne bør også ved tiltag til støtte af iværksættere være opmærksomme på, at de risikerer at løbe ind i de her beskrevne vanskeligheder.

Opstår sagen, må iværksætteren tage stilling til chancerne for succes ved påklage til Landsskatteret og domstole. Bevisbyrden vil ligge på den skatteyder, der fastholder, at virksomheden trods underskuddet drives erhvervs-mæssigt.

Traditionelt vurderes chancerne for medhold ud fra juridiske analyser af sagens indhold, beviser og argumentation, sammenholdt med tidligere trufne afgørelser. Den juridiske analyse i de 2 sager førte til en vis sandsynlighed for medhold, og et af Landsskatterettens 4 medlemmer ville da også ligesom dissensen i Højesteret give kunstneren med det livsvarige legat medhold. Kriterierne var dog usikre. Hvordan skulle kunstneren og hans rådgivere vide, om han havde ret eller ville få ret?

7. Afsluttende bemærkninger

Hvis skatteyderen har ret, så får han ret. Det er højesteretspræsidentens beskrivelse af Højesterets virksomhed generelt og altså også i disse 2 sager.

Efter min opfattelse er det mere træffende at sige, at skatteyder fik ikke ret, derfor havde han ikke ret. Dommerne valgte ikke at give skatteyder ret. Højesteret kunne sagligt set lige så vel have valgt det modsatte resultat, altså det resultat, som Niels Grubbe valgte i sin dissens i SKM 2013.241.

Statistik er her som i mange andre samfundsforhold en væsentlig kilde til belysning af tendenser. Tendensen er, at Højesteret sædvanligvis følger SKATs praksis og afgørelser og kun undtagelsesvis giver skatteyder medhold, helt eller delvis. Når det er de faktiske forhold, kan den statistiske sandsynlighed for et positivt resultat for skatteyder ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt være mere retvisende end en traditionel juridisk analyse af sagen.

Domme er afgørelser, der træffes af mennesker.

Dommerne i Højesteret giver kun undtagelsesvis skatteyder medhold.