

Hobbylandbrug – Opdeling af aktiviteter – SKM2014.112.LSR[©]

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen

www.v.dk

Landsskatteretten tilkendegav ved en kendelse af 22/11 2013, at virksomhed med bortforpagtning af et større jordtilliggende til en landbrugsejendom skulle udskilles fra skatteyderens øvrige landbrugsvirksomhed, der omfattede hesteavl. Vurderingen af landbrugsdriften skulle således ikke omfatte forpagtningen, og landbrugsdriften måtte anses som ikke erhvervsmæssig virksomhed.

Deltidslandbrugere har gennem mange år været omfattet af den såkaldte ”lystgårdspraksis” om den skattemæssige behandling af navnlig underskud ved drift af fritidslandbrug, se herved Retssikkerhedsudvalgets Redegørelse 1992, s. 77 ff. Lystgårdspraksis havde rod i de to Højesteretsdomme ref. i henholdsvis UfR 1975, 1065 og UfR 1976, 68 H, hvor to deltidslandmænd begge fik medhold i, at underskud ved driften kunne fratrækkes. I begge tilfælde blev ejendommene drevet med kornavl uden besætning af betydning, og der kunne ikke teknisk rejses indvendinger mod driftsformen. Det var et centralt led i Højesterets begrundelse, at de to deltidslandmænd havde haft til hensigt at drive ejendommene på en erhvervsmæssigt forsvarlig måde.

På baggrund af de to domme udstedte det daværende Statsskattedirektorat efterfølgende SD-cirkulære nr. 489 af 10/11 1976 om lystgårdspraksis. Statsskattedirektoratet tilkendegav her, at de to domme efter direktoratets opfattelse førte frem til, at ”...en egentlig landbrugsejendom, som efter en teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse drives forsvarligt under en for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, normalt må anses

Offentliggjort d. 11. februar 2014

for at være drevet erhvervsmæssigt...Der bør derfor fremtidig ved ligningen indrømmes fradrag for underskud ved landbrugsvirksomhed i sådanne tilfælde, selv om landbruget har været underskudsgivende gennem en årrække.”

Trods Højesteretsdommene fra 1975 og Statsskattedirektoratets cirkulære fra 1976 rejste skattevæsenet efterfølgende en række sager for at få mindre landbrug omkvalificeret til hobbyaktiviteter og dermed udelukke fradrag for underskud. Med Højesterets dom ref. i TfS 1994, 364 H præciserede Højesteret imidlertid, at lystgårdspraksis fortsat fandt anvendelse. Således fremgik af de relativt kortfattede præmisser, at *”I medfør af statskattelovens § 6, litra a, kan underskud ved drift af en landbrugsejendom efter den mangeårige, særlige ligningspraksis vedrørende deltidslandbrug 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 erhvervsmæssigt, medmindre det må lægges til grund, at driften selv efter en længere årrække ikke vil kunne blive overskudsgivende.”*

Denne sidste bemærkning fra Højesterets side har ført til, at landbrugets *rentabilitet på længere sigt* har fået en endog meget stor opmærksomhed ved vurderingen af, om et mindre landbrug er en erhvervsmæssig virksomhed. I sagen afgjort ved TfS 1994, 364 H, der blev vundet af skatteyderen, var det oplyst, at en landbrugsbedrift af samme størrelse og beskaffenhed som skatteyderens med en veletableret driftsform måtte forventes at kunne give et driftsoverskud på omkring 0. For sådanne landbrugsbedrifter vil der altså almindeligvis ikke kunne påregnes noget bidrag til forrentning af landbrugskapitalen eller til aflønning af familiens arbejdsindsats. Der er med andre ord tale om et lempekrav til rentabilitetskrav.

Der rejses i disse år en lang række sager, hvor grænserne for det erhvervsmæssigt drevne landbrug efterprøves.

En af de problemstillinger, der navnlig i de seneste år har været rejst, er spørgsmålet om, hvilke indtægter, der kan og skal inddrages ved vurderingen af landbrugets rentabilitet.

Offentliggjort d. 11. februar 2014

Problemstillingen har rødder mange år tilbage i tid og ses bl.a. i SKDM 1983.280 V, TfS 1990, 417 LSR og TfS 1997, 789 LSR, og med Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2005, 665 VL fik problemstillingen nyt liv. Ligeledes kan nævnes Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2011, 184, omtalt i JUS 2011/4, hvor landsretten sondrede mellem en landbrugsvirksomheds "primære" og "sekundære" indtægter. Se endvidere Torben Bagges omtale af Landsskatterettens praksis fra de seneste år i Rev & Regn. 2014, nr. 1.

Med offentliggørelsen af Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2014.112.LSR har SKAT valgt at fremdrage denne problemstilling på ny.

Her var der tale om en landbrugsejendom på godt 55 ha. Hovedparten af jordtilliggen- det, 41 ha., var bortforpagtet for 158.000 kr. årligt., fra 2011 og fremefter for 184.000 kr. årligt, og således, at ejeren modtog halm til sin stutterivirksomhed, og udbragte husdyrgødning på de bortforpagtede arealer. Ejeren, der var bankansat, benyttede selv 12,25 ha., der for godt halvdelens vedkommende var udlagt i permanent græs.

På ejendommen havde ejeren etableret et stutteri, men der var over årene kun indvundet forholdsvis begrænsede indtægter ved salg af heste, i gennemsnit ca. 15.000 kr. fra 1996 og fremefter, og dette med et udgiftsniveau, der markant oversteg de indvundne indtægter. Udgifterne vedrørende stutteriet og bortforpagtningen havde således i perioden 2008 – 2011 svinget mellem 213.000 – 285.000 kr.

For 2008 – 2010 havde ejeren fratrukket underskud ved drift af landbrugsvirksomheden med henholdsvis 139.364 kr., 217.401 kr. og 178.842 kr.

SKAT afviste disse fradrag, og havde til grund for denne afgørelse anlagt det synspunkt, at bortforpagtningen og driften af det resterende areal måtte anses som to adskilte aktiviteter, der hver især skulle opfylde kravene til erhvervsmæssig drift.

Da virksomheden med hesteopdræt for de 3 indkomstår havde genereret salgsindtægter på 64.255 kr., men udgifter vedrørende heste og udlejning på 749.047 kr., kunne hesteholdet efter SKAT's opfattelse ikke anses som en erhvervsmæssig virksomhed.

Offentliggjort d. 11. februar 2014

SKAT opgjorde herefter et overskud af virksomheden for hvert af de 3 indkomstår bestående af forpagtningsindtægten med fradrag af ejendomsskat og andel af revisorudgift, dvs. til et overskud i størrelsesordenen 120 – 130.000 kr. årligt.

Disse skatteansættelser blev opretholdt af Landsskatteretten, der indledningsvist bemærkede, at der *”I henhold til praksis kan [...] foretages en opdeling af en landbrugsdrift i flere virksomheder, jf. Vestre Landsrets dom af 18. oktober 1982, gengivet i Meddelelser fra Skattedepartementet 1983, side 280. Denne praksis er ikke ændret ved Landsskatterettens kendelse af 19. oktober 2012.”*

Om den konkrete sag bemærkede Landsskatteretten herefter, at *”Efter en konkret vurdering på baggrund af det oplyste samt omfanget af forpagtningen, er det Landsskatterettens opfattelse, at forpagtningen skal udskilles fra klagerens landbrug med hesteavl, da forpagtningen ikke anses for at være en integreret del af den øvrige landbrugsvirksomhed. Vurderingen af landbrugsdriften skal således ikke omfatte forpagtningen.”*

Efter en nærmere gennemgang af forholdene vedrørende den ”tilbageværende” landbrugsvirksomhed nåede Landsskatteretten herefter frem til, at landbrugsvirksomheden ikke kunne anses som erhvervsmæssig i indkomstårene 2008 – 2010, og der kunne følgelig ikke godkendes fradrag for underskud.

Kendelsen giver anledning til at rejse spørgsmålet om, hvilke aktiviteter der må anses som en naturlig – og integreret – del af driften af en landbrugsejendom. Frugtbergørelsen af jordtilliggendet til en landbrugsejendom synes således umiddelbart at ligge i centrum af driften af en landbrugsvirksomhed.

I samme forbindelse kan rejses spørgsmålet, hvorvidt udfaldet af sagen havde været det samme, hvis skatteyderen selv havde drevet de 41 ha. og havde nyttiggjort disse arealer, dels ved anvendelse af afgrøderne i stutterivirksomheden og dels ved salg af overskydende afgrøder.

Offentliggjort d. 11. februar 2014

Dermed rejser sagen på ny spørgsmålet om grundlaget for at opdele virksomheden på en landbrugsejendom i flere indkomstskabende aktiviteter. Almindeligvis er realiteten således, at en ejer af en landbrugsejendom vil forsøge at frugtbar gøre denne på bedst mulig vis gennem én eller flere aktiviteter indenfor ejendommens rammer. Om dette sker ved planteavl, bortforpagtning eller på anden vis bør ikke kunne få indflydelse på, om indkomsten kan indgå i den samlede vurdering af, om driften må anses for rentabel.

Kendelsen giver tillige anledning til overvejelser om håndtering af en landbrugsejendom i sin helhed som en "hobbyvirksomhed" med den virkning, at underskud fra visse hobbyaktiviteter på landbrugsejendommen i det mindste kan fratrækkes i et overskud fra andre hobbyaktiviteter.

— o —