



Fokus på deltidslandbrugene

– er det erhvervsmæssig virksomhed
i skattemæssig henseende?

Resumé

SKAT har for indeværende særligt fokus på sondringen mellem egentlige erhvervsmæssige virksomheder med rentabel drift for øje og ikke-erhvervsmæssige virksomheder, hvor primært private interesser er medvirkende til, at skatteyder opretholder en vedvarende underskudsgivende virksomhed. Fokusområdet har betydet, at SKAT særligt har rettet opmærksomheden mod mindre deltidslandbrug, hvor skatteyder typisk ved siden af sit fuldtidsarbejde driver et mindre landbrug fra familiens hjem.

Såfremt deltidslandbruget ikke anerkendes som værende en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, vil det for det første få den konsekvens, at underskud ikke kan fradrages, men derudover skal man tillige være opmærksom på de følgevirkninger, der er forbundet hermed. Eksempelvis afskæres skatteyder fra at anvende virksomhedsordningen, hvilket i tilfælde, hvor der er opsparet overskud i virksomhedsordningen, kan betyde en meget stor ekstra skat. Endvidere vil heller ikke genanbringelsesreglerne i ejendomsavancebeskatningsloven kunne anvendes af skatteyder.

Nærværende artikel har til formål at gøre opmærksom på de særlige forhold, man skal være opmærksom på, når SKAT rejser en sag omhandlende spørgsmålet om, hvorvidt et deltidslandbrug er erhvervsmæssigt drevet i skattemæssig henseende eller ej.

1. Særlig ligningspraksis på deltidslandbrugsområdet

Den toneangivende dom på deltidslandbrugsområdet er højesteretsdom tilbage fra 1994 – TFS 1994.364 H – hvor Højesteret fastslog, at der ved bedømmelsen af, hvorvidt et deltidslandbrug er erhvervsmæssigt drevet i skattemæssig henseende, særligt må henses til to forhold. For det første må der foretages en vurdering af, hvorvidt det pågældende landbrug er drevet sædvanligt og forsvarligt, bedømt ud fra en teknisk landbrugsfaglig målestok. For det andet må det i relation til rentabiliteten vurderes, hvorvidt der med driften tilsigtes et rimeligt driftsresultat. Alene i den situation, hvor det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende, er der grundlag for at underkende det pågældende deltids-



landbrug som erhvervmæssigt som følge af manglende rentabilitet. I højesteretsdommen anføres således bl.a. følgende:

“I medfør af statskattelovens § 6, litra a, kan underskud ved drift af en landbrugsejendom efter den mangeårige, særlige ligningspraksis vedrørende deltidsladbrug fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på betingelse af, at driften af ejendommen bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig og tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat. I så fald må ejendommen i skattemæssig henseende anses for drevet erhvervmæssigt, medmindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.”



Af Advokat (H) Torben Bagge, partner i Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen og ekstern lektor i skatteret og forvaltningsret ved Aarhus Universitet

I praksis vil det i langt de fleste tilfælde være nødvendigt med udmeldelse af et syn og skøn til bedømmelse af, hvorvidt landbrugsvirksomheden kan betragtes som værende drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt.



Udover ovennævnte betingelser stilles der tillige krav om en vis intensitet for at anerkende et deltidslandbrug som værende drevet erhvervmæssigt i skattemæssig henseende, jf. eksempelvis Højesterets dom af den 27. oktober 2004 offentliggjort i Tfs 2004.822 HR, der 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 syns- og skøns-erklæring 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 imidlertid ikke haft et så stort omfang, at den kunne anses som erhvervmæssig.

Østre Landsret havde forud for ovenstående højesteretsdom tillige berørt problemstillingen om en vis intensitet i driften, jf. Østre Landsrets domme af henholdsvis den 29. august 1990 og den 15. oktober 1992 offentliggjort i Tfs 1990.432 ØLR og Tfs 1992.516 ØLR, hvor der i begge sager som begrundelse for ikke at imødekomme skatteyderens ønske om fradrag for underskuddet i landbrugsvirksomheden blev henvist til, at skatteyderens landbrugsmæssige udnyttelse af ejendommen ikke havde haft *"en sådan intensitet"*, at det kunne berettige til fradrag.

Intensitetskravet må imidlertid siges at have en meget lav nedre grænse, jf. eksempelvis Landskatterettens kendelse af den 25. oktober 2013, journalnr. 13-0224424, hvor der var tale om en skovbrugsvirksomhed, der beskæftigede sig med salg af pyntegrønt fra ejendommens jordtilliggende 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. kr. 8.100. På den baggrund fastslog SKAT og skatteankenævnet, at virksomheden ikke kunne anses for at være erhvervmæssigt drevet i skattemæssig henseende i indkomstårene 2009 og 2010.

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

"Landskatteretten finder, at klagerens virksomhed med pyntegrønt i de påklagede indkomstår ud fra en konkret vurdering må anses for erhvervmæssigt 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"

2. Krav om sædvanlig og forsvarlig drift bedømt ud fra en teknisk landbrugsfaglig målestok

Som anført er den første forudsætning for at anse et deltidslandbrug for erhvervmæssigt drevet, 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, indledningsvist foretages en vurdering af, hvorvidt selve driften kan karakteriseres som sædvanlig og forsvarlig bedømt ud fra en landbrugsfaglig målestok.

I praksis vil det i langt de fleste tilfælde være nødvendigt med udmeldelse af et syn og skøn til bedømmelse af, hvorvidt landbrugsvirksomheden kan betragtes som værende drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt. Det er således som udgangspunkt ikke muligt at vurdere, om landbrugsvirksomheden er drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt, uden at der foretages en sagkyndig bedømmelse¹, 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 syns- og 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.

3. Rentabilitetskravet

Som det anføres i Højesterets dom fra 1994, er det andet hovedkrav for at anse et deltidslandbrug for erhvervmæssigt drevet i skattemæssig henseende, at der med driften tilsigtes et rimeligt driftsresultat. I højesteretsdommen udtrykkes dette krav på følgende vis:

"...driften af ejendommen ...tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat. I så fald må ejendommen i skattemæssig henseende anses for drevet erhvervmæssigt, medmindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende."

Sædvanligvis lægges der ved vurderingen af rentabiliteten i den enkelte virksomhed vægt på, hvorvidt den valgte driftsform giver mulighed for at opnå en rimelig fortjeneste. Herved forstås, at der er overskud på den primære drift, hvori der er taget hensyn til de regnskabsmæssige afskrivninger. Endvidere skal overskuddet kunne dække en rimelig honorering af den ydede arbejdsindsats, en rimelig forrentning af den investerede egenkapital og en forrentning af fremmedkapitalen.

Til illustration af rentabilitetsbedømmelsen kan der henvises til en nylig afsagt Østre Landsrets dom af den 16. oktober 2013, offentlig-

gjort i SKM2013.745.ØLR, hvor et rejsebureau ikke kunne anses som en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende på trods af en omsætning på ikke mindre end 24,6 mio. kr. i perioden fra 1998-2012. I samme periode havde rejsebureauet haft et underskud på ca. kr. 1,6 mio. Fra Landsrettens side blev der bl.a. lagt vægt på, at "... rejsebureauvirksomheden ikke opfyldte rentabilitetskravet, idet virksomheden ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste hverken i forhold til As arbejdsindsats eller i forhold til den investerede kapital."

Inden for landbrugssektoren foretages imidlertid en lempeligere rentabilitetsvurdering sammenlignet med andre virksomhedsområder, idet man benytter resultatet før renter, som på sigt blot skal være omkring kr. 0, for at en landbrugsvirksomheds rentabilitet er tilfredsstillende.

Endvidere er det resultatet efter driftsmæssige afskrivninger, der skal bedømmes, ligesom det af praksis fremgår, at der skal tages højde for, at landbruget kan befinde sig i en opstartsfasen eller omlægningsperiode, at der kan forekomme ekstraordinære omstændigheder og endelig skal der også ved rentabilitetsbedømmelsen tages højde for, hvorvidt der drives én eller flere virksomheder på landbrugsejendommen.

Også for så vidt angår underskudsperiodens længde kan det konstateres, at der for landbrugsvirksomheder gælder en særlig lempelig praksis sammenlignet med andre virksomhedsområder. Med udgangspunkt i Højesterets dom fra 1994, TfS 1994.364 H, kan det således konstateres, at den periode, indenfor hvilken man som udgangspunkt accepterer underskud, ligger omkring de 7 år. Landsskatteretten synes endda at have udvidet denne grænse, jf. 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, journalnr. 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 kr. 2.263.018, 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 kr. 0.

3.1 Driftsmæssige afskrivninger

Ved afgørelsen af, om en landbrugsvirksomhed har udsigt til at give overskud, er det principielt resultatet efter de driftsmæssige afskrivninger, der skal tages i betragtning, og ikke de efter omstændighederne mere eller mindre tilfældige skattemæssige afskrivninger, herunder straksafskrivninger og maksimale afskrivninger

De driftsmæssige afskrivninger skal således ved opgørelsen af resultatet udtrykke det slid og den forældelse, som aktiverne undergår under brugen.

Spørgsmålet om størrelsen af de driftsmæssige afskrivninger blev sat på spidsen i Vestre Landsrets dom af den 5. oktober 2004, SKM2004.432 VLR², hvor der for så vidt var enighed mellem parterne om, at der var tale om ældre og meget nedslidte driftsbygninger og driftsaktiver, men hvor det principielle spørgsmål var, om man i en sådan situation kunne fastsætte de driftsmæssige afskrivninger til kr. 0.

I den konkrete sag havde der været udmeldt syn og skøn, og i relation til rentabiliteten havde skønsmændene forudsat, at afskrivningerne kunne fastsættes til kr. 0, idet skatteyderen havde valgt en "lavomkostnings"-strategi (minimering af omkostningerne til bygningsvedligeholdelse, maskinreparation og afskrivning).

Kammeradvokaten gjorde på vegne af Skatteministeriet gældende, at skatteyderen ikke opfyldte rentabilitetsbetingelsen, idet landbruget reelt ikke havde været overskudsgivende i de omhandlede år, idet de angivne beskedne overskud alene fremkom som følge af, at skatteyder ikke havde indregnet driftsmæssige afskrivninger i sine resultatopgørelser. Kammeradvokaten henviste i den forbindelse til, at allerede fordi aktiverne blev anvendt i driften, havde de en værdi, og den årlige forringelse, som skete som følge af denne brug af aktiverne, udgjorde en omkostning, som driften skulle belastes med for at give et resultatmæssigt retvisende billede.

Heroverfor gjorde skatteyder på baggrund af skønserklæringen gældende, at det måtte lægges til grund, at rentabilitetskravet var opfyldt, da de driftsmæssige afskrivninger efter en konkret vurdering måtte kunne fastsættes til 0 kr. Skatteyder henviste i den forbindelse til, at det var et normalt princip for en ældre ejendom af den omhandlede type, at der ikke indregnedes afskrivninger, da det måtte antages, at ejendommen skulle nedrives eller overgå til anden anvendelse, når skatteyder ophørte med driften. Bygningerne kunne ganske enkelt ikke forringes yderligere ved fortsat benyttelse af dem. Henset til de meget beskedne anskaffelsessummer for maskinerne (nyeste traktor fra 1969), måtte afskrivningerne på disse også kunne fastsættes til 0 kr.

Vestre Landsret var enig med Kammeradvokaten i, at de driftsmæssige afskrivninger ikke kunne fastsættes til kr. 0, men fastslog dog samtidigt – under henvisning til oplysningerne om driftsbygningernes og maskinernes alder og stand – at afskrivningerne kunne fastsættes til meget beskedne beløb, jf. følgende uddrag fra Landsrettens præmisser:

Såfremt der er indgået nærmere aftale om et samarbejde mellem skatteyder som forpagter og bortforpagteren i relation til driften af ejendommen, vil det være et forhold, der kan indikere, at der er tale om én samlet drift, jf. eksempelvis Landsskatterettens kendelser af henholdsvis den 19. oktober 2011 og 20. oktober 2011 (j.nr. 10-02460 og 10-02837).



“Efter bevisførelsen lægges det til grund, at de driftsbygninger og maskiner, som A anvender i sin landbrugsvirksomhed, forringes i brug. De driftsmæssige afskrivninger herpå kan derfor ikke som sket i indkomståret 1998 sættes til 0 kr. Det må imidlertid efter oplysningerne om driftsbygningernes og maskinernes alder og stand antages, at forringelserne og dermed afskrivningerne må fastsættes til meget beskedne beløb. Det kan herefter ikke lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende, jf. Højesterets dom af 15. april 1994...”

Det kan således konstateres, at i de tilfælde, hvor man har at gøre med ældre, nedslidte driftsbygninger med ofte tilsvarende ældre udlejtede driftsaktiver, skal der indregnes beskedne driftsmæssige afskrivninger ved opgørelsen af resultatet i landbrugsvirksomheden. Også i denne henseende vil det ofte være nødvendigt med udmeldelse af et syn og skøn, således at man får en fagmands vurdering af i hvilken størrelsesorden, de driftsmæssige afskrivninger ligger.

3.2 Drift af én eller flere virksomheder fra landbrugsejendommen

Når der fra en landbrugsvirksomhed drives flere aktiviteter, bliver spørgsmålet i økonomisk henseende, om aktiviteterne skal bedømmes under ét, eller om der skal ske en opsplitning, således at hver aktivitet bedømmes for sig.

Ifølge praksis synes det afgørende for en samlet bedømmelse af aktiviteterne at være, hvorvidt aktiviteterne er naturligt forbundne med hinanden og så tæt integrerede, at det vil være unaturligt at dele landbrugsvirksomheden op i flere driftsgrene.

Problemstillingen ses ofte at dukke op i de situationer, hvor skatteyder dels bortforpagter en del af jorden, dels selv driver en eller anden form for landbrugsaktivitet fra ejendommen. Landsskatteretten henviser sædvanligvis til Vestre landsrets dom af den 18. oktober 1982³ samt Landsskatterettens kendelse offentliggjort i TfS 1997.789, når spørgsmålet om opdeling af en landbrugsvirksomhed er aktuelt, idet det i begge disse to afgørelser blev lagt til grund, at der skulle foretages en opdeling af landbrugsdriften.

Fra nyere praksis på området kan der til illustration af problemstillingen henvises til Landsskatterettens kendelse af den 22. juni 2011, j.nr. 11-00174, hvor spørgsmålet var, hvorvidt en landbrugsejendom med et jordtilliggende på ca. 30 ha, hvoraf hovedparten var bortforpagtet, kombineret med gårdbutik med slagtning, forarbejdning og salg af grisekød og slagtervarer skulle anses for én eller flere virksomheder. Landsskatteretten var af den opfattelse, at der skulle ske en opdeling af driften, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens begrundelse:

“Retten bemærker, at hvis indtægterne fra bortforpagtningen skal indgå i landbrugets resultat, skal den være af et meget begrænset omfang eller af en midlertidig karakter begrundet i driften. Retten finder ikke, at det at klageren kan sprede fast husdyrgødning på de forpagtede arealer og får halmen herfra, bevirker at bortforpagtningen har en så nær tilknytning til driften af landbruget, at indtægten fra bortforpagtningen kan indregnes i opgørelsen landbrugets resultat.

Retten anser herefter driften som to virksomheder, en med bortforpagtning og en med landbrug og gårdbutik.”

Også i Landsskatterettens kendelse af den 20. juni 2012, j.nr. 10-02259, fandt Landsskatteretten, at der skulle ske en opdeling af skatteyderens landbrugsvirksomhed. I den konkrete sag skulle der således ske en opsplitning i ikke mindre end tre driftsgrene; bortforpagtning, biavl og kvægavl, idet Landsskatteretten ikke fandt, at de nævnte driftsgrene havde en sådan indbyrdes sammenhæng, at landbrugsvirksomheden med hensyn til erhvervmæssig drift kunne betragtes som en helhed.

Såfremt bortforpagtningen omfatter en væsentlig del af ejendommens samlede jordtilliggende, vil det i sig selv kunne begrunde en udskillelse, jf. Landsskatterettens kendelse af henholdsvis den 31. januar 2011, j.nr. 10-02554, hvor 5 ha ud af et samlet dyrkbart areal på 6,5 ha var bortforpagtet, og Landsskatterettens kendelse af den 15. januar 2009, j.nr. 07-00212, hvor 10 ha ud af et samlet areal på 26,6 ha var bortforpagtet. I sidstnævnte sag blev der tillige henvist til, at bortforpagtningen havde strakt sig over et ikke ubetydeligt tidsrum (bortforpagtning til fjernbrak i 5 år).

Kan der omvendt påvises en direkte sammenhæng mellem de forskellige landbrugsaktiviteter, vil der ikke være grundlag for at foretage en opdeling af landbrugsvirksomheden, der derimod skal vurderes som én samlet virksomhed. Jo mere integrerede aktiviteterne er, jo mere taler for, at der i relation til rentabilitetsbedømmelsen skal foretages én samlet bedømmelse.

Til illustration af ovennævnte kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 12. august 2010, j.nr. 09-00018, hvor skatteyder dels bortforpagtede en del af jorden – 12 ha ud af ca. 20 ha – samtidig med, at der fra ejendommen blev drevet hestehold samt udlejning af hestebokse. På baggrund af en skønsmands udtalelser om driften af ejendommen konstaterede Landsskatteretten følgende:

“Landsskatteretten finder, at landbruget med bortforpagtning, hestehold og udlejning af hestebokse kan anses som én virksomhed. Der er ved vurderingen lagt vægt på syns- og skønserklæringens udtalelser om, at alle driftsgrene er tæt integreret, samt at det ikke er det samme areal der bortforpagtes hvert år og at klageren kan udnytte det bortforpagtede areal til vinterfolde.”

Samme resultat kom Landsskatteretten frem til i en 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 kunne anses for én samlet virksomhed, der var erhvervmæssigt drevet. Landsskatteretten anførte følgende ved afgørelsen af sagen:

“På det foreliggende grundlag finder Landsskatteretten det betænkeligt at tilsidesætte klagerens påstand om at virksomheden med hestecentret er erhvervmæssigt drevet. Der er ved vurderingen lagt vægt på syns- og skønserklæringens udtalelser om at der er tale om en samlet drift, at driften i de omhandlede indkomstår ikke kan anses for værende normal og at det ikke findes usandsynligt, at der efter en årrække på 5-10 år vil kunne opnås et driftsresultat på 0 eller overskud. Der er endvidere lagt vægt på de økonomiske resultater i de fremtidige år, hvor driften bliver normaliseret, herunder især resultatet i 2011.”

Såfremt der er indgået nærmere aftale om et samarbejde mellem skatteyder som forpagter og bortforpagteren i relation til driften af ejendommen, vil det være et forhold, der kan indikere, at der er tale om én samlet drift, jf. eksempelvis Landsskatterettens kendelser af henholdsvis den 19. oktober 2011 og 20. oktober 2011 (j.nr. 10-02460 og 10-02837).

I begge disse sager var en væsentlig del af jorden bortforpagtet, mens skatteyderne selv havde en kvægbestand. I begge sager var der indgået aftale med bortforpagteren om hjælp med udkørsel af staldgødning, ligesom det i den ene sag var aftalt, at skatteyder frit kunne afhente halm fra markerne. Landsskatteretten henviste i begge sager til *“...samarbejdet mellem klageren og bortforpagteren”* som begrundelse for ikke at udskille bortforpagtningen fra den øvrige landbrugsdrift med kvægavl.

Kendetegnende for de ovennævnte kendelser fra Landsskatteretten er, at der ved vurderingen af, om der er tale om én eller flere virksomheder, lægges afgørende vægt på skønsmændens udtalelser herom. Det vil således ofte være nødvendigt med udmeldelse af et syn og skøn for at få fastslået, at der er tale om én samlet drift.

Med henblik på forbedring af resultatet i den enkelte landbrugsvirksomhed ses det ofte, at der igangsættes nye tiltag, der kan bidrage til indtjeningen i landbrugsvirksomheden. Sådanne tiltag burde vel i princippet værdsættes, men faktum er imidlertid, at SKAT ofte ikke anser de nyopstartede aktiviteter som værende en del af landbrugsvirksomheden.

Til illustration kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 31. august 2012, journalnr. 09-03420, hvor Landsskatteretten med udgangspunkt i en syns- og skønserklæring fastslog, at udlejning af bolig, værksted, opbevaring og gildesal ikke havde en så nær tilknytning til landbrugsdriften, at indtægterne kunne indgå i bedømmelsen af landbrugets driftsmæssige resultat. Landsskatteretten henviste således til, at:

“Der er ved vurderingen blandt andet lagt vægt på Syns- og skønserklæringens udtalelser om, at udlejningsvirksomheden ville kunne fortsætte uden jordtilliggendet til ejendommen. Retten anser herefter driften som 2 virksomheder, en med udleje og en med planteproduktion.”

Heller ikke i Vestre Landsrets dom af den 10. juni 2005, SKM2005.308 VLR, kunne aktiviteterne på landbrugsejendommen – indvinding af sand, værelsesudlejning og stuttevirkomhed – anses for naturligt forbundne, hvorfor indtægterne fra indvinding af sand m.v. og værelsesudlejning ikke kunne tillægges selvstændig betydning ved vurderingen af, om driften kunne anses for erhvervmæssig i skattemæssig henseende.

I Vestre Landsrets dom af den 15. december 2010, offentliggjort i SKM2011.30.VLR⁴, havde skatteyder iværksat en række tiltag for netop at forbedre indtjeningen i landbrugsvirksomheden, der hidtil primært var baseret på planteavl af ejendommens 14 ha dyrkbare jord. Vestre Landsret valgte imidlertid at se bort fra disse nye tiltag ved vurderingen af landbrugsvirksomhedens rentabilitet, jf. følgende uddrag fra Landsrettens præmisser:

“Overskuddet i perioden 2005-2008 hidrørte derudover fra nye indtægtskilder af mere sekundær karakter i forhold til ejendommens primære planteavl/drift, nemlig fra udlejning af bygninger, fra jagtleje og – i årene 2006 til 2008 – tillige fra salg af brænde. Uden disse indtægter var driftsresultatet negativt også i årene 2005-2008. På denne baggrund finder landsretten det ikke godtgjort, at driften af ejendommen i perioden 2001-2003 tilsigtede at opnå et rimeligt driftsresultat.”

Et underskud i landbrugsvirksomheden kan være forbigående og skyldes ekstraordinære omstændigheder. I så fald er der ikke grundlag for at underkende virksomheden som værende erhvervmæssigt drevet i skattemæssig henseende. Landsskatteretten har i en række afgørelser nærmere forholdt sig til, hvilke forhold, der kan karakteriseres som værende ekstraordinære.



Til yderligere illustration af problemstillingen kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 15. november 2010, j.nr. 08-03601 (udlejning af lejlighed indrettet i driftsbygning havde ikke en så nær tilknytning til landbrugsdriften, at indtægterne herfra kunne indgå i bedømmelsen af landbrugets driftsmæssige resultat), Landsskatterettens kendelse af den 16. maj 2012, j. nr. 12-01047 (udlejning til skatteyderens vognmandsvirksomhed kunne ikke indgå i skatteyderens landbrugsvirksomhed) samt Landsskatterettens kendelse af den 12. marts 2012, j.nr. 11-02708 (udlejning af maskiner og bygninger kunne ikke indgå i skatteyderens landbrugsvirksomhed, idet maskinerne ikke var købt til brug for landbrugsvirksomheden, ligesom udlejningen af bygningerne ikke vedrørte landbrugsvirksomheden).

3.3 Opstarts- eller omstillingsfase

Ved vurderingen af rentabiliteten i den enkelte landbrugsvirksomhed må der henses til, hvorvidt virksomheden befinder sig i en egentlig startfase eller i en omstillingsperiode, 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 kr. 0 efter driftsmæssige afskrivninger, men før renteudgifter og driftsherreløn.

Til illustration af, at der tages højde for en landbrugsvirksomheds udfordringer i en opstartsfase, kan der henvises til Landsskatterettens kendelser af henholdsvis den 23. marts 2010, j. nr. 08-00833 og Landsskatterettens kendelse af den 23. maj 2011, j.nr. 08-02155. I den førstnævnte kendelse fra 2010 havde skatteyder i 2005 solgt en kvægejendom med et jordtilliggende på ca. 45 ha og umiddelbart herefter erhvervet en ny landbrugsejendom med et jordtilliggende på ca. 9,5 ha. Skatteyder havde taget tre heste med fra den gamle ejendom, og derudover påbegyndte han i 2007 etablering af en kødkvægsbesætning. Spørgsmålet var, om denne nye landbrugsvirksomhed var erhvervmæssigt drevet i skattemæssig henseende. Ved afgørelsen af sagen fastslog Landsskatteretten, at der skulle henses til, at landbrugsvirksomheden befandt sig i en opstartsfase, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens begrundelse:

”Landsskatteretten bemærker, at driften af landbruget på ejendommen Y2-vej, Y2-by i de omhandlede indkomstår må anses for at være i en startfase, hvor driften ikke kan forventes at have et normalt omfang.”

Også i Landsskatterettens kendelse af den 23. marts 2011 blev der ved afgørelsen af sagen taget hensyn til, at landbrugsvirksomheden befandt sig i en indkøringsperiode, hvilket særligt var baseret på skønsmandens udtalelser herom:

”Landsskatteretten finder efter en samlet vurdering det betænkeligt at afvise klagerens påstand om, at landbruget er erhvervmæssigt. Der er herved især lagt vægt på syns- og skønserklæringens udtalelse om, at 2004-2005 var en indkøringsperiode, og at der ved kapacitetstilpasninger og ændrede dyrkningsbetingelser med større vægt på højværdiprodukter vil kunne forventes et driftsmæssigt resultat på 0 eller derover.”

Omlægning til en anden driftsform kan tillige bevirke, at der ses bort fra et realiseret underskud, og at der i stedet fokuseres på muligheden for at opnå et positivt resultat baseret på den nye driftsform.

Til illustration kan der henvises til Landsskatterettens kendelse af den 12. juni 2013, j.nr. 12-0248758, hvor spørgsmålet var, hvorvidt der ved vurderingen af rentabiliteten skulle tages hensyn til en i 2010 foretagen omlægning af driften til økologisk drift. Landsskatteretten fastslog, at der ikke i 2010 kunne foretages en sædvanlig rentabilitetsvurdering, idet landbrugsvirksomheden i dette år befandt sig i en omstillingsfase, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens bemærkninger:

”Hvad angår indkomståret 2010, hvor landbrugsvirksomhedens resultat stadig er negativt, er denne virksomhed efter det oplyste omlagt til økologisk drift, hvorfor virksomheden fra og med indkomståret 2010 må vurderes som en ny virksomhed. Landsskatteretten finder, at klageren det første år med økologisk landbrugsdrift ikke kan nægtes fradragsret for underskud af virksomheden, idet der på dette tidspunkt ikke kan foretages en vurdering af virksomhedens resultat over tid.”

Samme gjorde sig gældende i Landsskatterettens kendelse af 27. februar 2012, j.nr. 10-02024, hvor Landsskatteretten ved vurderingen af, hvorvidt der var tale om en erhvervmæssig virksomhed særligt lagde vægt på skatteyderens uddannelse indenfor plantagedrift og gartneri, det stabile høje antal timer, som skatteyderen brugte i plantagen om ugen, samt det af syns- og skønsmanden anførte, hvorefter driften i 2006 – 2008 var inde i en omlægnings- og nyplantningsfase.

Også i Landsskatterettens kendelse af den 9. november 2012, j.nr. 12-0191368, blev landbrugsvirksomheden godkendt som værende erhvervmæssigt drevet særligt under henvisning til, at skatteyderens omlægning af landbrugsdriften fra svineproduktion til produktion af kødkvæg måtte antages at føre til bedre resultater.

Omlægning til en anden driftsform kan tillige bevirke, at der ses bort fra et realiseret underskud, og at der i stedet fokuseres på muligheden for at opnå et positivt resultat baseret på den nye driftsform. Til illustration kan der henvises til Landskatterettens kendelse af den 12. juni 2013, j.nr. 12-0248758, hvor spørgsmålet var, hvorvidt der ved vurderingen af rentabiliteten skulle tages hensyn til en i 2010 foretagen omlægning af driften til økologisk drift.



Ved skatteankenævnet eller Landsskatteretten er der mulighed for at anmode om et forhåndstilsagn om 100 % godtgørelse af udgifter forbundet med afholdelse af et sådant syn og skøn, jf. nærmere skatteforvaltningslovens § 52, stk. 3, hvorefter skatteankenævnet eller Landsskatteretten kan bestemme, at udgifter, der er eller vil blive afholdt til syn og skøn, skal godtgøres fuldt ud.



3.4 Ekstraordinære begivenheder

Et underskud i landbrugsvirksomheden kan være forbigående og skyldes ekstraordinære omstændigheder. I så fald er der ikke grundlag for at underkende virksomheden som værende erhvervmæssigt drevet i skattemæssig henseende. Landsskatteretten har i en række afgørelser nærmere forholdt sig til, hvilke forhold, der kan karakteriseres som værende ekstraordinære. Kendetegnende er, at alene i de tilfælde, hvor en skønsmand forud har udtalt sig om, at der foreligger ekstraordinære begivenheder, lægger Landsskatteretten efterfølgende dette til grund ved afgørelsen af sagen. Derimod synes der ikke at blive lagt afgørende vægt på skatteydernes egen vurdering af, at der foreligger ekstraordinære forhold, der nærmere kan begrunde det negative resultat i landbrugsvirksomheden.

I Landsskatterettens kendelse af den 23. august 2012, j.nr. 10-01336, blev der ved vurderingen af, hvorvidt landbrugsvirksomheden var erhvervmæssig drevet, lagt særlig vægt på syns- og skønsmændens udtalelser om, at landbruget var drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt, samt at der var udsigt til overskud, "...når der tages hensyn til de ekstraordinære udgifter til revisor og advokat grundet skattesagen." Endvidere blev der lagt vægt på det positive resultat i 2007 samt virksomhedens omsætning og størrelse.

Også i Landsskatterettens kendelse af den 15. august 2013, j.nr. 07-0207461, blev landbrugsvirksomheden godkendt som værende erhvervmæssig drevet med afsæt i skønsmændens udtalelser om de i sagen foreliggende særlige omstændigheder:

"På baggrund af syns- og skønserklæringerne finder retten, at landbruget i de omhandlede indkomstår ikke har været drevet teknisk-landbrugsfagligt forsvarligt, men at der i høj grad er særlige omstændigheder – i kraft af klagerens sygdom – der har påvirket driften til ikke at være teknisk-landbrugsfagligt forsvarlig. Da der samtidig er udsigt til overskud med den aktuelle drift, finder retten, at landbruget med de omhandlede aktiviteter som syns- og skønsmænd omtaler – bortforpagtning af jord samt samarbejde med søsterens rideskole om dyrkning af grovfoder, køb af halm og maskinanvendelse – kan anses for erhvervmæssigt drevet."

Endelig skal der til illustration af betydningen af skønsmændens udtalelser henvises til Landsskatterettens kendelse af den 18. juni 2010, j.nr. 07-01372, hvor spørgsmålet var, om der ved vurderingen af rentabiliteten i en planteavlbedrift skulle tages hensyn til, at skatteyder havde haft store problemer med kronvildt på sine marker med heraf følgende lavere høstudbytte. I den afgivne skønserklæring konstaterede skønsmænd, at "... et udbytte og indtjeningsnedgang på omkring 60 pct., som angivet af rekvirenten, er sandsynligt som følge af kronvildt-

skader samt tillige yderligere etableringsomkostninger i form af hegning og ekstra sprøjteudgifter idet området tidligere var udlagt med græs."

På denne baggrund fandt Landsskatteretten det efter omstændighederne betænkeligt at tilsidesætte skatteydernes påstand om, at planteavl var erhvervmæssig drevet i de påklagede indkomstår. I den forbindelse henviste Landsskatteretten særligt til syns- og skønserklæringens udsagn om, at der var udsigt til et resultat efter driftsmæssige afskrivninger på omkring 0 kr., når der blev korrigeret for udbyttetab.

I mange tilfælde vil alvorlig sygdom i besætningen med høj dødelighed til følge kunne betegnes som ekstraordinære begivenheder, jf. Landsskatterettens kendelser af henholdsvis den 26. august 2010, j.nr. 10-01179, og den 28. februar 2013, j.nr. 10-0215134.

Den sidstnævnte kendelse fra februar 2013 er tillige et eksempel på, at Landsskatteretten ikke i alle tilfælde følger konklusionerne i en afgiven skønserklæring. I den nævnte sag havde skatteyderen i syns- og skønstemat bl.a. forespurgt til, om driften med limousinekvægbesætning med ca. 20 dyr samt dyrkning af ca. 10 ha på sigt måtte antages at kunne give et overskud på eller omkring kr. 0 efter driftsmæssige afskrivninger på baggrund af bl.a. et af skatteyderen udarbejdet budget for 2011 og 2012. Efter syns- og skønsmændens opfattelse var det udarbejdede budget imidlertid urealistisk, og syns- og skønsmænd var derfor af den opfattelse, at det fremover ville være vanskeligt at opnå et positivt resultat efter driftsmæssige afskrivninger.

Det viste sig imidlertid, at budgettet holdt stik, og på den baggrund anså Landsskatteretten det for betænkeligt at tilsidesætte skatteydernes påstand om, at landbruget var erhvervmæssigt drevet. Landsskatteretten lagde ved denne vurdering vægt på syns- og skønserklæringens udtalelse om, at landbruget var drevet teknisk-fagligt forsvarligt og på de faktisk opnåede økonomiske resultater i efterfølgende indkomstår.⁵

At skatteyder selv anser en række udgifter for at være en følge af ekstraordinære begivenheder er ikke ensbetydende med, at domstolene nødvendigvis deler denne opfattelse, jf. SKM2011.635.BR, der efterfølgende er blevet stadfæstet af Vestre Landsret, jf. SKM2013.524.VLR. I den nævnte sag havde skatteyder gjort gældende, at der i de omhandlede indkomstår havde været ekstraordinært store udgifter til inseminering og træning af hestene, hvilket domstolene imidlertid ikke tiltrådte, jf. følgende uddrag fra byrettens præmisser:

"Det findes ej heller at kunne lægges til grund, at der i årene 1996 og 1997 har været usædvanlige udgifter i forhold til de øvrige år. Det bemærkes, at det forhold, at der i 1996 har været flere forgæves forsøg på at inseminere fælthopperne, og at der i 1997 har været højere udgifter til

træning af heste end i de øvrige år, ikke kan anses for at være ekstraordinære begivenheder i stuttedriften, der gør de to driftsår atypiske.”

Vestre Landsret delte denne opfattelse med byretten og henviste således til, at der ikke var grundlag for *“... at anse udgifterne til insemination og træning i årene 1996 og 1997 for ekstraordinære.”*

4. Følgevirkninger af SKATs underkendelse af deltidslandbrugets erhvervmæssige status

SKATs underkendelse af et deltidslandbrugets erhvervmæssige status har en række følgevirkninger udover den umiddelbare nægtelse af fradrag for underskud i virksomheden.

En af følgevirkningerne er bl.a., at skatteyder afskæres fra at anvende virksomhedsordningen, idet det er en forudsætning for anvendelse af reglerne i virksomhedsskatteoven, at der drives erhvervmæssig virksomhed, jf. virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1.

En af fordelene ved at anvende virksomhedsordningen er, at den del af virksomhedens overskud, der ikke hæves, kan spares op i virksomheden og beskattes med en foreløbig virksomhedsskat på 25 procent.

Såfremt der i virksomhedsordningen forefindes et opsparet overskud, vil konsekvensen af underkendelsen af virksomhedens erhvervmæssige karakter imidlertid blive, at der nu skal betales arbejdsmarkedsbidrag og endelig skat af beløbet.

En anden følgevirkning er, at reglerne om genanbringelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A heller ikke kan anvendes, idet genanbringelse af ejendomsavance forudsætter, at der er tale om genanbringelse af avance, opnået ved salg af en erhvervmæssigt anvendt ejendom, i en ny ejendom, der ligeledes anvendes erhvervmæssigt.

5. Den praktiske håndtering af sager om deltidslandbrug

I sager omhandlende spørgsmålet om, hvorvidt et deltidslandbrug er erhvervmæssigt drevet eller ej i skattemæssig henseende, vil det ofte være nødvendigt at klage til enten skatteankenævnet eller Landskatteretten med henblik på at få sagen behørigt belyst via et syn og skøn.⁶ 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 skønsmænd på banen i forbindelse med behandlingen af klagesagen hos enten skatteankenævnet eller Landskatteretten, vil de to afgørende spørgsmål ved vurderingen af deltidslandbrugets erhvervmæssige karakter kunne afklares på grundlag

af skønsmændens konklusioner i skønserklæringen. Skønsmænd skal således dels anmodes om at forholde sig til, hvorvidt den omhandlede drift kan karakteriseres som værende sædvanlig og forsvarlig bedømt ud fra en landbrugsfaglig målestok, dels skal skønsmænd forholde sig til, hvorvidt der er udsigt til et resultat på eller omkring kr. 0 efter driftsmæssige afskrivninger, men før renteudgifter og driftsherreløn. I nogle sager vil det tillige være relevant at få skønsmænds bedømmelse af, hvorvidt der foreligger ekstraordinære omstændigheder, om virksomheden befinder sig i en startfase eller en omlægningsperiode og om der er tale om én eller flere virksomheder.

Ved skatteankenævnet eller Landskatteretten er der mulighed for at anmode om et forhåndstilsagn om 100 % godtgørelse af udgifter forbundet med afholdelse af et sådant syn og skøn, jf. nærmere skatteforvaltningslovens § 52, stk. 3, hvorefter skatteankenævnet eller Landskatteretten kan bestemme, at udgifter, der er eller vil blive afholdt til syn og skøn, skal godtgøres fuldt ud.

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.

Som det fremgår af den foreliggende praksis på deltidslandbruget, vil skønsmændens konklusioner som altovervejende udgangspunkt blive lagt til grund ved den efterfølgende afgørelse af selve skattesagen. Alene i den situation, hvor skønsmænds konklusioner er i direkte modstrid med de faktiske forhold, vil der være grundlag for at fravige en skønserklæring, jf. eksempelvis den ovenfor refererede kendelse fra Landskatteretten af den 28. februar 2013 – j.nr. 10-0215134 – hvor det udarbejdede positive budget ifølge skønsmænd var urealistisk, men hvor de faktisk opnåede økonomiske resultater i efterfølgende indkomstår viste, at budgettet rent faktisk holdt stik, hvorfor Landskatteretten lagde dette til grund ved afgørelsen af sagen.

Noter

- 1 Se Tommy V. Christiansen i *JUS* 2013.33 med nærmere omtale af praksis for udpegelse af syns- og skønsmænd i sager om den skatteretlige kvalifikation af landbrugsvirksomheder.
- 2 Dommen er nærmere kommenteret af advokat Tommy V. Christiansen i *JUS* 2004.44
- 3 Gengivet i Meddelelser fra Skattedepartementet 1983, side 280
- 4 Dommen er nærmere kommenteret af advokat Tommy V. Christiansen i *JUS* 2011.4
- 5 Kendelsen er nærmere kommenteret af advokat Tommy V. Christiansen i *JUS* 2013.12
- 6 Som anført i min artikel i *TfS* 2013.96 bør man overveje at indføre mulighed for syn og skøn fra det tidspunkt, hvor der er udsendt en agterskrivelse.