



SKATs fokus på deltidslandbrug

– Erhverv eller hobby?

SKAT har gennem længere tid haft fokus på alle former for deltidslandbrug, der drives med underskud i en årrække. Det er alt lige fra store stutierier til mindre skovbrug, der har SKATs interesse.

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

Vurderingen fra SKATs side går nærmere på, hvorvidt der drives en erhvervmæssig virksomhed, eller der reelt er tale om en hobbyvirksomhed. De skattemæssige konsekvenser af at blive underkendt som en erhvervmæssig virksomhed er for det første, at underskud ikke kan fradrages, men derudover har det også en række følgevirkninger som f.eks. ingen adgang til anvendelse af virksomhedsordningen, hvilket kan være en stor økonomisk belastning, såfremt der er opsparet overskud, der dermed kommer til beskattning.

Men hvilke krav stilles der egentlig til et deltidslandbrug for, at det kan anses som erhvervmæssigt drevet i skattemæssig henseende?

Forsvarlighedskravet

Den første forudsætning for at anse et deltidslandbrug for erhvervmæssigt drevet er, at driften skal kunne betegnes som sædvanlig og forsvarlig bedømt ud fra en landbrugsfaglig målestok.

Kendetegnende for de afgørelser og domme, der foreligger på dette område, er, at der ved vurderingen af, hvorvidt

et landbrug er drevet erhvervmæssigt i skattemæssig henseende, indledningsvis foretages en vurdering af, hvorvidt selve driften kan karakteriseres som sædvanlig og forsvarlig bedømt ud fra en landbrugsfaglig målestok.

Såfremt SKAT har underkendt deltidslandbruget som værende erhvervmæssigt drevet, vil det i en klagesag ofte være nødvendigt med udmeldelse af et syn og skøn til bedømmelse af, hvorvidt landbrugsvirksomheden kan anses som værende drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Det er således



som udgangspunkt ikke muligt at vurdere, om landbrugsvirksomheden er drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt, uden der foretages en sagkyndig bedømmelse heraf, altså en bedømmelse foretaget af en person med den fornødne landbrugsfaglige indsigt til at kunne bedømme, hvorvidt driften af det konkrete landbrug er sket teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt.

På baggrund af den foreliggende retspraksis på området kan det konstateres, at i de tilfælde, hvor skønsmanden har udtalt sig positivt om den pågældende driftsform, har de administrative myndigheder og domstolene som altovervejende udgangspunkt lagt dette til grund ved den efterfølgende afgørelse af sagen.

Rentabilitetskravet

Den anden forudsætning for at anse et deltidslandbrug for erhvervsmæssigt drevet er, at driftsresultatet efter driftsmæssige afskrivninger, men før renteudgifter og før driftsherreløn, på sigt skal være omkring 0 kr.

Sammenlignet med andre virksomhedsområder bliver deltidslandbrug således vurderet lempeligere, idet der ikke skal tages højde for forrentning af den investerede kapital, ligesom der heller ikke skal være plads til en rimelig honorering af den ydede arbejdsindsats.

Også for så vidt angår underskudsperiodens længde kan det konstateres, at der for landbrugs-virksomheder gælder en særlig lempelig praksis sammenlignet med andre virksomhedsområder. Den principielle dom fra Højesteret på området – TfS 1994.364 H – opererer med en underskudsperiode på syv år, inden for hvilken man som udgangspunkt accepterer underskud.

Denne grænse synes endda at være udvidet lidt til fordel for skatteyder, jf. eksempelvis Landsskatterettens kendelse af den 7. maj 2012, j.nr. 09-03632, hvor drift af en ejendom med hestehold, udlejning af hestebokse og ridehal samt bortforpagtning af jord blev anset for en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende bl.a. med henvisning til, at *"... det ikke findes usandsynligt, at der efter en årrække på 5-10 år vil kunne opnås et driftsresultat på 0 eller overskud."*

Ligeledes kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 7. november 2013, j.nr. 11-0300064, hvor en landbrugsvirksomhed, baseret på planteavl, opdræt af kødkvæg samt i mindre omfang maskinstationsarbejde, af Landsskatteretten blev anerkendt som en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende på trods af, at virksomheden siden opstarten i 1988 og

frem til 2009 havde været underskudsgivende. I den nævnte periode fra 1988 til og med 2009 havde der været et samlet underskud på 2.263.018 kr., men på trods af denne 22-årige periode med underskud valgte Landsskatteretten at anerkende virksomheden som værende erhvervsmæssigt drevet, hvilket skete med henvisning til en afgiven skønserklæring, der konkluderede, at der var udsigt til et positivt driftsresultat på 0 kr.

Særligt om rentabiliteten i en opstartsfase og ved driftsomlægninger

Såfremt deltidslandbruget befinder sig i en opstartsfase, eller er i gang med en større driftsomlægning, er det et forhold, der skal tages højde for ved rentabilitetsvurderingen, idet resultatet i en sådan periode oftest ikke giver et retvisende billede af landbrugsvirksomhedens mulighed for på sigt at opnå et driftsøkonomisk resultat på eller omkring 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger, men før renteudgifter og driftsherreløn.

Til illustration af, at der ved rentabilitetsvurderingen tages højde for en landbrugsvirksomheds økonomiske udfordringer i en periode med driftsomlægninger, kan der henvises til en række afgørelser fra Landsskatteretten: Landsskatterettens afgørelse af den 12. juni 2013, j.nr. 12-0248758 (omlægning

til økologisk drift, og derfor var det en ny virksomhed, der skulle bedømmes), Landsskatterettens afgørelse af 27. februar 2012, j.nr. 10-02024 (driften var i 2006-2008 inde i en omlægnings- og nyplantningsfase, hvilket der skulle tages højde for ved vurderingen af rentabiliteten), og Landsskatterettens afgørelse af den 9. november 2012, j.nr. 12-0191368 (omlægning fra svineproduktion til kødkvægsproduktion).

Endelig skal der henvises til Landsskatterettens afgørelse af den 3. november 2015, j. nr. 12-0272373, hvor der var tale om et stutteri, der var startet i 1992. I 2004 blev der foretaget en omlægning af stutteriets strategi fra salg af to-tre årige heste, der ikke var tilredet, til salg af fire-fem årige heste, der var tilredet og præmieret. Spørgsmålet var, om det var en omlægning, der skulle tages højde for ved rentabilitetsvurderingen. Det fandt Landsskatteretten, jf. følgende uddrag fra afgørelsen:

"Landsskatteretten har ved afgørelsen lagt vægt på, at driften af stutteriet blev omlagt i 2004. Det tager tid at få indkørt den nye driftsform. Stutteriet avler gode heste.

Henset til skønserklæringen, hvor skønsmanden vurderer, at der i 2008, 2009 og 2010 med den af klageren valgte driftsform og under de daværende forhold, var udsigt til at driften på sigt kunne give et driftsresultat på 0 kr. eller overskud efter driftsmæssige afskrivninger, finder Landsskatteretten, at stuttevirksomheden er drevet erhvervsmæssigt i skattemæssig henseende i de klagebehandlede indkomstår."

Intensitetskravet

Der stilles tillige krav om en vis intensitet for at anerkende et deltidslandbrug som værende drevet erhvervsmæssigt i skattemæssig henseende.

Højesterets dom af den 27. oktober 2004, offentliggjort i TfS 2004.822 HR, drejede sig om en minkfarm med ca. 25-30 avlsdyr i de omhandlede indkomstår og med en omsætning i størrelsesordenen ca. 7-20.000 kr. Retten lagde i overensstemmelse med den afgivne skønserklæring til grund, at minkfarmen efter sin størrelse og indretning kunne drives landbrugsfagligt forsvarligt, hvis kapaciteten blev udnyttet, og at skatteyderen havde de nødvendige forudsætninger for det. Driften af minkfarmen havde imidler-

tid ikke haft et så stort omfang, at den kunne anses som erhvervsmæssig.

Fra administrativ praksis kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 7. maj 2012, j.nr. 11-04475, hvor Landsskatteretten ved afgørelsen af sagen henviste til, at virksomheden siden indkomståret 2005 udelukkende havde haft underskud i størrelsesordenen mellem 6.919 kr. og 86.947 kr., hvor underskuddet for indkomstårene 2008 og 2009 var på 86.947 kr. og 43.570 kr. I forlængelse heraf udtalte Landsskatteretten følgende: *"Under hensyn hertil samt henset til driftens beskedne omfang og intensitet kan virksomheden ikke anses for at have et sådant omfang, at der efter en samlet vurdering er et sikkert grundlag for at antage, at virksomheden vil kunne drives rentabelt. Klageren kan derfor ikke få fradrag for underskud af virksomhed for indkomståret 2008."*

Intensitetskravet må imidlertid siges at have en meget lav nedre grænse, jf. eksempelvis Landsskatterettens kendelse af den 25. oktober 2013, j.nr. 13-0224424, hvor der var tale om en skovbrugsvirksomhed, der beskæftigede sig med salg af pyntegrønt fra ejendommens jordtil-



liggende på 2,75 ha. I perioden fra 1999 til og med 2011 havde resultaterne i virksomheden været negative samtidig med, at omsætningen havde været begrænset. I perioden fra 2005 til og med 2010 havde der været en gennemsnitlig årlig omsætning på ca. 8.100 kr. På den baggrund fastslog SKAT og skatteankenævnet, at virksomheden ikke kunne anses for at være erhvervsmæssigt drevet i skattemæssig henseende i indkomstårene 2009 og 2010.

Landsskatteretten valgte imidlertid at se bort fra de hidtil realiserede underskud i virksomheden og fokuserede i stedet på det positive resultat på 17.595 kr. i indkomståret 2012, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens bemærkninger:

”Landsskatteretten finder, at klagerens virksomhed med pyntegrønt i de påklagede indkomstår ud fra en konkret vurdering må anses for erhvervsmæssigt drevet. Der er ved afgørelsen lagt vægt på, at - uanset de omhandlede underskud i perioden 1999 - 2011 inkl. - har klageren i indkomståret 2012 realiseret et overskud før renter på 17.595 kr. Retten finder herefter, at der er udsigt til et resultat på 0 kr. eller derover, hvorfor der ikke synes at være grundlag for at nægte klageren underskudsfradrag i indkomstårene 2009 og 2010 jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a”

Hvad gør man, hvis SKAT henvender sig?

Alle henvendelser fra SKAT bør tages meget seriøst, og allerede ved den første henvendelse bør man overveje at rette henvendelse til en revisor eller advokat, der har særlig indsigt i håndteringen af netop denne type af sager om deltidslandbrug.

Har SKAT først truffet afgørelse om, at der ikke er tale om et erhvervsmæssigt drevet landbrug, vil det ofte være nødvendigt at klage til Skatteankestyrelsen med henblik på at få sagen behørigt belyst via et syn og skøn. Det er således ikke muligt at få en sådan sagkyndig vurdering af landbruget, mens sagen verserer hos SKAT, hvor der derfor ofte vil være tale om påstand mod påstand uden nærmere mulighed for at underbygge hverken SKATs eller ens egen påstand. Af samme grund er der i disse sager ikke en formodning for, at SKATs afgørelse er rigtig, da SKAT jo ikke har den fornødne landbrugsmæssige



baggrund til at vurdere driftsformen og rentabiliteten.

Får man derimod en skønsmand på banen i forbindelse med behandlingen af klagesagen hos Skatteankestyrelsen, vil de afgørende spørgsmål ved vurderingen af deltidslandbrugets erhvervsmæssige karakter kunne afklares på grundlag af skønsmandens konklusioner i skønserklæringen.

Ved klageinstansen er der mulighed for at anmode om et forhåndstilsagn om 100 % godtgørelse af udgifter forbun-

det med afholdelse af et sådant syn og skøn. Et sådant forhåndstilsagn bør som udgangspunkt gives i disse sagstyper, da det typisk ikke er muligt at få sagen behørigt belyst, uden at der udmeldes et sådant syn og skøn.