

Offentliggjort d. 30. marts 2013

Landbrug - erhvervsmæssig virksomhed eller hobby[©]

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

www.v.dk

I en afgørelse fra 28. februar 2013 accepterede Landsskatteretten, at en mindre landbrugsvirksomhed måtte anses som en erhvervsmæssig virksomhed, selv om det efter syns- og skønsmandens opfattelse ville være vanskeligt fremover at opnå et positivt resultat efter driftsmæssige afskrivninger. Landsskatteretten lagde bl.a. vægt på de økonomiske resultater i efterfølgende år, der - i strid med syns- og skønsmandens vurdering - var positive.

Landsskatterettens afgørelse af den 28. februar 2013 vedrører den klassiske problemstilling om, hvorvidt en mindre, og i nogle år underskudsgivende, landbrugsvirksomhed kunne anses som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand med deraf følgende ret til fradrag for underskud.

Det særlige i denne sag er, dels at syns- og skønsmanden ikke agerede som en neutral syns- og skønsmand, men fremkom med synspunkter, der var til skade for landmanden, og dels at Vestre Landsret afskar landmanden for at få belyst nogle af disse kritisable forhold. Trods denne megen modvind i sagen fik landmanden i sidste ende medhold i klagesagen ved Landsskatteretten.

Med udgangspunkt i to Højesteretsdomme fra henholdsvis 1975 og 1976 og et efterfølgende cirkulære fra SKAT fra november 1976 har deltidslandmænd gennem mange år haft fradrag for underskud i medfør af en særlig praksis, jf. nærmere nedenfor.

Offentliggjort d. 30. marts 2013

Denne praksis er siden blevet fastholdt ved en principiel afgørelse fra Højesteret fra 1994. Højesteret udtalte i denne sag, at underskud ved drift af en landbrugsejendom efter den mangeårige, særlige ligningspraksis vedrørende deltidslandbrug kan 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 efter Højesterets opfattelse 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. Disse betingelser var alle opfyldt i den pågældende sag fra 1994, og landmanden fik derfor medhold i sin klage.

Rentabilitetskravet

Vedrørende særligt rentabilitetskravet blev det i højesteretssagen fra 1994 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. Som nævnt fik skatteyderen medhold i sagen. Det betyder, at det i almindelighed ikke er et krav for at anerkende fradragsret for underskud, at driften kan bidrage til forrentning af landbrugskapitalen eller til aflønning af familiens arbejdsindsats. Det er i Landsskatterettens praksis videre lagt til grund, at det afgørende er resultatet efter, hvad der i praksis betegnes som ”driftsmæssige” afskrivninger.

Der er med andre ord tale om et lempet rentabilitetskrav.

For andre erhverv stilles derimod i praksis krav om forrentning af den investerede kapital og driftsherreløn for at anse virksomheden som erhvervsmæssig. I skattemyndighedernes egen vejledning anføres således generelt, at spørgsmålet om, hvorvidt ”*..en virksomhed er erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig (evt. har hobbykarakter) vil normalt ikke give anledning til tvivl, hvis virksomheden er rentabel. Det vil sige, at virksomheden over en lidt længere periode giver overskud på den primære drift, mulighed for forrentning af fremmedkapital og den investerede egenkapital, samt en rimelig driftsherreløn.*”.

Offentliggjort d. 30. marts 2013

Dette krav gælder som nævnt ikke for landbrug.

Ved vurderingen af landbrugsvirksomhedens rentabilitet på sigt tages hensyn til, om landbrugsvirksomheden i givne år været præget af specielle forhold, eksempelvis i form af ”indkøringsproblemer”, omlægning af driften, uheld og lignende begivenheder.

Der foreligger i praksis eksempler på, at driften af virksomheden er blevet forbedret undervejs i klagesagens behandling. En sådan forbedring af rentabiliteten indgår ligeledes ved vurderingen.

Syn og skøn i landbrugssager

Ved behandlingen af klagesager om beskatningen af mindre landbrugsvirksomheder ved skatteankenævn og Landsskatteretten iværksættes i almindelighed et syn og skøn for at få afklaret, om de ovennævnte kriterier for fradragsret er opfyldt, dvs. om *driften af ejendommen bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig, henholdsvis om driften på sigt må antages at kunne blive overskudsgivende.*

Ved et syn og skøn får parterne - dvs. landmanden på den ene side og skattevæsenet på den anden side - altså en sagkyndigs vurdering af, om driften er sædvanlig og forsvarlig ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok, og om driften på sigt må antages at kunne blive overskudsgivende.

Den sagkyndige erklæring vil som udgangspunkt blive tillagt meget stor betydning ved sagens afgørelse. Er udfaldet negativt for skatteyderen, vil der kun i særegne tilfælde blive indrømmet fradrag for underskud ved drift af en landbrugsvirksomhed.

For forståelse af det følgende skal bemærkes, at en syns- og skønsmand udelukkende skal og må besvare de spørgsmål, som parterne har stillet, og at syns- og skønsmændene skal agere neutralt.

Offentliggjort d. 30. marts 2013

En konkret sag

Landsskatterettens kendelse af den 28/2 2013 er en sag, hvor skatteyderen gennem realiserede overskud på driften kunne sandsynliggøre, at syns- og skønsmandens pessimistiske vurdering af skatteyderens forventninger til landbrugets fremtidige driftsresultater ikke var retvisende. Det er derfor set ud fra landmandens synspunkt ikke acceptabelt, at Vestre Landsret lagde hindringer i vejen for at få dette belyst nærmere.

Sagen drejede sig i korte træk om den skatteretlige vurdering af en virksomhed drevet fra en landbrugsejendom i Vestjylland. Landbrugsejendommen blev anvendt dels som led i ejerens dyrlægevirksomhed og dels til traditionel landbrugsvirksomhed i form af opdræt af Limousinekvæg samt planteavl på ejendommens jordtilliggende på 9,5 ha.

Landbrugsvirksomheden havde i perioden fra 1999 – 2010 givet mindre overskud før afskrivninger i 3 år, nemlig i 2000, 2002 og 2003, og underskud før afskrivninger i de resterende 9 år. I 2011 blev realiseret et overskud efter afskrivninger på knap 5.000 kr., medens resultatet i 2012 blev anslået at være negativt med knap 4.000 kr., som følge af, at 2 køer var døde på grund af sygdom.

Skattevæsenet optog skatteansættelsen for 2007 til nærmere gennemgang og underkendte fradrag for årets underskud på knap 27.000 kr.

Under sagens behandling ved Landsskatteretten blev udmeldt syn og skøn. Der udspandt sig herefter et særegent hændelsesforløb, der – hvis dette er udtryk for den behandling deltidslandmænd må finde sig i fremover – er dybt utilfredsstillende.

Syns- og skønsmanden, der var udpeget af og ansat ved Københavns Universitet, Det Biovidenskabelige Fakultet, Fødevareøkonomisk Institut, tilkendegav således ikke blot, at ejendommen måtte anses for drevet teknisk/landbrugsfagligt forsvarligt – men tillige og uden at være spurgt herom af nogen af parterne – at ejendommen ikke havde været drevet økonomisk forsvarligt i 2007. En højst usædvanlig og kritisabel fremgangsmåde, der peger i retning af en manglende neutralitet.

Offentliggjort d. 30. marts 2013

Dyrlægen havde i syns- og skønstemaet endvidere forespurgt til, om driften på sigt måtte antages at kunne give et overskud på eller omkring 0 efter driftsmæssige afskrivninger, bl.a. set i lyset af dyrlægens budget for 2011 og 2012, der siden viste sig i alt væsentligt at blive realiseret. Efter syns- og skønsmændens opfattelse var dette budget imidlertid urealistisk, og syns- og skønsmændene mente i stedet, at det fremover ville være vanskeligt at opnå et positivt resultat efter driftsmæssige afskrivninger.

Skatteyderen forsøgte siden at få syns- og skønsmændens vurdering af den forventede fremtidige rentabilitet baseret på netop det af skatteyderen udarbejdede budget for 2011 og 2012, men dette blev afskåret af byretten og Vestre Landsret. Det er efter min mening ikke tilfredsstillende. Især ikke set i lyset af sagens endelige udfald.

Som allerede nævnt viste det sig, at budgettet for 2011 og 2012 i det væsentligste blev realiseret. Efter Landsskatterettens opfattelse var det derfor betænkeligt at underkende dyrlægens påstand om, at landbruget var drevet erhvervsmæssigt. Landsskatteretten lagde ved denne vurdering vægt dels på syns- og skønserklæringens udtalelse om, at landbruget var drevet teknisk-fagligt forsvarligt, dels på de økonomiske resultater i efterfølgende indkomstår samt at indkomståret 2012 havde været præget af ekstraordinære begivenheder. Herefter fik dyrlægen medhold i afgørelsen fra februar 2013, og kunne altså fradrag sit underskud ved landbrugsdriften ved indkomstopgørelsen for 2007.

Det er i sagens natur med rette, at Landsskatteretten ved vurderingen af, om driften af landbrugsejendommen tilsigter at opnå et rimeligt driftsresultat, inddrager virksomhedens realiserede resultater i efterfølgende indkomstår.

Derimod må det give anledning til betænkeligheder, at en syns- og skønsmænd fremkommer med udtalelser om forhold, der ikke er omhandlet i syns- og skønstemaet, som ikke har relevans for sagen, og som i øvrigt kaster et utvivlsomt negativt skær over den ene af sagens parter.

Det er også betænkeligt, at en syns- og skønsmænd i en helt traditionel sag om vurdering af en mindre landbrugsvirksomhed fejlvurderer sagen på afgørende punkter.

Offentliggjort d. 30. marts 2013

Det er ikke så svært, at skattevæsenet konsekvent afviser at lade andre institutioner end Københavns Universitet udpege syns- og skønsmand. Skatteyderen kunne her, meget nemt, få den opfattelse, at den ene statslige institution er mere interesseret i at hjælpe end en anden statslig institution end i at varetage sine opgaver som neutral, sagkyndig vurderingsmand. Retssikkerheden er på dette punkt på vej til at lide et knæk.

Og der er ikke meget hjælp at hente ved domstolene. Det er betænkeligt, at landsretten afskærer et spørgsmål om landbrugsvirksomhedens rentabilitet på sigt på grundlag af skatteyderens budgetforudsætninger med den begrundelse, at en besvarelse ville blive baseret på et talmæssigt grundlag, som skønsmanden - urigtigt - havde anset for urealistisk på en række punkter. Det gælder særligt i betragtning af, at parterne normalt kun afskæres fra at stille konkrete spørgsmål til en syns- og skønsmand, hvis det på forhånd kan udelukkes, at en besvarelse af spørgsmålene vil kunne have betydning for Landskatterettens senere afgørelse i den materielle skattesag.

Skattesager om, hvorvidt et landbrug er en erhvervmæssig virksomhed eller blot en hobby, er på vej ind i et særdeles betænkeligt spor, efter det er lykkedes skattevæsenet at få overbevist domstolene om, at en given snæver personkreds fra Københavns Universitet er de bedst egnede til at udpege de bedste syns- og skønsmand – og som i øvrigt helt konsekvent udpeger sig selv - ligesom landmanden er afskåret fra at få belyst, hvilke faglige forudsætninger den pågældende har for at optræde som syns- og skønsmand. Kränkelsen af retssikkerheden bliver ikke mindre, når det kan konstateres, at syns- og skønsmanden ikke er neutral, men – i strid med reglerne – af egen drift afgiver besvarelser til støtte for skattevæsenet, som end ikke skattevæsenet har spurgt om.

— O —